МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФГОУ ВПО «ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ К.Д. ГЛИНКИ»

Кафедра налогов и права

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: «Деятельность адвоката по представлению и

защите налогоплательщиков в делах, связанных со спорами с налоговыми органами»

Содержание

Введение

Глава 1. Участие адвоката в спорах налогоплательщика с налоговыми органами

1.1 Участие адвоката в производстве по налоговым правонарушениям, подведомственность споров налогоплательщиков с налоговыми органами

1.2 Представление и защита налогоплательщиков в арбитражном суде: стратегия и тактика, особенности аргументации

Глава 2. Особенности защиты налогоплательщика в делах по налоговым преступлениям

2.1 Объект и предмет налогового преступления

2.2 Объективная сторона налогового преступления

2.3 Субъект налогового преступления

2.4 Субъективная сторона налогового преступления

Выводы и предложения

Список используемой литературы

# Введение

Конституция Российской Федерации (ч.1 ст.1) провозгласила Россию демократическим федеративным правовым государством с республиканской формой правления, в котором высшей ценностью является человек, его права и свободы, и обязанностью которого является их признание, соблюдение и защита (ст.2).

Одним из основных конституционных прав является гарантированное государством согласно ч.1.ст.48 Конституции каждому человеку право на получение квалифицированной юридической помощи, которая в предусмотренных законом случаях оказывается бесплатно. Реальным воплощением, реальной гарантией этого права является институт адвокатуры, существование и функционирование которого в настоящее время регулируется Федеральным законом «Об адвокатуре и адвокатской деятельности». Защищая частный интерес частного лица в конкретном деле, адвокат вместе с тем защищает и законность, поскольку именно и только закон является главным его средством в отстаивании прав представляемого лица и достижении поставленной в данном процессе цели. Ведь, как сказано в Федеральном законе «Об адвокатуре и адвокатской деятельности», основной задачей адвокатуры является оказание квалифицированной юридической помощи физическим и юридическим лицам, адвокатура содействует осуществлению правосудия, укреплению законности и правопорядка, формированию уважительного отношения к закону[2]. Не будет ошибкой сказать, что среди лиц, участвующих в судебном процессе адвокат, возможно, больше всех заинтересован в справедливых и эффективно работающих законах. Cледовательно, развитие института адвокатуры в нашей стране призвать послужить надежным залогом укрепления законности и развития национального законодательства, максимально соответствующего как основополагающим целям нашего государства, провозглашенным в Конституции, так и стратегическим задачам, диктуемым конкретными историческими условиями.

Одной из таких задач является совершенствование системы налоговых правоотношений. Эта задача имеет комплексный характер, включая в себя и совершенствование налогового права, которое для нашей страны является новой отраслью, и развитие налогового правосознания, как у налогоплательщиков, так и у должностных лиц и сотрудников налоговых органов и органов налоговой полиции. Первые должны сделать для себя постулатом необходимость выполнять свою конституционную обязанность платить законно установленные налоги и сборы, вторые - действовать исключительно в рамках закона, понимая под законом не только конкретный нормативный акт, но и всю совокупность норм, регулирующих отношения в налоговой сфере, включая, прежде всего Основной Закон. Нормативным ориентиром для тех и других является ст. 57 Конституции, устанавливающая равную обязанность для каждого физического и юридического лица, законно находящегося под юрисдикцией Российской Федерации, платить налоги и сборы, которые, в свою очередь, могут быть установлены только законом. Эта норма выражает идеальный баланс между частным интересом гражданина и публичным интересом государства, между правом и обязанностью как первого, так и второго. Гражданин обязан платить налоги, государство, со своей стороны, обязано обеспечить справедливость и законность налогообложения, его соответствие конституционным принципам. Государство вправе собирать налоги и при помощи специально создаваемых своих органов следить за неукоснительным соблюдением обязанности каждого платить налоги. Гражданин вправе требовать от государства, чтобы из отношений, возникающих по поводу своевременной уплаты налогов и контроля за ней, не вытекали незаконные нарушения его основных конституционных прав и свобод, в том числе права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ч.1 ст.34 Конституции), право частной собственности (ст.35 Конституции) и др., а также других установленных законом прав и законных интересов.

Реальный баланс между частным интересом налогоплательщика и публичным интересом государства достигается благодаря правосудию, посредством функционирования судебной системы Российской Федерации, которая, в соответствии со ст. 118 Конституции, включает конституционное, гражданское, административное, и уголовное судопроизводство.

Этим определяется актуальность темы предпринимаемого исследования.

Итак, актуальность выбора темы исследования обусловлена следующими соображениями:

1) важной ролью адвокатуры как одного из институтов, посредством которых реализуются на практике конституционные гарантии основных прав и свобод граждан, осуществляется защита их гражданских нрав и законных интересов;

2) необходимостью судебной защиты прав налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами, высокой степенью распространенности дел данной категории в адвокатской практике.

Предметом исследования являются методические основания деятельности адвоката, направленной на защиту прав и законных интересов налогоплательщика в делах, связанных со спорами с налоговыми органами. Их содержание предполагает два основных аспекта - юридический и общеметодический. Юридический аспект, в свою очередь, включает также два аспекта, которые условно можно обозначить как позитивно-правовой и процессуальный. Позитивно-правовой аспект предполагает максимальный учет при выработке стратегии и тактики адвокатской деятельности всех норм действующего права Российской Федерации, применимых в данном деле, в том числе в первую очередь конституционное, налоговое, а также административное, гражданское и уголовное право. Процессуальный аспект означает необходимость на всех этапах деятельности по представлению и защите налогоплательщика с максимальной эффективностью учитывать и применять нормы действующего процессуального права. Общеметодический аспект означает практическое владение основами теории аргументации и техникой убеждения (что предполагает наличие необходимых знаний в области логики и общей психологии и способность эффективно применить их при построении защиты), максимально возможную для адвоката осведомленность в обстоятельствах, имеющих отношение к данному делу, а также высокий уровень общей осведомленности и общей культуры.

Объектом исследования являются условия практической деятельности адвоката, участвующего в процессах, связанных со спорами налогоплательщиков с налоговыми органами и органами налоговой полиции, с учетом задач, стоящих перед адвокатом, представляющим налогоплательщика. Указанные условия деятельности адвоката определяются в первую очередь совокупностью норм действующего законодательства, регулирующего как налоговые отношения, так и процессуальные отношения между их участниками, кроме того, позициями высших судебных органов по тем или иным вопросам правоприменения, актуальным для указанной сферы правоотношений, а также сложившейся практикой правоприменения.

Цель исследования состоит в том, чтобы на основе анализа условий деятельности адвоката по представлению и защите налогоплательщиков в делах, связанных со спорами с налоговыми органами и органами налоговой полиции в административном, арбитражном, уголовном и конституционном судопроизводстве, выработать актуальные методические рекомендации по ведению дел данной категории с учетом особенностей каждого из названных типов судопроизводства.

Для достижения этой цели необходимо решить следующие исследовательские задачи:

- проанализировать особенности участия адвоката в административном и арбитражном производстве по делам о налоговых правонарушениях, для чего:

а) выяснить содержание и объем понятия налогового административного правонарушения; осуществить логико-правовой анализ норм действующего законодательства, устанавливающих административную ответственность за налоговые правонарушения;

б) вывести методические основы и алгоритмы действий адвоката по представлению налогоплательщика в административном и арбитражном процессе;

- рассмотреть особенности участия адвоката в уголовном производстве по делам о налоговых преступлениях, для чего

а) проанализировать понятие налогового преступления с точки зрения основных элементов его состава;

Методологические основы исследования составили общенаучный, логический, исторический, системно-структурный, сравнительно-правовой и аксеологический методы, а также методы теории аргументации.

# Глава 1. Участие адвоката в спорах налогоплательщика с налоговыми органами

В соответствии со ст. 138 Налогового кодекса Российской Федерации, наибольшая часть споров налогоплательщиков с налоговыми органами отнесена к компетенции арбитражных судов. Адвокат должен хорошо ориентироваться в составах налоговых правонарушений, за которые налоговым законодательством установлена административная ответственность, как для более эффективного доказывания отсутствия состава налогового правонарушения, так и для того, чтобы, при невозможности доказать полную невиновность налогоплательщика, максимально использовать имеющиеся объективные возможности минимизировать санкции за налоговое правонарушение.

## 1.1 Участие адвоката в производстве по налоговым правонарушениям, подведомственность споров налогоплательщиков с налоговыми органами

На основании ст. 25.5 КоАП РФ лицо, привлекаемое к административной ответственности, вправе при рассмотрении дела пользоваться юридической помощью адвоката. Исходя из этого, адвокат допускается к участию в производстве по делу об административном правонарушении с момента возбуждения дела об административном правонарушении, то есть с момента составления протокола об административном правонарушении. Эта норма распространяется на налоговые административные правонарушения. Согласно КоАП РФ адвокат, участвующий в рассмотрении дела об административном правонарушении, вправе знакомиться со всеми материалами дела; заявлять ходатайства; по поручению лица, пригласившего его, приносить от его имени жалобы на постановление по делу[3]. Полномочия адвоката удостоверяются ордером, выдаваемым юридической консультацией. Кроме того, адвокат, участвуя в производстве дела о налоговом административном правонарушении, обладает всей полнотой прав, предоставляемых ему Законом «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации». В частности, выступая в качестве представителя или защитника, правомочен запрашивать справки, характеристики и иные документы, необходимые в связи с оказанием юридической помощи, из государственных и общественных организаций, которые обязаны в установленном порядке выдавать эти документы или их копии. Согласно ст.8 Закона адвокат не может быть допрошен в качестве свидетеля об обстоятельствах, которые стали ему известны в связи с исполнением им обязанностей защитника или представителя[2]. Нормы, охраняющие адвокатскую тайну, содержатся и в Налоговом Кодексе РФ (п. 1 ст.82, п.3 ст.90).

В случае административного задержания физического лица адвокат допускается к участию в производстве по делу с момента задержания. При этом законодатель не проводит различий между моментом фактического задержания физического лица и моментом составления протокола о задержании, вследствие чего на практике фактически задержанное лицо может в течение некоторого времени, иногда довольно длительного, не приобретать процессуального статуса задержанного. В некоторых случаях такое положение сохраняется в течение нескольких часов. В течение этого времени, как правило, допуск адвоката к задержанному затруднен. Между тем в силу ч.2 ст. 48 Конституции Российской Федерации каждый задержанный имеет право пользоваться помощью адвоката с момента задержания, причем в контексте Конституции понятие «момент задержания» никак не связано с моментом составления протокола о задержании и, следовательно, употреблено в обычном смысле, означая момент физического задержания[1]. В силу ч.2 ст.15 Конституции, должностные лица, в том числе должностные лица налоговой полиции, обязаны соблюдать Конституцию, которая, в силу ч.1 ст.15, имеет высшую юридическую силу и прямое действие. Следовательно, как нам представляется, адвокат, если ему тем или иным образом стало известно о том, что его клиент подвергся административному задержанию в связи с налоговым правонарушением, обязан настаивать на допуске к задержанному, независимо от того, составлен протокол задержания или еще нет. В случае отказа необходимо подать письменную жалобу от имени задержанного.

В случае рассмотрения дел об административных правонарушениях в порядке гражданского судопроизводства процессуальное положение адвоката определяется Гражданским процессуальным кодексом (ст.48-53) [4].

Дела о налоговых административных правонарушениях нередко рассматриваются налоговыми органами во внесудебном порядке. В этом случае адвокат может участвовать в производстве, пользуясь правами, предоставленными ему Законом «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации». Адвокат, выступая в качестве представителя или защитника, правомочен представлять права и законные интересы лиц, обратившихся за юридической помощью, во всех государственных и общественных организациях, в компетенцию которых входит разрешение соответствующих вопросов[2].

Однако на практике внесудебное рассмотрение дел о налоговых правонарушениях чаще всего переходит в арбитражный спор: либо вынесенное налоговым органом решение по налоговому правонарушению становится предметом обжалования в арбитражном суде, либо налоговый орган обращается в арбитражный суд с иском в соответствии с пп.14 п.1 ст.31 НК[5]. Теоретически существуют широкие возможности для разрешения налоговых споров во внесудебном порядке, при помощи административных процедур. Тем не менее, как справедливо указывают и другие специалисты, «практика свидетельствует, к сожалению, о крайне низкой эффективности внесудебных процедур по урегулированию налоговых споров», причем в качестве главной причины указывают незаинтересованность самих налоговых органов урегулировать спор во внесудебном порядке.

Что касается арбитражного процесса, то участие в нем адвоката на стороне налогоплательщика определяется нормами действующего Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Согласно ст. 59 АПК (пп.1, 3) как организации, так и граждане могут вести свои дела в арбитражном суде через представителя. Представителем в арбитражном суде может быть любой гражданин, имеющий надлежащим образом оформленные полномочия на ведение дела в арбитражном суде. Единственное требование, которое предъявляет Кодекс, - это наличие надлежащим образом оформленных полномочий на ведение дела. Вместе с тем, как справедливо отмечают авторы Комментария к АПК РФ, поскольку представитель обеспечивает защиту прав и интересов доверителя, он должен обладать необходимыми познаниями как в области правовых норм, регулирующих спорные правоотношения, так и фактических обстоятельств дела. Поэтому с точки зрения целесообразности желательно, чтобы таким представителем был адвокат.

Согласно АПК РФ полномочия адвоката удостоверяются в порядке, установленном законом. В действующем АПК не определено, каким документом удостоверяется полномочие адвоката, а содержится отсылка к закону. Между тем и в законодательстве в настоящее время такая норма отсутствует. По сложившейся практике адвокат действует на основании ордера, выдаваемого юридической консультацией, либо договора с клиентом и доверенности, удостоверенной нотариусом.

Итак, административное и арбитражное производство во многих случаях составляют для адвоката две фазы единой деятельности по представлению и защите клиента, обвиняемого в налоговом правонарушении, причем как правило разрешение спора происходит именно в арбитражном суде. Если рассматривать эту деятельность в целом, то в общем случае в ней можно выделить следующие стадии:

1. Подготовительная стадия. Она включает в себя:

1. чтение и изучение материалов дела;
2. беседу с лицом, привлекаемым к административной ответственности;

1.3) предварительную разработку фактической и правовой позиции по делу, тактики ведения защиты.

2. Рассмотрение дела о налоговом правонарушении во внесудебном порядке. Она включает следующие этапы:

1. представление возражений и письменных объяснений;
2. исследование доказательств;

2.3) сообщение клиенту результатов рассмотрения дела (в случае неучастия его в рассмотрении) или обсуждение с ним этих результатов и принятие решения о дальнейших действиях.

3. Подача жалобы в вышестоящий административный орган либо жалобы или искового заявления в суд[10].

Остановимся подробнее на этой стадии. При этом мы будем исходить из допущения о том, что адвокатом принято и согласовано с клиентом решение о том, что наиболее целесообразным является обращение в суд.

В связи с обращением в суд необходимо затронуть вопрос о подведомственности дел, связанных с налоговыми правоотношениями, поскольку, как справедливо отмечает С.Н. Гаврилов, «установленный законом порядок подведомственности споров призван обеспечить надлежащую защиту прав и интересов граждан и организации» [20].

На практике нередко возникает вопрос о подведомственности арбитражным судам дел с участием индивидуальных предпринимателей в случаях, если спор связан с исчислением подоходного налога, полученного не в результате предпринимательской деятельности индивидуального предпринимателя, поскольку в соответствии со ст. 28 АПК РФ арбитражным судам подведомственны дела об экономических спорах, и арбитражные суды могут занимать различную позицию по вопросу подведомственности тех или иных дел.

На практике адвокату налогоплательщика все-таки приходится сталкиваться с тем, что арбитражные суды, вопреки установлениям высших судебных органов, отказывают в принятии дел к рассмотрению как неподведомственных арбитражному суду, ссылаясь при этом на ст.27 АПК РФ либо прекращают производство по делу, поскольку не относят их к экономическим спорам по определению ч.2 ст.28 АПК РФ. В подобных случаях адвокату приходится в жалобе в апелляционную инстанцию доказывать подведомственность дела арбитражному суду.

Приведем пример. Адвокат индивидуального предпринимателя Усачева И.К. от имени своего клиента обратился в арбитражный суд с иском к налоговой инспекции о признании недействительным ее решения об отказе в предоставлении предпринимателю льготы по подоходному налогу, связанной с количеством физических лиц, находящихся на иждивении индивидуального предпринимателя. Жалоба была принята, однако в ходе рассмотрения дела суд решил, что возникший спор не относится к категории экономических, и производство по данному делу прекратил. В жалобе в апелляционную инстанцию адвокат предпринимателя указал, что индивидуальный предприниматель в силу действовавшего в тот период Закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» составляет единую налоговую декларацию, где учитываются все доходы, льготы и расходы, имеющие отношение к налоговому периоду (заметим, что согласно п.4 ст.229 действующей в настоящее время Части второй НК РФ, в налоговых декларациях физические лица указывают все относящиеся к налоговому периоду налоговые вычеты, в том числе определяемые, соответственно, в ст.ст.118 и 119 НК РФ стандартные и социальные налоговые вычеты). По результатам оценки этой декларации и других документов, представленных предпринимателем, налоговой орган принимает решение о размере подлежащего уплате подоходного налога[5]. При этом характер обстоятельств, которые влекут уменьшение размера совокупного налогооблагаемого дохода и подоходного налога, не влияет на право налогоплательщика на налоговую льготу. Следовательно, и спор между налогоплательщиком и налоговым органом не утрачивает своего экономического характера в зависимости от характера этих обстоятельств. Согласно ст.28, 29 АПК РФ к экономическим спорам, разрешаемым арбитражным судом, в частности, относятся споры о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан. Спор о признании недействительным решения налогового органа об отказе налогоплательщику в предоставлении налоговой льготы относится к спорам указанной категории. Следовательно, данный спор подведомственен арбитражному суду.

Учтя аргументацию адвоката, суд апелляционной инстанции рассмотрел спор по существу[45].

## 1.2 Представление и защита налогоплательщиков в арбитражном суде: стратегия и тактика, особенности аргументации

В понятие стратегии обычно включают решения, принимаемые до начала действий. Это решения, намечающие основные направления усилий, от правильного выбора стратегии во многом зависит успех всей деятельности[19].

К тактике относятся решения, принимаемые по ходу действий, в том числе это решения о том, каким конкретным способом реализовать выбранную стратегию.

В теории аргументации к стратегии относят выбор тезиса, то есть основного защищаемого положения, а также главных аргументов.

По отношению к тезису в теории аргументации существуют два правила, или требования: требование определенности (или ясности) и требование неизменности. Требование определенности (ясности) означает, что тезис должен быть сформулирован так, чтобы его выраженное в нем требование или утверждение было понятным всем участникам дискуссии, все входящие в тезис термины должны иметь определенное, известное всем значение. В частности, требование определенности (ясности) предполагает в случае, если тезис является сложным, расчленение его на самостоятельные утверждения, с указанием логической связи между ними[26].

Требование неизменности тезиса состоит в том, что тезис не должен изменятся в ходе дискуссии. Грубейшей ошибкой аргументации является так называемая потеря тезиса, которая проявляется в том, что сформулировав тезис, пропонент вследствие заблуждения или неряшливости в рассуждениях, а часто под влиянием специальных действий оппонента, забывает о своем тезисе и соглашается принять совсем иное утверждение, лишь косвенно связанное с первоначально выдвинутым тезисом.

Однако в практике различных переговоров и дискуссий определенные изменения тезисов возможны и даже необходимы, именно в них и находят свое выражение результаты дискуссий. Следовательно, задача состоит не в том, чтобы исключить любые изменения первоначально избранного тезиса (такая тактика часто приводит к поражению), а в том, чтобы все происходящие с тезисом изменения были конструктивными и выражали реальную позицию пропонента.

Возможность изменения первоначально выдвинутого тезиса получила отражение и в процессуальных нормах. А именно, согласно ст.49 АПК РФ истец вправе до принятия решения по делу судом первой инстанции изменить предмет иска, то есть заменить одно материально-правовое требование другим. Например, налогоплательщик может заменить требование о взыскании убытков на требование о возврате излишне начисленных сумм налога, либо уменьшить размер исковых требований. Эту возможность иногда целесообразно использовать как тактическое средство, при формулировке исходного требования заранее отдавая себе, отчет в том, что в ходе процесса оно может быть изменено в ту или иную сторону. Однако при этом необходимо иметь в виду, что не допускается под видом увеличения размера иска заявлять дополнительные исковые требования, отсутствующие в первоначальном иске.

Применительно к судебной защите налогоплательщика содержание тезиса находится в прямой связи с содержанием иска, предъявляемого налогоплательщику налоговыми органами, либо иска, предъявляемого самим налогоплательщиком.

Налоговыми органами, в соответствии со ст. 31 НК РФ, могут подаваться иски:

- о взыскании налоговых санкций;

о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или физического лица в качестве предпринимателя;

1. о ликвидации организации;
2. о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;

- о взыскании задолженности по налогам, сборам (недоимки), пени. Соответственно, тезис, защищаемый адвокатом налогоплательщика, должен состоять в отрицании требований налогового органа. При этом в некоторых случаях не существует выбора возможностей формулировки тезиса (как, например, в случае, когда налоговый орган требует ликвидации юридического лица), в других случаях такой выбор возможен. Например, если налоговый орган предъявляет иск о взыскании налоговых санкций, то, в зависимости от результатов изучения дела, адвокат может поставить целью либо убедить суд в неправомерности применения санкций вообще, либо, если первое невозможно, то хотя бы уменьшить размер санкций по сравнению с тем, которого требует налоговый орган. Причем это решение относится к стратегическим, то есть оно должно быть принято адвокатом и согласовано с клиентом до начала процесса. Если же такое решение вынужденно принимается уже в ходе действий, в качестве компромисса, то это следует считать неудачей адвоката, следствием допущенных им стратегических или тактических ошибок.

Более широкие возможности выбора стратегии имеются у адвоката в случае, если налогоплательщик является истцом.

Исходя из содержания ст.29 АПК РФ и норм Части первой НК РФ, а также из практики рассмотрения налоговых споров в арбитражных судах, адвокат налогоплательщика может использовать следующие виды исков:

1. иск о признании недействительным нормативного акта налогового органа;
2. иск о признании недействительным ненормативного акта налогового органа (например, постановления о взыскании с налогоплательщика недоимки, штрафов, о наложении ареста на имущество, об обращении взыскания на имущество и др.);
3. иск об отмене решения налогового органа в порядке п.5 ст. 101 ПК РФ;
4. иск о признании не подлежащим исполнению инкассового поручения налогового органа, по которому взыскание производится в бесспорном порядке;
5. иск о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговым органом в бесспорном порядке;
6. иск о возврате излишне взысканных сумм налога (сбора) или процентов (в порядке ст.78, 79 НК РФ);
7. иск о пресечении незаконных действий должностных лиц налоговых органов либо об обязании этих лиц совершить установленные законом действия;

- иск о взыскании убытков, причиненных незаконными решениями и действиями налоговых органов;

- иск об освобождении имущества налогоплательщика из-под ареста.

Требование, выраженное в иске, и является тем тезисом, который адвокат должен доказать суду[23]. Этой цели должно быть подчинено все построение его аргументации, включая использование как логических, так и тактических средств убеждения. Вот почему выбор предмета иска является самым ответственным решением, которое должно быть тщательно обдумано и принято адвокатом до начала всяких действий. При этом необходимо разъяснить клиенту, почему избран именно данный тезис, каковы объективные возможности его защиты. Прежде чем начинать какие бы то ни было практические действия, адвокат должен быть уверен в том, что клиент, хотя в основном понимает и одобряет его стратегию.

К стратегическим решениям, помимо выбора тезиса, относится и подбор основных аргументов[26]. Аргументами (или доводами) в теории аргументации называют положения, из которых логически вытекает тезис, так что принятия аргументов достаточно для того, чтобы был принят и тезис. По отношению к аргументам существуют следующие правила, или требования:

1) требование истинности аргументов означает, что не следует в целях убеждения использовать аргументы, ложность которых очевидна для самого пропонента, даже если, с его точки зрения, это может привести к успеху. Данное требование основано на том, что использование ложных аргументов характеризуется высокой степенью рискованности;

2) требование обоснованности аргументов означает, что в качестве аргументов следует выбирать такие положения, которые будут с наибольшей вероятностью приняты убеждаемым субъектом; для которых можно построить приемлемое для него обоснование;

3) требование логической связи означает, что аргументы следует подбирать таким образом, чтобы из них логически вытекал доказываемый тезис, причем логическая связь тезиса с аргументами должна быть очевидной для убеждаемого субъекта, либо должен существовать способ ему наглядно ее продемонстрировать[26].

В судебном доказывании основные аргументы суть не что иное, как элементы, составляющие предмет доказывания по делу. Поэтому определение предмета доказывания прямо зависит от выбора предмета иска. Это положение вполне согласуется с распространенной в теоретических исследованиях точкой зрения, что решающее значение для определения предмета доказывания имеет иск и его основание. Правда, существует и иная точка зрения. А именно, И.В. Цветков считает, что «предмет доказывания по конкретному налоговому спору определяется в первую очередь гипотезой и диспозицией нормы или ряда норм налогового законодательства, подлежащих применению в спорном правоотношении» [49]. Однако мы не можем согласиться с тем, что налоговые споры в данном отношении представляют какое-то исключение, тем более что применимые в деле нормы законодательства, наряду с обстоятельствами, существенными для дела, включаются в понятие оснований иска, которые вместе с содержанием иска имеют решающее значение для определения предмета доказывания в гражданском процессе с точки зрения традиционной теории судебного доказывания.

В зависимости от предмета и основания иска в предмет доказывания входит либо: а) наличие или отсутствие недоимки по тому или иному виду налога или сбора (и, следовательно, правомерности взыскания пени за просрочку их уплаты), либо: б) право налогоплательщика на возмещение убытков, причиненных незаконными решениями и действиями (бездействием) налоговых органов и их должностных лиц, либо в) в случае обжалования действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц — факт нарушения прав налогоплательщика решениями и действиями (бездействием) налоговых органов или их должностных лиц, либо г) правомерность применения санкций за нарушение налогового законодательства.

В случае (а) в предмет доказывания входит только факт и размер вменяемого налогоплательщику налогооблагаемого дохода (прибыли) или иного объекта налогообложения. В случае (б) предмет доказывания составляют следующие элементы:

1. наличие незаконного решения налоговых органов или факта незаконного действия (бездействия) их должностных лиц;
2. факт и размер понесенных налогоплательщиком убытков;

- причинная связь между незаконным решением либо незаконным действием (бездействием).

В случае (в) предмет доказывания формально включает лишь факт нарушения прав и свобод налогоплательщика и причинную связь между указанным нарушением и решениями или действиями (бездействием) налогового органа или его должностных лиц.

В связи с тем, что значительное число споров, как уже было сказано, вытекает из производства о налоговых правонарушениях, следует особо остановиться на случае (г). В этом случае предмет доказывания в арбитражном суде включает следующие элементы:

-событие налогового правонарушения (факт совершения налогоплательщиком действий, квалифицируемых как налоговое правонарушение);

1. размер неуплаченного налога (сбора);
2. вина налогоплательщика в совершенном нарушении;
3. наличие обстоятельств, исключающих привлечение налогоплательщика к ответственности.

Перечисленные элементы предмета доказывания являются аргументами в поддержку тезиса о правомерности налоговых санкций. При этом ни один из них не является достаточным условием принятия этого тезиса, а необходимо наличие всех четырех. Соответственно, для опровержения данного тезиса, или для доказательства противоположного ему тезиса о неправомерности санкций адвокату достаточно опровергнуть хотя бы один из указанных аргументов.

На практике нередко случается так, что в результате изучения материалов дела адвокат приходит к выводу о ложности сразу нескольких аргументов оппонента. Например, отсутствует событие налогового правонарушения, а кроме того, имеют место обстоятельства, исключающие привлечение налогоплательщика к ответственности. Или имеются убедительные аргументы в пользу отсутствия вины налогоплательщика, и столь же убедительные аргументы, доказывающие отсутствие события налогового правонарушения. В связи с этим перед адвокатом встает вопрос о выборе аргументов.

Решение этого вопроса лежит на границе между стратегией и тактикой аргументации. По степени важности, а также по тому признаку, что решение этого вопроса необходимо осуществить до начала практических действий, его, безусловно, следует отнести к стратегии. Однако при его решении необходимо в значительной степени учесть особенности конкретной ситуации, специфику восприятия участников судебного процесса, личность налогоплательщика и то, как будет она воспринята судом и другие обстоятельства, окончательное выяснение и уточнение которых происходит уже в ходе практических действий.

Однако следующая рекомендация является универсальной: во всех случаях, когда каждый из имеющихся в распоряжении адвоката аргументов является достаточным для доказательства его тезиса, нецелесообразно использовать эти аргументы по принципу «чем больше, тем лучше». С учетом всех обстоятельств дела необходимо выбрать тот из них, использование которого окажется наиболее тактически целесообразным. В основе этой рекомендации лежат следующие соображения, вытекающие из общей теории аргументации и к тому же подтвержденные судебной практикой; после того, как оппонентом (в нашем случае адвокатом) высказан один убедительный аргумент, достаточный для доказательства тезиса, высказывание нового аргумента как правило вызывает у субъекта убеждения, в том числе суда, негативную реакцию. Во-первых, это нередко расценивается как злоупотребление временем, во-вторых, что еще важнее, порождает сомнения в убедительности первого аргумента, поскольку предъявление дополнительного аргумента справедливо расценивается как подстраховка (каковой, собственно, оно и является), в связи с чем у суда возникает следующее соображение: раз адвокат прибегает к подстраховке, значит, он сам не вполне уверен в достаточности ранее приведенных доказательств.

Поэтому еще на стадии подготовки к судебному процессу адвокату необходимо, оценив все имеющиеся доказательства аргументов в пользу избранного тезиса, остановить свой выбор на том аргументе, от предъявления которого можно ожидать наибольшего успеха[27].

В случае, когда доказываемым тезисом является безосновательность применения налоговых санкций, если адвокат располагает совершенно достаточными доказательствами отсутствия события налогового правонарушения, то, с нашей точки зрения, следует избрать основой тактики именно этот аргумент. Если же доказательства отсутствия события правонарушения не столь безупречны, то целесообразнее всего использовать такой аргумент, как отсутствие вины налогоплательщика. Остановимся на этом подробнее.

Согласно п.6 ст.108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. При этом лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. В этом отношении российское налоговое право является более лояльным к налогоплательщику, чем законодательство ряда развитых капиталистических стран, распространяя требование ст. 49 Конституции, устанавливающей принцип презумпции невиновности для уголовных дел, также и на дела о налоговых административных правонарушениях. Задача адвоката состоит в том, чтобы с максимальной эффективностью использовать эти преимущества.

Эта задача является отнюдь не тривиальной. Состав налогового правонарушения допускает, наряду с умыслом, и такую форму вины, как неосторожность, то есть легкомыслие или небрежность. Согласно КоАП административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия либо бездействия, но легкомысленно рассчитывало на их предотвращение либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть. Исходя из специфики налоговых правоотношений, предполагается, что их участники, будучи субъектами экономической деятельности, должны быть осведомлены о характере и содержании этих отношений. На этом, как правило, и основывается аргументация налоговых органов, доказывающих наличие вины в действиях налогоплательщика, обвиняемого в налоговом правонарушении. Для этого достаточно доказать наличие в его действиях небрежности, что, ввиду сказанного, чаще всего бывает нетрудно.

Если сформулировать задачу адвоката, представляющего налогоплательщика, обвиняемого в налоговом правонарушении, в обобщенном виде, то она состоит в том, чтобы опровергнуть аргументацию налоговых органов, обосновывающую наличие вины в действиях его клиента. При этом возможны следующие случаи.

Случай 1. Оппоненты адвоката в административном процессе не представляют доказательств вины налогоплательщика, фактически отождествляя отсутствие умысла с неосторожностью и применяя ответственность за налоговые правонарушения без учета вины налогоплательщика. Такой подход получил распространение в практике налоговых органов и органов налоговой полиции, а также арбитражных судов. На это указывает Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15 июля 1999 г., отмечая, что в период действия закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», исходя из указаний Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в практике арбитражных судов и органов налоговой службы ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах применялась и без наличия вины налогоплательщика, а понятия «сокрытие» и «занижение» толковались как идентичные и к ним приравнивалось также невнесение необходимых сведений в отчетные документы или неправильное их заполнение, в том числе вследствие счетных или иных ошибок. Подобная практика сохраняется и в настоящее время.

В связи с этим, если в данном конкретном деле адвокат обнаруживает отсутствие аргументированных доказательств вины налогоплательщика со стороны налоговых органов или органов налоговой полиции, то он может использовать это как основание для обжалования решения по делу в вышестоящий орган или в суд.

Однако этого действия, как правило, бывает недостаточно, поскольку, как уже сказано, доказать наличие, по крайней мере, небрежности, в действиях налогоплательщика несложно. Поэтому отсутствие доказательства вины налогоплательщика может служить лишь основанием для повторного рассмотрения дела о налоговом правонарушении, и в любом случае адвокат должен предвидеть следующую возможность.

Случай 2. Оппоненты представляют доказательства вины налогоплательщика, по крайней мере, в форме небрежности. В этом случае адвокату необходимо изыскать аргументы, опровергающие представленное доказательство.

Приведем пример.

В ходе документальной проверки районной налоговой инспекцией ЗАО «Вест» были выявлены нарушения налогового законодательства, в связи с чем на организацию были наложены в административном порядке штрафные санкции. Однако генеральный директор ЗАО «Вест» П.Е. Федин отказался выполнить решение налоговой инспекции, и дело было передано в суд.

Доказательство вины руководителей предприятия (генерального директора ЗАО «Вест» Федина П.Е. и главного бухгалтера Григоревой Е.К.) было основано на том соображении, что занимаемые ими должности предполагают определенный уровень компетентности в вопросах ведения бухгалтерского учета и налогообложения, который, если не исключает возможность ошибки, то, по крайней мере, дает все основания расценивать допущенную ошибку как небрежность[36].

Данный тезис характеризуется высокой степенью правдоподобности. Поэтому, с точки зрения теории аргументации, он не может быть отброшен как произвольный. Иначе говоря, для опровержения этого тезиса недостаточно указать на его недоказанность, а необходимо привести опровергающий его факт, то есть показать, что в данном конкретном случае дело обстояло не обычным, а исключительным образом.

Адвокатом ЗАО «Вест» было найдено необходимое доказательство. А именно, П.Е. Федин и Е.К. Григорева не признали свою вину в выявленных нарушениях и в своих объяснениях показали, что с целью контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета и соблюдения налогового законодательства на предприятии ежегодно организовывались аудиторские проверки, которые не выявили никаких нарушений. Опираясь на эти объяснения, адвокат ЗАО «Вест» выдвинул тезис об отсутствии вины в форме небрежности в действиях руководителей предприятия, аргументируя его тем, что единственной причиной ошибочного исчисления сумм налогов послужили данные аудиторских проверок. Следовательно, главный бухгалтер ЗАО «Вест» Григорьева Е.К., составляя указанную отчетность, а генеральный директор ЗАО «Вест» Федин П.Е. ее подписывая, были убеждены в правильности и законности своих действий. Более того, сам факт их обращения в аудиторскую фирму служит подтверждением тому, что ими предпринимались осознанные усилия, направленные на улучшение контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета и соблюдения налогового законодательства, что исключает небрежность. В качестве доказательств этого суду были представлены подлинные акты аудиторских проверок.

Суд принял тезис адвоката, иск налогового органа был отклонен.

Таким образом, благодаря правильно выбранной тактике адвоката, удалось опровергнуть доказательство вины руководителей организации в налоговом правонарушении.

Итак, несмотря на то, что налоговое право России распространяет принцип презумпции невиновности на налоговые административные правонарушения, и признает в качестве необходимого признака налогового правонарушения вину физического лица, это не означает, что адвокат может строить защиту налогоплательщика в административном процессе лишь на критике доказательств его вины. Поскольку вина как элемент субъективной стороны налогового правонарушения, может иметь форму неосторожности, доказать наличие вины в действиях налогоплательщика, нарушившего налоговое законодательство, нетрудно. Поэтому, хотя в процессуальном смысле бремя доказывания в административном процессе о налоговом правонарушении лежит на налоговых органах, фактически это бремя ложится на налогоплательщика, а точнее, на его адвоката: в каждом конкретном случае он должен изыскать убедительные доказательства того, что действия (бездействие) налогоплательщика, нарушившие налоговое законодательство, не могут быть расценены даже как небрежность. Для этого необходимо показать, что эти действия (бездействие) не имели альтернативы, то есть что они были либо основаны на информации, которую налогоплательщик имел все основания считать достоверной (как в приведенном примере), либо носили вынужденный характер, поскольку у лица отсутствовала возможность действовать иным, должным образом.

Приведем пример. Налоговая инспекция по Центральному району города Воронежу вынесла решение о наложении штрафных санкций на ОАО «Алмаз», состоявшее на налоговом учете в этой НИ, за непредставление бухгалтерской отчетности, в результате чего был неуплачен налог в размере 9624 руб. В своей защите налогоплательщика адвокат опирался на то, что директор ОАО «Алмаз» И.П.Кондратьев, являясь ответственным за финансово-хозяйственную деятельность и соблюдение налогового законодательства предприятия, фактически не имел возможности своевременно представлять и достоверно исчислять и уплачивать причитающиеся налоги по причине нахождения бухгалтерских документов в различных ведомствах и изъятия их правоохранительными органами.

К важным особенностям судебной аргументации следует отнести то обстоятельство, что наряду с обстоятельствами дела и нормами материального права в качестве аргументов, опровергающих или подтверждающих тот или иной тезис, широко используются процессуальные нормы. В частности, адвокату необходимо тщательно следить за тем, все ли процессуальные требования закона выполнены в действиях налогового органа. Например, как разъясняется в п.12 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г., согласно п.3 ст.48 Налогового Кодекса РФ исковое заявление о взыскании недоимки с физического лица может быть подано налоговым органом в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. В то же время пункт 3 статьи 46 НК РФ, предусматривающий право налогового органа, не реализовавшего полномочия на бесспорное взыскание недоимки с юридического лица, обратиться в суд с аналогичным иском в отношении указанного лица, не устанавливает срок, в течение которого такое обращение должно быть осуществлено. В связи с этим, основываясь на принципе всеобщности и равенства налогообложения (п.1 ст.3 НК РФ), Пленум ВАС предлагает судам исходить из универсальности воли законодателя, выраженной в пункте 3 статьи 48 Кодекса в отношении давности взыскания в судебном порядке сумм недоимок по налогам, и руководствоваться соответствующим положением при рассмотрении исков о взыскании недоимок с юридических лиц. При этом срок для обращения налогового органа в суд, установленный пунктом 3 статьи 48 НК РФ, в отношении исков к юридическим лицам исчисляется с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 46 Кодекса для бесспорного взыскания соответствующих сумм. При этом позиция Пленума ВАС состоит в том, что, поскольку данный срок является пресекательным, т.е. не подлежащим восстановлению, в случае его пропуска суд должен отказывать в удовлетворении требований налогового органа к юридическому лицу.

Данные разъяснения адвокат может использовать в арбитражном суде в качестве убедительной аргументации. Несмотря на то, что отечественное правосудие формально не является прецедентным, тем не менее высшие судебные органы являются авторитетными для судов, а их позиции по конкретным вопросам права, как правило, принимаются как убедительные аргументы.

Исходя из содержания предмета доказывания, адвокат определяет круг необходимых доказательств и намечает тактику их использования.

В целом круг доказательств определяется двумя основными факторами: процессуальными требованиями и требованиями целесообразности, которые не всегда совпадают. С этих позиций следует подходить к вопросу распределения бремени доказывания в арбитражном процессе.

Согласно ч.1 ст.65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основании своих требований и возражений. При рассмотрении споров о признании недействительными актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия указанных актов, возлагается на орган, принявший акт.

Таким образом, простого отрицания излагаемых налоговым органом фактов недостаточно для эффективной защиты налогоплательщика. Адвокат должен в качестве возражений налоговому органу использовать контрдоказательства. Исходя из этого определяются задачи адвоката, представляющего налогоплательщика в арбитражном суде. Эти задачи распределяются по двум стратегическим направлениям: 1) критика доказательств оппонента (налогового органа) и 2) сбор, подготовка и демонстрация доказательств фактов и обстоятельств, составляющих предмет доказывания по делу.

Исчерпывающее определение доказательств в арбитражном процессе дано в ст. 63 АПК РФ. Доказательства здесь квалифицируются не как «любые фактические данные», а как «сведения об обстоятельствах, имеющих отношение к рассматриваемому делу». На наш взгляд, термин «сведения» более точно выражает сущность судебных доказательств, чем несколько расплывчатое выражение «фактические данные». Указание на «иные обстоятельства» позволяет заключить, что закон предусматривает использование и косвенных доказательств, поскольку под иными обстоятельствами подразумеваются не юридические факты, прямо фиксируемые статьями нормативных источников, а факты, связанные с отношениями причинности, логической и фактической совместимости и т.п.

В ч.2 ст.63 АПК РФ дан исчерпывающий перечень средств доказывания, к каковым относятся доказательства письменные и вещественные, заключения экспертов, показания свидетелей, объяснения лиц, участвующих в деле. Особого внимания заслуживает такой элемент этого перечня, как объяснения лиц, участвующих в деле, к каковым следует относить не только сведения об известных им обстоятельствах, имеющих значение для дела, признание или непризнание фактов, но также разъяснения, доводы, возражения по вопросам доказывания фактов, вопросов права.

Поэтому правомерно считать, что объяснения, даваемые суду адвокатом, представляют собой одно из определенных законодателем средств доказывания. Такой подход, на наш взгляд, является плодотворным, прежде всего с методической точки зрения, так как акцентирует внимание адвоката не только на поиске фактических доказательств, но и на совершенствовании способов их представления суду (демонстрации), а также критики доказательств оппонента, побуждает его повышать свою логическую культуру, совершенствовать мастерство аргументации[36].

Приведем пример, демонстрирующий способы критики адвокатом доказательств оппонента.

Налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд с иском к индивидуальному предпринимателю о взыскании недоимки по подоходному налогу за отчетный период (год) и сумм финансовых санкций за сокрытие налогооблагаемого дохода. Ответчик иск не признал, указав, что спорный доход был задекларирован по итогам предыдущего года, в котором проданы соответствующие товары.

Налоговый орган должен был доказать наличие факта сокрытия ответчиком налогооблагаемого дохода за истекший год. Доказываемый налоговым органом тезис состоял в том, что товары были приобретены гражданами у ответчика не в последнем истекшем календарном году, а в предшествующем ему. Спорным пунктом были даты приобретения товаров. В качестве доказательств своего тезиса инспекция ФНС предложила, во-первых, материалы встречных проверок проведенных ею у граждан, которые в течение двух последних истекших лет приобретали товары у ответчика, во-вторых, объяснениях этих граждан, в-третьих, сведения, отраженные в тетради учета операций по реализации товаров, которую вел ответчик. В задачу адвоката входило опровергнуть эти доказательства.

Для этого были использованы следующие средства критики.

По ходатайству адвоката судом были вызваны в качестве свидетелей граждане, объяснения которых представила в качестве доказательств инспекция ФНС. В ходе судебного слушания адвокат задал свидетелям вопросы, из ответов на которые стало очевидно, что они не могут назвать точных дат приобретения товаров у ответчика и их оплаты.

При исследовании материалов встречных проверок адвокат обратил внимание суда на имеющиеся в них противоречия, а также на то, что они не согласуются с показаниями свидетелей.

В результате изучения содержания тетради учета операций по реализации товаров адвокат обнаружил, что в ней имеются неоговоренные исправления и дополнения, сделанные работниками налоговой инспекции и не соответствующие информации, содержащейся в материалах встречных проверок и объяснениях покупателей. На это также было указано суду.

При таких условиях суд констатировал недоказанность факта получения и размера дохода, который, по мнению инспекции ФНС, должен был быть задекларирован по итогам последнего истекшего года. В иске инспекции ФНС было отказано. Суд апелляционной инстанции оставил решение суда первой инстанции без изменения[47].

Следующий пример отражает действия адвоката по доказыванию факта и размера понесенных налогоплательщиком издержек.

Инспекция ФНС предъявила к индивидуальному предпринимателю иск о взыскании сумм финансовых санкций за занижение налогооблагаемого дохода в связи с завышением расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода. Ответчик иск не признал, указав, что им представлены в налоговую инспекцию все необходимые документы, подтверждающие произведенные и задекларированные издержки.

После предварительного исследования и оценки документов, представленных клиентом (ответчиком) в подтверждение понесенных расходов, адвокатом был составлен меморандум, в котором аргументировано определялась позиция адвоката. Она состояла в том, что часть (но только часть) из этих документов может служить надлежащими доказательствами понесенных расходов.

Сомнение вызывали накладные и приходные кассовые ордера, имеющие отношение к одному из продавцов, поскольку в печати продавца был указан несуществующий город. Кроме того, накладная по одной из закупок не имела такого обязательного реквизита, как дата составления. Наконец, один приходный кассовый ордер был оформлен с нарушением установленных правил.

Клиент был предупрежден о том, что эти документы могут не быть приняты судом в подтверждение расходов.

С другой стороны, большая часть документов, не принятых налоговой инспекцией, могла быть использована в качестве достаточных доказательств факта и размера понесенных налогоплательщиком расходов.

Так, некоторые приходные кассовые ордеры не были приняты налоговой инспекцией на том основании, что организации-продавцы не были зарегистрированы в качестве налогоплательщиков. Однако, как указывалось в меморандуме, факт отсутствия регистрации в налоговом органе не свидетельствует о том, что у этих организаций не имеется государственной регистрации. Следовательно, представленные налогоплательщиком ордера могут служить основанием для принятия конкретных расходов.

Один из документов, представленных в подтверждение расходов, налоговая инспекция отказалась принять из-за отсутствия в этом документе точной даты, а именно числа его составления, при наличии месяца и года. Однако исчисление объекта обложения подоходным налогом осуществляется по итогам года, поэтому представленные налогоплательщиком документы дают все основания отнести расход к определенному календарному году.

В числе документов, не принятых налоговой инспекцией, были документы, подтверждающие покупку предпринимателем у торговой фирмы телерадиоаппаратуры. А именно, договор купли-продажи, накладные, акты на закупку товара, в которых содержался перечень оплачиваемых товаров с указанием цен в соответствии с накладными и сумм, полученных представителями фирмы, со ссылками на документы, удостоверяющими личность последних, а также квитанцией к расходному кассовому ордеру. Налоговая инспекция аргументировала отказ принять эти документы тем, что, якобы, единственным доказательством фактически понесенных расходов, связанных с предпринимательской деятельностью, может служить квитанция к приходному кассовому ордеру, выданная продавцом, представленные же ответчиком документы не являются расчетными документами.

Между тем, согласно ст.221 части Второй НК РФ физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Представленные налогоплательщиком документы в достаточной мере подтверждают факт заключения договора купли-продажи и его исполнения, следовательно, являются достаточными доказательствами понесенных налогоплательщиком в отчетный период расходов.

Эта аргументация была использована адвокатом в суде. Суд первой инстанции принял все доказательства, которые с точки зрения адвоката являлись безупречными, за исключением документов, подтверждающих последнюю из названных покупок. В отношении этих документов суд принял точку зрения истца. В то же время некоторые из документов, вызывавших сомнение у адвоката, были приняты судом первой инстанции в качестве доказательств расходов налогоплательщика.

В кассационной жалобе адвокат воспроизвел аргументацию, доказывающую допустимость доказательств по спорному пункту. На этот раз суд согласился с аргументацией адвоката, и отказал налоговой инспекции в удовлетворении требований в соответствующей части[38].

Подводя общие итоги главы, отметим следующее.

Большая часть дел, связанных со спорами налогоплательщиков с налоговыми органами инициируется тем, что те или иные действия налогоплательщика квалифицируются этими органами как налоговое правонарушение. Значительно меньшая часть дел не связана с налоговым правонарушением, инкриминируемым налогоплательщику (как в приведенном примере, когда налогоплательщику было неправомерно отказано в предоставлении налоговой льготы).

В соответствии с общими принципами и рекомендациями теории аргументации, деятельность адвоката по представлению и защите налогоплательщика в споре с налоговым органом в арбитражном суде предполагает принятие ряда стратегических и тактических решений.

К стратегическим решениям относится выбор тезиса и основных аргументов с учетом применимых к ним правил (требований).

В качестве тезиса в случае, когда истцом является налогоплательщик, выступают исковые требования, а в случае, когда в роли истца выступает налоговый орган, предложение, выражающее отрицание либо ослабление требований налогового органа. Тезис должен выбираться и формулироваться с учетом того, что его изменение в ходе судебного процесса нежелательно с точки зрения успешности аргументации, хотя и допустимо с процессуальной точки зрения.

В качестве основных аргументов выступают обстоятельства, на которые будет ссылаться в своей аргументации адвокат, в совокупности с применимыми в деле нормами материального и процессуального права. Важную роль при выборе аргументов играет объективное наличие логической связи между тезисом и аргументами, а также возможность наглядно продемонстрировать ее суду. Если связь аргумента с тезисом является слишком сложной, многоступенчатой и не очевидной, то по возможности следует заменить его другим аргументом, более явно связанным с тезисом[26].

При выборе аргументов следует руководствоваться принципом минимизации, то есть избегать избыточной аргументации, снижающей убедительность.

В частности, при доказывании безосновательности применения налоговых санкций, если имеется объективная возможность убедительно доказать суду отсутствие события налогового правонарушения, то следует ограничиться данным аргументом. Если же эта возможность вызывает сомнения, то целесообразнее сделать ставку на доказательство отсутствия вины налогоплательщика.

При выборе данной стратегии тактика адвоката в судебном процессе должна быть активной, не следует ограничивать свои усилия лишь критикой доказательств вины налогоплательщика, предъявляемых оппонентом. Поскольку составы налоговых правонарушений не исключают вину в форме неосторожности, а специфика налоговых правоотношений предполагает осведомленность налогоплательщика в содержании своих налоговых обязательств, такая тактика в большинстве случаев не приведет к успеху. Для эффективной защиты налогоплательщика, обвиняемого в налоговом правонарушении, адвокату необходимо представить позитивные доказательства, подтверждающие отсутствие вины даже в форме небрежности[19].

По российскому налоговому праву, субъектом административной ответственности за налоговые правонарушения могут быть не только физические, но и юридические лица. При этом вменение налогового правонарушения юридическому лицу также зависит от признания его вины, которая, в свою очередь, определяется наличием вины физических лиц. Поэтому, если адвокату удалось доказать невиновность физических лиц, то это автоматически исключает и санкции в отношении организации, так как даже при наличии нарушения налогового законодательства налоговое правонарушение со стороны этой организации не имеет места.

Если все-таки доказать невиновность налогоплательщика не удалось, то следующей задачей адвоката в процессе об административном налоговом правонарушении становится минимизация санкций за совершенное правонарушение[49]. Возможности для этого заложены в нормах Налогового кодекса, устанавливающих ответственность за налоговые правонарушения. Как было показано, в соответствие с этими нормами одни и те же действия налогоплательщика могут допускать различную квалификацию, от юридически нейтрального события до серьезного правонарушения, влекущего жесткие санкции. Задача адвоката - использовать эту особенность законодательства в интересах своего клиента. Для этого необходимо построить убедительное обоснование того, что в данном деле должна быть применена та норма, которая влечет, возможно, более мягкие санкции.

# Глава 2. Особенности защиты налогоплательщика в делах по налоговым преступлениям

Понятие «налоговое преступление» не содержится в Налоговом и Уголовном кодексах Российской Федерации. Под налоговыми преступлениями для целей настоящего исследования мы будем понимать виновно совершенные общественно опасные деяния физических лиц, выражающиеся в нарушении законодательства о налогах и сборах, запрещенные Уголовным кодексом Российской Федерации под угрозой наказания. Данный термин в этом же значении применяют и другие авторы.

В Уголовном кодексе Российской Федерации содержатся две специальные статьи, предусматривающие ответственность за нарушение налогового законодательства: ст. 198 (Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды) и ст. 199 (Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации).

Кроме того, в УК РФ имеются статьи, предусматривающие ответственность за деяния, которым соответствуют нарушения налогового законодательства. Это ст. 170 (Регистрация незаконных сделок с землей), определяющая наряду с другими деяниями в качестве уголовно наказуемого умышленное занижение размеров платежей за землю; ст. 171 (Незаконное предпринимательство, если оно сопряжено с извлечением дохода в крупном размере); ст. 171.1 (Производство, приобретение, хранение, перевозка или сбыт немаркированных товаров и продукции); ст. 173 (Лжепредпринимательство), предусматривающая ответственность за создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, в том числе с целью освобождения от налогов. Так, согласно разъяснению постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. №8 действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющегося от уплаты налога с доходов, полученных в результате такой деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст.ст.171 и 198 УК РФ (п.4 Постановления).

Для эффективного осуществления защиты налогоплательщика, подозреваемого или обвиняемого в налоговом преступлении, адвокату необходимо иметь ясную и логически обоснованную концепцию состава данного преступления и его предмета, находящуюся в полном соответствии с позицией законодателя и современной наукой уголовного права. Ведь именно наличие состава преступления в действиях налогоплательщика является предметом доказывания в уголовном процессе, а представление о том, что является предметом этого преступления, также оказывает существенное влияние на процесс и результат судебного доказывания.

## 2.1 Объект и предмет налогового преступления

Объект налогового преступления. И.И. Кучеров к налоговым преступлениям относит преступления, родовой объект которых можно определить как «охраняемую уголовным законом систему общественных отношений, складывающихся в процессе создания и потребления экономических благ»; видовой объект — как «совокупность охраняемых уголовным законом отношений по взиманию налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений»[29].

С этими определениями родового и видового объекта налоговых преступлений в целом можно согласиться, но при обязательном условии исключения из видового объекта отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Предлагаемое И.И. Кучеровым определение видового объекта налогового преступления может быть истолковано в том смысле, что уголовная ответственность наступает и в случае, когда лицо противодействует привлечению его к ответственности за налоговое правонарушение, не являющееся преступлением, например, не является по вызову налоговых органов или не выполняет наложенных на него в административном порядке налоговыми органами штрафных санкций. Эта позиция представляется спорной, поскольку по действующему законодательству Российской Федерации такие действия не содержат состава преступления.

Даже если в приведенном определении выражение «привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений» заменить выражением «привлечение к ответственности за совершение налоговых преступлений», то и в этом случае оно не будет отражать норм закона, поскольку в общем случае лицо, совершающее налоговое правонарушение или преступление, не посягает на отношения, связанные с привлечением его к ответственности. Такое посягательство возникает в том случае, если данное лицо совершает активные действия, направленные на противодействие расследованию либо на то, чтобы избежать определенного судом наказания. Однако такие действия предполагают иную квалификацию.

После того, как определены родовой и видовой объект налогового преступления, необходимо ответить на вопрос о том, что является его непосредственным объектом. И.И. Кучеров, как и ряд других авторов, отождествляет его с видовым объектом. Однако, с точки зрения как задач защиты подозреваемого и обвиняемого, так и установления истины в уголовном процессе о налоговом преступлении, представляется необходимым дать точное определение непосредственного объекта данного преступления. Отметим, на необходимости строгого различения видового объекта преступления и его непосредственного объекта настаивает целый ряд авторитетных отечественных специалистов в области теории уголовного права. Ведь цель уголовного процесса, в том числе по налоговому преступлению, состоит в том, чтобы точно квалифицировать действия субъекта, в частности, установить общественную опасность содеянного. В свете этой цели отождествление непосредственного объекта преступления с его видовым объектом представляется нежелательным. Суд в данном конкретном случае должен установить, на что непосредственно посягал обвиняемый, это необходимо для правильного ответа на вопрос о степени общественной опасности совершенного им деяния, а, соответственно, и для правильной квалификации содеянного, и для выбора меры наказания. Если же придавать понятию объекта посягательства расширению трактовку, то это может привести к неправомерному преувеличению общественной опасности деяния. Понятно, что с точки зрения защиты это вопрос принципиальной важности.

Как нам представляется, непосредственным объектом налогового преступления являются общественные отношения по реализации установленной законом обязанности данного налогоплательщика (плательщика сборов) по своевременной уплате конкретного налога или сбора в должном размере в соответствии со ст. 57 Конституции РФ, то есть конкретное правоотношение, участником которого он является на основании законов Российской Федерации[49].

Такое определение непосредственного объекта налогового преступления соответствует общепризнанному пониманию объекта как охраняемых уголовным законом отношений, на которые направлено преступление и чему оно причиняет или может причинить существенный вред. Очевидно, что индивидуальным актом уклонения от налога отдельно взятого налогоплательщика не может быть нанесен существенный вред ни совокупности всех охраняемых уголовным законом отношений по взиманию налогов и сборов, ни отношениям, возникающим в процессе осуществления налогового контроля. Единственное, чему может быть нанесен существенный вред - это конкретное отношение по реализации конкретной обязанности данного налогоплательщика уплатить начисленный на законных основаниях налог в установленные законом сроки. Только это отношение оказывается существенно нарушенным в результате налогового преступления. Об этом адвокату нелишне напоминать суду при рассмотрении дел о налоговых преступлениях, поскольку известно, что идеологические и теоретические убеждения участников процесса оказывают немалое влияние на принимаемые судебные решения, в частности, когда встает вопрос о выборе меры наказания.

Что же касается расширенного понимания непосредственного объекта налогового преступления, то оно, как нам представляется, вытекает из неправомерного смешения понятий объекта преступления и общественной опасности совершенного деяния.

Предмет налогового преступления. Согласно общепринятой точке зрения, предмет преступления - это материальный субстракт, элемент: материального мира, непосредственно воздействуя на который виновный совершает преступление[49]. В отличие от объекта, являющегося обязательным признаком любого состава преступления, предмет преступления представляет собой факультативный признак. Некоторые преступления могут и не иметь конкретного предмета (например, оскорбление, клевета, дезертирство). Если предмет прямо указан в законе, то для данного преступления он становится обязательным признаком.

Каков предмет преступлений, предусматриваемых ст.ст.198 и 199 УК РФ и является ли он обязательным признаком для данной категории преступлений?

В юридической литературе распространено мнение о том, что предметом налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, выступают налоги и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды»[49]. Этого мнения придерживается, в частности, Л.Д. Гаухман полагая, что предметом налоговых преступлений выступает неуплаченный налог или страховой взнос в крупном размере (причем неуплаченный налог или страховой взнос характеризуют предмет с качественной стороны, а крупный размер с количественной), а также, для деяний, предусмотренных ст.198 УК РФ, - обязательная декларация, которая либо вовсе не представляется, либо, при ее представлении, характеризуется содержанием, не соответствующим действительности, вследствие включения в нее заведомо искаженных данных о доходах или расходах.

Между тем очевидно, что неуплаченный налог или страховой взнос в крупном размере никак нельзя рассматривать в качестве элемента материального мира. Ведь неуплаченный налог или страховой взнос - это не пачка денежных купюр, которую налогоплательщик (плательщик взносов) вместо того, чтобы отдать государству, держит у себя дома «в консервной банке». Это та сумма, которую налогоплательщик должен был уплатить в качестве налога или взноса, но не уплатил, при дополнительном условии, что ее размер является достаточно крупным. Понятно, что объект, соответствующий этому понятию, имеет идеальную природу, он может не существовать в физическом мире, если, к примеру, налогоплательщик в данное время такой суммой не располагает. К тому же лицо, уклоняющееся от уплаты налога или сбора, не воздействует на сам налог или сбор, он не может изменить его размер или иные характеристики.

Следовательно, неуплаченный налог или сбор в крупном размере неправомерно считать предметом налоговых преступлений[53].

Столь же ошибочно, с нашей точки зрения, считать предметом налогового преступления налоговую декларацию. Хотя налоговая декларация и упоминается в диспозиции ст. 198 УК РФ, однако она упоминается, во-первых, в связи с указанием способа совершения преступления, а именно, в ст. 198 УК РФ прямо говорится: «путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, либо иным способом», во-вторых, как следует из самой диспозиции, использование налоговой декларации (ее непредставление или включение в нее искаженных данных), не будучи единственным способом уклонения, от уплаты налога, не является и обязательным признаком данного состава преступления.

Правильнее было бы сказать, что налоговая декларация может быть использована в качестве средства совершения преступного деяния, причем только в том случае, если имело место включение в нее заведомо искаженных данных, о доходах или расходах, В этом и только этом единственном случае декларация может быть использована обвинением в качестве доказательства совершения подозреваемым или обвиняемым налогового преступления. В случае же, если декларация не была представлена в налоговые органы, то таким доказательством обвинение не располагает.

Если же принять точку зрения тех юристов, которые полагают, что неуплаченный налог или сбор, неподанная декларация составляют предмет налогового преступления, то нетрудно прийти к противоречивым утверждениям, подобным следующему: «Неуплаченный налог, декларация при ее непредставлении и неуплаченный страховой взнос в государственные бюджетные фонды налицо тогда, когда налог или страховой взнос не уплачены, а декларация не подана». Иными словами, здесь утверждается, что «налицо» то, чего в наличии нет, и что подобные несуществующие предметы могут использоваться в качестве доказательств, что представляется весьма спорным. Несуществующие предметы не могут служить вещественными доказательствами (ст.74 УПК РФ), а для того, чтобы использовать фактические данные об их отсутствии для установления обстоятельств, имеющих значение для правильного разрешения дела (ст. 73 УПК), как будет показано ниже, обвинение должно дополнительно привлекать и другие доказательства, поскольку одного лишь отсутствия декларации и отсутствия платежа недостаточно для доказательства состава преступления, предусматриваемого ст. 198 УК РФ.

Таким образом, правильно будет признать, что налоговые преступления в общем случае не имеют предмета.

В том же случае, когда уклонение от уплаты налога происходит путем сокрытия объекта налогообложения, следует считать предметом преступления объект налогообложения, как это понятие трактуется в ст.38 НК РФ, согласно которой объектами налогообложения могут являться имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику. Так понимаемые объекты налогообложения признают предметом налоговых преступлений и ряд ученых, в частности, А.В.Сальников. Однако при этом необходимо заметить, что в соответствии с теорией налогового права под объектом налогообложения понимаются юридические факты (а именно, правомерные действия), обусловливающие обязанность налогоплательщика заплатить налог, а перечисленные в ст.38 НК РФ предметы составляют не объект, а предмет налога, и соответственно, предметом налогового преступления также следует считать не объект, а предмет налога.

Указанные терминологические расхождения не влияют на значение понятия предмета налогового преступления, которое в любом случае составляют имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику.

Соответственно, для доказательства преступного деяния субъекты уголовного расследования и обвинения обязаны предъявить суду в качестве предмета преступления сокрытый предмет налога (или объект налогообложения, согласно определению ст.38 НК РФ), то есть собрать достоверные, полные и полученные с соблюдением всех процессуальных требований, сведения о нем. В связи с этим задача адвоката состоит в тщательном анализе и критике представляемых обвинением данных о предмете преступления.

Приведем пример. Было возбуждено уголовное дело в отношении директора ОАО «Рубин» Г.Ф. Иванова по признакам преступления, предусмотренного ч.1 и ч.2 ст.199 УК РФ. В частности, Иванов обвинялся в том, что, являясь директором ОАО «Рубин», состоявшего на налоговом учете в межрайонной инспекции ФНС №1 города Воронеж, и, будучи ответственным, за финансово-хозяйственную деятельность и соблюдение налогового законодательства предприятия, умышленно не представил бухгалтерскую отчетность ИФНС, в результате чего не был уплачен налог в размере 758624,5 тыс. руб. Изучив постановление о привлечении Иванова к уголовной ответственности, адвокат Г.Ф. Иванова установил, что в нем не говорится о том, в результате какой финансово-хозяйственной деятельности предприятием получены доходы, укрытые от налогообложения, не указаны их суммы. На это адвокат указал в своем ходатайстве в Федеральный суд центрального района г. Воронежа. Дело было возвращено судом для исправления ошибок. Впоследствии, при рассмотрении дела в суде, адвокат Г.Ф. Иванова обратил внимание суда на то, что в ходе сбора доказательств следователем были допущены грубые нарушения уголовно-процессуального закона, в частности, ст.73 УПК РФ (предмет доказывания). Так, он квалифицировал действия Г.Ф. Иванова по ст. 199 ч.1 и ст.199 ч.2 УК РФ, по признаку внесения искаженных данных в бухгалтерские документы о доходах и расходах, совершенные неоднократно, между тем следствием не было установлено, в какие именно документы были внесены искаженные данные. Иным словами, тезис адвоката состоял в том, что предмет преступления суду не предъявлен. Доказательства этого тезиса были наглядно продемонстрированы суду. При таких обстоятельствах суд не усмотрел в действиях Иванова состава преступления, предусмотренного ч.1 и ч.2 ст. 199 УК РФ[50].

Перейдем к рассмотрению объективной стороны преступлений, предусмотренных ст.ст.198 и 199 УК РФ.

## 2.2 Объективная сторона налогового преступления

Характеристика преступного деяния. Группа уголовно-правовых норм, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления, часто подвергается критике со стороны специалистов. К числу недостатков этих норм относят их системную противоречивость, техническое несовершенство, коллизионность с нормами административного и налогового права. Фактически эти нормы являются бланкетными, т.к. определения содержащихся в них терминов, при помощи которых описывается объективный состав преступления, не содержатся в Уголовном кодексе.

Все это серьезно затрудняет определение объективного содержания деяний, описанных в диспозициях ст.ст.198 и 199 УК РФ, а соответственно, и доказательство того, что действия конкретных лиц по своим объективным признакам совпадают с этими деяниями. Адвокат должен хорошо разбираться в затруднениях, которые могут возникнуть у его оппонентов при квалификации действий подозреваемого или обвиняемого, чтобы использовать эти затруднения для его защиты.

Главные затруднения связаны с определением ключевого термина этих норм - «уклонение». В УК РФ термин «уклонение» использован в целом ряде норм. В некоторых нормах раздела III Общей части (ч.5 ст.46, ч.3 ст.49, ч.3 ст.50, ч.4 ст. 53, ч.2 ст. 83) он относится не к деяниям, а к поведению лица, к которому применено наказание, например, уклонение лица от наказания служит основанием для применения к данному лицу более сурового наказания. Как характеристика деяния этот термин встречается в Особенной части УК РФ в диспозициях четырнадцати статей, включая ст.ст. 198 и 199. В шести статьях, не считая ст.ст.198 и 199 УК РФ, термин «уклонение» фигурирует в названии статьи. Это ст. 157 УК РФ (Злостное уклонение от уплаты средств на содержание детей или нетрудоспособных родителей), ст. 177 УК РФ (Злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности), ст. 194 УК РФ (Уклонение от уплаты таможенных платежей), ст. 314 УК РФ (Уклонение от отбывания лишения свободы), ст. 328 УК РФ (Уклонение от прохождения военной и альтернативной гражданской службы), ст. 339 УК РФ (Уклонение от исполнения обязанностей военной службы путем симуляции болезни или иными способами). Еще в шести статьях термин «уклонение» используется в описании содержания преступного деяния. Это ст. 169 УК РФ, ст.192 УК РФ, ст. 287 УК РФ, ст. 309 УК РФ, ст. 312 УК РФ и ст. 338 УК РФ.

Между тем определения термина «уклонения» законодатель не дает.

В связи с этим, комментируя нормы, содержащие понятие уклонения, и в частности, cт.ст.198 УК РФ и 199 УК РФ, специалисты предлагают различные научные определения этого термина. Так, в одном из комментариев к ст.ст. 198 УК РФ и 199 УК РФ предлагается расценивать уклонение от уплаты налогов как «налоговое мошенничество», которое характеризуется не только собственно неплатежами налогов, но и непредставлением в установленный срок декларации о подлежащих налогообложению доходах либо включением в декларацию с целью уменьшения налога или освобождения от него заведомо искаженных сведениях о доходах или расходах[23]. В другом научном комментарии отмечается, что «уклонение в силу его объективной направленности на несовершение обязательных действий предполагает наличие дополнительных условий, при которых непредставление декларации превращается в уклонение от уплаты налогов. Такими обязательными условиями являются; истечение срока для представления декларации; наличие возможности представления декларации: действия налоговых служб, побуждающих к представлению декларации; фактическая неуплата налога»[43].

Об уклонении можно говорить в том случае, если одновременно наличествуют следующие условия: 1) данное лицо не желает наступления определенного события; 2) это лицо знает о причинной связи между совершаемыми им действиями (бездействием) и ненаступлением указанного события, 3) данное лицо совершает указанные действия намеренно, преследуя цель воспрепятствовать наступлению нежелательного для себя события.

Непосредственно доказать наличие любого из трех указанных условий невозможно, т.к. они имеют субъективную природу. Но косвенным образом, с высокой степенью достоверности, на их наличие указывают следующие факты, если они имеют место одновременно: 1) данное лицо объективно не заинтересовано в наступлении события; 2) событие не наступило: 3) причинная связь между деяниями лица и ненаступлением события имеется, и она очевидна, следовательно, должна быть известна лицу; 4) лицо совершает указанные действия в условиях выбора, т.е. имея возможность их не совершать.

В свете этого виден источник различий между двумя приведенными выше определениями уклонения: в первом определении за точку отсчета взято событие, состоящее в несовершении платежа, во втором - дополнительные действия (бездействие) лица, как-то непредставление декларации, включение в нее заведомо ложных сведений и т.п. Поэтому в первом случае для доказательства факта уклонения необходимо показать, что лицом осознанно и целенаправленно совершались действия (бездействие), способствующие неплатежу, во втором случае — что действия (бездействие) субъекта, совершались им не случайно, а намеренно и были направлены именно на то, чтобы не совершать платеж.

Но в любом случае адвокату следует помнить, что даже сочетания факта неплатежа и факта совершения дополнительных действий, способствующих неплатежу, в строгом смысле недостаточно для доказательства того, что имело место уклонение. Исходя из этого, тактику защиты можно построить на критике аргументации обвинения, а именно, адвокат должен требовать от обвинения доказательств того, что лицо, во-первых, знало (было извещено) о необходимости произвести платеж, во-вторых, имело возможность произвести платеж в установленные сроки, в-третьих, что дополнительные действия, совершаемые им, не могли иметь другой причины, кроме желания уклониться от платежа[35].

Приведем еще одно определение уклонения от уплаты налогов: «предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно опасные умышленные деяния субъекта, которые позволяют последнему избежать или в той или иной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов». В этом определении содержится некорректность, так как действия субъекта, направленные на то, чтобы избежать или уменьшить налоговые выплаты, а именно непредставление в срок декларации, внесение в нее недостоверных сведений и т.д., сами по себе не запрещены уголовным законом. В соответствии со ст.ст.198, 199 УК РФ обязательным условием наступления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов является крупный или особо крупный размер неуплаченного налога. Поэтому те же действия, сопутствующие неуплате налога в меньшем размере, не являются уголовным преступлением.

К тому же основное содержание деяний, предусматриваемых ст.ст.198 и 199 УК РФ, составляют собственно уклонение от уплаты. Уклонение же, хотя и может сопровождаться определенными действиями, однако само по себе непосредственно выражается не в действии, а в бездействии, а именно в неуплате налога в установленные сроки. Для адвоката особенно важно учитывать, что преступления, предусмотренные ст.ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными не с момента непредставления в срок декларации или представления искаженных сведений, а с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством (п.5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. №8).

Адвокату не следует забывать и о том, что обязательным условием привлечения к уголовной ответственности за бездействие является наличие не только обязанности, но и возможности действовать определенным образом. Наличие обязанности действовать не может повлечь ответственность за бездействие, если у лица отсутствовала возможность действовать должным образом.

Например, если физическое лицо в силу объективных обстоятельств (болезни, тяжелых личных обстоятельств, непредвиденных финансовых затруднений и т.д.) не имело возможности своевременно уплатить налог, то налицо лишь факт неуплаты, но не преступного бездействия и тем более не уклонения, поскольку уклонение, как было показано, предполагает не только несовершение надлежащего действия, но и дополнительные усилия, сознательно предпринимаемые налогоплательщиком для того, чтобы облегчить несовершение должного действия.

Размер неуплаченного налога (сбора) как существенный элемент характеристики преступного деяния. Как уже сказано, обязательным условием наступления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов является крупный или особо крупный размер неуплаченного налога. Согласно Примечаниям к ст. 198 УК РФ rрупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более ста тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая триста тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей.

Согласно Примечанию к ст. 199 УК РФ, для предприятия крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая семь миллионов пятьсот тысяч рублей.

В связи с этим способ исчисления неуплаченного налога (взноса), применяемый налоговыми органами, должен стать для адвоката объектом особо тщательного анализа. Если при исчислении суммы неуплаченного взноса допущены ошибки, повлиявшие на размер неуплаченного налога, то выявление этих ошибок может стать достаточным для прекращения уголовного дела за отсутствием события преступления.

Как показывает практика, типичная ошибка, которую допускают субъекты уголовного преследования за налоговые преступления, состоит в том, что в качестве суммы неуплаченного налога ими принимаются результаты расчетов штрафных сумм, начисляемых налоговыми органами за обнаруженное налоговое правонарушение, а не действительная сумма налога, определяемая объективными характеристиками объекта налогообложения. Понятно, что это приводит к многократному умножению суммы неуплаченного налога и может существенным образом повлиять на квалификацию деяния налогоплательщика. Между тем реальная сумма неуплаченного налога может быть такова, что в действительности событие преступления отсутствует.

Адвокат должен помнить, что примененный обвинением способ исчисления налога существенно влияет на исход дела для обвиняемого. В этом смысле, размер неуплаченного налога существенно зависит от применяемого способа исчисления. Задача адвоката состоит в том, чтобы свести к минимуму возможную неопределенность в этом отношении либо использовать ее в интересах своего клиента.

Общественно опасные последствия. Согласно Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. №8 (п.1), общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции Российской Федерации), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Это определение сочетает в себе формальный (в виде ссылки на Конституцию) и материальный признаки. Материальный признак общественной опасности уклонения от уплаты налогов заключается в непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

В самих нормах ст.ст. 198 и 199 УК РФ, в отличие от большинства статей Уголовного кодекса, указание на общественную опасность уклонения от уплаты налогов отсутствует. Что касается результата преступления, то таковым является сама неуплата налога в размерах, определяемых как крупные и особо крупные. Предполагается, что неуплата налога или сборов равнозначна непоступлению их в бюджетную систему, что, в свою очередь, и составляет реальный ущерб.

Исходя из этого, решается вопрос о причинной связи между преступным деянием и общественно опасными последствиями.

Причинная связь между деянием и общественно опасными последствиями. Обязательным условием уголовной ответственности лица является наличие причинной связи между действием (бездействием) и наступившими вредными последствиями. Особенностью преступлений, квалифицируемых по ст.ст. 198 и 199 УК РФ, является то, что, вопрос о наличии причинной связи между неуплатой налога (сборов) и непоступлением средств в бюджет, что является общественно опасным последствием, не ставится. Как представляется очевидным, неуплата определенной суммы налога равнозначна непоступлению этой же суммы в бюджетную систему государства. Таким образом, причинная связь между преступным деянием и его общественно опасными последствиями является тривиальной (почему, собственно, и отсутствует указание на общественно-опасные последствия в нормах УК РФ).

С другой стороны, в связи с описанной выше спецификой содержания понятия уклонения, встает вопрос о причинной связи между бездействием, выражающим основное содержание преступного деяния (неуплатой налога или сбора) и заключающем в себе общественно опасные последствия, и предшествовавшими или сопутствующими ему действиями, такими, как непредставление декларации, внесение в нее заведомо недостоверных сведений, включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах и т.д. Ведь наказуемым деянием является не простая неуплата налога, а именно уклонение от уплаты.

Поэтому адвокат должен помнить, что перед его оппонентами в уголовном процессе стоит задача доказательства причинной связи между неуплатой налога и непредставлением декларации или внесение в нее заведомо недостоверных сведений.

В задачи адвоката при осуществлении защиты по налоговым преступлениям входит требование от обвинения строгих доказательств того, что обвиняемый находился «внутри» системы отношений по поводу уплаты налогов, то есть что он был обязан платить по закону, то есть являлся специальным субъектом, предусмотренным ст. 199 УК РФ либо был обязан представить налоговую декларацию, и при этом имел возможность платить, то есть располагал объективной информацией о правильной сумме платежа, денежными средствами, физической возможностью осуществить платеж и т.д.

Возможны ситуации, когда такая причинная связь между деянием и его последствиями отсутствует. Например, непредставление декларации было обусловлено семейными обстоятельствами, а не было предпринято с целью последующей неуплаты налога. Либо внесение в декларацию недостоверных сведений стало результатом ошибки и также не было связано с намерением не платить налог. В дальнейшем же причиной несвоевременной уплаты налога могли послужить приходящие обстоятельства, например, трудное материальное положение, вызванное утратой или похищением средств налогоплательщика. Задача адвоката — критически оценивать аргументацию обвинения, твердо стоять на принципе «после не значит вследствие», а при необходимости представлять обвинению дополнительные доказательства невиновности своего клиента.

## 2.3 Субъект налогового преступления

Субъект преступлений, квалифицируемых по ст. 198 УК РФ и ст. 199 УК РФ, различен в зависимости от состава. Субъектом преступления по ст.198 УК РФ выступает физическое лицо (гражданин РФ, лицо без гражданства, иностранный гражданин), достигшее 16 лет, имеющее облагаемый доход и обязанное уплачивать с него налоги и страховые взносы. По ст. 198 УК РФ к ответственности может быть привлечено лицо, для которого составление декларации является обязательным. Категории таких лиц указаны в п.1 ст.227 и п.1 ст.228 Части второй НК РФ.

Субъект преступления, квалифицируемого по ст. 199 УК РФ, - специальный. К ответственности по ст. 199 УК РФ могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер, лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера. Пленум Верховного Суда Российской Федерации от 4 июля 1997 г. указал, что к ответственности по ст. 199 УК РФ могут привлекаться также иные служащие организации налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения.

Позиция Пленума по данному вопросу нуждается в разъяснении. В силу действующего законодательства РФ ответственным за исчисление и уплату налога с организации являются руководители этой организации, следовательно, они несут и уголовную ответственность за преступное уклонение от уплаты налогов. При этом рядовые работники организации, в зависимости от обстоятельств дела, которые в каждом конкретном случае должен устанавливать суд, могут быть привлечены к ответственности за налоговые преступления в качестве соучастников или пособников преступления. Поэтому указания Пленума Верховного Суда РФ не могут быть истолкованы в смысле неправомерного расширения круга субъектов преступления, квалифицируемых по ст. 199 УК РФ.

Неопределенность и спорность представленного вопроса относительно привлечения «работников - не руководителей» к ответственности по ст. 199 УК РФ, может быть использована адвокатом в качестве одного из аргументов при осуществлении им функций защитника в уголовном судопроизводстве. Лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ, или руководившие этим преступлением либо склонившие к его совершению руководителя, главного бухгалтера организации налогоплательщика или иных служащих этой организации, или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т.п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники по ст.33 УК РФ и соответствующей части ст.199 УК РФ.

То обстоятельство, что ст. 199 УК РФ предполагает специальный субъект, имеет важное значение для адвоката. Если подозреваемый или обвиняемый не принадлежит к кругу лиц, которые могут быть субъектами налоговых преступлений, то уголовное дело в отношении него должно быть прекращено.

Приведем пример.

В декабре 1998 г. в отношении гражданина Немилова Сергея Андреевича, одного из руководителей ТОО «Нахимовское», отделом дознания Службы ЮЗАО УФСНП по г. Москве было возбуждено уголовное дело. Действия Немилова С.А. были квалифицированы предварительным следствием по ч.2 ст. 199 УК РФ. Адвокат С.А.Немилова в своем ходатайстве в Гагаринский межмуниципальный суд г. Москвы, где слушалось дело С.А. Немилова, в частности, отметил:

«В материалах дела имеются два Решения №1 Учредителя ТОО «Нахимовское» от 08.07.96 о назначении Генеральным директором граждан Немилова и Никоненко. Учредитель не допрошен по вопросам выяснения действительных обстоятельств назначения Генерального директора. Многочисленные свидетельские показания также не дают однозначного ответа на данный вопрос. При таких обстоятельствах вывод следствия о том, что фактически Генеральным директором ТОО «Нахимовское» был Немилов, не обоснован».

Суд учел доводы адвоката. Дело было передано на новое расследование, в ходе которого было установлено, что Немилов С.А. фактически не являлся Генеральным директором ТОО «Нахимовское» и не имел доступа к документам бухгалтерской отчетности. Уголовное дело в отношении Немилова С.А. было прекращено за отсутствием в его действиях состава преступления.

При построении защиты обвиняемого в совершении налогового преступления адвокату не следует забывать и о психофизических характеристиках клиента, составляющих в соответствии со ст. 19 УК РФ субъективные условия уголовной ответственности, в первую очередь вменяемости. Ст. 21 УК РФ дает несколько иную, чем в прежнем Кодексе, формулировку невменяемости. А именно, согласно ч.1 ст. 11 УК РСФСР 1960 г., состояние лица, находившегося во время совершения общественно опасного деяния в состоянии невменяемости, определялось, как неспособность отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие хронической душевной болезни, временного расстройства душевной деятельности, слабоумия или иного болезненного состояния; в ч.1 ст. 21 УК РФ это состояние определяется, как неспособность осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия либо иного болезненного состояния психики. Понятно, что неспособность отдавать себе отчет в своих действиях является более сильным условием невменяемости, нежели неспособность осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий, прежде всего потому, что иное значение в новом кодексе приобретал термин «действия»: в первой формулировке он относится к любым действиям субъекта, во второй -только непосредственно к действию, содержащему состав преступления. Кроме того, способность руководить своими действиями не исключает неспособности осознавать их фактический характер и общественную опасность. Например, при определенных психических заболеваниях человек способен заниматься профессиональной деятельностью, ясно выражать свои мысли, совершать целенаправленные действия. Однако, в силу социальной дезадаптации, он может не осознавать, к примеру, необходимости своевременного представления налоговой декларации, как общественной опасности подобного бездействия.

Статья 22 УК РФ вводит понятие уголовной ответственности лиц с психическим расстройством, не исключающим вменяемости. Последнее условие в юридической литературе получило название ограниченной, или уменьшенной вменяемости, что не совсем верно отражает содержание нормы закона, поскольку речь в ней идет не о третьем, промежуточном состоянии между вменяемостью и невменяемости, а о разновидности вменяемости, которая характеризуется тем, что лицо не в полной мере осознает фактический характер и общественную опасность своих действий либо не в полный мере обладает способностью руководить своими действиями вследствие психического расстройства, что не исключает уголовной ответственности, однако должно учитываться судом при назначении наказания (в соответствии со ст.61 УК РФ) и может служить основанием для назначения принудительных мер медицинского характера (ч.2 ст.22 УК РФ).

В связи с этим адвокату необходимо поставить перед клиентом вопрос о возможном наличии у него заболеваний, которые могут послужить в качестве обстоятельств, смягчающих наказание.

В действующем Уголовном кодексе Российской Федерации достаточно полно реализованы принципы гуманности и справедливости при назначении. В главе 8 законодатель устанавливает ряд обстоятельств, исключающих преступность деяния, которые отсутствовали в прежнем кодексе. В частности, впервые введены такие обстоятельства, исключающие вменение, как физическое или психическое принуждение (ст.40 УК РФ), обоснованный риск (ст.42 УК РФ), исполнение приказа или распоряжения (ст.43 УК РФ). Эти нормы можно эффективно использовать в защите налогоплательщика.

## 2.4 Субъективная сторона налогового преступления

По мнению большинства ученых-правоведов, субъективная сторона характеризуется психическим отношением лица к совершенному им преступному деянию и состоит из трех признаков: вины, мотива и цели. Вина, при этом, является основным признаком субъективной стороны любого состава преступления.

В настоящее время, в юридической литературе преобладает мнение, согласно которой вина при совершении преступлений, квалифицируемых по ст. ст. 198 и 199 УК РФ, характеризуется только одной формой — умыслом, причем прямым умыслом. Этой позиции, в частности, придерживаются Л.Д. Гаухман, A.M. Яковлев, О.Г. Соловьев, И.И. Кучеров[48].

Представляется, что позиция о «прямоумышленности» налоговых преступлений является правильной. Как справедливо заметил О.Г. Соловьев, совершая преступление с косвенным умыслом, субъект может надеяться, что последствия по каким-то причинам не наступят (надежда «на авось»). Но, как уже отмечалось, общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Данное определение сочетает в себе формальный и материальный признаки. При этом формальный признак выражен посредством ссылки на конституционную норму, содержание которой заведомо известно гражданам, а материальный признак - посредством указания на событие, причинно-следственная связь, которого с неуплатой налогов является самоочевидной. Это исключает ситуацию совершения деяния, состоящего в неуплате налога, без прямого умысла. Что же касается соучастников данного преступления - пособников или подстрекателей, то в их действиях при определенных обстоятельствах может быть косвенный умысел.

Вместе с тем, ряд авторов считают, что не исключена возможность совершения налогового преступления и с косвенным умыслом[38].

Адвокату необходимо четко представлять причину возникших разночтений и использовать данное обстоятельство при осуществлении им функций защитника. Диспозиции ч.1 ст. 198 и ч.1 ст. 199 УК РФ формулируют формальные составы преступлений. В то же время, в примечании к этим статьям законодатель, фактически, подменил понятие «уклонение от уплаты налогов» понятием «неуплата налогов». Так, в примечании 1 к ст. 198 УК РФ говорится о неуплаченном налоге и (или) страховом сборе, а в примечании к ст. 199 УК РФ - о неуплаченных налогах и (или) страховых сборах. Такая конструкция присуща преступлениям с материальным составом. А материальный состав преступления допускает неосторожную форму вины при определении субъективной стороны преступного деяния. Такая неопределенность в вопросе о форме вины позволила в свое время П.С. Яни высказать мнение о том, что налоговое преступление, в частности по ст. 162 УК РСФСР, может совершаться и по небрежности[53]. Очевидно, что это не так. Возражая П.С. Яни, А.В. Иванчин справедливо замечает, что неосторожные деяния, подпадающие сейчас под признаки ст. 198 и 199 УК РФ, не достигают требуемого для привлечения к уголовной ответственности уровня общественной ответственности. Уголовную ответственность влечет не любая не уплата налогов, а лишь такая, которая наступает из-за общественно опасных умышленных действий виновного.

Однако органы налоговой полиции и прокуратуры достаточно часто придерживаются другой точки зрения, согласно которой субъективная сторона налогового преступления характеризуется двумя возможными формами вины: умыслом и неосторожностью. В обоснование этой позиции обычно кладется норма ч.2 ст.24 УК РФ в редакции Федерального закона от 25 июня 1998 г., согласно которой деяние, совершенное только по неосторожности, признается преступлением лишь в случае, когда это специально предусмотрено соответствующей статьей Особенной части Кодекса. Из этого делается вывод о том, что, если указанное не предусмотрено соответствующей статьей Особенной части, то деяние может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности. В ст.ст. 198 и 199 УК РФ нет указаний на неосторожность, значит, налоговые преступления могут быть совершены как умышленно, так и по неосторожности.

В этом рассуждении содержатся логические ошибки, которые адвокат должен уметь в убедительной форме предъявить суду в случае, если последний займет позицию его оппонентов. Для этого мы предлагаем использовать следующую аргументацию.

Согласно ч.2 ст.24 в редакции Федерального закона от 25 июня 1998 г. деяние, совершенное только по неосторожности, признается преступлением лишь в случае, когда это специально предусмотрено соответствующей статьей Особенной части УК РФ. На основании этой нормы только как неосторожные квалифицируются, например, деяния, описываемые ст.ст. 109 (Причинение смерти по неосторожности), 118 (Причинение тяжкого или средней тяжести вреда здоровью по неосторожности), 168 (Уничтожение или повреждение имущества по неосторожности), 261 (Уничтожение или повреждение лесов), 347 (Уничтожение или повреждение военного имущества по неосторожности).

Следовательно, если указанное не предусмотрено соответствующей статьей Особенной части УК РФ, то деяние может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности. В каждом конкретном случае форму вины определяет суд, исходя из конкретных обстоятельств дела и содержания инкриминируемого деяния.

При этом в ряде диспозиций статей Особенной части УК РФ законодатель дает прямое указание на умысел как признак деяния (например, ч.1 ст.11 - Умышленное причинение тяжкого вреда здоровью; ч.1 ст. 167 Умышленные уничтожение или повреждение имущества). Это сделано из тех соображений, что соответствующее родовое действие (соответственно, причинение тяжкого вреда здоровью, уничтожение или повреждение имущества) может быть совершено как умышленно, так и неосторожно, а различные формы вины образуют различные деяния. В тех же случаях, когда соответствующее действие, в силу самого своего содержания, может быть совершено только умышленно (что подразумевает только одно деяние), законодатель опускает указание на умысел, поскольку как такое указание, в свете ч.2 ст. 24, было бы просто излишним. Так, например, он поступает в ст.ст. 123 (Незаконное производство аборта), 126 (Похищение человека), 131 (Изнасилование), 205 (Терроризм), 206 (Захват заложника), 227 (Пиратство) и др. Ведь, само собой разумеется, что такие действия невозможно совершить, не имея на то умысла.

Именно к таким деяниям относятся и налоговые преступления. Ведь в уголовном порядке преследуется не сама по себе неуплата налогов и сборов, а уклонение от уплаты налогов и сборов. Понятно, что законодатель не случайно использовал в диспозициях ст.ст. 198 и 199 УК РФ понятие «уклонение». Если бы оно не выражало существенного для квалификации деяния смысла, его бы просто не было в формулировке этих статей. А понятие «уклонение», исходя из обычного словоупотребления, которое отражено и в толковых словарях русского языка, однозначно предусматривает совершение осознанных волевых поступков (в форме действия либо бездействия), направленных на воспрепятствование наступления определенного результата.

В заключение можно обратить внимание суда на то обстоятельство, что такая же форма вины характерна не только для налоговых преступлений, но и для других преступлений в сфере экономической деятельности: в Главе 22 УК РФ законодатель не предусмотрел ни одного состава, в котором было прямое указание на неосторожную форму вины.

Как правило, эта аргументация является убедительной для суда и принимается им, даже если первоначально суд занимал противоположную позицию. Этому способствует использование в ней следующих приемов:

1) в начале аргументации делается абсолютно бесспорное для убеждаемого субъекта утверждение, а именно излагается содержание нормы уголовного закона;

1. все высказывания подтверждаются примерами, хорошо известными убеждаемому субъекту (суду), а именно, примерами конкретных составов, описанных в Особенной части УК РФ;
2. в аргументации используется утверждение, импонирующее убеждаемому субъекту, а именно, утверждение о том, что в каждом конкретном случае форму вины определяет суд, исходя из конкретных обстоятельств дела, с чем суд не может не согласиться;

4) в аргументации используется ссылка на авторитеты, безусловно, значимый для субъекта убеждения, а именно, на авторитет законодателя;

5) в аргументации используется ссылка на общепризнанные сведения, а именно, на обычное значение слова «уклонение», а также на сведения, содержащиеся в толковых словарях;

6) наконец, в заключение аргументации применен прием, представляющий собой разновидность диверсии: после утверждения доказываемого тезиса внимание убеждаемого субъекта переключается на другое утверждение, обладающее для него определенной новизной, тем самым как бы подводится итог аргументации и предупреждаются возможные сомнения и возражения.

Таким образом, во-первых, исходные положения аргументации (аргументы) представлены неопровержимыми высказываниями, высказываниями, которых убеждаемый субъект не может не принять. Во-вторых, логические переходы между исходными положениями (аргументами) и доказываемым тезисом демонстрируются с максимально возможной ясностью, чему способствуют примеры. В третьих, используются психологические средства убеждения.

Если адвокату, с использованием описанной техники или иными средствами, удастся убедить суд в правильном понимании субъективной стороны налоговых преступлений, то дальнейшее доказывание невиновности налогоплательщика существенно облегчается. Поскольку вина при совершении преступлений, квалифицируемых по ст.ст. 198 УК РФ и 199 УК РФ, характеризуется только одной формой — умыслом, причем прямым умыслом, то задачей субъектов уголовного преследования является доказательство того, что лицо, привлекаемое к ответственности по одной из этих статей, согласно ч.2 ст. 25 УК РФ, осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления. Иными словами, субъекты уголовного расследования и обвинения должны указать, в чем выражалось волевое регулирование, то есть сознательное направление умственных и физических усилий подозреваемого или обвиняемого на достижение преступной цели.

Что касается мотивов и целей преступления, то, применительно к налоговым преступлениям, они являются факультативными, а не обязательными признаками состава преступлений. Адвокату, осуществляющему защиту лица, привлекаемого к ответственности по ст.ст. 198 и 199 УК РФ, необходимо исходить из позиции, что мотив и цель не влияют на квалификацию соответствующего деяния. Вместе с тем, нельзя не согласиться с И.И. Кучеровым, который утверждает, что вопреки устоявшемуся мнению мотивы совершения налогового преступления во многих случаях не являются корыстными. Так бывает, когда, например, сокрытые средства направляются на ремонт помещения, зарплату сотрудникам, приобретение необходимого для производства оборудования и другие цели, несовместимые с личной корыстью. При таких обстоятельствах адвокат должен настаивать на том, что отсутствие корыстного мотива следует рассматривать в качестве смягчающего обстоятельства, специально не предусмотренного законом.

Итак, при защите налогоплательщика в уголовном процессе, основным направлением деятельности адвоката является опровержение тезиса о виновности налогоплательщика в совершении налогового преступления, выдвигаемого обвинением.

Успешное решение этой задачи требует от адвоката глубокого анализа аргументации оппонентов с точки зрения того, является ли она достаточной для доказательства наличия в действиях налогоплательщика всех необходимых элементов состава преступления.

В общем случае налоговые преступления не имеют предмета, в том же случае, когда уклонение от уплаты налога происходит путем сокрытия объекта налогообложения, следует считать предметом преступления объект налогообложения. Соответственно, для доказательства преступного деяния субъекты уголовного расследования и обвинения обязаны предъявить суду в качестве предмета преступления сокрытый объект налогообложения, то есть собрать достоверные, полные и полученные с соблюдением всех процессуальных требований, сведения о нем. Соответственно, адвокату необходимо исследовать возможность доказать недостаточность или недостоверность представленных обвинением данных о предмете преступления, либо доказать суду, что эти данные получены с нарушением закона и не отвечают требованию допустимости.

Другая возможность опровержения доказательства наличия состава преступления связана с объективной стороной преступления. Здесь адвокату, на наш взгляд, целесообразнее всего обратить пристальное внимание на доказательство причинной связи между действиями налогоплательщика и наступлением опасных последствий в виде непоступления денежных средств в бюджет государства. Убедительное опровержение наличия этой причинной связи является еще одним способом защиты налогоплательщика.

При подготовке защиты налогоплательщика многие адвокаты нередко забывают о возможностях, связанных с характеристикой субъекта деяния. В частности, необходимо учитывать, что субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, - специальный. При этом вопрос о возможности привлечения «работников - не руководителей» к ответственности по ст. 199 УК РФ в настоящее время носит не до конца определенный и спорных характер, что можно использовать в качестве одного из аргументов при осуществлении защиты в уголовном судопроизводстве. Кроме того, при построении защиты следует обратить внимание на психофизические характеристиках клиента, составляющие в соответствии со ст. 19 УК РФ субъективные условия уголовной ответственности, в первую очередь вменяемости (ст.21 УК РФ).

Наконец, важнейшим условием вменения по налоговым преступлениям является вина налогоплательщика как характеристика субъективной стороны деяния. В связи с этим адвокату следует быть готовым к тому, что органы налоговой полиции, как правило, считают, что субъективная сторона налогового преступления характеризуется двумя возможными формами вины - умыслом и неосторожностью, эту позицию нередко разделяет и суд. Она основана на механическом применении ч.2 ст.24 УК РФ в редакции Федерального закона от 25 июня 1998 г., без учета того, что диспозиции соответствующих частей Особенной части УК РФ (ст.ст.198 и 199 УК РФ) описывают налоговые преступления как деяния, которые могут быть совершены только умышленно. В связи с этим задача адвоката состоит в том, чтобы убедить суд принять правильную трактовку условий вменения по ст.ст. 198 и 199 УК РФ. Для этого следует применять разнообразные средства аргументации, в том числе аналогию, ссылку на авторитет, а также психологические средства убеждения.

Как и при подготовке к участию в арбитражном споре, адвокату, осуществляющему защиту налогоплательщика, обвиняемого в налоговом преступлении, следует тщательно разработать стратегию защиты. В частности, из четырех названных элементов состава преступления не только не обязательно, но и нежелательно с точки зрения общих принципов теории аргументации, опровергать все четыре. Необходимо осуществить стратегический выбор главного направления защиты. Таким направлением может стать, например, демонстрация суду того факта, что обвинением не представлен предмет преступления, либо отсутствуют достаточные доказательства вины налогоплательщика. При этом адвокат не должен ограничиваться голословными заявлениями о недостаточности представляемых обвинением доказательств, а активно осуществлять их анализ и убедительно демонстрировать их несостоятельность суду.

Выводы и предложения

В заключение подведем основные итоги.

Цель исследования, как было сказано во Введении, состояла в том, чтобы проанализировать особенности деятельности адвоката по защите налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами в административном, арбитражном, уголовном и конституционном, судопроизводстве.

Исследование и оценка правовых возможностей защиты налогоплательщика в сфере административного и арбитражного судопроизводства привело нас к следующим выводам.

Существующие в настоящее время возможности внесудебного (административного) разрешения налоговых споров не могут быть использованы в полной мере, главным образом, из-за позиции налоговых органов, поэтому в большинстве случаев после завершения рассмотрения дела в административном порядке непосредственно следующим этапом является обжалование вынесенного решения в суде. Таким образом, защита налогоплательщиков в административном и арбитражном производстве составляют единый процесс, что адвокат должен не только предвидеть заранее, с момента начала производства в административном порядке, но и разъяснить это своему клиенту.

Действующие нормы налогового законодательства РФ, устанавливающие административную ответственность за налоговые правонарушения (гл.16 НК РФ), не всегда четко разграничивают признаки составов различных правонарушений, что дает повод к их произвольному толкованию и применению по совокупности; многие из них не содержат указания на наличие вины как необходимое условие вменения. В связи с этим адвокату, представляющему налогоплательщика в спорах по делам о налоговых правонарушениях, следует проявлять особую процессуальную и доказательственную активность, настаивая на том толковании указанных норм, которое отвечает законным интересам клиента, конституционным нормам, нормам гражданского законодательства и общим принципам права.

Во всех случаях, кроме того случая, когда клиент есть физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, спор его с налоговым органами подведомственен арбитражному суду. Между тем, на практике арбитражный суд может отказывать в принятии дела к рассмотрению по мотивам его неподведомственности. В связи с этим первой задачей адвоката уже при составлении заявления в суд является убедительная демонстрация подведомственности дела арбитражному суду. Таким образом, подведомственность дела арбитражному суду составляет элемент тезиса, который адвокат должен доказать суду. В качестве прочих элементов тезиса в случае, когда истцом является налогоплательщик, выступают исковые требования, а в случае, когда в роли истца выступает налоговый орган, предложение, выражающее отрицание либо ослабление требований налогового органа. Тезис должен выбираться и формулироваться с учетом того, что его изменение в ходе судебного процесса нежелательно с точки зрения успешности аргументации, хотя и допустимо с процессуальной точки зрения.

В качестве основных аргументов выступают обстоятельства, которые будут использоваться в аргументации, в совокупности с применимыми в деле нормами материального и процессуального права. Важную роль при выборе аргументов играет объективное наличие логической связи между тезисом и аргументами, а также возможность наглядно продемонстрировать ее суду. При выборе аргументов следует руководствоваться принципом минимизации. В частности, при доказывании безосновательности применения налоговых санкций, если имеется объективная возможность убедительно доказать суду отсутствие события налогового правонарушения, то следует ограничиться данным аргументом. Если же эта возможность вызывает сомнения, то целесообразнее сделать ставку на доказательство отсутствия вины налогоплательщика. При выборе данной стратегии тактика адвокату не следует ограничивать свои усилия лишь критикой доказательств вины налогоплательщика, предъявляемых оппонентом, а представлять позитивные доказательства, подтверждающие отсутствие вины даже в форме небрежности.

Анализ особенностей доказывания в делах по налоговым преступлениям позволил сделать следующие выводы, носящие характер практических рекомендаций по защите налогоплательщика, подозреваемого или обвиняемого в налоговом преступлении.

Основным направлением деятельности адвоката при защите налогоплательщика в уголовном процессе является опровержение тезиса о виновности налогоплательщика в совершении налогового преступления, выдвигаемого обвинением. Успешное решение этой задачи требует от адвоката анализа аргументации оппонентов с точки зрения того, является ли она достаточной для доказательства наличия в действиях налогоплательщика всех необходимых элементов состава преступления, а также, в соответствии с принципом минимизации аргументации, выбора наиболее эффективного направления критики.

В общем случае налоговые преступления не имеют предмета, в том же случае, когда уклонение от уплаты налога происходит путем сокрытия объекта налогообложения, следует считать предметом преступления предметы налогов, в том числе денежные средства, недвижимость, транспортные средства и пр. Соответственно, для доказательства преступного деяния субъекты уголовного расследования и обвинения обязаны предъявить суду в качестве предмета преступления соответствующие объекты, то есть собрать достоверные, полные и полученные с соблюдением всех процессуальных требований, сведения о них. Соответственно, адвокату необходимо исследовать возможность доказать недостаточность или недостоверность представленных обвинением данных о предмете преступления, либо доказать суду, что эти данные получены с нарушением закона и не отвечают требованию допустимости. Это одно из возможных направлений критики аргументации оппонентов.

Другое направление связано с критикой доказательства объективной стороны преступления. Адвокату, избравшему основой своей стратегии это направление, необходимо подвергнуть критике доказательство наличия причинной связи между действиями налогоплательщика и наступлением опасных последствий в виде непоступления денежных средств в бюджет государства, а также убедительно для суда показать, что эта связь отсутствует.

Третье направление критики доказательств виновности налогоплательщика связано с характеристикой субъекта деяния. При подготовке защиты от обвинения по ст. 199 УК РФ адвокату необходимо тщательно исследовать обстоятельства, дающие основания характеризовать обвиняемого как специальный субъект в соответствии с диспозицией данной статьи. Кроме того, следует обратить внимание на психофизические характеристики клиента, составляющие в соответствии со ст. 19 УК РФ субъективные условия уголовной ответственности.

Четвертым направлением критики доказательств виновности налогоплательщика является критика аргументов, обосновывающих вину налогоплательщика. На практике адвокату часто приходится сталкиваться с тем, что субъекты обвинения, ссылаясь на норму ч.2 ст.24 УК РФ в действующей редакции, стремятся квалифицировать по ст.ст.198 и 199 УК РФ неосторожные деяния налогоплательщиков. В этом случае адвокат должен исходить из того, что действия, описанные в диспозициях указанных статей, по самому своему содержанию не допускают неосторожности, и убедительно разъяснить свою позицию суду. Только при условии, что суд разделяет правильное понимание субъективной стороны налогового преступления, адвоката может сконцентрировать свои усилия на критике доказательств наличия преступного умысла в действиях подозреваемого или обвиняемого, имея в виду, что этот элемент составов преступлений, устанавливаемых ст.ст. 198 и 199 УК РФ представляет главную трудность при доказывании.

Кроме того, если налогоплательщиком руководили мотивы, отличные от личной корысти, необходимо использовать это обстоятельство в защите, настаивая на том, что отсутствие корыстного мотива следует рассматривать в качестве смягчающего обстоятельства, специально не предусмотренного законом.

В результате анализа особенностей деятельности адвоката по защите прав налогоплательщиков в Конституционном Суде Российской Федерации мы пришли к следующим выводам.

Правовая ситуация, дающая налогоплательщику право обращения в Конституционный Суд Российской Федерации, может возникнуть в связи со спором налогоплательщика с налоговыми органами или органами налоговой полиции в том случае, если налоговыми органами или органами налоговой полиции применен или может быть применен закон, не соответствующий Конституции Российской Федерации, вследствие чего нарушаются или могут оказаться нарушенными основные конституционные права и свободы налогоплательщика. При этом налогоплательщик может быть как физическим, так и юридическим лицом.

Предметом оспаривания в Конституционном Суде являются не действия налоговых органов или органов налоговой полиции, а конституционность применяемого ими закона, стороной в конституционном производстве выступает орган, издавший или подписавший этот закон, в то время как налоговые органы и органы налоговой полиции выступают в качестве правоприменительных органов в смысле ч.4 ст. 125 Конституции РФ и п.3 ч.1 ст.3 ФКЗ.

Среди части судей Конституционного Суда Российской Федерации, распространено мнение о возможности широкого толкования термина «закон», употребленного законодателем в ч.4 ст. 125 Конституции РФ и п.3 ч.1 ст.3 ФКЗ, из чего, соответственно, вытекает расширительная трактовка условий допустимости индивидуальной (коллективной) жалобы и компетенции Конституционного Суда. Мы пришли к выводу, что адвокату, защищающему интересы налогоплательщика в спорах с налоговыми органами, не следует воспринимать данный подход, поскольку это может привести его к принятию ошибочного решения о целесообразности обращения в Конституционный Суд, Если Конституционный Суд примет буквальную трактовку понятия «закон», то жалоба может быть не принята на основании недопустимости. Но если даже Конституционный Суд займет позицию расширительной трактовки своей компетенции, это еще не гарантирует успешного прохождения жалобы. Следует принять во внимание, что, во-первых, сроки рассмотрения индивидуальных (коллективных) обращений в Конституционном Суде намного превышают сроки рассмотрения жалоб на действия, нарушающие конституционные права граждан, в суде общей юрисдикции, во-вторых, производство по делу в правоприменительном органе с принятием обращения к рассмотрению в Конституционном Суде не приостанавливается, в третьих, бремя доказывания значительно тяжелее, чем при обжаловании в суде общей юрисдикции.

Однако в случае, если адвокат убежден в неконституционности примененного или подлежащего применению в деле закона и способен обосновать свое убеждение, то обращение в Конституционный Суд целесообразно. Соображение о том, что обращение может быть не принято к рассмотрению на основании того, что дело не рассматривалось в суде, не должно удерживать от обращения в Конституционный Суд, так как налоговые органы и органы налоговой полиции, безусловно отнесены законодателем к правоприменительным органам, что прямо вытекает из соответствующих норм законов. Однако адвокату следует учесть, что часть судей Конституционного Суда может придерживаться противоположного мнения. Поэтому необходимо специально обосновать в обращении ссылками на закон тот факт, что дело налогоплательщика находится на рассмотрении правоприменительных органов, а также, выполняя требование ч.2 ст.96 ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» приложить к жалобе помимо документов, перечисленных в статье 38 ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», копию официального документа, подтверждающего применение либо возможность применения обжалуемого закона при разрешении дела в налоговых органах или органах налоговой полиции.

В процессе подготовки обращения (жалобы) в Конституционный Суд адвокат должен помнить о том, что для успешного прохождения жалобы необходимо позаботиться о доказательстве тезиса, состоящего из четырех элементов, а именно, 1) жалоба подведомственна Конституционному Суду; 2) жалоба отвечает требованиям допустимости, установленным ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»; 3) оспариваемая норма не соответствует Конституции РФ и 4) требование, изложенное в жалобе, правомерно. Условия доказывания каждого из указанных утверждений определяются конкретными нормами ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» и требуют от адвоката различных процессуальных, интеллектуальных и практических действий, причем наиболее сложными являются задачи доказывания допустимости жалобы и основного тезиса, выраженного в жалобе, то есть утверждений о том, что вследствие применения обжалуемого акта в деле налогоплательщика происходит нарушение его основных конституционных прав и свобод, а также что обжалуемый акт противоречит Конституции Российской Федерации. Эти задачи требуют от адвоката таких качеств, как свободная ориентация в содержании всей совокупности конституционных норм, глубокое понимание ее содержания и смысла, базирующееся на развитой способности осуществлять дедуктивные выводы из множества норм, развитые навыки логического анализа юридических норм, умение ясно, юридически грамотно и аргументировано изложить свою позицию.

Общий вывод дипломной работы состоит в следующем:

Деятельность адвоката по представлению и защите налогоплательщика в делах, связанных со спорами с налоговыми органами и органами налоговой полиции, независимо от вида судопроизводства, представляет собой организованный процесс, предполагающий принятие ряда стратегических и тактических решений. При этом в любом виде производства и на всех стадиях процесса адвокат должен проявлять процессуальную и доказательственную активность. Установленное законодателем распределение бремени доказывания в процессе должно использоваться адвокатом не для снятия с себя обязанностей по доказыванию тезиса, а для более рационального и эффективного построения своей аргументации.

Список использованной литературы

1. Нормативный материал

1. Конституция Российской Федерации (по состоянию на 10 октября 2007 года).- М: Юрайт-Издат, 2007. – 61с.
2. Федеральный закон «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации». – М.: Издательство «Омега-Л», 2007. – 44 с.
3. Кодекс об административных правонарушениях (по состоянию на 5 августа 2007 года). – М.: ТК Велби, 2007. – 288с.
4. Гражданско – процессуальный кодекс Российской Федерации (по состоянию на 10 апреля 2007 года). – М.:- Юрайт-Издат, 2007. – 511с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 350 с.
6. Уголовный кодекс Российской Федерации.- М.: Юрайт-Издат, 2007.- 288с.
7. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации. – М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 256 с.
8. Арбитражно –процессуальный кодекс Российской Федерации (по состоянию на 10 сентября 2007 года ). – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 217с.

2. Специальная литература

1. Адвокатская деятельность. Учебно-методическое пособие/Под общ. ред. канд. юридич. наук В.П. Буробина. - М.: Изд-во МНЭПУ, 2001. - 536 с.
2. Алехин А.П. Административное право Российской Федерации. Учебник./ А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий, Ю.М. Козлов - М.: Изд-во «Зерцало», 1999.- 680 с.
3. Андреевский С.А. Защитительные речи./ С.А. Андреевский// СПб.: Питер, 1999.- 219с.
4. Баев М.О., Баев О.Я. Защита от обвинения в уголовном процессе./О.М. Баев, О.Я. Баев// Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1995.- 234с.
5. Барщевский М.Ю. Адвокат, адвокатская фирма, адвокатура./ М.Ю. Барщевский// М.: Белые альвы, 1995.- 412с.
6. Барщевский М.Ю. Организация и деятельность адвокатуры в России./ М.Ю. Барщевский// М.: Юристъ, 1997.-273с.
7. Белкин А.Р. Теория доказывания./А.Р. Белкин// М.: «Норма», 1999.- 473с.
8. Белоусов А.В. Процессуальное закрепление доказательств при расследовании преступлений. /А.В. Белоусов// М.: Издательство «Юрлитинформ», 2001. - 174 с.
9. Брагинский М.И., Витрянский В.В., Звеков В.П., Ярошенко К.Б. Комментарий к части первой Гражданского Кодекса Российской Федерации для предпринимателей / Под общ. ред. В.Д. Кариовича., М.И. Брагинский, В.В. Витрянский, В.П. Звеков, К.Б. Ярошенко// М.: Фонд «Правовая культура», 1995. - 480 с
10. Власов А.А. Адвокат как субъект доказывания в гражданском и арбитражном процессе./ А.А. Власов// М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2000. - 240 с.
11. Гаврилов С.Н. Адвокат в уголовном процессе: Учебно- методическое пособие / Пол ред. проф. П.А. Лупинской, С.Н. Гаврилова// М.: Юристь, 1996. - 112 с.
12. Ежов Ю.А. Налоговое право. Учебное пособие./Ю.А. Ежов - М: Издательско- книготорговый центр «Маркетинг», 2001.- 515с.
13. Жуйков В.М. Права человека и власть закона. / В.М. Жуйков //М.: Юрист. 1995. - 94с.
14. Журавлева О. Обжалование в суд незаконных действий и решений: как повысить его эффективность?/ О. Журавлева // Российская юстиция. 1998. №1.-63с.
15. Завидов Б.Д. Уклонение от уплаты налогов: Уголовно-правовой комментарий к статьям 198, 199 УК РФ. / Б.Д. Завидов, И.А. Попов, В.И. Сергеев // М. 2001. – 55с.
16. Защита по уголовному делу: Пособие для адвокатов/Под ред. Е.Ю. Львовой. // М.: Юрист, 1998.- 102с.
17. Ивлев Ю.В., Лященко О.В. Теория и практика аргументации / Ю.В. Ивлев, О.В. Лященко // М.: МГУ, 2000.- 231с.
18. Калитвин В.В. Адвокат в гражданском судопроизводстве./ В.В. Калитвин // Воронеж: 1989.- 184с.
19. Караханян С.Г. Налоговая ответственность свидетелей/ С.Г. Караханян // Учет, налоги, право. 2000. Март. №11.- 11 с.
20. Козаченко И.Я. Вопросы уголовной ответственности и наказания лиц, страдающих психическими расстройствами, не исключающими вменяемости /И.Я. Козаченко, Б.А. Спасенников // Государство и право. 2001. №5. – 74с.
21. Кучеров И. Налоги и Криминал: Историко-правовой анализ. /И. Кучеров// М.: 2000.- 352 с.
22. Кулеш В.Л. Налоговая адвокатура (или как защищаться от финансовых санкций)./ В.Л. Кулеш// М.: Юрайт-Издат, 1999. – 89с.
23. Лобанов А.П. Правоотношения адвоката-защитника со следователем и лицом, производящим дознание / А.П. Лобанов// Тверской государственный университет. - М.: Юрайт-Издат, 1994. - 112 с.
24. Ляхов Ю.А. Допустимость доказательств в российском уголовном процессе./Ю.А. Ляхов// М.: «Экспертное бюро», 1999.- 246с.
25. Макаров А.Н. Правила адвокатской профессии в России./ А.Н. Макаров // М.: Юристъ, 1953.- 395с.
26. Малкин Н.А. Выявление налоговых преступлений./ Н.А. Малкин, Ю.А. Лебедев // М.: «Издательство ПРИОР», 1999. - 64 с.
27. Мельник В.В. Искусство доказывания в состязательном уголовном процессе./В.В. Мельник// М.: Дело, 2000. – 176с.
28. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. 2-е изд, перераб. и доп./Н.В. Миляков// М.: ИНФРА-М, 2001.- 146с.
29. Мухин М.С. Ответчик - налоговая полиция. /М.С. Мухин// СПб.: Издательский Дом «Нева», 1997. - 224 с.
30. Нересенц B.C. Регламентация ответственности за неосторожные преступления/ В.С. Нересенц // Российская юстиция. 2000. №5. – 43с.
31. Никифоров А.С. Юридическое лицо как субъект преступления./ А.С. Никифоров // Государство и право. 2000. №8. – 27с.
32. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина// М.: «Аналитика-пресс», 1998. - 608 с.
33. Пепеляев С.Г. Правовое положение органов Государственной налоговой службы Российской Федерации./ С.Г. Пепеляев// М.: Инвест Фонд, 1995. - 128с.
34. Постатейный комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации /Под ред. В.Ф. Яковлева, М.К. Юкова, В.В.Похмелкина// М.: Юридическая фирма «Контракт», 1995. – 679с.
35. Практикум по уголовному праву / Под ред. Л.Л. Кругликова// М.: ИНФРА-М, 1997.- 72с.
36. Самощенко И.С. О причинении вреда противоправным бездействием./ И.С. Самощенко // Ученые записки ВИЮН, 1963. №17. - 41с.
37. Сологуб Н.М. Налоговые преступления: методика и тактика расследования./Н.М. Сологуб// М.: ИНФРА-М, 1998. - 166 с.
38. Треушников М.К. Судебные доказательства./М.К. Треушников// М.: Городец, 1999.- 237с.
39. Треушников М.К., Шерстюк В.М. Арбитражный процесс: Учебник. /М.К. Треушников// М.: Городец, 2000. – 502с.
40. Уголовное право: Часть общая. Часть особенная. Учебник / Под общ. ред. Л.Д. Гаухмана, Л.М. Колодкина, С.В.Максимова// М.: Юриспруденция, 1999.- 361с.
41. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе./И.В. Цветков// М.: Изд-во «БЕК», 2000.-216с.
42. Цыганков Э.М. Уголовная ответственность за налоговые преступления/Э.М. Цыганков// М.: Исран, 1997. - 25с.
43. Шаргородский М.Д. Некоторые вопросы причинной связи в теории права./М.Д. Шаргородский // Советское государство и право. 1956. №7. - 61с.
44. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник./Т.Ф. Юткина// М: ИНФРА- М, 1998.- 430 с.
45. Яни П. Уголовное право, экономическая и коррупционная преступность. Юридический бюллетень предпринимателя./П. Яни// М.: Интел-Синтез, 1997, № 4. – 113с.