

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза»

МЕТОДИКА РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ
ОРГАНИЗАЦИЯМИ
ФГАОУ ВО «ЮУрГУ» (НИУ) - 40.03.01. 2016. 470. ВКР

Руководитель работы,
канд. юрид. наук, доцент
_____ Галина Сергеевна Русман
_____ 2020 г.

Автор работы,
студент группы Ю-470
_____ Константин Олегович
Егоров
_____ 2020г.

Нормоконтролер,
ассистент кафедры
_____ Виталина Викторовна
Гончаренко
_____ 2020 г

ОГЛАВЛЕНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ.....	3
1	КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ	
1.1	Понятие и структура криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов организациями	6
1.2	Содержание элементного состава криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов организациями.....	14
2	ОСОБЕННОСТИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ ОБ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, ПЛАНИРОВАНИЕ РАССЛЕДОВАНИЯ И ТАКТИКИ ПРОИЗВОДСТВА ПЕРВОНАЧАЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ И ИНЫХ ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ДЕЙСТВИЙ	
2.1	Особенности выявления и проверки уклонения от уплаты налогов организациями.....	26
2.2	Планирование расследования уклонения от уплаты налогов организациями и тактические особенности проведения первоначальных следственных и иных процессуальных действий.....	35
3	ТАКТИКА ПРОВЕДЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, ПОСЛЕДУЮЩИЙ И ЗАВЕРШАЮЩИЙ ЭТАПЫ РАССЛЕДОВАНИЯ	
3.1	Особенности проведения отдельных следственных действий в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями на последующем этапе расследования	42
3.2	Особенности использования специальных знаний и назначения судебных экспертиз в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями.....	50
3.3	Особенности привлечения лица в качестве обвиняемого в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями.....	59
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	66
	БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	71

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность выбранной темы заключается в том, что сфера налогообложения является одной из основных сфер функционирования современного государства и общества. Как известно, поступления от налогообложения составляют основной удельный вес всего бюджета государства. Соответственно, через аккумулируемые в государственный бюджет налоги удовлетворяются потребности государства, населения страны. Однако, на практике некоторые организации предпринимают попытки уклонения от уплаты налогов. В результате государственный бюджет не дополучает налоговые поступления, что негативно сказывается не только на экономике страны, на реализации гарантированных государством социальных программ, но также и в ряде случаев денежные средства, неуплаченные в виде налогов могут быть направлены на финансирование криминальной деятельности, на развитие организованности преступности в стране.

Изложенное обуславливает необходимость борьбы с фактами уклонения от уплаты налогов. Государство осуществляет борьбу с такими преступлениями различными средствами и способами: мерами уголовной ответственности и наказания, через применение различных средств криминалистического характера и др.

Налоговые преступления обладают определенной спецификой. Прежде всего, необходимо учитывать, что данные преступления являются интеллектуальными, а именно преступники в силу своего высокого квалификационного уровня, наличия опыта работы изобретают изощренные схемы и способы уклонения от законодательно установленной обязанности по уплате налогов.

ФЗ от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ были внесены изменения в правовую регламентацию порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. В настоящее время в качестве поводов для возбуждения

уголовных дел о налоговых преступлениях наряду с материалами проверок налоговых органов, могут выступать сообщения о преступлениях из органов дознания. Предусматривая в качестве одного из поводов для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях материалы проверок налоговых органов, законодатель, не конкретизирует перечень материалов необходимых для направления в следственные органы. На ведомственном уровне данный вопрос также не регулируется, что вызывает трудности на практике.

Проблемам, связанным с особенностями методики расследования уклонения от уплаты налогов организациями, уделяли внимание следующие ученые: Л.Ю. Аксенова, И.В. Александров, А.Т. Анешева, В.В. Бернацкий, М.И. Воронин, Л.В. Головкин, А.Ю. Гордеев, С.А. Крюков, П.А. Лупинская, Н.С. Манова, Н.В. Матушкина, А.В. Пенсков, А.П. Рыжаков, Д.Г. Сагайдак, В.Г. Стаценко, Н.А. Табакова и др.

Объект выпускного квалификационного исследования составляют криминалистические основы расследования уклонения от уплаты налогов организациями.

Предмет работы – нормы российского законодательства, разделы и главы специализированной литературы, материалы правоприменительной практики и периодической печати, раскрывающие особенности методики расследования уклонения от уплаты налогов организациями.

Цель выпускной квалификационной работы – комплексно и детально проанализировать особенности методики расследования уклонения от уплаты налогов организациями, выявить актуальные проблемы в данной сфере.

Задачи исследования:

- рассмотреть понятие и структуру криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов организациями;
- раскрыть содержание элементного состава криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов организациями;

— проанализировать особенности выявления и проверки факта уклонения от уплаты налогов организациями;

— изучить планирование расследования уклонения от уплаты налогов организациями и тактические особенности проведения первоначальных следственных и иных процессуальных действий;

— раскрыть особенности проведения отдельных следственных действий в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями на последующем этапе расследования;

— проанализировать особенности использования специальных знаний в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями;

— рассмотреть особенности привлечения лица в качестве обвиняемого в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями.

В процессе исследования использованы следующие общенаучные и частнонаучные методы: анализ, синтез, обобщение, сравнительно-правовой, статистический, формально-юридический и др.

Нормативно-правовую базу составили законодательные и иные нормативные правовые акты РФ, регулирующие основные вопросы исследуемой темы, в том числе: Конституция РФ, НК РФ, УК РФ, УПК РФ и др.

Эмпирическая основа настоящей работы представлена материалами правоприменительной практики, в том числе, судебной практики (приговорами, определениями, решениями районных судов).

Структура выпускной квалификационной работы обусловлена целью и задачами настоящего исследования и состоит из введения, трех глав, включающих в себя семь параграфов, заключения и библиографического списка.

1 КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

1.1 Понятие и структура криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов организациями

Расследование уклонения от уплаты налогов организациями осуществляется как в соответствии с нормами действующего уголовно-процессуального законодательства, так и в соответствии с криминалистическими методиками, с учетом криминалистической характеристики данного вида преступлений¹.

Перечень, совокупность сведений о совершенном преступлении, способствующих раскрытию преступлений, образует собой криминалистическую характеристику. Факты и обстоятельства совершенного преступления, а также имеющие непосредственное отношение к совершенному преступлению, способствующие более эффективному и качественному его расследованию, представляют собой криминалистическую характеристику.

Криминалистическая характеристика налоговых преступлений может быть подразделены на две составляющие: как теоретическая концепция посредством которой разрабатываются методики расследования налоговых преступлений, а также как рабочий инструмент следователя при расследовании данных преступлений, при котором криминалистическая характеристика представлена совокупностью признаков налоговых преступлений, имеющих криминалистическое значение.

Р.С. Белкин отмечал: «Криминалистическая характеристика как целое, как единый комплекс, имеет практическое значение лишь в тех случаях, когда установлены корреляционные связи и зависимости между ее

¹ Агузарова Л.А. Уклонение от уплаты налогов // Теоретическая экономика. 2019. № 2. С. 103.

элементами, носящие закономерный характер и выраженные в количественных показателях. Данные об этих зависимостях могут служить основанием для построения типичных версий по конкретным делам. В этом заключается практическое значение криминалистической характеристики. Без данных, отражающих закономерные взаимосвязи признаков определенного вида преступлений, криминалистическая характеристика будет оставаться нереализованной теоретической концепцией»¹.

Основу криминалистической характеристики налоговых преступлений составляют элементы и признаки данных преступлений, имеющие криминалистическое значение. В качестве таких элементов и признаков одними авторами выделяются следующие: способ совершения преступления, обстановка, следы совершенного преступного посягательства, объект посягательства, характеристики преступников². По мнению других ученых перечень признаков и элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений значительно шире. При этом, практически все единодушны в том, что к числу обязательных таких элементов относятся: способ, обстановка, предмет, следы преступления, особенности личности преступника.

В числе дополнительных элементов криминалистической характеристики учеными выделяются: следственные ситуации, возникающие при расследовании налоговых преступлений; виды налоговых преступлений; перечень обстоятельств, подлежащих установлению при расследовании налоговых преступлений; общественная опасность и характер совершенного посягательства; мотивы, которыми руководствовался виновный совершая налоговое преступление.

Обобщив признаки криминалистической характеристики налоговых преступлений представим их в совокупности следующих групп:

¹ Белкин Р.С. Криминалистика: учебник. М.: Норма, 2003. С. 183.

² Чельшева О.В. Криминалистика: учебник. М.: Норма, 2017. С. 302.

Криминалистические признаки, посредством которых можно отличать одни виды налоговых преступлений от других, то есть данная группа признаков образует собой полную характеристику налоговых преступлений;

Криминалистические признаки, несущие в себе обеспечительный характер предварительного расследования, то есть данные признаки направлены на успешное расследование и раскрытие исследуемых преступных посягательств.

Для следователя криминалистическая характеристика налоговых преступлений имеет огромное практическое значение. Прежде всего, ее разработка оказывает содействие следователю в формировании алгоритма следственных действий, в установлении следственной ситуации, способствует установлению основных направлений расследований налогового преступления, то есть криминалистическая характеристика для следователя является, своего рода, рабочим инструментом, используемым при расследовании и раскрытии налоговых преступлений¹.

Через криминалистическую характеристику налоговых преступлений следователь может получить необходимую криминалистически значимую информацию: о личности потерпевшего и виновного; о следах совершенного налогового преступления; о способах совершения уклонения от уплаты налогов; о способах сокрытия фактов совершения данных преступлений; о предмете налогового преступления; о причинном комплексе, способствующем совершению налоговых преступлений, а также условиях, которые этому способствуют². Применительно к налоговым преступлениям сформулируем определение криминалистической характеристики: под криминалистической характеристикой уклонения от уплаты налогов понимаются основные элементы, признаки криминалистического характера, наличие которых позволяет формировать следственные версии,

¹ Сагайдак Д.Г. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с физических лиц и организаций // Общество и право. 2017. № 10. С. 22.

² Гулиев Ф.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений в сфере налогообложения // Юрист-Правовед. 2018. № 10. С. 82.

устанавливать следственные ситуации, направленные на проведение качественного и полного предварительного расследования. Исходя из содержания данного определения сформулируем перечень основных выводов.

1. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налога с организации – это система не любых сведений о преступлении данной категории, а лишь криминалистически значимой информации, имеющей значение и влияющей на квалификация содеянного, признаков, определяющих выбор уголовно-процессуальных решений, а также имеющих значение для избрания эффективной системы следственных действий и оперативно-розыскных мер в ходе расследования.

2. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налога с организации представляет собой систему данных. Это означает, что, помимо самих сведений, составляющих элементы криминалистической характеристики, существенное значение имеют данные о закономерных связях между этими элементами. Выявление таких закономерных связей происходит на основе эмпирического материала. Наиболее существенными для преступлений, совершаемых в сфере налогообложения, являются связи между группами признаков, характеризующих следы преступления (в широком смысле), его последствия, и группами признаков, относящихся к преступнику и его действиям. Это объясняется тем, что расследование по наиболее сложным делам идет от следов преступления к выяснению обстоятельств его совершения, установлению преступника и его действий (бездействия). По мнению одних авторов, совокупность следующих элементов и признаков образует криминалистическую характеристику исследуемых преступлений: «социальную и общественную опасность преступления, способы их совершения, обстановку совершения преступления, время и место совершения преступления, механизм слеодообразования, личность преступника».

Другие ученые данную совокупность элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений представляют следующим образом «комплекс криминалистически значимых признаков о типичной исходной информации, способах совершения рассматриваемых деяний, их субъекте, обстоятельствах, подлежащих исследованию в целях определения эффективной методики расследования рассматриваемых видов криминальных посягательств»¹.

Преступления в сфере налогообложения, как отмечают некоторые ученые, – это «один из видов экономических преступлений, поэтому, с криминалистических позиций, его следует считать преступным деянием, совершаемым в процессе формирования и уплаты налогов и сборов, которое находит обязательное отражение в системе экономической информации или не находит должного отражения»².

На основании изложенного, можно прийти к выводу о том, что мнения ученых в вопросе систематизации и обобщения элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений являются различными. Однако, следует признать, что одним из основных элементов данной характеристики является предмет преступного посягательства, в данном случае речь идет о налоге.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 НК РФ).

В соответствии со ст. 12 НК РФ в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

¹ Воронин М.И. Актуальные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2018. № 4. С. 138.

² Зеленский В.Д. Криминалистика: учебник. М.: Юрайт, 2016. С. 189.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах.

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено настоящим пунктом и п. 7 ст. 12 НК РФ.

Общественная опасность исследуемых преступлений относительно других видов преступлений в налоговой сфере характеризуется следующими признаками: умышленный характер преступных действий виновного; размер причиненного ущерба в результате совершения данного преступления¹.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов (взносов) заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. Приведем подтверждающие примеры из судебной практики. В Республике Ингушетия был осужден по ч. 1 ст. 199 УК РФ генеральный директор ООО Х. Аушов, который путем непредставления налоговой декларации по НДС при поставках стройматериалов за 3 календарных года совершил уклонение от уплаты налогов с организации в сумме 2 млн 240 тыс. руб.²

¹ Гулиев Ф.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений в сфере налогообложения // Юрист-Правовед. 2018. № 10. С. 84.

² Приговор Магасского районного суда Республики Ингушетия от 23 апреля 2019 г. по делу № 1-12/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)

Как следует из другого примера, Собакин А.Ю. совершил уклонение от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией путем включения в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений, в особо крупном размере, при следующих обстоятельствах: ООО «...» зарегистрировано на основании решения о государственной регистрации Межрайонной инспекцией ФНС России. ООО «...» вправе осуществлять различные виды деятельности, в том числе торговлю и посреднические услуги при реализации товаров. Достоверно зная о требованиях налогового законодательства к бухгалтерскому учету и отчетности, директор ООО «...» Собакин А.Ю. умышленно уклонился от уплаты НДС и налога на прибыль в особо крупном размере путем включения в налоговые декларации по НДС и налоговые декларации по налогу на прибыль Общества заведомо ложных сведений. По итогам деятельности ООО «...», в лице директора Собакина А.Ю. исчислен НДС в размере 41 391 303 руб. в результате реализации товаров, работ, услуг. Собакин А.Ю., являющийся директором ООО «...», осознавая общественную опасность своих действий – нанесение экономического ущерба государству и невыполнение конституционной обязанности по уплате налогов, предвидя неизбежность наступления общественно-опасных последствий в виде не поступления НДС и налога на прибыль организации в бюджетную систему РФ, желая наступления этих последствий, разработал преступный план совершения преступления, согласно которому, Собакин А.Ю. решил: подыскать организации, состоящие на налоговом учете, являющиеся в соответствии со ст. 143 НК РФ плательщиком НДС; подыскать подложные счета-фактуры, содержащие сведения о поставке товаров и услуг подысканными организациями в адрес ООО «...»; для придания видимости законности данных сделок совершать транзитные операции по безналичному перечислению денежных средств без фактического исполнения обязательств подысканными организациями по заключенным договорам с расчетного счета ООО «...» на расчетные счета данных организаций, с указанием фиктивно проведенных работ и услуг

данными организациями для ООО «...», с включенным в их стоимость НДС; полученные подложные счета-фактуры отражать в бухгалтерском учете ООО «...», в том числе вносить данные счета-фактуры в книгу покупок Общества; по окончании налогового периода по НДС и налогу на прибыль сводные, заведомо ложные для него, сведения о сумме налога, подлежащей вычету и об общей сумме налога, подлежащей уплате в бюджет вносить в налоговые декларации Общества; при подписании данных налоговых деклараций удостоверяться во включении в них заведомо ложных сведений вышеуказанного характера, после чего организовывать их передачу в Межрайонную инспекцию ФНС России¹.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – это противоправное умышленное невыполнение законно установленных обязанностей по уплате налогов (взносов).

Отметим, что в научной среде дискуссионным является вопрос о сущности и содержании понятия «уклонение». Уклонение – это процесс осуществления, а не конечный результат преступного поведения – неполучение средств бюджетом. А к уголовной ответственности лицо может быть привлечено в том случае, когда наступают конкретные вредные последствия. Если следовать нормам УК РФ, то уклонение реализуется такими способами, как непредставление декларации или иных необходимых документов, а также включение в налоговую декларацию или обязательные документы заведомо ложных сведений, о чем в настоящее время даны четкие разъяснения в п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48. Ложные сведения, внесенные в налоговую декларацию, должны быть выявлены, а непредставление налоговой декларации уже считается уклонением.

¹ Приговор Центрального районного суда г. Барнаула Алтайского края от 22 июля 2019. по делу № 1-16/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)

Итак, криминалистическая характеристика представляет собой совокупность следующих элементов: сведения об обстановке совершения преступления, о способе и условиях его совершения, об объекте и субъекте преступного посягательства, о механизме образования следов в результате совершения преступления, о целях и мотивах, о потерпевшем, о следственных ситуациях, наступающих при совершении преступлений и др. Под криминалистической характеристикой уклонения от уплаты налогов понимаются основные элементы, признаки криминалистического характера, наличие которых позволяет формировать следственные версии, устанавливать следственные ситуации, направленные на проведение качественного и полного предварительного расследования.

1.2 Содержание элементного состава криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов организациями

В систематизированном и обобщенном виде система элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений может быть представлена в следующем виде: субъект преступного посягательства, способ и обстановка совершения налогового преступления, механизм образования следов в результате совершения данного преступления.

Одним из основных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений выступает обстановка их совершения. По данным об обстановке совершения преступления можно сделать вывод о ситуации, при которой было совершено налоговое преступление, о взаимоотношениях лиц, его совершающих и др.

В широком понимании совокупность разного рода процессов и явлений, которые взаимодействуют между собой как до совершения преступления, так и после его совершения, иные факторы и обстоятельства, обуславливающие возможность совершения преступления, а также условия

его совершения представляет собой обстановку совершения преступления в сфере налогообложения.

В изложенном выше определении раскрываются социальные и политические условия и обстановка в государстве, уровень и состояние законодательства в сфере налогообложения и противодействия налоговой преступности, совокупность правоотношений, складывающихся в рассматриваемой сфере¹.

Обстановка совершения налогового преступления с учетом узкого понимания раскрывается в системе следующих элементов: общая структура организации, система учета, планирования, правовой режим физического лица или организации и др.

Время и место совершения уклонения от уплаты налогов организациями имеет огромное значение в рассмотрении обстановки его совершения. О данных элементах можно говорить, как об особенных. Если в отношении других преступлений при рассмотрении времени применяются год, час, минуты, то при расследовании данных преступлений время обусловлено законодательно установленными сроками уплаты налогов. В таких преступлениях сам предмет преступления является специфическим – налоги.

Время совершения уклонения от уплаты налогов организациями, как правило, связано с налоговым периодом. Под таковым понимается календарный квартал, год, иной временной промежуток, в течение которого лицо должно совершить определенное налоговое действие. Время совершения преступления в сфере налогообложения является различным применительно к каждому виду такого преступления, так как обязанность по уплате налогов у различных субъектов наступает в разное время. В отношении каждой разновидности налога законодательно установлен свой налоговый период.

¹ Арутюнян М.Г. Обстановка совершения преступления в сфере уклонения от уплаты налогов // Наука. Практика. Право. 2018. № 9. С. 134.

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что как элемент обстановки совершения уклонения от уплаты налогов организациями, время его совершения может раскрываться с точки зрения следующих подходов: срок предоставления в ФНС декларации; время формирования дохода, с которого в соответствии с требованиями действующего законодательства должна производиться уплата налога; время совершения определенных действий, непосредственно связанных с преступлением в сфере налогообложения, внесения изменений в определенные документы.

В широком и узком понимании также может быть раскрыто место совершения налогового преступления.

Как элемент обстановки совершения исследуемого преступления место его совершения в широком понимании представляет собой определенную сферу деятельности, регион, соответствующую территорию, в рамках которой совершаются преступные посягательства. К примеру: страховая сфера, банковская сфера и др.

В свою очередь, как фактическое место совершения уклонения от уплаты налогов организациями, как место установления следов его совершения раскрывается место совершения налогового преступления в узком понимании. В качестве примера можно привести адрес организации-налогоплательщика, как фактический, так и юридический. При этом, на практике встречаются случаи, когда место совершения налогового преступления никак с адресом организации-налогоплательщика не было связано¹. Одним из основных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений является личность виновного. От данного элемента непосредственно зависит решение вопроса, связанного с установлением виновного в совершении налогового преступления¹.

¹ Буторов А.Н. Экономическая информация и криминалистическая характеристика налоговых преступлений // Бизнес в законе. 2012. № 4. С. 22.

¹ Егоров В.А. Личность налогового преступника // Актуальные проблемы экономики и права. 2016. № 2. С. 149.

Физические вменяемые лица, достигшие возраста 16 лет, признаются субъектами преступлений в сфере налогообложения. На практике в качестве субъектов, как правило, выступают: руководители организаций, а также их владельцы, главные бухгалтеры, а также другие должностные лица, в обязанности которых входит предоставление в органы ФНС отчетной и налоговой документации.

Так, к примеру, Батажев М.М., являясь генеральным директором ООО «НК Руснефть» в нарушение требований ст. 23, 173, 174, 246, 247, 287 и 289 НК РФ, не исчислил и не уплатил обязательные к уплате в бюджет налоги, а именно налоги на прибыль и НДС в крупном размере, путем включения заведомо ложных сведений в налоговые декларации и представления их в Межрайонную инспекцию ФНС России №1 по Республике Ингушетия. Таким образом, Батажев М.М. совершил преступление, предусмотренное ч.1 ст. 199 УК РФ - уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере¹.

Налоговые преступления, как правило, совершаются небольшими группами. В преступной схеме, преимущественно, участвуют руководитель и главный бухгалтер, то есть два лица. Именно данные лица, как правило, совершают налоговые преступления. Отличительными признаками системы «руководитель – главный бухгалтер» являются: направленность на достижение незаконных целей; высокий статус данных лиц; строгое распределение преступных ролей в совершении данных преступлений; наличие значительного числа различных связей в банковской, коммерческой и иных сферах.

В преступных схемах, связанных с уклонением от уплаты налогов организациями, как правило, участвуют главный бухгалтер, а также руководитель, директор предприятия. Основным способом совершения

¹ Приговор Пригородного районного суда Республики Северная Осетия-Алания от 15 августа 2019. по делу № 2-833/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)

данных преступлений является внесение заведомо недостоверных данных в материалы бухгалтерской документации, позволяющие скрыть определенные объекты от налогообложения, исказить реальную информацию о доходах организации и др. Однако, наряду с директором (руководителем), бухгалтером, в преступных схемах по совершению исследуемого вида налоговых преступлений, также могут участвовать товароведы, кассиры и др.

Степень организованности уклонения от уплаты налогов организациями может быть охарактеризована как достаточно высокая. Прежде всего, это связано с тем, что данные преступления являются высокоинтеллектуальными.

Для оправдания своей деятельности, лица, бывшие привлеченными к уголовной ответственности за налоговые преступления и признавшие свою вину полностью или частично, приводили следующие аргументы: совершаемые фирмой сделки были убыточными, нависла угроза банкротства; уклонение от уплаты налогов производилось в целях стимулирования производства и изыскания наличных денежных средств; руководитель не вникал в суть приносимых ему на подпись бухгалтерских документов, а подписывал их потому, что там должна была стоять его подпись; преступление совершалось с целью выпутаться из долгов или погасить долг; бухгалтерские и оправдательные документы были утрачены во время совершенного на руководителя предприятия нападения или хищения; руководитель не осуществлял должного контроля за деятельностью сотрудников предприятия; из-за крайне нестабильного положения предприятия руководитель стал снижать полученные от реализации товаров суммы, а иногда не отражал их в бухгалтерских документах; отсутствовал надлежащий бухгалтерский учет; руководитель распорядился не отражать полученную от продажи объектов недвижимости выручку в бухгалтерском учете, так как объекты строительства не были сданы в эксплуатацию; не платя налогов и не представляя в налоговые органы бухгалтерскую отчетность, руководитель понимал, что нарушает закон, однако он

рассчитывал, что когда-нибудь исправит положение; руководитель доверял бухгалтеру, однако был обманут.

А вот аргументы, которые выдвигались теми, кто категорически не признавал свою вину: руководитель не знал, что факты реализации горюче-смазочных материалов необходимо учитывать; коммерческие операции не были отражены в бухгалтерских документах, так как поступившая продукция пришла в негодность; имущество фирмы было заложено, а должник скрылся; руководитель предприятия с долей иностранного капитала думал, что налоги должны уплачиваться в другой стране; руководитель утратил оправдывающие его документы; лицо лишь формально исполняло обязанности руководителя и главного бухгалтера и не знало, чем занималось предприятие¹.

Характерными чертами налоговых преступников являются: наличие определенного уровня достатка (как правило, выше среднего); достаточно высокий интеллектуальный уровень, знание основ налогового законодательства; способность оплатить услуги консультантов, адвокатов. Для них также свойственны: относительно высокий социальный статус; самоуверенность (иногда доходящая до прямого демонстрирования своего превосходства над коллегами, подчиненными, сотрудниками контролирующих и правоохранительных органов); прагматизм (элементы практичности и рационализма); ориентация на достижение успеха (прочная установка на достижение поставленной цели, называемой иногда рыночной ориентацией); разветвленные социальные связи в различных сферах (в том числе, в правоохранительных и иногда в преступном мире).

Прежде чем рассматривать отдельные способы совершения уклонения от уплаты налогов организациями, отметим некоторые общие черты криминалистического характера, касающиеся в целом способов совершения данных преступлений. К числу таких черт можно отнести: обусловленность

¹ Егоров В.А. Личность налогового преступника // Актуальные проблемы экономики и права. 2016. № 2. С. 151.

способов совершения налоговых преступлений действующим законодательством, регулирующим механизм и порядок уплаты конкретных видов налогов; связь способов совершения налоговых преступлений с подзаконными актами, регулирующими порядок учета экономических показателей, правил ведения кассовых операций, списания товарно-материальных ценностей и др.; экономическая сущность, присущая тому или иному виду налога.

Способы совершения налоговых преступлений являются разнообразными, с учетом изменений обстановки зачастую оперативно корректируются, преступники часто пользуются существующими пробелами в нормах действующего НК РФ.

На практике, как правило, в результате проводимых ревизий, аудиторских проверок, различных экспертиз подлежат установлению способы совершения налоговых преступлений¹.

Способы совершения преступлений в сфере налогообложения условно можно подразделить на следующие категории: связанные с сокрытием финансово-хозяйственной деятельности; связанные с ненадлежащим бухгалтерским учетом, налоговым учетом, а также ненадлежащим юридическим оформлением вышеуказанной деятельности.

В числе преступлений, составляющих вторую группу, можно выделить: фальсификацию баланса; внесение в документы бухгалтерского и налогового учета, декларации заведомо искаженной, ложной информации. Так, в Смоленской области возбуждено уголовное дело в отношении генерального директора ООО по признакам преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов с организации), в связи с тем, что он с июля 2011 по март 2013 г. в процессе осуществления своей деятельности в

¹ Пушкарева Н.А. К вопросу о способах преступного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов // Вестник Московского университета. 2014. № 4. С. 169.

сфере реализации лесоматериала путем включения заведомо ложных сведений в декларации недоплатил в бюджет более 8,6 млн руб.¹

Как следует из другого примера, Урб Э.О. является директором ООО «Аркада», основным видом деятельности которого являлось строительство жилых и нежилых зданий. Урб Э.О. путем включения заведомо ложных сведений в налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость за 2-й-4-й кварталы 2013 г., 1-й квартал 2014 г., 3-й квартал 2015 г. умышленно уклонился от уплаты налога на добавленную стоимость на общую сумму 6 783 090 руб., чем совершил преступление, предусмотренное ч. 1 ст. 199 УК РФ. Постановлением следователя ОВД второго отдела по расследованию особо важных дел (о преступлениях против государственной власти и в сфере экономики) СУ СК РФ по Ростовской области, отказано в возбуждении уголовного дела в отношении Урба Э.О. в связи с истечением сроков давности уголовного преступления².

Как свидетельствуют материалы правоприменительной практики, неуплата НДС и налога на прибыль составляют основную долю в системе налоговых преступлений (примерно 4/5 от общего числа преступлений в сфере налогообложения). Тенденции, связанные с завышением материальных затрат на изготовление товара, оказание услуг, с занижением дохода являются характерными для преступлений, связанных с неуплатой налога на прибыль.

Первая из рассматриваемых категорий преступлений характеризуется такими способами уклонения, как использование в предпринимательской деятельности «организаций-однодневок», использование в ходе предпринимательской деятельности налоговых льгот, не полагающихся в соответствии с нормами действующего НК РФ; создание мнимой дебиторской задолженности с помощью счетов «иных» организаций и др.

¹ Никишин А.В. Способы выявления преступлений в налоговой и банковской сферах экономики России // Экономическая наука сегодня (теория и практика). 2018. № 2. С. 145.

² Решение Батайского городского суда Ростовской области от 29 августа 2019. по делу № 2-1541/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020 .)

Все изложенные выше действия совершаются с целью сокрытия проводимых финансовых, хозяйственных операций.

Как свидетельствуют материалы практики зарубежными предпринимателями разрабатываются различные преступные схемы, в том числе, и достаточно оригинальные. При их разработке активно используются пробелы и недостатки норм действующего НК РФ. Одной из наиболее криминогенных является сферы банковской деятельности, в целом финансово-кредитная сфера¹.

В вышеуказанных сферах достаточно часто применяются следующие способы совершения преступлений в сфере налогообложения:

- занижение банковскими, иными финансово-кредитными организациями объектов налогообложения, сокрытие получаемых доходов;
- при совершении организациями различных финансовых операций банковские организации, в ряде случаев, оказывают пособничество таким организациям, способствуют сокрытию от налогообложения доходов, получаемой прибыли.

Как свидетельствует анализ материалов практики, в организациях топливно-энергетического комплекса достаточно часто совершаются различного рода налоговые преступления, прежде всего, связанные с уклонением от уплаты налогов. При этом, способы совершения таких преступлений являются самыми различными: занижение объема продукции, подлежащей реализации; занижение от реализованного товара объема полученной выручки; продажа товара по цене ниже, чем его себестоимость и др.

Обратим внимание на то, что значительное число налоговых преступлений совершается на рынке ценных бумаг. В данной сфере

¹ Воронин М.И. Актуальные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2018. № 4. С. 140.

деятельности участники также стремятся к личному обогащению в нарушение интересов инвестиционной деятельности¹.

С учетом существующих пробелов и недостатков в нормах действующего ГК РФ и НК РФ виновные юридически грамотно составляют различные виды фиктивных договоров на оказание брокерских услуг, консультационных услуг, купли-продажи ценных бумаг и др.

На практике одним из наиболее распространенных способов совершения налоговых преступлений является использование фиктивных и иных видов криминальных банкротств.

Высокая степень криминогенности финансово-хозяйственной сферы во многом обусловлена использованием в процессе проведения финансовых, закупочных, иных хозяйственных операций в сети интернет. Тем самым организациям удается скрыть значительное число совершаемых финансовых операций, совершать преступления в сфере налогообложения.

Организации с целью уклонения от уплаты налогов совершенствуют способы совершения данных преступлений, разрабатывают новые схемы их совершения.

Формирование новых способов совершения налоговых преступлений обуславливает возникновение трудностей с их предупреждением и пресечением со стороны правоохранительных органов.

Ежегодно правоохранительными органами, а также органами ФНС выявляются новые способы уклонения от уплаты налогов, новые схемы совершения рассматриваемых преступлений. В результате совершения преступлений в сфере налогообложения причиняется вред бюджету государства.

Правоохранительным органами и органам ФНС необходимо принимать во внимание тенденции, характеризующие современное состояние способов совершения преступлений в сфере налогообложения: огромное число

¹ Бадзгаразде Т.А. Практика расследования налоговых преступлений // Современная наука. 2017. № 2(5). С. 5.

способов совершения налоговых преступлений; привлечение к совершению рассматриваемых преступлений граждан, банковских и страховых организаций; запуск дохода, полученного без уплаты налогов, в новый оборот финансово-хозяйственной деятельности для получения дальнейшего дохода и др.

Так, к примеру, Волжский межрайонный прокурор Республики Марий Эл, действующий в защиту прав, свобод и законных интересов РФ и неопределенного круга лиц, обратился в суд с административным иском к Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) в лице Управления Роскомнадзора по Республике Марий Эл, просит признать информацию о способах обналаживания денежных средств и уклонения от уплаты налогов, размещенную на сайте <https://rusbusbiz.ru/viewtopic.php?p=61>, запрещенной к распространению на территории РФ. В обоснование заявленных требований указано, что в ходе проведенной проверки установлено, что на интернет-сайте под доменным именем <https://rusbusbiz.ru/viewtopic.php?p=61> содержится информация в виде объявления о незаконном обналаживании денежных средств, инструкции о способах обналаживания денежных средств, регистрации фирм-однодневок в целях уклонения от уплаты налогов, способах конспирации при осуществлении противоправной деятельности. Вход на сайт свободный без регистрации. Указанная информация распространяется на сайте с нарушением федерального законодательства. Согласно информации ООО «Регистратор доменных имен РЕГ.РУ» администратором доменного имени является ООО «Юнит». Решением Йошкар-Олинского городского суда Республики Марий Эл от 23 июля 2019 г. по делу № 2А-3729/2019¹ информация о способах обналаживания денежных средств и уклонения от уплаты налогов, размещенная на сайте

¹ Решение Йошкар-Олинского городского суда Республики Марий Эл от 23 июля 2019. по делу № 2А-3729/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)

<https://rusbusbiz.ru/viewtopic.php?p=61>, признана запрещенной к распространению на территории РФ.

По нашему мнению, с учетом специфики налоговых преступлений и постоянного совершенствования способов совершения таких преступлений для следователей необходимо вводить специализацию. Профессиональный уровень следователей, специализирующихся на расследовании налоговых преступлений, должен постоянно повышаться. Получаемые специальные знания должны следователями эффективно использоваться в ходе расследования и раскрытия преступлений в сфере налогообложения.

Механизм совершения преступлений в сфере налогообложения обладает особенностью, заключающейся в том, что, преимущественно, совпадают способы совершения таких преступлений и их сокрытия. Передача заведомо ложной информации органам ФНС является основой и способа совершения и способа сокрытия налоговых преступлений.

Итак, расследование и раскрытие уклонения от уплаты налогов организациями будет эффективным при учете всех элементов криминалистической характеристики таких преступлений. В их числе: первичные сведения о налоговых преступлениях; приемы и средства получения информации о совершенном налоговом преступлении, проверка такой информации; величина ущерба, который был причинен в результате совершения преступления в сфере налогообложения; условия, способствующие совершению рассматриваемых преступлений; личность виновного в совершении налогового преступления; иные обстоятельства совершения преступления.

2 ОСОБЕННОСТИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ ОБ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, ПЛАНИРОВАНИЕ РАССЛЕДОВАНИЯ И ТАКТИКИ ПРОИЗВОДСТВА ПЕРВОНАЧАЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ И ИНЫХ ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ДЕЙСТВИЙ

2.1 Особенности выявления и проверки уклонения от уплаты налогов организациями

Расследование преступлений в сфере налогообложения начинается со стадии возбуждения уголовного дела. С учетом поправок, внесенных в ст. 151 УПК РФ, с 01 января 2011 г. расследование данного вида преступлений подследственно следователям Следственного комитета РФ.

Уголовное дело о налоговых преступлениях может быть возбуждено только при наличии законодательно установленного повода. Перечень таких поводов раскрывается в ч. 1 ст. 140 УПК РФ. В их числе: заявление о преступлении; явка с повинной; сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников; постановление прокурора о направлении соответствующих материалов в орган предварительного расследования для решения вопроса об уголовном преследовании¹.

Сообщения, полученные из налоговых органов, а также из ОВД, как правило, выступают в качестве поводов для возбуждения уголовного дела по преступлениям в сфере налогообложения.

В соответствии с ч. 3 ст. 32 НК РФ, если в течение 2 месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора, страховых взносов), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту, плательщику страховых взносов) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент, плательщик

¹ Гордеев А.Ю. Особенности доказывания при расследовании налоговых преступлений // Наука. Теория. Практика. 2017. № 2. С. 22.

страховых взносов) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы следственным органам, уполномоченным производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198-199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Отметим, что акт выездной документальной проверки органов ФНС является основным документом, подлежащим передаче в следственные органы для возбуждения уголовного дела. В данном документе раскрывается механизм совершенного преступного посягательства. Именно вышеуказанный акт признается в качестве основного доказательства по возбужденному уголовному делу. В положениях данного документа раскрывается обоснование привлечения виновного к ответственности¹.

В отношении данного документа следователь первоначально проводит его оценку с внешней стороны, а именно устанавливает правильность составления и оформления данного акта. Затем устанавливает в документе наличие необходимых реквизитов (в рамках данной стадии следователь не проверяет существо выявленного налоговыми органами нарушения). Оценивая с содержательной стороны, следователь обращает внимание на информацию о выявленном налоговом преступлении. Для принятия следователем решения о возбуждении уголовного дела последняя стадия является ключевой.

Как свидетельствуют материалы правоприменительной практики налоговые органы при подготовке акта документальной проверки допускают определенные нарушения. В числе наиболее распространенных недостатков,

¹ Дубровин В.В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 3(100). С. 170.

допущенных налоговыми органами при составлении таких документов, можно выделить следующие: неправильное толкование сотрудниками налоговых органов норм НК РФ, неправильно выбранная проверяющими методика организации и проведения налоговой проверки; отсутствие в акте полного раскрытия механизма совершенного налогоплательщиком преступления; отсутствие проведения проверяющими полного и всестороннего исследования информации, содержащейся в налоговой и бухгалтерской документации налогоплательщика, в результате чего были сформулированы ошибочные выводы; расхождение в терминологии, использованной проверяющими в положениях акта, и содержащейся в нормах НК РФ¹.

Если следственными органами при исследовании и оценке акта документальной проверки были выявлены изложенные выше нарушения и недостатки, то принимается решение о проведении дополнительной либо повторной проверки.

На основании изложенного, можно прийти к выводу о том, что при решении вопроса о возбуждении уголовного дела акт документальной проверки органов ФНС является основным, но не единственным документом, подтверждающим событие совершенного налогового преступления.

Таким образом, в качестве одного из поводов для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях являются материалы, поступающие из налоговых органов. Однако, на законодательном уровне перечень данных материалов не раскрывается. На ведомственном уровне данный вопрос также не всегда находит своего разрешения. При этом, при закреплении соответствующего перечня материалов на законодательном уровне налоговые органы смогут без трудностей подготовить его и передать в следственные органы.

¹ Матушкина Н.В. Особенности возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник Удмуртского университета. 2017. Том 27. Вып. 5. С. 142.

Как нами ранее было отмечено, поводами для возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям выступают как материалы, поступившие из налоговых органов, так и из правоохранительных органов. При этом, материалы налоговых органов на протяжении длительного времени выступали в качестве единственного повода для возбуждения уголовного дела по данному виду преступлений. С учетом внесенных изменений в ст. 144 УПК РФ, наравне с материалами налоговых органов в качестве поводов для возбуждения уголовного дела стали признаваться материалы ОВД. Таким образом, на сегодняшний день материалы органов дознания о факте совершения рассматриваемого вида преступлений также выступают в качестве вышеуказанного повода. После изменений, внесенных в ст. 144 УПК РФ, в последнюю были включены также ч. 7, 8 и 9.

В соответствии с ч. 7 ст. 144 УПК РФ при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных ст. 198 - 199.1 УК РФ, следователь при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела в срок не позднее трех суток с момента поступления такого сообщения направляет в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора, плательщик страховых взносов), либо при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных ст. 199.3 и 199.4 УК РФ, – в территориальный орган страховщика, в котором состоят на учете страхователь - физическое лицо или страхователь-организация, которые обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам, сборам и (или) страховым взносам.

По результатам рассмотрения материалов, направленных следователем в порядке, установленном ч. 7 ст. 144 УПК РФ, налоговый орган или

территориальный орган страховщика в срок не позднее 15 суток с момента получения таких материалов:

— направляет следователю заключение о нарушении законодательства РФ о налогах и сборах и (или) законодательства РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам, сборам и (или) страховым взносам в случае, если обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки либо проверки правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по результатам которых вынесено вступившее в силу решение налогового органа или территориального органа страховщика, а также информацию об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения;

— информирует следователя о том, что в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора, плательщика страховых взносов) или страхователя проводится налоговая проверка или проверка правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по результатам которых решение еще не принято либо не вступило в законную силу;

— информирует следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства РФ о налогах и сборах и (или) законодательства РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в случае, если указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки либо проверки правильности

исчисления, своевременности и полноты уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний¹.

После получения заключения налогового органа или территориального органа страховщика, но не позднее 30 суток с момента поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения этого заключения следователем должно быть принято процессуальное решение. Уголовное дело о преступлениях, предусмотренных ст. 198 - 199.1, 199.3, 199.4 УК РФ, может быть возбуждено следователем до получения из налогового органа или территориального органа страховщика заключения или информации, предусмотренных ч. 8 ст. 144 УПК РФ, при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

Проанализировав содержание ст. 144 УПК РФ можно прийти к выводу о том, что получение заключения органа ФНС не всегда можно признать целесообразным. Прежде всего, это обусловлено тем, что многие сотрудники ОВД, в том числе, входящие в состав подразделений по противодействию коррупции и экономической безопасности могут самостоятельно установить в совершенном деянии признаки налогового преступления. Кроме того, применительно к признакам объективной стороны преступления в сфере налогообложения заключение органа ФНС может не иметь уголовно-правового значения.

Как нами ранее отмечалось, для передачи материалов в следственные органы органами ФНС должны быть собраны необходимые материалы. Прежде всего, должно быть вступившее в законную силу решение о привлечении к ответственности налогоплательщика за совершенное им правонарушение в налоговой сфере.

До 2013 г. при передаче органами ФНС материалов в следственные органы спорным признавался вопрос о законности такого направления

¹ Матушкина Н.В. Особенности возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник Удмуртского университета. 2017. Том 27. Вып. 5. С. 140.

материалов, если налогоплательщиком было обжаловано в судебном порядке решение органа ФНС о привлечении к ответственности. При этом, арбитражным судом было принято решение о применении мер обеспечительного характера в виде приостановления действия данного постановления о привлечении к ответственности налогоплательщика.

Так, например, незаконность передачи материалов органами ФНС в следственные органы при наличии вступившего в законную силу судебного определения о применении мер обеспечительного характера в виде приостановления действия налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности была подтверждена принятым 06 августа 2013 г. ФАС Приволжского округа постановлением по делу № А12-31578/2012¹.

На основании изложенного, можно прийти к выводу о том, что не соответствует требованиям действующего законодательства и не признается в качестве законного повода для возбуждения уголовного дела передача материалов налоговыми органами в следственные органы при применении обеспечительных мер в виде приостановления решения органа ФНС.

В ходе предварительного расследования проверки выдвигаются такие общие версии:

- 1) налоговое преступление совершено при обстоятельствах, известных из имеющихся материалов;
- 2) налоговое преступление совершено организованной группой;
- 3) налогового преступления нет, но имеются признаки совершения иных уголовно наказуемых деяний и др.

После выдвижения типичных следственных версий, следователь проводит анализ документации, истребованных у руководителя документов, отчетности. Следователь устанавливает наличие либо отсутствие в

¹ Постановление ФАС Приволжского округа от 06 августа 2013. по делу № А12-31578/2012. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/>

истребованных документах подлога. Подлог, как известно, может быть не только материальным, но также и интеллектуальным.

Установление интеллектуального подлога осуществляется через анализ одной и той же операции, одних и тех же показателей в различных документах, отчетности.

Основными вопросами, требующими разрешения при проведении проверочных действий на этапе до возбуждения уголовного дела в полном соответствии со структурой элементов уголовно-правовой и криминалистической характеристики налоговых преступлений, являются: величина возможной суммы сокрытой части налогооблагаемой прибыли; способ сокрытия налогооблагаемого дохода; продолжительность налоговых преступлений; условия, способствовавшие совершению налогового преступления. Только профессиональный анализ этих данных, полученных в ходе проверочных действий, может дать ответ на вопрос о наличии или отсутствии признаков преступления, т.е. действительно ли удалось выявить преступление.

При возбуждении уголовного дела должны быть учтены два критерия достаточности оснований для принятия решения:

- 1) наличие в представленных материалах данных об одном или нескольких признаках сокрытия объектов налогообложения;
- 2) размер сокрытия – крупный или особо крупный.

Итак, основными поводами для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях являются: сообщения, поступающие из налоговых органов; сообщения, поступающие из ОВД. При этом, на законодательном уровне не раскрывается перечень материалов, направляемых органами ФНС в следственные органы для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях. При этом, при закреплении соответствующего перечня материалов на законодательном уровне налоговые органы смогут без трудностей подготовить его и передать в следственные органы.

Порядок возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях раскрывается в следующем: при поступлении из органов дознания сообщения о налоговом преступлении следователь проверяет отсутствие оснований для отказа в возбуждении уголовного дела, после чего в срок 3 суток передает в вышестоящий налоговый орган копию сообщения и предварительные расчеты суммы недоимки по налогам и сборам. По результатам проверки данных материалов налоговый орган в срок 15 суток информирует следователя о наличии или отсутствии нарушений налогового законодательства. При наличии фактов нарушения – составляет заключение. По результатам рассмотрения заключения налогового органа следователь в срок 30 суток принимает процессуальное решение. При наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки налогового преступления, следователь может возбудить уголовное дело до получения из налогового органа соответствующего заключения.

Проанализировав порядок рассмотрения сообщения о налоговом преступлении, мы пришли к выводу о том, что сроки, фигурируемые в данной процедуре, являются длительными. Первоначально 3 суток для передачи материалов в вышестоящий налоговый орган, затем 15 суток на подготовку заключения о наличии или отсутствии нарушений норм НК РФ. При этом, недобросовестные налогоплательщики за это время предпринимают все необходимые усилия по оказанию противодействия расследованию, ликвидируя вещественные доказательства, что в дальнейшем приводит к возникновению проблем с подготовкой и сбором доказательственной базы. В результате некоторым недобросовестным налогоплательщикам удается избежать уголовной ответственности.

2.2 Планирование расследования уклонения от уплаты налогов организациями и тактические особенности проведения первоначальных следственных и иных процессуальных действий

Одной из основных составляющих качественного и полного предварительного расследования является грамотно составленный план расследования, а именно планирование предварительного расследования налоговых преступлений. Все совершаемые следователем действия должны составлять определенный алгоритм, быть последовательными и необходимыми на каждом конкретном этапе.

Через составление плана расследования следователь определяет задачи, которые необходимо решить на определенных этапах с минимальными затраченными для этого силами и средствами.

Планирование предполагает определенную организацию расследования налоговых преступлений, определенную совокупность и последовательность действий следователя, оперативных сотрудников, основы из взаимодействия между собой¹.

Планирование на стадии предварительного расследования может осуществляется как в отношении следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, так и в отношении расследования налоговых преступлений.

С учетом обстоятельств и характера расследуемого налогового преступления устанавливается перечень необходимых для производства следственных действий и ОРМ. При планировании необходимо учитывать ряд практических рекомендаций:

— подготовленный следователем план должен быть направлен на решение ряда практических задач, на проверку следственных версий;

¹ Бадзгаразде Т.А. Практика расследования налоговых преступлений // Современная наука. 2017. № 2(5). С. 7.

— основные положения плана должны носить практический характер и гарантировать достижение результата;

— следственные действия, включенные в план расследования, должны раскрывать предмет доказывания.

При разработке плана должны определяться и предусматриваться конкретные виды следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, сроки их производства, их исполнители. При разработке плана должно учитываться, что перечень всех следственных действий и ОРМ, предусмотренных в нем, по срокам производства должен соответствовать общему сроку производства предварительного расследования¹.

Информация о фактах и обстоятельствах совершенного преступления следователем может быть получена в результате производства ряда следственных действий, таких как: допрос, осмотр отчетной документации организации, обыск и выемка отчетной и иной документации: справок, актов, отчетов, договоров и др.

С учетом полученной первоначальной информации об обстоятельствах и фактах совершенного налогового преступления могут возникнуть следующие типичные следственные ситуации:

1) имеет место быть факт совершения преступления в сфере налогообложения;

2) отсутствуют признаки совершения налогового преступления, при этом, следователем были выявлены признаки совершения иных видов преступных посягательств;

3) имеет место быть гражданско-правовой деликт, а не преступление в налоговой сфере.

Относительно таких элементов, как виды соучастников, способы совершения налоговых преступлений, следователем с учетом производства

¹ Богданов А.В. Проблемы выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения // Вестник Московского университета МВД России. 2014. № 7. С. 179.

следственных действий и проведенных в рамках расследуемого уголовного дела ОРМ, разрабатываются не общие версии, а частные.

Для установления наличия вышеуказанных элементов следователем производится ряд следующих действий:

— обыск и выемка в организации, по месту жительства директора, главного бухгалтера;

— осмотр отчетности, финансово-хозяйственной документации организации;

— допрос директора, главного бухгалтера, иных должностных лиц, имеющих отношение к финансово-экономической деятельности организации;

— допросы иных лиц, имеющих отношение к вышеуказанным должностным лицам (их родственники, друзья и др.);

— производство очных ставок;

— наложение ареста на имущество организации, на банковские счета¹.

Одним из основных следственных действий, проводимых в рамках расследования уклонения от уплаты налогов организациями, является допрос. По данному виду уголовных дел допросы, прежде всего, производятся в отношении директора, главного бухгалтера, кассира и др. В ходе допроса, проводимого на первоначальном этапе. Следователь устанавливает характер и продолжительность деятельности организации, размеры уплачиваемых организацией налогов.

По анализируемой категории уголовных дел, как правило, не производится задержание директора, главного бухгалтера. Однако, если задержание все-таки произведено, то допрос, проводимый сразу после задержания может иметь ряд преимуществ. Прежде всего, подозреваемый не имеет возможности сформировать свою позицию по делу, ввиду быстротечности характера происходящих действий, зачастую путается в

¹ Кужугет Т.К. К вопросу о методике расследования налоговых преступлений // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2018. № 4. С. 187.

своих показаниях. Однако, не во всех случаях допрос на первоначальном этапе после задержания может дать положительный эффект, директор, главный бухгалтер могут быть впечатлительными лицами и такое внезапное их задержание может повлечь самооговор.

При производстве допроса на первоначальном этапе следователем должно быть разъяснено допрашиваемому, что одним из обстоятельств, смягчающих уголовную ответственность, является чистосердечное признание в совершенном преступлении.

Несмотря на скрытый характер уклонения от уплаты налогов организациями, тем не менее, признаки совершения данного преступления следователь может обнаружить в финансовых документах, в налоговой отчетности и другой документации организации.

Если следователю достоверно известно, что у определенного лица могут находиться предметы, документы, имеющие значение для расследуемого налогового преступления, то им принимается решение о производстве выемки¹.

При производстве вышеуказанного следственного действия изъятию подлежат: материалы налоговой отчетности, учредительные документы организации, материалы финансово-хозяйственной деятельности организации; приказы, акты, справки, транспортная документация, книги учета и др.

Документы, подтверждающие проведение финансовых операций, содержащие в себе иную информацию о финансово-экономическом характере деятельности организации, в первую очередь, подлежат выемке².

¹ Стяцenco В.Г. Некоторые проблемные вопросы возбуждения и предварительного расследования уголовных дел о налоговых преступлениях // Северо-Кавказский юридический вестник. 2016. № 2. С. 106.

² Кучеров И.И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дисс. ... докт. юрид. наук. Москва. 1999. С. 117.

Большое внимание необходимо уделять осмотру неучтенной документации, так как именно в ней зачастую содержатся сведения о фактах совершения уклонения от уплаты налогов организациями.

При производстве выемки следователь должен принимать во внимание, что подозреваемые могут предпринимать все необходимые меры для того, чтобы скрыть факт совершения налоговых преступлений, пытаются уничтожить, изъять до производства обыска и выемки документы налоговой отчетности, финансово-экономической деятельности и др.

При расследовании налоговых преступлений обыски производятся, как правило, с целью обнаружения и изъятия следующих предметов и документов: черновики расчетов налогов; первые варианты бухгалтерской отчетности; подлинные или якобы утерянные платежные и банковские выписки; гарантийные письма об оплате товаров, работ, услуг; расписки о полученных деньгах, товаров, продукции; записки и письма, в которых затрагиваются вопросы коммерческой деятельности; вырванные из документов аналитического учета листы; договоры с контрагентами и др.¹

Безусловно, при производстве обыска следователь может обнаружить иные, кроме вышеуказанных документов, указывающие на совершение других преступлений, не связанных с уклонением от уплаты налогов организациями. Обыски целесообразно проводить не только в служебных помещениях организации, но также и по месту жительства руководства, бухгалтеров, на дачах, в их гаражах и др.

При производстве обыска и выемки следователь должен руководствоваться следующими тактическими правилами, соответствующими обыску и выемки: планомерный характер, внезапный характер, последовательность, учет специфики обследуемого предмета и др.

С целью исключения возможности уничтожения истребуемой документации организации, оперативная группа должна прибывать на место

¹ Криминалистика: учебник / под ред. Н.П. Яблокова. М.: Проспект, 2016. С. 329.

производства обыска и выемки внезапно для руководства и бухгалтерии организации.

Следователь при принятии решения о производстве обыска в организации должен четко знать какая информация должна быть истребована (получена) в ходе данного следственного действия. Следователь должен придерживаться установленного алгоритма действий, это позволит избежать ряда практических проблем.

Так, в частности, при прибытии следователя на место производство обыска следователем может быть выбран неправильно порядок производства данного следственного действия на месте, что в результате может привести к тому, что необходимые документы не будут обнаружены. Кроме того, отметим, что производство обыска и выемки целесообразно проводить в такое время суток, когда в организации минимум работников, так как большое количество сотрудников на практике не позволяет уследить за действиями каждого, при этом, сами сотрудники организации могут предпринять действия, направленные на изъятие и уничтожение необходимой для следствия документации.

При производстве обыска целесообразно первоначально его проводить в кабинетах администрации, бухгалтерии, затем в местах хранения инвентаря, местах отдыха работников, местах хранения их одежды и др.

В ходе производства обыска на местонахождение необходимого документа, предмета может указывать поведение директора, главного бухгалтера. Так, поведение директора, главного бухгалтера может быть различным в зависимости от того, спрятаны ли документы, предметы в определенном месте, компьютере или нет. На это, в частности, указывает появившееся волнение у данного лица¹.

Итак, в числе первоначальных следственных действий при расследовании уклонения от уплаты налогов организациями можно

¹ Прыгушина А.Д. Особенности тактики производства неотложных следственных действий при расследовании налоговых преступлений (на примере обыска и выемки) // Наука. Практика. Право. 2019. № 3. С. 98.

выделить: обыск по месту работы, жительства, отдыха руководителя предприятия, главного бухгалтера, бухгалтера; выемку документов в организации, предприятии; осмотр, оценку и анализ изъятых документов; допросы лиц, причастных к совершению преступления (руководителя предприятия, главного бухгалтера, бухгалтера, рядовых сотрудников, руководителей, главных бухгалтеров, бухгалтеров предприятий-контрагентов и др.); допросы родственников, друзей и знакомых указанных лиц; очные ставки и выемки. В качестве иной меры процессуального принуждения применяется также наложение ареста на расчетные счета, лицевые вклады и имущество.

3 ТАКТИКА ПРОВЕДЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, ПОСЛЕДУЮЩИЙ И ЗАВЕРШАЮЩИЙ ЭТАПЫ РАССЛЕДОВАНИЯ

3.1 Особенности проведения отдельных следственных действий в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями на последующем этапе расследования

Своеобразие последующего этапа расследования уклонения от уплаты налогов организациями состоит в том, что к его началу субъект доказывания располагает достаточными доказательствами о причастности конкретного лица к совершению преступления. И если на первоначальном этапе, как правило, решаются задачи, связанные с установлением обстоятельств расследуемого события преступления, то для дальнейшего этапа характерны задачи связанные с доказыванием виновности обвиняемого.

Пространственно-временные границы этого этапа находятся в пределах от времени вынесения постановления о привлечении лица в качестве обвиняемого, его допроса (ст. 171–174 УПК РФ) и до принятия решения об окончании предварительного расследования.

Для расследования налоговых преступлений характерным является то обстоятельство, что начальный и последующий этапы расследования резко не отличаются друг от друга ни своими целями, ни задачами, ни обстоятельствами, подлежащими установлению. Перечень обстоятельств устанавливается как на начальном, так и на последующем этапе расследования¹. Данное положение позволяет составить «сквозные» программы расследования налоговых преступлений, разрабатывать «жесткие» алгоритмизированные программы производства следственных

¹ Илларионова Ю.А. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и страховых взносов // Международный журнал гуманитарных и общественных наук. 2020. № 3. С. 110.

действий, где одно действие логично вытекает и обосновывается обстоятельствами и информацией, полученной из предыдущего действия, обуславливается также необходимостью и обязательностью последующего. То есть выстраивается логическая цепочка взаимосвязанных действий, составляющих компонент методики расследования налоговых преступлений.

В рамках данной системы следственных действий может осуществляться и комплекс следственных и оперативно-розыскных мероприятий, то есть тактические операции. По делам о налоговых преступлениях могут проводиться тактические операции по блокам: 1) установление личности преступника – неисполнителя налоговой обязанности; 2) установление размера вреда (занижение суммы налога); 3) установление виновности преступника и др.

Допрос обвиняемого является одним из основных следственных действий, проводимых на последующем этапе расследования уклонения от уплаты налогов организациями.

Сущность и значение допроса обвиняемого заключается в получении в устной форме показаний от обвиняемого относительно обстоятельств расследуемого уголовного дела. Основная сложность при подготовке и проведении допроса обвиняемого заключается в том, что следователь должен быть компетентен в вопросах финансового, налогового законодательства, знать основы аудита, бухгалтерского учета и др. В процессе подготовки к проведению допроса следователь, как правило, обращается к специалистам в сфере налогообложения за получением консультации. Обвиняемый в ходе проведения допроса зачастую не сознается в совершенном преступлении, пытается скрыть сведения, имеющие отношение к событию налогового преступления¹.

При определении тактики проведения допроса следователь должен учитывать особенности личности допрашиваемого, его должности в

¹ Боровиков А.В. Психологические и тактические особенности допроса подозреваемого (обвиняемого) при расследовании налоговых преступлений // Вестник ВолГУ. 2016. № 2(13). С. 118.

организации, образовательный и интеллектуальный уровень, а также индивидуальные личностные особенности обвиняемого.

Обвиняемыми в налоговых преступлениях, как правило, выступают руководители организаций, бухгалтеры, ИП, а именно квалифицированные специалисты, имеющие высшее образование.

При подготовке к допросу следователь должен разработать такую тактику, чтобы в ходе его проведения на основании собранных по делу доказательств, убедить в целесообразности признания своей вины.

Налоговые преступления совершаются обвиняемыми с прямым умыслом, мотивом их совершения выступает корысть. При подготовке к совершению таких преступлений преступники, как правило, стараются скрыть следы совершенного ими преступления. Они тщательно планируют преступное посягательство. Поэтому следователям бывает достаточно сложно проводить допрос таких обвиняемых¹.

Тактика проведения допроса обвиняемого подразделяется на следующие этапы:

— подготовка к проведению допроса (на данной стадии следователь определяет цели и задачи проводимого следственного действия, принимает во внимание обстоятельства, которые могут оказать воздействие на эффективность проведения допроса обвиняемого);

— установление с обвиняемым психологического контакта (для того, чтобы психологический контакт с допрашиваемым был установлен следователь должен вести себя вежливо, доброжелательно, корректно по отношению к допрашиваемому и непредвзято. Большое значение для установления психологического контакта с обвиняемым имеет способность следователя побуждать допрашиваемого к даче показаний, соответствующих действительности);

¹ Ефимичев П.С. Предмет доказывания и привлечение в качестве обвиняемого по делам о налоговых преступлениях: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 80.

— стадия свободного рассказа (на данной стадии следователь внимательно слушает показания, которые в свободной устной форме дает допрашиваемый);

— стадия вопросов и ответов (на данной стадии следователь при наличии конфликтной ситуации старается снять существующее напряжение в общении с обвиняемым, использует для этого все необходимые тактические способы и средства);

— стадия протоколирования предоставленных обвиняемым показаний (на данной стадии следователь фиксирует показания, которые были предоставлены допрашиваемым, используя тактические приемы уточняет все интересующие вопросы для закрепления максимально полных и правдивых показаний)¹.

Допрос обвиняемого целесообразно проводить с применением всех необходимых тактических способов и приемов незамедлительно. При проведении допроса обвиняемый зачастую старается сообщить следователю недостоверную информацию. Поэтому при подготовке к проведению допроса следователю необходимо собрать доказательства, исключающие возможность дачи допрашиваемым ложных показаний. Ввиду того, что обвиняемый владеет полной информацией о событии преступления, знает основы документооборота и налогообложения организации, он старается направить следствие по ложному пути, искажая сведения относительно проводимых организацией операций, относительно документации и бухгалтерского учета организации и др. Тем самым, обвиняемый стремится к тому, чтобы избежать уголовной ответственности или сделать свою роль в совершенном налоговом преступлении минимальной.

Следователь уже в самом начале проведения допроса должен продемонстрировать допрашиваемому свою осведомленность об обстоятельствах расследуемого преступления. Информированность может быть продемонстрирована посредством исследования того эпизода

¹ Зеленский В.Д., Меретуков Г.М. Криминалистика: учебник. М.: Юрайт, 2015. С. 236.

расследуемого преступления, который уже доказан. С тактической точки зрения это более правильно.

Следователь перед проведением допроса обвиняемого должен в совершенстве знать все нормы НК РФ, иных правовых актов в налоговой сфере. Это во многом необходимо в связи с тем, что допрашиваемый в ходе проведения допроса может избрать активный подход (позицию), указывая следователю, что тот неправильно толкует те или иные нормы налогового законодательства.

Перед проведением допроса следователь должен выяснить: событие и механизм совершения налогового преступления; период, в рамках которого было совершено налоговое преступление; документальное подтверждение законности деятельности организации, ИП; должностных лиц организации, которые могут иметь отношение к расследуемому уголовному делу; другие обстоятельства по уголовному делу, подтверждающие факт совершения налогового преступления¹.

Тактика допроса обвиняемого должна быть согласована с тактическими приемами проведения других следственных действий и подчинена общей цели расследования. Криминалистикой разработаны разнообразные системы тактических приемов, использование которых позволяет повысить эффективность допроса. Так, внезапность, то есть неожиданная постановка допрашиваемому вопроса, не связанного с предыдущими вопросами и ответами, на которые не подготовленный допрашиваемый должен дать немедленный ответ. Последовательность постановки вопросов, состоящая в определенном предъявлении допрашиваемому доказательств в порядке нарастания их силы. В тактической комбинации он сочетается с приемами, именуемыми «допущение легенды», «пресечение лжи». Прием «допущение легенды» предоставляет допрашиваемому возможность беспрепятственно излагать свою ложную легенду, сочетается в комбинации с такими приемами,

¹ Бадзгаразде Т.А. Практика расследования налоговых преступлений // Современная наука. 2017. № 2(5). С. 5.

как «пресечение лжи», внезапность, последовательность, повторность допроса. Отвлечение внимания, или косвенный допрос. Сущность этого приема состоит в постановке вопросов, непосредственно не связанных с событием преступления.

Характер вопросов, задаваемых обвиняемому, различен в зависимости от обстоятельств дела и имеющихся в распоряжении следователя доказательств. Однако, имеются вопросы, которые в обязательном порядке должны быть поставлены перед обвиняемым при расследовании преступлений:

1. Вопросы, относящиеся к обстоятельствам совершенного преступления. При этом выясняется, при каких обстоятельствах произошло противоправное деяние, в какое время или какой период, в каком месте и каким образом совершалось, каков характер и размер ущерба, причиненного преступлением, кто принимал участие в совершении и др.

2. Вопросы, относящиеся к мотивам преступления. Следователь устанавливает причины, толкнувшие обвиняемого совершить противоправное деяние.

3. Вопросы, характеризующие личность обвиняемого (его прошлая и настоящая деятельность, сведения об его образе жизни, обстоятельства, влияющие на степень и характер ответственности обвиняемого, указанные в ст. 61 и 63 УК РФ и др.). Ответы на эти вопросы помогут получить представление о преступнике, а также установить соответствие ответов ранее собранным данным. Это в известной мере покажет, насколько допрашиваемое лицо правдиво в своих показаниях¹.

По результатам анализа тактических приемов допроса подозреваемых (обвиняемых) в совершении налоговых преступлений сформулируем перечень приемов эмоционального и логического воздействия, рекомендуемый к использованию следователем в ходе производства допроса

¹ Табакова Н.А. Особенности допроса обвиняемого по делам о налоговых преступлениях // Общество и право. 2014. № 5(37). С. 242.

обвиняемых: разъяснение вредных последствий лжи; воздействие на положительные стороны обвиняемого, использование его привязанностей, увлечений, заботы о профессиональном авторитете и др.; раздельное или одновременное предъявление различных доказательств в той или иной последовательности; предъявление вначале косвенных, а затем прямых доказательств; предъявление доказательств, используя фактор неожиданности; предъявление доказательств по их нарастающей весомости; предоставление возможности лицу, являющемуся носителем информации, самому изучить и оценить степень ее значимости и др. Применение данных рекомендаций на практике, на наш взгляд, будет способствовать формированию у обвиняемого убеждения в бесполезности сокрытия им обстоятельств совершения налогового преступления.

Судебно-экономическая экспертиза назначается для решения вопросов, связанных с установлением правильности отражения в государственной отчетности плановых показателей; законности образования и расходования денежных средств; экономической обоснованности ценообразования и др.

В соответствии с предметом исследования на разрешение судебно-экономической экспертизы могут быть поставлены следующие вопросы:

— имело ли место несоответствие первичных документов бухгалтерского учета и отчетности данной организации хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования; если имело, то какое именно и каков механизм этого несоответствия;

— имела ли место неуплата налогов, в связи с механизмом несоответствия первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования; если имела, то в какой сумме и по каким видам налогов;

— относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица) документы, которыми

подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства.

Судебно-бухгалтерская экспертиза позволяет разрешить ряд вопросов о недостатках ведения бухгалтерского учета в организации; выявлении недостач и излишков имущества; величине материального ущерба и др.

Технико-криминалистическая экспертиза документов производится для выявления наличия или отсутствия каких-либо подделок в документах.

При наличии рукописных документов может быть проведена судебно-почерковедческая экспертиза. В рамках ее подготовки необходимо предпринять действия к получению образцов почерка для сравнительного исследования у соответствующих лиц.

Итак, на последующем этапе расследования уклонения от уплаты налогов организациями в числе основных проводимых следственных действий необходимо выделить: допрос обвиняемого, а также назначение и производство отдельных видов судебных экспертиз (судебно-экономическая, судебно-бухгалтерская, технико-криминалистическая экспертиза документов, судебно-почерковедческая экспертиза). В ходе проведения допроса обвиняемого могут сложиться следующие виды следственных ситуаций: бесконфликтная ситуация, при которой обвиняемый владеет искомой информацией об обстоятельствах совершенного преступления и желает объективно и достоверно передать данную информацию следователю; конфликтная ситуация без строгого соперничества, при которой обвиняемый владеет информацией об обстоятельствах совершенного преступления, но не желает сообщать данную информацию следователю; конфликтная ситуация со строгим соперничеством, при которой обвиняемый владеет информацией об обстоятельствах расследуемого преступления, однако, умышленно не сообщает данную информацию или искажает ее; обвиняемый воспользовался конституционно гарантированным правом отказа от дачи показаний.

3.2 Особенности использования специальных знаний и назначения судебных экспертиз в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями

Основной формой использования специальных знаний в уголовном судопроизводстве была и остается судебная экспертиза. Качество судебных экспертиз зависит не только от методических и научных разработок по исследованию доказательств, но и от правовых норм, определяющих их организацию, назначение и производство.

Назначение экспертиз в российском уголовном судопроизводстве осуществляется в порядке, предусмотренном ст.ст. 195-207, 269, 282 и 283 УПК РФ, ФЗ от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности».

В то же время, порядок назначения и производства судебных экспертиз, права, обязанности, ответственность эксперта и разрешаемые им вопросы регламентированы ведомственными приказами, типовыми инструкциями и методическими рекомендациями.

Необходимое условие успешного экспертного исследования – правильная постановка вопросов. Возможность самостоятельной формулировки вопросов самим экспертом является преимуществом, так как ограничение активности эксперта только поставленными вопросами снижало бы эффективность судебно-экспертной деятельности вследствие неосведомленности следователя в той или иной области знаний.

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуально-правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным делам. Конечно, судебно-бухгалтерская экспертиза, прежде всего, ориентирована на бухгалтерскую

документацию, в которой отражаются как текущие операции, так и итоги финансово-хозяйственной деятельности предпринимателя¹.

По делам о преступлениях в сфере предпринимательской деятельности судебно-бухгалтерская экспертиза назначается главным образом для устранения противоречий между выводами ревизии и материалами уголовного дела, установления размера и периода причинения материального ущерба, лиц к этому причастных. Вместе с тем, экспертам-бухгалтерам надлежит приложить усилия к поиску новых фактов злоупотреблений, что возможно только при наличии максимального перечня представленных бухгалтерских документов.

Исходя из конкретных задач расследования и судебного разбирательства преступлений в сфере предпринимательства, в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы требуется установить: правильность документального оформления операций по приемке, хранению, транспортировке и реализации товаров, обоснованность расчетов между предпринимателями; соответствие отражения в бухгалтерских документах операций инструкциям и сходство или различие показаний проходящих по делу юридических или физических лиц данным учета; документальную обоснованность оприходования, отпуска, списания материальных ценностей, определяемых с учетом заключений специалистов в других областях знаний (экономистов, товароведов и др.); соответствие отчетности данным первичного бухгалтерского учета, документальное подтверждение размера занижения налогооблагаемой прибыли или уклонения от уплаты налогов в бюджет; размер фактически образовавшихся недостач, излишков материальных ценностей, денежных, валютных средств и суммы причиненного материального ущерба.

¹ Котенко С.М. Тактика назначения судебно-бухгалтерской и судебно-товароведческой экспертизы по делам о преступных уклонениях от уплаты налогов с физических лиц // Территория науки. 2019. № 2. С. 13.

Для постановки вопросов на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы, следователю необходимо использовать помощь специалиста-бухгалтера (ст. 58 УПК РФ).

Установлено, что в 25 % случаев при назначении судебных экспертиз недостатками были неполнота и недоброкачественность материалов, направляемых на исследование, направление эксперту документов учета, не относящихся к делу¹. Во многих случаях проблемы возникали из-за несвоевременности назначения экспертизы, необоснованности их проведения, безграмотной формулировки вопросов. Указанные недостатки порождали необоснованное увеличение сроков производства экспертиз и судебного разбирательства, непроизводительную затрату сил и времени на отыскание необходимых для исследования образцов, документов, утрату объектов и неполноту экспертных исследований, оспаривание выводов ранее произведенных инвентаризаций, аудиторских проверок, ревизий и др.

При назначении судебных экспертиз зачастую обнаруживаются и слабые знания следователями процессуального порядка сбора, подготовки и оформления материалов для исследования. Считаем, что им недостаточно хорошо знать материалы уголовного дела, по которому требуется производство экспертизы, нужно еще четко представлять себе ее возможности для решения необходимых задач. Успех во многом будет зависеть от своевременной, правильной и полной консультации, полученной следователем от специалиста.

По делам о преступлениях в сфере предпринимательской деятельности довольно часто требуется исследование потребительских свойств товаров, продуктов, полуфабрикатов, тары и документов их учета, что представляется возможным с помощью судебно-товароведческой экспертизы, которую, к сожалению, следователи назначают весьма редко. Назначая данный вид экспертизы, эксперту-товароведу следует представить образцы для

¹ Посельская Л.Н. Использование результатов налоговой экспертизы в выявлении и расследовании преступлений в сфере экономики // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 1. С. 81.

сравнительного исследования. Исследования материалов уголовных дел в сфере предпринимательства показывают, что, в ходе судебной товароведческой экспертизы подлежат исследованию следующие четыре группы объектов: а) продовольственные и промышленные товары; б) сырье, полуфабрикаты, вспомогательные материалы; в) тара и иные упаковочные средства; г) документы по происхождению и учету товара¹.

Основываясь на этом, считаем, что предметом судебной товароведческой экспертизы является определение товарного вида, сорта, цены сырья, товаров и продукции. Более того, для качественного проведения товароведческого исследования эксперту-товароведу необходимо направить справки, акты, свидетельства санитарного врача, технолога, что позволяет определить состояние тары под товаром, наличие его маркировки, порядок складирования, соблюдение режима хранения.

В зависимости от сложившейся ситуации на разрешение рассматриваемой экспертизы можно поставить следующие вопросы: какими данными характеризуется сырье, используемое для изготовления конкретных видов товаров, продуктов; каковы наименование, артикул, вид предоставленных на исследование товаров; однородны ли предоставленные на исследование товары, пригодны ли они для реализации; под воздействием каких причин возникли дефекты на товаре, носят ли они производственный характер или образовались в результате повреждений при транспортировке и хранении и др.

По уголовным делам о преступлениях в сфере предпринимательской деятельности заключение эксперта, как бухгалтера, так и товароведа помогает выяснить обстоятельства, необходимые для установления истины по уголовному делу.

Одним из основных видов экспертиз, назначаемых при расследовании налоговых преступлений, является судебная налоговая экспертиза.

¹ Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2019. № 5. С. 56.

Судебная налоговая экспертиза – это исследование первичных учетных документов, используемых при определении элементов налогообложения, регистров учета и отчетности, основанное на использовании специальных знаний в области бухгалтерского учета и налогового законодательства и направленное на установление правильности исчисления и полноты уплаты налогов и страховых взносов, а также выявление нарушений требований налогового законодательства¹.

К объектам судебной налоговой экспертизы относятся:

— основные объекты – это составленные по унифицированной и неунифицированной форме учетные документы, содержащие информацию об элементах налогообложения. Объектами являются первичные учетные документы, используемые при определении элементов налогообложения, регистры бухгалтерского и налогового учета, отчетность, в которых отражены данные о финансово-хозяйственных операциях по производству и реализации товаров, по реализации товаров, работ и услуг, поставке товаров, о доходах физических лиц, доходах и расходах юридических лиц. К основным объектам также можно отнести и учетную политику организации;

— вспомогательные объекты – это внеучетные документы, которые исследуются во взаимосвязи с учетными документами (учредительные документы, договоры, акт налоговой проверки, документы налоговых органов, заключение первичной судебной налоговой экспертизы).

Эксперт для производства судебной налоговой экспертизы должен обладать комплексом знаний, состоящих из знаний бухгалтерского учета, налогового законодательства и судебной экспертологии, которые в совокупности и составляют компетенцию эксперта судебной налоговой экспертизы. Компетенция эксперта судебной налоговой экспертизы связана с предметом судебной налоговой экспертизы, заключающегося в исследовании с целью установления правильности исчисленных сумм налогов,

¹ Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2013. С. 99.

подлежащих уплате, и в выявлении нарушений налогового законодательства при исчислении и уплате налогов и страховых взносов в бюджет¹.

На разрешение судебной налоговой экспертизы могут быть поставлены вопросы, касающиеся выявления нарушений требований налогового законодательства, правильности применения и соблюдения налогоплательщиком норм и правил, регулирующих налогообложение, поскольку совершение налоговых преступлений всегда является следствием нарушения установленных налоговым законодательством норм. Необходимо отметить, что в компетенцию эксперта судебной налоговой экспертизы входит только выявление отклонений от требований налогового законодательства, которые не должны расцениваться как правонарушение (преступление).

Так, к примеру, при постановлении обвинительного приговора Горно-Алтайским городским судом Республики Алтай от 08 августа 2019 г. по делу № 1-241/2019² в качестве одного из доказательств по уголовному делу выступало заключение налоговой экспертизы, в соответствии с которым сумма налога, не перечисленного в бюджет РФ организацией за период с 2017 по 2018 г.г., составляет 8 745 750 руб. Соотношение неуплаченного налога в процентном выражении к общей сумме налога, подлежащего уплате в бюджет за период с 2017 по 2018 г.г. составляет 99,9 % ($8\,745\,750,00 / 8\,749\,226,00 * 100\% = 99,9\%$).

Заключение налоговой экспертизы выступало также одним из доказательств при постановлении обвинительного приговора Промышленным районным судом г. Ставрополя от 05 августа 2019 г. по делу № 1-1201/2018. Одним из доказательств по делу являлось заключение судебной налоговой экспертизы, в соответствии с которым установлена

¹ Посельская Л.Н. Использование результатов налоговой экспертизы в выявлении и расследовании преступлений в сфере экономики // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 1. С. 84.

² Приговор Горно-Алтайского городского суда Республики Алтай от 08 августа 2019 г. по делу № 1-241/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

сумма неисчисленного и неуплаченного налога на добавленную стоимость по состоянию на дата в размере 5 860 732,02 руб., в том числе: за 3-й квартал 2016 года в сумме 369 850,38 руб.; за 4-й квартал 2016 года в сумме 1 537 039,80 руб. за 1-й квартал 2017 года в сумме 1 028 871,03 руб.; за 2-й квартал 2017 года в сумме 1 115 496,90 руб.; за 3-й квартал 2017 года в сумме 1 435 466,06 руб.; за 4-й квартал 2017 года в сумме 1 428 939,68 руб¹.

Вопросы, относящиеся к компетенции эксперта судебной налоговой экспертизы:

— отвечает ли требованиям налогового законодательства порядок исчисления и уплаты налога с операций по реализации услуг организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения и по законодательству РФ не являющейся плательщиком налога на добавленную стоимость;

— какова сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за исследуемый период;

— в соответствии ли с действующим законодательством были применены налоговые вычеты при расчете сумм НДС;

— отвечает ли требованиям законодательства порядок исчисления налога на прибыль, примененный организацией? Если не отвечает, то как это повлияло на размер исчисленного налога на прибыль;

— подтверждаются ли документально доходы, полученные организацией за исследуемый период;

— подтверждаются ли документально выводы налоговой проверки о задолженности организации по налоговым и иным платежам в бюджет на определенную сумму.

Так, к примеру, заключением налоговой экспертизы, проведенной по уголовному делу № 1-118/2019 от 18 июля 2019 г., рассмотренному Туапсинским городским судом Краснодарского края, было установлено несоответствие примененных налоговых вычетов при расчете сумм НДС

¹ Приговор Промышленным районным судом г. Ставрополя от 05 августа 2019 г. по делу № 1-1201/2018. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

нормам действующего налогового законодательства. Как следует из заключения экспертизы № 4/76-7749 от 15.05.2019 неправомерно был заявлен вычет по налогу в уточненной налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2017 года в сумме 1 133 031 рублей. Доля не полностью уплаченного налога на добавленную стоимость за 4 квартал 2017 года, с учетом установленной по результатам проведения камеральной налоговой проверки в отношении организации на основании уточненной налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2017 года (корректировка) суммы не полностью исчисленного НДС и суммы уплаченного налогоплательщиком НДС за данный налоговый период, в общей сумме налогов, сборов и страховых взносов, подлежащих уплате в бюджет, составляет 92, 75 %. /л.д. 209-222/¹.

Вопросы, не относящиеся к компетенции эксперта судебной налоговой экспертизы:

— имело ли место добровольное погашение руководством ООО «Н» недоимки по налогу на доходы физических лиц и взносам по обязательному медицинскому страхованию. Оценка действий лиц («добровольное погашение», «по собственной инициативе») не может производиться судебным экспертом;

— имеются ли у организации признаки фирм-«однодневок». В целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, согласно НК РФ, признаки фирм-«однодневок» выявляют налоговые органы;

— имело ли место уклонение от уплаты налогов с организации за определенный период, если да, то в каких размерах. В данном случае вопрос поставлен относительно того, имело ли место совершение противоправного

¹ Приговор Туапсинского городского суда Краснодарского края от 18 июля 2019 г. по делу № 1-118/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

деяния юридическим лицом. Оценка действий лиц, выявление умысла в действиях относится к исключительной прерогативе следователя или суда¹. Также необходимо отметить, что расчет доли неуплаченных налогов производится в соответствии с примечаниями к ст. 199 УК РФ. Разъяснение по этому вопросу дано в п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2010 г. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам», где говорится: «вопросы, поставленные перед экспертом, и заключение по ним не могут выходить за пределы его специальных знаний. Постановка перед экспертом правовых вопросов, связанных с оценкой деяния, разрешение которых относится к исключительной компетенции органа, осуществляющего расследование, прокурора, суда (например, что имело место – убийство или самоубийство), как не входящих в его компетенцию, не допускается»².

Правильное понимание пределов компетенции судебного эксперта, предмета налоговой экспертизы, ее объектов и задач определяет правильное проведение судебной налоговой экспертизы.

Итак, использование специальных знаний при расследовании налоговых преступлений позволяет установить истину по уголовному делу, получить определенные результаты, имеющие доказательственное значение. При расследовании налоговых преступлений назначаются и производятся различные виды судебных экспертиз. В числе основных: налоговая, судебно-бухгалтерская, судебно-товароведческая и др.

¹ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Экономика и жизнь. №23. июнь. 2007.

² Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2010. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2011. №2.

3.3. Особенности привлечения лица в качестве обвиняемого в ходе расследования уклонения от уплаты налогов организациями

В настоящее время привлечение в качестве обвиняемого, предъявление обвинения и допрос обвиняемого является центральным этапом досудебного производства по уголовному делу. Значение этой деятельности переоценить трудно, ведь объем обвинения, отраженный в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, впоследствии в неизменном виде используется в обвинительном заключении, а также становится предметом исследования в ходе судебного разбирательства.

Процесс предъявления обвинения можно разделить на несколько этапов, каждый из которых является самостоятельным процессуальным действием:

- вынесение постановления о привлечении в качестве обвиняемого;
- извещение обвиняемого о дне предъявления обвинения;
- разъяснение обвиняемому сущности обвинения и его прав;
- допрос обвиняемого.

Привлечение лица в качестве обвиняемого можно рассматривать следующим образом:

- а) становление в уголовном деле обвиняемого – процессуального субъекта, в отношении которого проводится предварительное расследование;
- б) формирование ключевого уголовно-процессуального отношения в стадии предварительного расследования между следователем и обвиняемым;
- в) констатация уголовно-правовых отношений, установленных к этому моменту следователем;
- г) объявление лицу о грозящей уголовной ответственности»¹.

Предъявление обвинения и привлечение в качестве обвиняемого являются основными методами борьбы с преступностью. В

¹ Кужугет Т.К. К вопросу о методике расследования налоговых преступлений // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2018. № 4. С. 188.

правоприменительных актах организующая деятельность субъектов материальных и процессуальных юридических отношений получает свое конкретное выражение и предметно воплощается в виде того или иного правоприменительного решения. При предварительном расследовании таким актом является решение о привлечении к уголовной ответственности в качестве обвиняемого, которое оформляется путем вынесения мотивированного постановления (ст. 171 и 172 УПК РФ).

Привлечение к уголовной ответственности в качестве обвиняемого по делам о налоговых преступлениях следует основывать на документально подтвержденных фактах: пропуск установленного законом срока уплаты налога; размер неуплаченного налога или страхового взноса должен быть в крупном или особо крупном размере; размер неуплаченного налога должен быть исчислен исходя из документально подтвержденной налоговой базы; документально подтверждена обязанность виновного платить налоги. В постановлении о привлечении в качестве обвиняемого каждый факт должен быть подтвержден ссылкой на имеющийся в уголовном деле документ.

Рассмотрим более подробно основания привлечения лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого. Если при возбуждении уголовного дела в качестве основания закон рассматривает имеющиеся «достаточные данные, указывающие на признаки преступления» (ст. 140 УПК РФ), то при привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого должны иметься «достаточные доказательства, дающие основание для предъявления обвинения в совершении преступления» (ст. 171 УПК РФ). О наличии преступления можно говорить только тогда, когда достаточной совокупностью собранных доказательств подтверждены все элементы состава преступления, то есть объект и объективная сторона, субъект и субъективная сторона преступления.

Преступление и все составляющие его элементы к моменту решения вопроса о привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого должны быть доказаны на основании собранных доказательств

в той мере, в какой предмет и пределы доказывания, предусмотренные ст. 73 УПК РФ, подтверждаются совокупностью доказательств, а пределы доказывания используются в объеме, позволяющем лицу, принимающему решение о привлечении лица в качестве обвиняемого, убедиться в наличии преступления, предусмотренного определенной статьей УК РФ, и в виновности конкретного лица в его совершении¹.

В соответствии с п. 6 ст. 73 УПК РФ подлежат доказыванию обстоятельства, смягчающие и отягчающие наказание за данный вид преступлений. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие наказание, предусмотрены ст. 61 и 63 УК РФ. Установление наличия этих обстоятельств является обязанностью лица, производящего расследование. Пункт 4 ст. 73 УПК РФ требует доказывания характера и размера ущерба, причиненного преступлением. Ущерб от неуплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды должен быть доказан к моменту предъявления обвинения и сформулирован в постановлении. При этом, должны быть учтены все объекты налогообложения, указанные в законе.

Принимая решение о привлечении лица в качестве обвиняемого, следователь обязан собрать достаточную совокупность доказательств, убеждающую его в наличии преступления и виновности конкретного лица. Это означает, что обстоятельства, входящие в предмет доказывания (ст. 73 УПК РФ) и раскрывающие все элементы состава преступления, должны быть, бесспорно, доказаны. Только в этом случае у следователя будут все основания вынести постановление о привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого.

В постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должно быть отражено: время и место его составления; кем составлено, фамилия, имя и отчество лица, привлекаемого в качестве обвиняемого; преступление, в совершении которого обвиняется лицо, с указанием времени, места и других

¹ Алексеев Р.А. Уголовно-правовые, процессуальные и криминалистические аспекты привлечения подозреваемого в качестве обвиняемого по делам об уклонении от уплаты налогов с организаций // Общество и право. 2015. № 1(19). С. 52.

обстоятельств его совершения (поскольку они устанавливаются материалами дела); уголовный закон, предусматривающий данное преступление.

Если обвиняемому вменяется совершение нескольких преступлений, подпадающих под действие разных статей уголовного закона, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должно быть указано, какие конкретные действия ему вменяются по каждой из статей УК РФ¹.

Закрепленное в ст. 172 УПК РФ требование отразить в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого «преступления, в совершении которого обвиняется данное лицо, с указанием времени, места и других обстоятельств, поскольку они установлены материалами дела; уголовного закона, предусматривающего данное преступление», есть основание для привлечения лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого.

Генеральная прокуратура РФ требует от прокуроров обязательной проверки наличия в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого указания всех признаков совершенного налогового преступления:

— данных об обвиняемом – фамилия, имя, отчество, правовой или служебный статус в организации, уклонившейся от уплаты налогов и страховых взносов; его обязанности по организации и ведению бухгалтерского учета, обеспечению его полноты и достоверности, составлению налоговых деклараций;

— сведения о месте совершения преступления – полное наименование организации, ее фактический адрес и адрес по учредительным документам, правовые нормы, в соответствии с которыми она является плательщиком налогов;

— время совершения преступления – налоговый или отчетный период, в течение которого наблюдалось уклонение от уплаты налогов и страховых взносов, дата представления в налоговую инспекцию налоговой декларации с уменьшенной или скрытой суммой налога, а также дата искажения в

¹ Илларионова, Ю.А. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и страховых взносов // Международный журнал гуманитарных и общественных наук. 2020. № 3. С. 112.

бухгалтерских документах данных, учитываемых при исчислении налогов и страховых взносов или дата совершения хозяйственных операций, не отраженных в документах, дата перечисления налогов и страховых взносов в меньшей сумме в установленный для уплаты налога либо страхового взноса срок, по истечении которого они не были перечислены в бюджет или в государственные внебюджетные фонды;

— конкретные действия обвиняемого по уклонению от уплаты налогов и страховых взносов;

— сумма неуплаченных налогов и страховых взносов в результате искажения данных, учитываемых при их исчислении¹.

Основанием процессуального решения о привлечении к уголовной ответственности в качестве обвиняемого являются не средства познания (доказательства), а полученный с их помощью результат (доказанность реальных фактов). Сами факты составляют не процессуальное, а уголовно-правовое основание привлечения лица к уголовной ответственности.

В качестве процессуального основания выступает доказанность фактических обстоятельств, образующих в совокупности событие. Именно в этом проявляются взаимосвязь и взаимопроникновение уголовно-правового и уголовно-процессуального отношений. Поэтому по делам о налоговых преступлениях, предусмотренных ст. 199 УК РФ, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должны быть приведены доказательства, подтверждающие наличие дохода, его суммы, суммы неуплаченного налога. Документально должны быть подтверждены все приведенные суммы, неуплата которых вменяется в вину обвиняемому. Тогда сформулированное обвинение даст возможность обвиняемому защититься от предъявленного обвинения. В противном случае будет нарушено право обвиняемого на защиту, а обвинение окажется беспредметным.

¹ Ефимичев П.С. Предмет доказывания и привлечение в качестве обвиняемого по делам о налоговых преступлениях: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 179.

Постановление о привлечении в качестве обвиняемого должно быть составлено так, чтобы оно было понятно обвиняемому, а обстоятельства, факты, вменяемые ему в вину, отражены в нем полно, всесторонне и объективно. При ознакомлении с ним обвиняемого реализуется его право знать, в чем он конкретно обвиняется.

Постановление о привлечении в качестве обвиняемого состоит из трех частей: вводной; описательно-мотивировочной и резолютивной. Вводная часть содержит следующие сведения: наименование постановления, дату и место его вынесения, кем оно вынесено и по какому делу, а также указание лица, привлекаемого в качестве обвиняемого. В описательно-мотивировочной части, согласно ст. 172 УПК РФ, должны быть отражены: преступление, в совершении которого обвиняется данное лицо; время, место и другие обстоятельства совершения преступления, поскольку они установлены материалами дела; уголовный закон, по данному преступлению. По делам о преступлениях, предусмотренных ст.199 УК РФ, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должно быть обязательно указано, какие нормы налогового законодательства, действовавшего на момент совершения преступления, обвиняемым нарушены. В мотивировочной части постановления требуется не только изложить суть дела, но и сформулировать вывод, основанный на имеющейся совокупности доказательств, привести фактическую фабулу и юридическую формулировку.

Важно обозначить обстоятельства, обуславливающие квалификацию содеянного (отягчающие или, наоборот, смягчающие наказание) в той последовательности, в какой было совершено преступление или в какой оно установлено, доказано. Они могут относиться как к объекту и объективной стороне преступления, так и к его субъекту и субъективной стороне.

После вынесения постановления о привлечении лица в качестве обвиняемого его признают таковым (ст. 47 УПК РФ). Этот факт и следует

считать моментом персонификации уголовно-правового отношения, возникшего в момент совершения преступления¹.

Подводя итог параграфу, стоит отметить следующее: исходя из положений гл. 34 УПК РФ по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, в обвинительном заключении должны быть указаны данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора. Отсутствие в обвинительном заключении указанные и другие данных, исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения. На основе данного заключения, судья в силу ст. 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе должен решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению.

¹ Бадзгаразде Т.А. Практика расследования налоговых преступлений // Современная наука. 2017. № 2(5). С. 7.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам анализа методики расследования уклонения от уплаты налогов организациями, проведенного в ходе подготовки выпускной квалификационной работы, подведем обобщающие итоги, сформулируем выводы:

— криминалистическая характеристика представляет собой совокупность следующих элементов: сведения об обстановке совершения преступления, о способе и условиях его совершения, об объекте и субъекте преступного посягательства, о механизме образования следов в результате совершения преступления, о целях и мотивах, о потерпевшем, о следственных ситуациях, наступающих при совершении преступлений и др. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с организаций представляет собой систему сведений (информации) о криминалистически значимых признаках налоговых преступлений, отражающую закономерные связи между ними и служащую построению и проверке следственных версий для решения конкретных задач расследования;

— расследование и раскрытие уклонения от уплаты налогов организациями будет эффективным при учете всех элементов криминалистической характеристики таких преступлений. В их числе: первичные сведения о налоговых преступлениях; приемы и средства получения информации о совершенном налоговом преступлении, проверка такой информации; величина ущерба, который был причинен в результате совершения преступления в сфере налогообложения; условия, способствующие совершению рассматриваемых преступлений; личность виновного в совершении налогового преступления; иные обстоятельства совершения преступления;

— в рамках настоящего исследования нами было установлено, что преступники при совершении уклонения от уплаты налогов организациями

используют различные способы совершения данного преступления. Преступники, как правило, обладают высоким уровнем интеллектуального развития и умело применяют существующие пробелы и коллизии в нормах действующего налогового и уголовного законодательства. Это, в свою очередь, наталкивает на мысль о необходимости введения специализации следователей по налоговым преступлениям;

— порядок возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях раскрывается в следующем: при поступлении из органов дознания сообщения о налоговом преступлении следователь проверяет отсутствие оснований для отказа в возбуждении уголовного дела, после чего в срок 3 суток передает в вышестоящий налоговый орган копию сообщения и предварительные расчеты суммы недоимки по налогам и сборам. По результатам проверки данных материалов налоговый орган в срок 15 суток информирует следователя о наличии или отсутствии нарушений налогового законодательства. При наличии фактов нарушения – составляет заключение. По результатам рассмотрения заключения налогового органа следователь в срок 30 суток принимает процессуальное решение. При наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки налогового преступления, следователь может возбудить уголовное дело до получения из налогового органа соответствующего заключения;

— по результатам анализа сроков рассмотрения сообщения о налоговом преступлении, нами была выявлена чрезмерная длительность данных сроков, что отрицательно сказывается на дальнейшем расследовании налоговых преступлений. В течение 3 дней материалы передаются в вышестоящий налоговый орган. После этого вышестоящий налоговый орган в течение 15 дней проверяет данные материалы, устанавливает наличие или отсутствие нарушений норм действующего налогового законодательства, оформляет заключение по результатам проведенной проверки. На практике такая последовательность действий и продолжительность сроков рассмотрения сообщения о налоговом преступлении позволяет

недобросовестным налогоплательщикам оказать противодействие правоохранным органам, что негативно сказывается на формировании доказательственной базы по данной категории уголовных дел;

— в числе первоначальных следственных действий при расследовании уклонения от уплаты налогов организациями можно выделить: обыск по месту работы, жительства, отдыха руководителя предприятия, главного бухгалтера, бухгалтера; выемку документов в организации, предприятии; осмотр, оценку и анализ изъятых документов; допросы лиц, причастных к совершению преступления (руководителя предприятия, главного бухгалтера, бухгалтера, рядовых сотрудников, руководителей, главных бухгалтеров, бухгалтеров предприятий-контрагентов и др.); допросы родственников, друзей и знакомых указанных лиц; очные ставки и выемки. В качестве иной мер процессуального принуждения применяется также наложение ареста на расчетные счета, лицевые вклады и имущество;

— пространственно-временные границы последующего этапа расследования уклонения от уплаты налогов организациями находятся в пределах от времени вынесения постановления о привлечении лица в качестве обвиняемого, его допроса (ст. 171–174 УПК РФ) и до принятия решения об окончании предварительного расследования. Допрос обвиняемых в совершении налоговых преступлений является одним из наиболее сложных следственных действий. Тактика допроса обвиняемого в совершении исследуемых преступлений имеет свои специфические особенности, обуславливаемые их индивидуальными свойствами, уровнем интеллектуального развития, и определяется в зависимости от особенностей занимаемой должности, рода деятельности коммерческой организации и др. В ходе проведения допроса обвиняемого могут сложиться следующие виды следственных ситуаций: бесконфликтная ситуация, при которой обвиняемый владеет искомой информацией об обстоятельствах совершенного преступления и желает объективно и достоверно передать данную информацию следователю; конфликтная ситуация без строгого

соперничества, при которой обвиняемый владеет информацией об обстоятельствах совершенного преступления, но не желает сообщать данную информацию следователю; конфликтная ситуация со строгим соперничеством, при которой обвиняемый владеет информацией об обстоятельствах расследуемого преступления, однако, умышленно не сообщает данную информацию или искажает ее; обвиняемый воспользовался конституционно гарантированным правом отказа от дачи показаний. При производстве допроса обвиняемого в совершении налоговых преступлений следователь использует приемы эмоционального, логического и психологического воздействия;

— использование специальных знаний при расследовании налоговых преступлений позволяет установить истину по уголовному делу, получить определенные результаты, имеющие доказательственное значение. При расследовании налоговых преступлений назначаются и производятся различные виды судебных экспертиз. В числе основных: налоговая, судебно-бухгалтерская, судебно-товароведческая и др.;

— судебная налоговая экспертиза является одной из основных видов судебных экспертиз, назначаемых и проводимых в рамках расследования уклонения от уплаты налогов организациями, иных налоговых преступлений. В данном случае проблемным является вопрос подготовки экспертов, компетентных проводить судебные налоговые экспертизы. В настоящее время данные экспертизы зачастую проводятся аудиторами. Однако, специфика материалов, связанных со сферой налогообложения, обуславливает повышенные требования к экспертам, осуществляющим судебные налоговые экспертизы. Такие эксперты, полагаем, должны обладать не только знаниями в сфере налогообложения, в экономической сфере, но, в том числе, и знаниями в правовой сфере;

— исходя из положений гл. 34 УПК РФ по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, в обвинительном

заклучении должны быть указаны данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора. Отсутствие в обвинительном заключении указанных и других данных, исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения. На основе данного заключения, судья в силу ст. 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе должен решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНО ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ ОФИЦАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 18 февраля 2020 г. № 25-ФЗ) // Российская газета. 2001. 22 декабря.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 28 января 2020 г. № 5-ФЗ) // Российская газета. 1998. 06 августа.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 18 февраля 2020 г. № 25-ФЗ) // Российская газета. 1996. 19 июня.

РАЗДЕЛ II ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Агузарова, Л.А. Уклонение от уплаты налогов / Л.А. Агузарова // Теоретическая экономика. 2019. № 2. С. 103 – 111.
2. Аксенова, Л.Ю. Особенности выявления налоговых преступлений в современных условиях / Л.Ю. Аксенова // Современное юридическое обозрение. 2016. № 11. С. 90 – 94.
3. Александров, А.В. Криминалистические проблемы расследования экономических преступлений / А.В. Александров // Вестник Московского университета МВД России. 2015. № 10. С. 14 – 20.
4. Алексеев, Р.А. Уголовно-правовые, процессуальные и криминалистические аспекты привлечения подозреваемого в качестве обвиняемого по делам об уклонении от уплаты налогов с организаций / Р.А. Алексеев // Общество и право. 2015. № 1(19). С. 52 – 57.

5. Арутюнян, М.Г. Обстановка совершения преступления в сфере уклонения от уплаты налогов / М.Г. Арутюнян // Наука. Практика. Право. 2018. № 9. С. 134 – 139.
6. Ахтырская, Н.В. К вопросу о моменте окончания налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ / Н.В. Ахтырская // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. 2017. № 3(23). С. 62 – 69.
7. Бадзгаразде, Т.А. Практика расследования налоговых преступлений / Т.А. Бадзгаразде // Современная наука. 2017. № 2(5). С. 5 – 11.
8. Белкин, Р.С. Криминалистика: учебник / Р.С. Белкин. М.: Норма, 2003. 428 с.
9. Богданов, А.В. Проблемы выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения / А.В. Богданов // Вестник Московского университета МВД России. 2014. № 7. С. 179 – 184.
10. Боровиков, А.В. Психологические и тактические особенности допроса подозреваемого (обвиняемого) при расследовании налоговых преступлений / А.В. Боровиков // Вестник ВолГУ. 2016. № 2(13). С. 118 – 122.
11. Воронин, М.И. Актуальные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях / М.И. Воронин // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2018. № 4. С. 138 – 144.
12. Воронов, С.С. Использование специальных знаний при выявлении и доказывании налоговых преступлений / С.С. Воронов // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2019. № 4. С. 114 – 119.
13. Гадельшин, Р.И. Криминалистика: учебник / Р.И. Гадельшин. М.: Юрайт, 2016. 530 с.
14. Галимуллина, Н.А. Выездная налоговая проверка как инструмент взаимодействия налоговой службы и органов внутренних дел / Н.А. Галимуллина // Вестник Уфимского юридического института МВД России. 2018. № 2. С. 49 – 53.

15. Голикова, В.В. Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве / В.В. Голикова // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2019. № 5. С. 56 – 63.
16. Голикова, В.В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Голикова. Москва, 2013. 224 с.
17. Гордеев, А.Ю. Особенности доказывания при расследовании налоговых преступлений / А.Ю. Гордеев // Наука. Теория. Практика. 2017. № 2. С. 22 – 27.
18. Гришко, Л.Е., Прысь, И.Е. Личность осужденного за экономические преступления: на примере личности осужденного за налоговые преступления / Л.Е. Гришко, И.Е. Прысь // Человек: преступление и наказание. 2018. Т. 26(1-4). № 4. С. 470 – 475.
19. Гулиев, Ф.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений в сфере налогообложения / Ф.Ф. Гулиев // Юрист-Правовед. 2018. № 10. С. 82 – 86.
20. Дубровин, В.В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов / В.В. Дубровин // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 6. С. 128 – 133.
21. Егоров, В.А. Личность налогового преступника / В.А. Егоров // Актуальные проблемы экономики и права. 2016. № 2. С. 149 – 155.
22. Ефимичев, П.С. Предмет доказывания и привлечение в качестве обвиняемого по делам о налоговых преступлениях: дис. ... канд. юрид. наук / П.С. Ефимичев. Москва, 2002. 216 с.
23. Зеленский, В.Д. Криминалистика: учебник / В.Д. Зеленский. М.: Юрайт, 2016. 399 с.
24. Илларионова, Ю.А. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и страховых взносов / Ю.А. Илларионова // Международный журнал гуманитарных и общественных наук. 2020. № 3. С. 110 – 114.

25. Котенко, С.М. Тактика назначения судебно-бухгалтерской и судебно-товароведческой экспертизы по делам о преступных уклонениях от уплаты налогов с физических лиц / С.М. Котенко // Территория науки. 2019. № 2. С. 11 – 18.
26. Кужугет, Т.К. К вопросу о методике расследования налоговых преступлений / Т.К. Кужугет // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2018. № 4. С. 187 – 193.
27. Никишин, А.В. Способы выявления преступлений в налоговой и банковской сферах экономики России / А.В. Никишин // Экономическая наука сегодня (теория и практика). 2018. № 2. С. 145 – 154.
28. Посельская, Л.Н. Использование результатов налоговой экспертизы в выявлении и расследовании преступлений в сфере экономики / Л.Н. Посельская // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 1. С. 81 – 87.
29. Пушкарева, Н.А. К вопросу о способах преступного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов / Н.А. Пушкарева // Вестник Московского университета. 2014. № 4. С. 169 – 173.
30. Сагайдак, Д.Г. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с физических лиц и организаций / Д.Г. Сагайдак // Общество и право. 2017. № 10. С. 22 – 26.
31. Стяценок, В.Г. Некоторые проблемные вопросы возбуждения и предварительного расследования уголовных дел о налоговых преступлениях / В.Г. Стяценок // Северо-Кавказский юридический вестник. 2016. № 2. С. 106 – 113.
32. Табакова, Н.А. Особенности допроса обвиняемого по делам о налоговых преступлениях / Н.А. Табакова // Общество и право. 2014. № 5(37). С. 240 – 244.
33. Чалабаева, Э.В. Актуальные проблемы расследования налоговых преступлений / Э.В. Чалабаева // Известия Института систем управления СГЭУ. 2019. № 2. С. 197 – 202.

34. Чельшева, О.В. Криминалистика: учебник / О.В. Чельшева. М.: Норма, 2017. 494 с.
35. Шапиро, Л.Г. О способах совершения налоговых преступлений / Л.Г. Шапиро // Информационная безопасность регионов. 2016. № 1(22). С. 58 – 64.

РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЕ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКИХ ПРАКТИК

1. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2019. № 31.
2. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2010. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2011. №2.
3. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2006. – № 39.
4. Решение Батайского городского суда Ростовской области от 29 августа 2019. по делу № 2-1541/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)
5. Приговор Пригородного районного суда Республики Северная Осетия-Алания от 15 августа 2019. по делу № 2-833/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)
6. Приговор Горно-Алтайского городского суда Республики Алтай от 08 августа 2019. по делу № 1-241/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/m0wDRTMibtJl/>(дата обращения: 16.04.2020.)

7. Приговор Промышленным районным судом г. Ставрополя от 05 августа 2019. по делу № 1-1201/2018. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/tzSCgQAKCL10/>(дата обращения: 16.04.2020.)
8. Решение Йошкар-Олинского городского суда Республики Марий Эл от 23 июля 2019 г. по делу № 2А-3729/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)
9. Приговор Центрального районного суда г. Барнаула Алтайского края от 22 июля 2019. по делу № 1-16/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)
10. Приговор Туапсинского городского суда Краснодарского края от 18 июля 2019. по делу № 1-118/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/c4pvWyJGeSmw/>(дата обращения: 16.04.2020.)
11. Приговор Магасского районного суда Республики Ингушетия от 23 апреля 2019. по делу № 1-12/2019. – Режим доступа: <http://sudact.ru/>. (дата обращения: 22.03.2020.)