



ДОКУМЕНТЫ ПО ДЕЛАМ ОБ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ, ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

В. ШЕРШНЁВА,
соискатель кафедры уголовного процесса
Национальной академии внутренних дел Украины

SUMMARY

In memoir analyzed the scientific work of domestic and foreign authors, the legislation of Ukraine concerning the notion of documents, their characteristics, the differences of documents-evidence from documents – material evidence, and the use of documents in pre – trial criminal proceedings, evasion of taxes, fees and other mandatory payments

Key words: documents, evidence, material evidence, evasion of taxes, fees and other mandatory payments.

РЕЗЮМЕ

В статье проанализированы научные работы отечественных и зарубежных авторов, законодательство Украины, касающиеся понятия документов, их признаков, отличия документов – доказательств от документов – вещественных доказательств, а также использование документов при досудебном уголовном производстве об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей

Ключевые слова: документы, доказательства, вещественные доказательства, уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

Постановка проблемы. Усовершенствование уголовного процессуального законодательства Украины, его демократизация, приведение в соответствие с нормами Конституции Украины и международными правовыми актами является одним из весомых этапов осуществления судебно-правовой реформы.

Принят новый Уголовный процессуальный кодекс Украины, в котором заложена принципиально новая модель уголовного производства, введено ряд новых процессуальных гарантий с целью соблюдения прав, свобод и законных интересов лиц, вовлеченных в сферу уголовного судопроизводства. Вместе с тем этот закон имеет ряд недостатков, которые требуют немедленного разрешения. Это касается доказательств и их процессуальных источников, в частности документов – источников доказательственной информации.

Актуальность темы. Проблемы использования документов в уголовном процессе рассматривали в своих работах такие отечественные и зарубежные ученые, как В. Д. Арсеньев, Ю. М. Грошевой, И. М. Доронин, А. П. Запотоцкий, Л. М. Карнеева, Л. Д. Кокорев, А. Н. Копьева, Н. А. Кузнецова, А. М. Ларин, В. К. Лисиченко, А. А. Ляш, М. М. Михеенко, В. Т. Нор, Ю. М. Прокофьев, Н. А. Селиванов, С. Н. Стахивский, В. М. Тертышник, А. И. Трусов, С. А. Шейфер, Н. Е. Шумило и другие.

Отдельные аспекты использования документов по делам об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей и других налоговых преступлений в своих работах рассматривали С. В. Галаян, В. А. Козлов,

В. В. Лысенко, П. В. Цимбал и другие учёные.

Вместе с тем уровень научной разработки понятия, признаков, классификации и использования документов при расследовании фактов уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей в связи со вступлением в силу нового УПК Украины недостаточный и требует усовершенствования.

Цель статьи. Целью этой статьи есть анализ научных работ, норм действующего УПК Украины и практики использования бумажных, электронных и других документов – источников доказательственной информации при досудебном уголовном производстве об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

Изложение основного материала. Термин «документ» (documentum) в переводе с латинского языка обозначает свидетельство, доказательство [1, с. 106]. В документоведении понятие «документ» обозначается как: 1) объединение (комбинация) носителя и информации, которая записана на нем и может использоваться в случае необходимости; 2) записанная информация, независимо от ее формы и носителя, которая создана организацией или конкретным лицом [2, с. 113–114]. В словаре русского языка слово «документ» – это деловая бумага, подтверждающая какой-то факт [3, с. 167].

В процессуальной литературе о понятии документа длительное время дискутировались, в основном, две точки зрения. Одни авторы считали, что документ – это только письменный акт [4, с. 64], другие полагали, что документом может быть не только письменный акт,

но и иные материальные объекты – фотоснимки, хроникальные фильмы, схемы, карты, планы, фонограммы, слепки, оттиски и др. [5, с. 117]. В современных условиях научно-технического прогресса, стремительного развития компьютерных технологий значительное распространение получили электронные документы, которые, как убедительно аргументируют С. П. Сереброва, С. Н. Стахивский и другие учёные, владеют всеми признаками документа – источника информации [6, с. 6; 7, с. 246–247].

Следует согласиться с Б.Т. Безлепкиным, что доказательственное значение имеют документы, обладающие совокупностью следующих признаков: а) если они содержат сведения, носитель которых известен и которые могут быть проверены...; б) если в документах, исходящих от предприятий, учреждений, организаций, должностных или частных лиц, сведения удостоверяются или излагаются в пределах соответственно должностной компетенции или (если документ исходит от гражданина) в пределах фактической осведомленности автора; в) если фиксируемые в документе сведения о фактах, обстоятельствах имеют значение для дела [8, с. 141]. Кроме этого допустимость документов обеспечивается ещё одним условием, когда имеются данные, каким образом документ оказался в материалах дела (например, сопроводительное письмо, протокол).

Анализ имеющихся в процессуальной литературе точек зрения относительно понятия «документ» позволяет сформулировать такое определение документа, как источника доказательств – это письменный акт либо другой мате-



риальный объект, который представляет собой предмет волевой деятельности человека, исходит от уполномоченного должностного лица предприятия, учреждения, организации либо осведомленного гражданина, получен в порядке, установленном законом, и имеет значение для правильного разрешения уголовного дела (уголовного производства).

Таким образом, письмо – это лишь один из возможных способов фиксации звуковой речи, которая может быть зафиксирована не только при помощи письма, но и другим способом, например, путем записи на магнитную ленту. С помощью документов можно фиксировать не только звуковую речь, но и расположение объектов на местности, действия людей и механизмов и т. д., и не обязательно путем описания этих действий и объектов. Нагляднее можно изобразить это на карте, схеме, фотографии, киноленте и т. п. [9, с. 23].

По способу фиксации сведений документы могут быть: 1) письменные (справки, характеристики, письма); 2) графические (схемы, графики, чертежи); 3) знаковые (табуляграммы); 4) фото – и кинематографические (фотографии, слайды, кинолентки); 5) видеозапись (видеотеки); 6) звукозапись (фонограммы) и т. д. [10, с. 110]. При этом любой способ фиксации является документированием конкретного обстоятельства. В этой связи определение документа только как письменного акта (письменного доказательства) было бы неполным. Не случайно, поэтому в действующем уголовном процессуальном законодательстве (ч.1 ст. 99 УПК Украины) [11] не содержится упоминание о форме документа [9, с. 23–24].

В настоящее время в различных сферах экономики, в том числе в сфере налогообложения, все большее распространение получают электронные документы. Согласимся с мнением С.В. Галяна, что электронный документ – это информация, зафиксированная в электронной форме на материальном носителе с элементами идентификации документа, пригодными для сохранения, передачи и восприятия человеком [12, с. 9].

Особенности уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей (далее – налоговые преступления) заключаются в наличии большого объема различного рода документов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика. В настоящее время они используют наряду с традиционными

бумажными носителями информации о подготовке, совершении и сокрытии налогового преступления, возможности по использованию высоких технологий. Электронные способы коммерции становятся одними из динамично развивающихся форм организации бизнеса, являющихся потенциально наиболее выгодными для вложения финансовых и материальных ресурсов. С их использованием осуществляются накопление и статистическая обработка информации, в том числе данных бухгалтерского учета, передача данных о хозяйственно-финансовой деятельности по техническим каналам связи (электронная почта, компьютерная факсимильная связь, банковские системы электронных платежей и пр.) [13, с. 9].

В сфере налогообложения растет число преступлений, совершенных с использованием информационных технологий. С целью выявления этих преступлений оперативные работники и следователи используют информационно-аналитические, справочные и автоматизированные системы. Кроме того, эта работа требует привлечения специалистов в области информационных технологий, которые окажут необходимую помощь в поиске и извлечении необходимых электронных документов.

В ходе расследования налоговых преступлений подлежат изъятию документы, как официального, так и неофициального бухгалтерского учета и отчетности, а также компьютерные программы, если сведения о финансово-хозяйственной деятельности сохраняются в памяти персональных компьютеров или хранятся на магнитных носителях [14, с. 167].

Важным источником доказательственной информации по делам о налоговых преступлениях является *акт документальной проверки соблюдения налогового законодательства* (или акт проверки налогоплательщика, если проверка проводилась органами налоговой милиции) и другие документы: распоряжение на проверку (подлинник документа налогового органа); решение по акту документальной проверки; возражения (протокол разногласий по акту проверки); ответ налогового органа на разногласие по акту проверки; юридическое дело предприятия; постановление об изъятии первичных документов; протокол изъятия документов (с описанием реквизитов каждого документа); первичные документы, на основании которых сделаны выводы в акте проверки; заверенные копии учредитель-

ных и уставных документов проверяемой организации; балансы, отчеты по налогам, представленные в налоговый орган за проверяемый период (подлинники), при их отсутствии справки из налогового органа; карточка клиента банка с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера; объяснения должностных лиц налогоплательщика по фактам выявленных нарушений налогового законодательства; характеристики проверяемых лиц с места работы и места жительства; приказы о назначении, увольнении должностных лиц, ответственных за ведение финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в проверяемый период; заверенные копии дипломов и трудовых книжек проверяемых лиц; другие документы лиц, в отношении которых принимается решение о начале уголовного производства [15, с. 5].

Нельзя недооценивать материалы аудиторской проверки, по результатам которой составляют *аудиторское заключение* с указанием фактов нарушений налогового законодательства, которое обязательно направляют по территориальности в налоговую инспекцию. Этот документ является важным источником для проведения криминалистического исследования. Следует заметить, что при аудиторских проверках используют традиционные методы документальной ревизии и фактического контроля, то есть инвентаризации.

Поэтому они малоэффективны при выявлении методов и способов фальсификации бухгалтерских балансов [16, с. 278].

Важное значение, в доказывании этого вида преступлений имеют следующие документы: приказы и распоряжения организации, проверяется; регистрационные документы организации (устав, утвержденный договор, контракты, свидетельство о регистрации, протоколы общих собраний, свидетельство о регистрации как предприниматель, документ о постановке на учёт в налоговом органе, налоговая декларация), документы бухгалтерского учёта и отчетности (бухгалтерские книги, регистры, отчёты и балансы); документы учёта операций по расчетным счетам (банковские выписки, карточка с оттиском печати организации, платёжные выдержки и поручения, карточка с образцами подписей лиц, наделенных правом подписи денежных документов); первичные кассовые документы (кассовая книга, кассовые ордера и т.п.); служебная переписка, договоры; книга учета



доверенностей, товарно-транспортные накладные, счета фактуры, документы учёта товаров на складах и помещени-ях приходно-расходные ордера, оборотные ведомости, дорожные ведомости, журналы-ордера, книги кассиров, осуществляющих соответствующие кассовые операции, кассовые ленты; платежные поручения, денежные чеки на получение наличных денежных средств, заявления на переводы, мемориальные ордера о комиссионном вознагражде-нии; договора банковского счёта, дого-вора аренды помещений; чеки из чеко-вой книжки [15, с. 8].

Кроме того, должны изыматься кар-точки с образцами подписи, справка о включении субъекта предприниматель-ства в Единый государственный реестр предприятий и организаций Украины; документы, свидетельствующие о реги-страции субъекта предпринимательства в Пенсионном фонде, фондах социаль-ного страхования в связи с безработи-цей, несчастным случаем на производ-стве и т.д. [17, с. 200].

При расследовании налоговых пре-ступлений следует учитывать способ уклонения от уплаты налогов. Это по-зволяет правильно определить перечень документов – носителей доказатель-ственной информации, необходимых для досудебного производства. Кроме того, привлечение соответствующе-го специалиста позволяет истребовать (изъять) исчерпывающий перечень та-ких документов. Например, если со-крытие облагаемой налогом прибыли выполнено за счет занижения выручки в учетно-отчетных документах, то можно предполагать, что субъектами престу-пления могут быть руководитель пред-приятия, главный бухгалтер и бухгал-тер. Документальными источниками в таких случаях могут быть: путевые ли-сты, товарно-транспортные накладные, журнал учета, движения материальных ценностей, договора, платежные по-ручения, банковские выписки, главная книга, баланс, отчет о финансовых ре-зультатах деятельности. Кроме того, следует иметь в виду, что при осмотре рабочих мест сотрудников бухгалтерии могут быть выявлены наличные суммы денег, а также черновые записи и мате-риалы предшествующих ревизий и про-верок [18, с. 240].

Выводы. Таким образом «доку-мент» как источник доказательств – это письменный акт либо другой матери-альный объект, который представляет собой предмет волевой деятельности человека, исходит от уполномоченно-

го должностного лица предприятия, учреждения, организации либо освед-омленного гражданина, получен в по-рядке, установленном законом, и имеет значение для правильного разрешения уголовного дела (уголовного производ-ства).

В настоящее время в сфере налогоо-бложения при подготовке, совершении и сокрытии налогового преступления ис-пользуют возможности по использова-нию высоких технологий (электронные документы). С их помощью осущест-вляются накопление и статистическая обработка информации, в том числе данных бухгалтерского учета, переда-ча данных о хозяйственно-финансовой деятельности по техническим каналам связи (электронная почта, компьютер-ная факсимильная связь, банковские си-стемы электронных платежей и пр.)

Источниками доказательственной информации по делам о налоговых преступлениях могут быть: акт доку-ментальной проверки соблюдения на-логового законодательства (или акт про-верки налогоплательщика), материалы аудиторской проверки и аудиторское заключение, документы бухгалтерского учёта и отчетности, налоговые и другие документы.

Использованная литература

1. Локшина С. М. *Краткий словарь иностранных слов*. В: М.: Сов. энцикло-педия, 1971, 384 с.
2. Палеха Ю. І. *Загальне докумен-тознавство*: [навч. посіб.] 2-ге вид., допов. і переробл. Ю.І. Палеха, Н.О. Леміш. К.: Ліра, 2009.
3. Ожегов С. И. *Словарь русского языка*, под ред. Н. Ю. Шведовой. М.: Сов. энцикл., 1973, 846 с.
4. Ларин А. М. *Работа следовате-ля с доказательствами*. М.: Юрид. лит., 1966, 156 с.
5. Арсеньев В. Д. *Вопросы общей теории судебных доказательств в со-ветском уголовном процессе*. М.: Юрид. лит., 1964, 179 с.
6. Сереброва С. П. *Использование компьютерной информации при рассле-довании преступлений в сфере эконо-мики*. В: Российский следователь, 2000, № 4, с. 6–7.
7. Стахівський С. М. *Теорія і прак-тика кримінально-процесуального дока-зування*: [монографія]. К.: Терно-граф, 2005. – 272с.
8. Безлепкин Б. Т. *Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Рос-сийской Федерации (постатейный)*. 9-е

изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2010, 688 с.

9. Ляш А. О. *Вещественные доказа-тельства в досудебных стадиях уголов-ного процесса*: [учебное пособие]. К: НИИРЮ КВШ МВД СССР им. Ф. Э. Дзержинского, 1991, 81 с.

10. Копьева А. Н. *Основные свой-ства документов как доказательств по уголовным делам*. В: Вопросы борьбы с преступностью по советскому законода-тельству. – Вып. 9. – ч. 4. Иркутск, 1969. – С. 98–110.

11. *Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р.* В: Го-лос України, 2012, № 90–91.

12. Галян С. В. *Дізнання по злочи-нах у сфері оподаткування: процесуальні та організаційні аспекти*: автореф. дис... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012, 17 с.

13. Козлов В. А. *Элементы крими-налистической характеристики нало-говых преступлений*. В: Российский следователь, 2003, № 2, с. 4–11.

14. Цимбал П. В. *Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів*: [монографія]. В: Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009, 408 с.

15. Козлов В. А. *Первоначальные следственные действия по налоговым преступлениям*. В: Российский следова-тель, 2003, № 1, с. 5–14.

16. Цимбал П. В. *Роль аудиту в виявленні та розслідуванні податкових злочинів*. В: Науковий вісник Національного університету ДПС України, 2007, № 4 (39), с. 276–279.

17. Лисенко В. В. *Криміналістичне за-безпечення діяльності податкової міліції*: (Теорія та практика): [монографія]. К.: Логос, 2004, 324 с.

18. *Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики*: [учеб-ник] / под ред. проф. В. Д. Грабовского, доц. А. Ф. Лубина. Ниж. Новгород: Ни-жегор. ВШ МВД России, 1995, 400 с.