

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»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:  
Зав. кафедрой УПКСЭ  
к.ю.н., доцент  
\_\_\_\_\_ Г.С. Русман  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

### МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ  
ЮУрГУ – 40.04.01. 2017. ЮМ-375

Научный руководитель  
магистерской диссертации  
Ястребова Татьяна Ивановна  
к.ю.н., доцент  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ 2020г.

Автор  
магистерской диссертации  
Группы ЮМ-375  
Почуева Анастасия Юрьевна  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ 2020г.

Нормоконтролер  
Морозова Юлия Аскарровна  
к.ю.н., доцент  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ 2020г.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава 1 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ И КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	
1.1 Уголовно-правовой аспект налоговых преступлений .....	11
1.2 Криминалистический аспект налоговых преступлений.....	30
Глава 2 ОСОБЕННОСТИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА И ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО ЭТАПА РАССЛЕДОВАНИЯ	
2.1 Возбуждение уголовного дела .....	42
2.2 Тактика допроса обвиняемых (подозреваемых) .....	50
2.3 Назначение и производство экспертиз .....	60
2.4 Особенности производства обыска и выемки. Взаимодействие правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений.....	68
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	77
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	84

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность выбранной темы** заключается в том, что налоговая преступность сегодня представляет большую опасность для бюджета страны и граждан в целом и угрожает экономической безопасности государства. Большая часть сокрытых доходов оседает в криминальном секторе экономики. Это повышает общественную опасность как правонарушений в области налогового законодательства, так и налоговых преступлений в особенности.

Выявление налоговых преступлений способствует своевременному устранению детерминант теневой экономики, подрывающей финансовые основы суверенитета государства. Выявление преступлений в сфере налоговых правоотношений обладает рядом сложностей: диспозиции ст.ст. 198–199.2 УК РФ содержат большой понятийный аппарат, который выходит за предмет регулирования УК РФ, что затрудняет понимание механизма совершения деяния, а также уяснение круга обстоятельств, подлежащих установлению; значительный разрыв (промежуток) времени между совершением преступления и его выявлением. Как правило, эти преступления выявляются по прошествии 1–2 и более лет.

ФЗ от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ были внесены изменения в правовую регламентацию порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях<sup>1</sup>. 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

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 29.07.2017 №25-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» // Собрание законодательства РФ. 04.08.2017.№172

органов, законодатель, не конкретизирует перечень материалов необходимых для направления в следственные органы. На ведомственном уровне данный вопрос также не всегда регулируется, что вызывает трудности на практике.

Расследование налоговых преступлений имеет определенные особенности, обусловленные правовой конструкцией данных деяний, спецификой предмета преступного посягательства, способом его совершения, обстановкой, элементами личности преступника, своеобразием выявления этих преступлений, спецификой возбуждения уголовных дел.

Важной задачей следователя при расследовании налоговых преступлений является необходимость изучения и анализа нормативно-правовых актов, регулирующих правовое положение налогоплательщика, его статус, права и обязанности, порядок, условия и режим уплаты им налогов, уклонение от которых вменяется ему в вину. Кроме того, необходимо изучать правовые акты, регулирующие финансовые, хозяйственные, экономические вопросы деятельности налогоплательщика, нарушение которых повлекло уклонение от уплаты налогов или было связано с данным преступлением. Необходимо установить, какое законодательство действовало на момент совершения налогового преступления. При массе меняющихся законодательных и подзаконных актов, регулирующих вопросы налогообложения, финансово-хозяйственной и экономической деятельности это не простая задача. Мобильность налогового, гражданского, финансового, хозяйственного законодательства существенно влияет на расследование преступлений рассматриваемой группы.

Как свидетельствуют официальные статистические данные за последние годы на территории РФ наблюдается динамика роста числа зарегистрированных налоговых преступлений (ст. 173, 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ). Так, в 2016 г. данный показатель составил 13 567 преступлений, в 2017 г. – 13 986, в 2018 г. – 14 157. Аналогичная тенденция характерна и для численности лиц, привлеченных к уголовной ответственности по данным

составам налоговых преступлений: в 2016 г. – 12 371, в 2017 г. – 12 789, в 2018 г. – 12 933<sup>1</sup>.

**Степень научной разработанности проблемы.** Проблемам, связанным с особенностями расследования налоговых преступлений уделяли внимание следующие ученые: Л.Ю. Аксенова, А.Т. Анешева, В.В. Бернацкий, М.И. Воронин, Л.В. Головкин, С.А. Крюков, П.А. Лупинская, Н.С. Манова, А.В. Пенсков, А.П. Рыжаков, В.Г. Стаценко, Н.А. Табакова и др.

**Объект исследования** – общественные отношения в сфере правового регулирования раскрытия и расследования налоговых преступлений.

**Предмет исследования** составляют закономерности, связанные с механизмом совершения налоговых преступлений и расследования преступлений данной категории.

**Цель исследования** – комплексно и детально проанализировать особенности расследования налоговых преступлений, выявить актуальные проблемы в данной сфере, сформулировать рекомендации по их разрешению.

**Задачи исследования:**

- рассмотреть уголовно-правовую характеристику налоговых преступлений;
- раскрыть криминалистическую характеристику налоговых преступлений;
- проанализировать стадию возбуждения уголовного дела;
- изучить тактику допроса обвиняемых (подозреваемых);
- раскрыть назначение и производство экспертиз;
- рассмотреть особенности производства обыска и выемки;
- проанализировать взаимодействие правоохранительных органов в сфере расследования налоговых преступлений.

**Методологическая база исследования.** В процессе исследования использованы следующие методы: анализа, синтеза, обобщения, сравнительно-

---

<sup>1</sup> Состояние преступности в России на 2016 – 2018 URL: <https://mvd.ru>. (дата обращения: 15.08.2019)

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 настоящего исследования** представлена материалами правоприменительной практики, в том числе, судебной практики (приговорами, определениями, решениями районных судов).

**Научная новизна работы** состоит в том, что на основе достижений науки уголовного процесса и действующего уголовного, уголовно-процессуального, налогового законодательства Российской Федерации и криминалистики разработаны положения, сформулированы выводы, рекомендации, направленные на развитие процессуальных и тактических основ расследования налоговых преступлений.

**В диссертации сформулированы и выносятся на защиту следующие выводы и положения, отражающие научную новизну исследования.**

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

2. 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. В этой связи, при предусмотрении соответствующего перечня материалов на законодательном уровне налоговые органы смогут без трудностей подготовить его и передать в следственные органы. На основании изложенного, признаем целесообразным конкретизировать в рамках ст. 144 УПК РФ перечень материалов, направляемых органами ФНС в следственные органы, для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях.

3. Отдельно необходимо отметить низкую эффективность процессуальных мероприятий, потому что следователю, на основании переданной информации из налогового органа, тяжело разбираться в специфической налоговой области, которая содержит формулы, коэффициенты, термины, для этого необходимо приглашать специалиста налоговой службы, который подготовил материал, чтобы получить консультационную помощь. Подобная двойная работа в отношении одного и того же материала дела отрицательно влияет на своевременность в принятии должностными лицами следственных решений, а также понижает эффективность работы налоговиков. Вместе с тем, отдельные случаи требуют срочного принятия решения в отношении поступивших материалов от налогового органа. На основании изложенного, признаем целесообразной личную передачу специалистом ФНС материалов налоговых органов в следственные органы с одновременным предоставлением консультационной помощи. Данная мера позволит сократить сроки рассмотрения поступивших материалов следственными органами, облегчит работу следователя при изучении материалов, связанных с налоговой сферой.

4. Проанализировав порядок рассмотрения сообщения о налоговом преступлении, мы пришли к выводу о том, что сроки, фигурирующие 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.

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. На основании изложенного, признаем целесообразным снизить сроки, фигурирующие в процедуре рассмотрения сообщения о налоговом преступлении.

5. 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 подозреваемых (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; фиксация внимания на отдельных сторонах, признаках доказательства; сопровождение процесса предъявления доказательства пояснением условий, механизма образования, обстоятельств его обнаружения; предъявление вещественного доказательства с демонстрацией возможности технико-криминалистических средств по выявлению и расшифровке скрытой информации, содержащейся в этом источнике. Применение данных рекомендаций на практике, на наш взгляд, будет способствовать формированию у обвиняемого убеждения в бесполезности сокрытия им обстоятельств совершения налогового преступления.



6. Взаимодействие между правоохранительными органами при расследовании налоговых преступлений, на наш взгляд, было бы более качественным и эффективным при принятии на федеральном уровне межведомственной инструкции об организации взаимодействия следственных органов СК РФ и территориальных органов МВД России на региональном уровне при выявлении, раскрытии и расследовании налоговых преступлений. Формы и основные направления взаимодействия правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений должны получить прочную нормативно-правовую основу. Также в нормах вышеуказанной инструкции необходимо предусмотреть сроки выполнения действий в рамках разных форм взаимодействия. Это связано с тем, что зачастую правоохранительные органы не всегда оперативно выполняют поручения следователя, совершают иные процессуальные действия в рамках взаимодействия при расследовании налоговых преступлений. Ввиду отсутствия соответствующей нормативно-правовой основы правоохранительным органам сложно добиться объединения совместных усилий, направленных на решение задач, связанных с расследованием и раскрытием налоговых преступлений.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в том, что сформулированные автором теоретические выводы, практические рекомендации и предложения вносят определенный вклад в правовую науку, систематизируют научные знания по вопросам расследования налоговых преступлений, а также могут быть использованы в дальнейших научных изысканиях.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что выводы и предложения, содержащиеся в работе, могут быть использованы при дальнейшем совершенствовании действующего уголовного и уголовно-процессуального законодательства Российской Федерации.

**Апробация результатов исследования.** Тема магистерской диссертации прошла апробацию в журнале «Вестник науки».

**Структура магистерской диссертации** обусловлена целью и задачами настоящего исследования и состоит из введения, основной части (двух глав, шести параграфов), заключения, библиографического списка.

# ГЛАВА 1 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ И КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

## 1.1 Уголовно-правовой аспект налоговых преступлений

Уклонение от уплаты налогов как социальное явление получило большое распространение в правовой и финансовой системе России в 90-е г.г. XXвека.

Пленум Верховного Суда РФ в п. 1 Постановления от 28 декабря 2006 г. № 64<sup>1</sup> обратил внимание на то, что уклонение от налогов представляет собой отказ гражданина от выполнения обязанности, предусмотренной Конституцией РФ, по уплате налогов. В результате совершаемого общественно опасного преступления бюджетная система страны ежегодно недополучает значительный объем материальных средств.

Понятие «налоговые преступления» в научной среде раскрывается по-разному. По мнению одних авторов, таковыми считаются деяния, реализуемые субъектом в процессе хозяйственной деятельности, нарушающие государственные интересы в финансовой сфере, связанные с формированием бюджета за счет выполнения гражданами и организациями законодательной установленной обязанности по уплате налогов<sup>2</sup>. По мнению других ученых, налоговые преступления представляют собой общественно опасные противоправные деяния, совершаемые субъектом в экономической сфере, а именно в сфере налогов и налогообложения<sup>3</sup>.

Процедура уплаты налогов и сборов как содержание категории «налоговое преступление» раскрывается многими представителями научного сообщества. Так, в частности, под налоговыми преступлениями Б.В. Волженкин, понимает виновно совершенные общественно опасные деяния,

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2006. № 39.

<sup>2</sup> Орлов А.А. Уголовная ответственность за неуплату налогов // Проблемы в российском законодательстве. 2018. № 7. С. 39.

<sup>3</sup> Брагин А.П. Уголовное право: учебник. М.: Норма, 2013. С. 234.

связанные с нарушением субъектом законодательно предусмотренного порядка уплаты налогов и сборов. Безусловно, неуплата налогов и сборов является одним из самых распространенных налоговых преступлений. Однако, данный вид преступления является только элементом целой системы<sup>1</sup>.

Налоговое преступление как правовая категория включает в себя всю совокупность преступлений в налоговой сфере, то есть данное понятие является собирательным. В связи с этим, преступные действия налогоплательщиков, связанные с уклонением от налогов, а также преступные действия должностных лиц, связанные с незаконным получением налоговых льгот, незаконные действия сотрудников налоговой службы в своей совокупности представляют собой социальное явление налоговой преступности.

УК РФ в главе 22 предусматривает перечень преступлений в налоговой сфере<sup>2</sup>. Однако, данная глава уголовного закона включает, в том числе, всю совокупность преступлений в сфере экономической деятельности.

За все время действия УК РФ учеными предлагалось дополнить систему налоговых преступлений также и другими деяниями. В частности: разглашение охраняемой законом налоговой тайны; утрата документов, связанных с уплатой налогов и сборов; нарушение сроков постановки на учет в службе ФНС и др.<sup>3</sup>

В первоначальной редакции УК РФ преступлениями в налоговой сфере признавались деяния, предусмотренные ст. 198 и 199. Разница по составу данных преступлений заключалась в том, что в одном налоговом преступлении субъектом выступает организация, в другом – физическое лицо.

Однако, в научной среде признавалось, что уклонение от уплаты налогов не является единственным налоговым преступлением. Ученые отмечали

---

<sup>1</sup> Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности: монография. СПб, Пресс, 2002. С. 94.

<sup>2</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 № 63-ФЗ (ред. от 04 ноября 2019 № 354-ФЗ) // Российская газета. 1996. 19 июня.

<sup>3</sup> Середа И.М. Уклонение от уплаты налогов и сборов, налоговые преступления, преступления против налоговой системы: понятие, характеристика, классификация // Бизнес в законе. 2015. № 1. С. 116.

необходимость включения в систему налоговых преступлений также деяния, ответственность за которые установлена ст. 194 УК РФ.

Данный подход можно признать целесообразным. На самом деле, НДС и сборы образуют таможенные платежи. Соответственно, признаем справедливым отнесение к разряду налоговых преступлений уклонение от уплаты вышеуказанных платежей.

Однако, в научной среде кроме изложенного выше состава преступления, система налоговых преступлений также дополняется ст. 170, 171, 172, 193, 198, 199 УК РФ<sup>1</sup>.

Как полагают другие авторы, анализируемая система преступлений представлена общественно опасными деяниями, установленными ст. 170, 173, 194, 198, 199 УК РФ<sup>2</sup>.

В налоговых преступлениях раскрывается пересечение норм НК РФ и УК РФ. Налоговые преступления являются подвидом экономических преступлений.

Анализируемые преступления совершаются в сфере налогообложения. Под таковой понимаются властные отношения, связанные с предусмотрением на законодательном уровне обязанности по уплате налогов и сборов. Субъекты допускающие нарушения, связанные с выполнением данной обязанности, совершают налоговые преступления.

Как нами ранее отмечалось, в общем смысле налоговая преступность, как социальное явление, включает в себя налоговые преступления, совершаемые налогоплательщиками, а также преступления должностных лиц налоговой службы. В числе последних: халатность, взяточничество, злоупотребление служебным положением, разглашение налоговой тайны и др.

Однако, отнесение таких преступлений к категории налоговых вызывает

---

<sup>1</sup> Захарченко А.Ю. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Научные труды Северо-Западного государственного университета. 2018. № 1(18). С. 172.

<sup>2</sup> Козлов С.В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2000. С. 9.

некоторые вопросы<sup>1</sup>.

В качестве самостоятельного подвида экономических преступлений Б.В. Волженкин выделяет налоговые преступления, как отдельную категорию преступлений, нарушающую законодательно установленный порядок уплаты налогов и сборов.

Основной объект в данном случае является критерием для разграничения вышеуказанных преступлений. В разряд налоговых преступлений ученый определяет преступления, предусмотренные ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ<sup>2</sup>.

Изложенный выше подход разделяется большинством ученых. Однако, некоторые авторы считают, что размещение налоговых преступлений в главе 22 УК РФ, раскрывающей виды экономических преступлений не совсем целесообразно. Также отмечают, что у налоговых преступлений особый властный объект уголовно правовой охраны. Об этом, в частности, сказано в ст. 2 НК РФ.

Сторонники вышеуказанного подхода полагают, что налоговые преступления более органично дополнили бы преступления против порядка управления, составы которых отражены в главе 32 УК РФ.

Данный подход во многом соответствует позиции советского законодателя. В нормах УК РСФСР 1922 и 1926 г.г. одним из видов преступлений против порядка управления признавались налоговые преступления. В качестве обоснования данного местоположения налоговых преступлений в нормах уголовного законодательства отмечалось, что в результате совершения налоговых преступлений осуществляется посягательства на финансовые основы жизнедеятельности общества, на выполняемые государством функции в финансовой сфере.

За основу при установлении местоположения определенного вида

---

<sup>1</sup> Иксанов Р.А. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2018. № 2. С. 88.

<sup>2</sup> Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности: монография. СПб, Пресс, 2002. С. 99.

преступлений, прежде всего, принимается объект преступных посягательств. Соответственно, схожесть объекта преступлений позволяет сделать вывод о возможности их объединения в рамках общей группы.

Общественные отношения, находящиеся под защитой уголовно-правовых норм, признаются объектом каждого преступления.

Применительно к главе 22 УК РФ отметим, что данные статьи уголовного закона направлены на защиту правоотношений, сформированных не нормами уголовного права и уголовного законодательства. На это обращает внимание в своей работе П.С. Яни<sup>1</sup>.

В научной среде можно встретить различные подходы к раскрытию понятия «объект налогового преступления». По мнению одних авторов, под таким понимаются общественные отношения трех видов, находящиеся под охраной норм уголовного законодательства. В числе таких трех видов отношений, возникающие в сферах: государственного регулирования, налогообложения, формирования бюджетов разных уровней.

Таким образом, общественные отношения, возникающие в налоговой сфере, охрана которых обеспечивается нормами уголовного законодательства, представляют собой объект налоговых преступлений.

Налоговое преступление, прежде всего, посягает на законодательно установленный порядок уплаты, начисления налогов и сборов. Специфика отношений, возникающих в налоговой сфере, заключается в их властном характере.

Непосредственным объектом налоговых преступлений следует признавать отношения в сфере взыскания налогов, возникающие между налогоплательщиком и уполномоченными государственными органами (государством). НК РФ в ч. 1 ст. 2 предусматривает полный перечень отношений в налоговой сфере, находящихся под охраной норм уголовного

---

<sup>1</sup> Яни П.С. Актуальные проблемы уголовной ответственности за экономические и должностные преступления: автореф. дис. ... док-ра юрид. наук. Москва, 1996. С. 56.

законодательства<sup>1</sup>.

Относительно преступлений, ответственность за которые установлена ст.ст. 170, 173, 194, 198, 199, 199.1 , 199.2 УК РФ, отметим, что налоговая система выступает критерием, на который совершаемым посягательством оказывается прямое воздействие.

Налоговая система, как объект уголовно-правовой охраны, признается основным объектом применительно к ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, дополнительным – применительно к ст. 170, 173, 194 УК РФ.

В зависимости от целей, достигаемых законом, и определенных обстоятельств, государством в лице уполномоченных органов разрешается вопрос о признании основным или дополнительным объектом налоговой системы.

Принимая за основу изложенный выше подход, отметим, что преступления, связанные с налоговой системой, в зависимости от того, признается ли данный объект основным или дополнительным, можно подразделить на следующие категории: ст.ст. 198, 199, 199.1 , 199.2 УК РФ, в которых основным объектом выступает налоговая система; ст.ст. 170, 173, 194 УК РФ, в которых налоговая система является дополнительным объектом.

По нашему мнению, нормы уголовного законодательства, предусматривающие ответственность за совершение налоговых преступлений, следует обособить в рамках самостоятельной главы «Преступления против налоговой системы», исключив их главы 22 УК РФ. Также в нормах главы «Преступления против налоговой системы» следует предусмотреть законодательную дефиницию одноименного понятия. Внесение данных изменений и дополнений позволит законодателю применительно к составам налоговых преступлений сформировать общий методологический подход. В настоящее время в нормах уголовного законодательства раскрываются различные квалифицирующие признаки налоговых преступлений, у некоторых

---

<sup>1</sup> Захарченко А.Ю. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Научные труды Северо-Западного государственного университета. 2018. № 1(18). С. 172.



из них таких признаков вообще нет.

Налоги и сборы, другие платежи, связанные с финансированием расходов государства, выступают предметом налоговых преступлений.

Деяния, связанные с уклонением от уплаты налогов, запрещенные под угрозой наказания, представляют собой объективную сторону налоговых преступлений.

Особенность объективной стороны налоговых преступлений состоит в том, что виновный не изымает денежные средства, имущество у других лиц, а не передает ту определенную часть денежных средств, которая находится в его распоряжении в счет уплаты законодательно установленных налогов и сборов.

Следовательно, механизм совершения налоговых преступлений отличается от механизма совершения других видов преступлений.

Таким образом, в основе объективной стороны налоговых преступлений находятся не действия, связанные с изъятием, завладением чужих денежных средств, чужого имущества, а с уклонением от уплаты обязательных налогов и сборов, с укрытием денежных средств, имущества об обязанностях по налогообложению<sup>1</sup>.

Умышленное внесение в налоговые декларации заведомо ложных сведений, равно как и непредставление в органы налоговой службы налоговых деклараций, других необходимых документов Пленумом Верховного Суда РФ в п. 3 Постановления от 28 декабря 2006 г. № 64 обозначены в качестве способов уклонения от уплаты налогов.

Приведем подтверждающие примеры из практики.

Приговором Ленинского районного суда г. Курска от 22 февраля 2019 г. по делу № 1-588/2018 Павличенко И.А. был признан виновным в совершении преступлений, предусмотренных ст. 315 и ч. 1 ст. 199.2 УК РФ<sup>2</sup>. Как следует из материалов уголовного дела: Павличенко И.А. был назначен директором ООО

---

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

<sup>2</sup> Приговор Ленинского районного суда г. Курска от 22 февраля 2019 по делу № 1-588/2018. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

«Вектор». В нарушение п.п. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ ООО «Вектор» добровольно не исполняло обязанность по уплате налогов перед бюджетами разных уровней, в связи с чем у ООО «Вектор» имелась недоимка по налогам в сумме 4 264 558,42 руб. (без учета пени, штрафов) по решению о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, а именно недоимка: по транспортному налогу с организаций в размере 30 003 руб.; по НДС в размере 2 273 792,42 руб.; по НДС в размере 1 960 763 руб.; Недоимка ООО «Вектор» по указанным налогам возросла на 1 031 397, 74 руб. и составила 5 295 956, 16 рублей (без учета пени, штрафов).

Как следует из материалов другого уголовного дела № 1-28/2019, рассмотренного Калининским районным судом г. Уфы Республики Башкортостан 22 января 2019 г. Фахертдинов А. З., являясь руководителем организации, совершил сокрытие денежных средств организации, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, в крупном размере<sup>1</sup>. У ООО «ЖЭУ №» сформировалась недоимка по уплате налогов, предусмотренных ст. 13 НК РФ, которая в последующий период постоянно увеличивалась. В связи с неисполнением ООО «ЖЭУ №» требований об уплате налогов в установленные сроки, МРИ ФНС России приняты решения о взыскании налогов за счет денежных средств на счета налогоплательщика: на сумму 221 052,37 руб.; на сумму 176 863 руб.; на сумму 179 401,37 руб. Расходные операции по всем расчетным счетам ООО «ЖЭУ №» были заблокированы налоговым органом в рамках реализации процедуры принудительного взыскания, в том числе недоимки по налогам. В связи с тем, что ООО «ЖЭУ №» продолжило ненадлежащим образом исполнять обязанности перед бюджетной системой РФ, налоговый орган вновь выставил и направил названному налогоплательщику требования об уплате налогов. В связи с неисполнением ООО «ЖЭУ №» требований об уплате налогов в

---

<sup>1</sup> Приговор Калининского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан от 22 января 2019 по делу № 1-28/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

установленные сроки, МРИ ФНС России, в порядке, предусмотренном ст. 46 НК РФ, приняты решения о взыскании налогов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика. Кроме того, в целях обеспечения исполнения решений о взыскании налогов, в порядке, установленном ст. 76 НК РФ, в отношении всех расчетных счетов ООО «ЖЭУ №» приняты и направлены в банки решения о приостановлении операций по всем имеющимся счетам.

Состав анализируемых преступлений в соответствии с нормами действующего уголовного законодательства является материальным. В результате совершения преступлений в сфере налогообложения виновным причиняется ущерб государству<sup>1</sup>.

При установлении в составе налогового преступления всех признаков необходимо определить наступил ли момент его окончания. Момент, когда в совершенном деянии установлены все признаки преступления в сфере налогообложения, является моментом окончания налогового преступления.

Относительно момента окончания налогового преступления в научной среде и на правоприменительном уровне ведутся споры. Так, по мнению одних авторов и практикующих специалистов моментом окончания налогового преступления признается установленная дата уплаты налога. Как полагают другие ученые, таким моментом является дата предоставления первичной или уточненной налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком. В свою очередь, третьи авторы придерживаются подхода, что дата окончания налогового периода признается моментом окончания налогового преступления<sup>2</sup>.

Изложенная выше проблемы, полагаем, связана, прежде всего, с тем, что в научной среде не сформирован единый подход в части признания преступлений в сфере налогообложения продолжаемыми или длящимися.

Соответственно, срок давности привлечения виновного лица к уголовной

---

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

<sup>2</sup> Кочои С.М. Уголовное право: учебник. М.: Проспект, 2015. С. 279.

ответственности также непосредственно зависит от решения данного вопроса.

Наличие действия или бездействия виновного, а также определенный временной промежуток являются характерными признаками как длящегося, так и продолжаемого преступления. По своему содержанию, совершаемые через установленные временные промежутки, юридически тождественные действия виновного образуют продолжаемое преступление.

Отличие продолжаемого преступления от длящегося заключается в том, что первое совершается посредством равных юридических действий через определенные временные периоды. В свою очередь, в непрерывном характере совершаемых действий раскрывается длящееся преступление.

Последнее начинается с момента совершения виновным преступных действий или преступного бездействия. Окончание длящегося преступления обусловлено либо желанием самого преступника прекратить совершение преступления, либо вмешательством уполномоченных государственных органов, наступлением иных событий, в результате которых виновный вынужден прекратить совершение преступления.

Применительно к продолжаемым преступлениям, отметим, что момент совершения первого юридически тождественного действия признается моментом начала такого преступления. Соответственно, момент совершения последнего юридически тождественного действия представляет момент окончания продолжаемого преступления.

На основании изложенного, полагаем, что к категории длящегося преступления следует относить налоговое преступление, заключающееся в непредставлении налогоплательщиком за один или несколько налоговых периодов декларации в ФНС, в результате чего не производится уплата налога в бюджет государства в крупном или особо крупном размере. В данном случае имеет место быть именно длящееся преступление, так как его совершение составляет один поведенческий акт. Для признания преступления в качестве продолжаемого необходимо присутствие, как минимум, двух юридически

тождественных действий<sup>1</sup>. Приведем подтверждающий пример из судебной практики.

Органом предварительного расследования Д. обвинялся в совершении шести преступлений, предусмотренных п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. Д., являясь генеральным директором и главным бухгалтером ООО «И.», внес в налоговые декларации заведомо ложные сведения о размере налогооблагаемой базы и не уплатил с ООО «И.» НДС за период с июля 2008 по декабрь 2009 г. в сумме 86 663 125 руб. Государственный обвинитель в судебном заседании указал, что органом предварительного следствия действия Д. неправильно квалифицированы как совершение шести преступлений, так как Д. совершил длящееся противоправное деяние с единым умыслом непрерывно в указанный промежуток времени, в связи с чем оно должно быть квалифицировано как единое преступление по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. Суд с мнением государственного обвинителя согласился и признал виновным Д. в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ<sup>2</sup>.

Однако, если налогоплательщик не предоставляет декларации в течение нескольких налоговых периодов, не следующих друг за другом, то в данном случае можно говорить о наличии продолжаемого налогового преступления.

В данном случае состав оконченного налогового преступления не образуют каждое из совершаемых юридически тождественных действий, каждый эпизод непредставления налоговой декларации. Иначе такие действия подлежат квалификации по множественности преступлений, а именно как совершение виновным двух или свыше отдельных длящихся преступлений в сфере налогообложения, а не как продолжаемое налоговое преступление.

Пленум Верховного Суда РФ в п. 3 Постановления от 28 декабря 2006 № 64 отметил, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут

---

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

<sup>2</sup> Приговор Кузьминского районного суда г. Москвы по делу от 09 декабря 2010 № 1-836/2010. Режим доступа: <http://kuzminsky.msk.sudrf.ru/>

не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством.

Следовательно, в каждом расследуемом налоговом преступлении необходимо определять к какому виду относятся преступные посягательства. От решения этого вопроса зависит момент окончания преступления в сфере налогообложения, его правильное определение.

В соответствии со ст. 19, 20 УК РФ физические, вменяемые лица, достигшие возраста 16 лет, могут признаваться субъектами преступления. В данном случае речь идет об общем субъекте преступления. Однако, применительно к налоговым преступлениям субъекты могут быть и специальными. Так, в частности, должностное лицо, которым при совершении преступления используется свое служебное положение, признается в качестве субъекта преступления по ст. 170 УК РФ. Отметим, что занижение величины платежей за землю может быть осуществлено различными должностными лицами, в частности, как должностными лицами налоговых органов, так и должностными лицами местных органов власти. К примеру, должностное лицо ФНС может незаконно умышленно уменьшить для гражданина-налогоплательщика величину земельного налога.

Должностные лица местных органов власти могут быть привлечены к ответственности на умышленное уменьшение нормативной стоимости на землю, если земельный участок был продан физическому лицу.

Лицо, привлекаемое к уголовной ответственности за неуплату таможенных платежей, признается в качестве субъекта преступления по ст. 194 УК РФ. Лицо, которым самостоятельно или от имени другого лица осуществляется декларирование товара признается в качестве декларанта. Ответственность за уплату налогов и таможенных сборов, на основании ст. 50 ТК ЕАЭС, несет декларант или иное лицо, у которого возникла обязанность по

уплате таможенных пошлин и налогов<sup>1</sup>.

Ответственность за уплату налогов, таможенных пошлин при перемещении через таможенную границу товаров, транспорта при отсутствии для этого законных оснований несут: сами лица, которыми данный товар, транспорт незаконно перемещается, а также лица, которые о таких незаконных действиях знали, принимали участие в их совершении; лица, приобретающие в собственность ввозимый на незаконных основаниях товар, если в предусмотренном законом порядке была установлена их осведомленность о незаконном характере такого приобретения и перемещения<sup>2</sup>.

Декларанты, которые вывозили или ввозили товар при отсутствии для этого законных оснований также привлекаются к уголовной ответственности.

По ст. 198 УК РФ налогоплательщик признается в качестве субъекта преступления. Применительно к ст. 199 УК РФ субъектом преступления будет выступать руководитель организации, так как именно он в соответствии с нормами действующего законодательства и учредительными документами ответственен за реализуемую организацией финансово-хозяйственную деятельность. Также субъектом по данному преступлению может выступать главный бухгалтер, так как именно он ответственен в организации за соблюдение установленных правил ведения бухгалтерского учета. Главный бухгалтер несет ответственность за достоверность предоставляемых в ФНС документов, данное должностное лицо наравне с руководителем подписывает отчетную документацию, предоставляемую в налоговые органы<sup>3</sup>.

Приведем подтверждающий пример из судебной практики. Приговором Промышленного районного суда г. Ставрополя от 29 мая 2019 по делу № 1-

---

<sup>1</sup> Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение №1 к Договору о Таможенном кодексе евразийского экономического союза) // Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org>.

<sup>2</sup> Замытская О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовная ответственность // Вестник науки и образования. 2018. № 10. С. 147.

<sup>3</sup> Агузарова Л.А. Уклонение от уплаты налогов // Теоретическая экономика. 2019. № 2. С. 105.

626/2019<sup>1</sup> А.Н. Дылев был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. Как следует из материалов уголовного дела: Дылев А.Н. совершил уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, совершенное в особо крупном размере. Дылев А.Н. был назначен на должность генерального директора ООО «Юг-Рос-Био». В соответствии с п. 1 ст. 6. п. 1 ст. 7 ФЗ от 06 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» Дылев А.Н., был ответственным за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, уплату законно установленных налогов, ведение в установленном порядке учета доходов (расходов) и объектов налогообложения, представление в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговых деклараций.

Налоговый агент, как специальный субъект преступления, несет ответственность за совершение налогового преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ. Ч. 1 НК РФ<sup>2</sup> раскрывает законодательную дефиницию данного участника налоговых правоотношений, а также предусматривает его обязанности.

Собственник организации или ее руководитель; другое лицо, которое в организации осуществляет функции управления; в том числе, и индивидуальный предприниматель могут выступать в качестве субъектов преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ.

Приведем подтверждающий пример из судебной практики. Приговором Псковского городского суда от 21 мая 2019 по делу № 1-102/2019<sup>3</sup> И.И. Подушка был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ. Как следует из материалов уголовного

---

<sup>1</sup> Приговор Промышленного районного суда г. Ставрополя от 29 мая 2019 по делу № 1-626/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 29 сентября 2019 № 325-ФЗ) // Российская газета. 1998. 06 августа.

<sup>3</sup> Приговор Псковского городского суда от 21 мая 2019 по делу № 1-102/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.



дела: Подушка И.И., являясь руководителем организации, совершил сокрытие денежных средств организации, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, в крупном размере. Подушка И.И., обладая полномочиями единоличного исполнительного органа ЗАО «Э.», являлся руководителем организации-налогоплательщика. Будучи руководителем ЗАО «Э.» Подушка И.И. в соответствии со ст. 57 Конституции РФ, п. 1 ст. 23 НК РФ обязан уплачивать законно установленные налоги; вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. В соответствии с п. 5 ст. 23, п. 3 ст. 108 НК РФ, ст. 6 и ст. 7 ФЗ от 06 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», он, как руководитель организации-налогоплательщика, несет ответственность, за организацию бухгалтерского учета в ЗАО «Э.», соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, за достоверность подписанной бухгалтерской отчетности, а также за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей. В соответствии с вышеуказанными нормами на Подушку И.И., как на руководителя ЗАО «Э.», была возложена обязанность представлять за период 2014 г. достоверные налоговые декларации по НДС в Межрайонную ИФНС России № 1 по Псковской области и своевременно перечислять в бюджет подлежащие уплате суммы налогов.

Вина при совершении налоговых преступлений раскрывается в форме умысла. В отношении субъективной стороны такого преступления, как лжепредпринимательство, отметим, что при учреждении фиктивных организаций, одной из основных целей, преследуемых ее учредителями, выступает уклонение от уплаты налогов и сборов.

Особенностью субъективной стороны налогового преступления, уголовная ответственность за которое установлена ст. 199.1 УК РФ, заключается в наличии у налогового агента своего личного интереса, связанного с невыполнением законно установленных обязанностей.

Соответственно, если в ходе расследования не будет установлен такой конструктивный признак субъективной стороны как наличие у налогового агента личного интереса, отсутствует состав вышеуказанного преступления.

Состав данного преступления отсутствует, в том числе, если будет доказан сам факт незаконного неисполнения налоговым агентом своих обязанностей, а также, если в результате совершенных действий будет причинен крупный и особо крупный ущерб<sup>1</sup>.

Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 28 декабря 2006 № 64 отмечает, что характер личного интереса налогового агента может быть как имущественным, так и личным неимущественным.

Понятие «личный интерес» носит оценочный характер. Об этом свидетельствует и открытый перечень проявлений данной категории, представленный в вышеуказанном документе.

Однако, такой оценочный характер понятия «личный интерес» приводит к возникновению отдельных трудностей у правоприменителей при квалификации соответствующих преступлений.

Так, приговором Каменского городского суда от 13 октября 2015 Ч. оправдан по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ в связи с отсутствием в деянии состава преступления. Органами следствия он обвинялся в том, что, работая директором МУП, не исполнил обязанность налогового агента из личного интереса, который выразился в желании приукрасить положение дел на предприятии, создать перед собственником – руководством муниципального образования г. Камень-на-Оби мнение о себе как способном и эффективным

---

<sup>1</sup> Ермакова О.В. Проблемы определения личного интереса в составе неисполнения обязанностей налогового агента // Вестник Уральского юридического института МВД России. 2018. № 3. С. 61.

руководителе, добиться положительной оценки своей деятельности, сохранить за собой должность, получать стабильную зарплату. В своем решении суд указал, что органами следствия не доказан обязательный элемент субъективной стороны – совершение преступления из личного интереса. Установив в приговоре, что Ч. в течение года умышленно не перечисляя в бюджет налоги, действовал в интересах предприятия, поскольку денежные средства тратил на хозяйственные нужды последнего, суд пришел к выводу, что данные действия свидетельствуют об отсутствии у него личной заинтересованности в уклонении от уплаты налогов<sup>1</sup>.

Законодатель при разработке ст. 199.1 УК РФ использовал именно понятие «личный интерес». Текстология данной категории в изложенной выше статье уголовного закона обладает определенной спецификой, позволяющей ее отграничить от других составов преступлений, в которых конструктивным признаком состава признается мотив (в частности, от злоупотребления должностными полномочиями). В данном случае законодатель не разделяет корыстную заинтересованность виновного и иную личную заинтересованность.

При этом, проанализировав содержание ст. 199.1 УК РФ можно сделать вывод, что законодатель представляет мотив личной заинтересованности в собирательном (общем) значении.

В данном случае стремление и желание виновного извлечь из совершаемого преступления имущественную выгоду является первым видом личной заинтересованности (личного интереса). Так, Приговором Благовещенского районного суда 30 мая 2016 осужден К. по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ. Он признан виновным в том, что, являясь директором ООО «Т. П.», действуя из личного интереса, выразившегося в стремлении погасить имеющуюся кредиторскую задолженность перед подконтрольными ему организациями с целью поддержания их благополучного финансового состояния и извлечения прибыли, уклонился от обязанности налогового агента

---

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

по перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц. 28 июля 2016 г. апелляционная инстанция Алтайского краевого суда выводы суда о доказанности вины К. признала правильными, но производство по делу прекратила в связи с декриминализацией деяния<sup>1</sup>.

При этом, наибольшие сложности на практике вызывает доказывание не выгоды имущественного характера, а выгоды личного неимущественного характера. Применительно к каждому расследуемому уголовному делу данное понятие носит оценочный характер. Для налогового агента неимущественный интерес может проявляться в семейственности, карьеризме и других видах нематериальных благ.

Личный интерес неимущественного характера налогового агента нельзя раскрыть во всей совокупности возможных проявлений. Применительно к каждому уголовному делу о данном преступлении следователь должен установить в чем именно состоит такой неимущественный личный интерес данного лица. Приведем подтверждающий пример из судебной практики – Приговор Никулинского районного суда г. Москвы от 16 ноября 2011 в отношении В., осужденного по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ. Данным приговором он признан виновным в том, что, имея умысел на неисполнение обязанностей налогового агента, действуя в личных интересах, искусственно создал видимость получения ООО «С.» наибольшей прибыли и, соответственно, благоприятного финансового положения Общества, которое сложилось якобы в результате эффективного управления им организацией. С целью увеличения выплаты ему заработной платы и премирования за эффективное управление предприятием, а также продления в дальнейшем учредителем Общества полномочий В. в качестве генерального директора В. начислил на счета банковских карт работников ООО «С.» в качестве заработной платы 41 096 868,04 рубля, исчислил из заработной платы сотрудников ООО «С.» сумму налога на доходы физических лиц в размере 5 602 250,88 руб., после чего не

---

<sup>1</sup> Архив Алтайского краевого суда. URL: [https:// rospravosudie.com](https://rospravosudie.com). (дата обращения: 15.08.2019)

перечислил в бюджетную систему РФ 3 075 051 руб. НДФЛ – работников ООО «С.»<sup>1</sup>.

В данном случае личный интерес носит не только имущественный, но и неимущественный характер. На это обратили внимание судебные органы при рассмотрении уголовного дела.

Итак, налоговыми преступлениями признаются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц. Система налоговых преступлений может быть представлена в следующем виде: I группа (налоговая система выступает в качестве основного объекта уголовно-правовой охраны) это ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ; II группа ст.ст. 170, 173, 194 УК РФ (налоговая система выступает в качестве дополнительного объекта уголовно-правовой охраны). Непосредственным объектом налогового преступления выступают отношения, складывающиеся между государством и налогоплательщиком, в сфере взимания налогов. Предметом общественных отношений в налоговой системе России выступают сами налоги и другие платежи, направляемые для финансирования публичных расходов. Объективная сторона преступлений против налоговой системы состоит в уклонении от уплаты налогов действиями, прямо предусмотренными уголовным законом. В основе действий, образующих объективную сторону, лежат действия, направленные на укрытие своего имущества от налогообложения и уклонение от уплаты установленных платежей, а не действия по завладению, изъятию или присвоению чужого имущества. Большинство составов преступлений против налоговой системы (ст.ст. 173, 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ) сконструированы как материальные. Субъектами рассматриваемых преступлений могут быть, согласно ст. 19 и 20 УК РФ вменяемые лица, достигшие 16-летнего возраста. Кроме того, субъектом преступления, предусмотренного ст. 170 УК РФ может

---

<sup>1</sup> Архив Московского областного суда. URL: <https://rospravosudie.com>.(дата обращения: 15.08.2019)

быть только должностное лицо, использующее свое служебное положение. Субъектом преступления, предусмотренного ст. 194 УК РФ, является лицо, ответственное за уплату таможенных платежей (декларант). Субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, должен быть налогоплательщиком данного налога. По ст. 199 УК РФ субъектом преступления является руководитель организации, по ст. 199.1 УК РФ – налоговый агент; по ст. 199.2 УК РФ – собственник или руководитель организации; иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации; индивидуальный предприниматель. Субъективная сторона преступлений против налоговой системы характеризуется исключительно умышленной формой вины.

## 1.2 Криминалистический аспект налоговых преступлений

В научной среде и практической деятельности огромное значение имеет место и роль криминалистической характеристики в методике расследования преступлений.

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<sup>1</sup>.

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что 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

---

<sup>1</sup> Ищенко И.П., Топорков А.А. Криминалистика: учебник. М.: Норма, 2013. С. 385.

преступления, о целях и мотивах, о потерпевшем, о следственных ситуациях, наступающих при совершении преступлений и др.

В систематизированном и обобщенном виде система элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений может быть представлены в следующем виде: субъект преступного посягательства, способ и обстановка совершения налогового преступления, механизм образования следов в результате совершения данного преступления<sup>1</sup>.

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 сфере<sup>2</sup>.

Обстановка совершения преступлений в сфере налогообложения может быть раскрыта в узком понимании. С точки зрения узкого подхода обстановка, в которой было совершено налоговое преступление определенным физическим лицом или организацией представляет собой обстановку совершения

---

<sup>1</sup> Криминалистика: учебник / под ред. Н.П. Яблокова. М.: Проспект, 2016. С. 272.

<sup>2</sup> Арутюнян М.Г. Обстановка совершения преступления в сфере уклонения от уплаты налогов // Наука. Практика. Право. 2018. № 9. С. 134.

рассматриваемого преступления. 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 налогового преступления 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 налоговых преступлений время обусловлено законодательно установленными сроками уплаты налогов. В таких преступлениях сам предмет преступления является специфическим – налоги.

Время совершения налогового преступления, как правило, связано с налоговым периодом. Под таковым понимается календарный квартал, год, иное 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.

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что как элемент обстановки совершения налогового преступления, 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 налогового преступления, 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 связано<sup>1</sup>.

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 преступления<sup>2</sup>.

Как нами ранее отмечалось, 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.

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

---

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

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

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.

Преступный сговор между руководителем организации и главным бухгалтером позволяет использовать различные способы сокрытия объектов налогообложения и вносить ложную информацию в любые документы бухгалтерского учета и отчетности. В роли соучастников в ряде случаев выступали заместители руководителя, кассиры, кладовщики, товароведы. С учетом их интеллектуального уровня, продуманности преступных действий и распределения ролей при совершении и маскировке налоговых преступлений степень их организованности можно оценить как достаточно высокую<sup>1</sup>.

Для оправдания своей деятельности лица, привлекавшиеся 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

---

<sup>1</sup> Гришко Л.Е., Прысь И.Е. Личность осужденного за экономические преступления: на примере личности осужденного за налоговые преступления // Человек: преступление и наказание. 2018. Т. 26(1-4). № 4. С. 470.

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 предприятие.

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)<sup>1</sup>.

Прежде чем рассматривать отдельные способы совершения налоговых преступлений, отметим некоторые общие черты криминалистического

---

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

характера, касающиеся в целом способов совершения данных преступлений. К числу таких черт можно отнести: обусловленность 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 преступлений<sup>1</sup>.

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 в процессе осуществления своей деятельности в сфере реализации лесоматериала путем включения заведомо ложных сведений в

---

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

декларации недоплатил в бюджет более 8,6 млн руб.<sup>1</sup>

Как следует из другого уголовного дела № 1-40/2019, рассмотренного Ардонский районным судом Республики Северная Осетия-Алания 27 марта 2019, ФИО, являясь индивидуальным предпринимателем, совершил уклонение от уплаты налогов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, предоставление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, а также уклонение от уплаты налогов, путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере. ФИО составил электронную книгу покупок и продаж, а также налоговую декларацию за 3 квартал 2017 года, указав сумму НДС, подлежащую уплате в размере 315 рублей, тогда как, в действительности указанная сумма составляла 729 108 рублей<sup>2</sup>.

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.

Так, к примеру, приговором Калининского районного суда г. Тюмени от 06 марта 2019 по делу № 1-108/2019 были осуждена О.Г. Закирова за уклонение от уплаты налогов с физического лица путём непредставления налоговой декларации и иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, в особо крупном размере. При осуществлении предпринимательской деятельности ИП Закирова О.Г. в нарушение п. 2 ст. 346.26 НК РФ неправомерно применяла специальный налоговый режим - единый налог на вмененный доход для

---

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

<sup>2</sup> Приговор Ардонского районного суда Республики Северная Осетия-Алания от 27 марта 2019 по делу № 1-40/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

отдельных видов деятельности (далее ЕНВД). В нарушение п. 5 ст. 174 НК РФ ИП Закирова О.Г. не исполнила обязанность по представлению в ИФНС России по г.Тюмени № 1, расположенную по адресу: г.Тюмень, ул.Товарное шоссе, д.15, налоговой декларации по НДС за 1 квартал 2014 года с указанием в ней суммы дохода, полученного ею от оказания транспортно-экспедиционных услуг ОАО «Тюменский хлебокомбинат», не исчислила и не уплатила с суммы указанного дохода НДС<sup>1</sup>.

Первая из рассматриваемых категорий преступлений характеризуются 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. 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 сфера.

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

---

<sup>1</sup> Приговор Калининского районного суда г. Тюмени от 06 марта 2019 по делу № 1-108/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

организациям, способствуют сокрытию от налогообложения доходов, получаемой прибыли.

Как свидетельствует анализ материалов практики, в организациях ТЭК 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 деятельности участники также стремятся к личному обогащению в нарушение интересов инвестиционной деятельности<sup>1</sup>.

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<sup>2</sup>.

Высокая степень криминогенности финансово-хозяйственной сферы во многом обусловлена использованием в процессе проведения финансовых, закупочных, иных хозяйственных операций 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

---

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

<sup>2</sup> Пушкарева Н.А. К вопросу о способах преступного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов // Вестник Московского университета. 2014. № 4. С. 172.

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<sup>1</sup>.

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

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 основной и способа совершения и

---

<sup>1</sup> Шапиро Л.Г. О способах совершения налоговых преступлений // Информационная безопасность регионов. 2016. № 1(22). С. 59.



способа сокрытия налоговых преступлений.

Итак, расследование и раскрытие преступлений в сфере налогообложения 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.

## ГЛАВА 2 ОСОБЕННОСТИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА И ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО ЭТАПА РАССЛЕДОВАНИЯ

### 2.1 Возбуждение уголовного дела

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 преследовании<sup>1</sup>.

Сообщения, полученные из налоговых органов, а также из ОВД, как правило, выступают в качестве поводов для возбуждения уголовного дела по преступлениям в сфере налогообложения<sup>2</sup>.

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 страховых взносов) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт

---

<sup>1</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 № 174-ФЗ (ред. от 04 ноября 2019 № 354-ФЗ) // Российская газета. 2001. 22 декабря.

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

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 в следственные органы, уполномоченные 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 ответственности<sup>1</sup>.

В отношении данного документа следователь первоначально проводит его оценку с внешней стороны, а именно устанавливает правильность составления и оформления данного акта. Затем оценивает документ с внутренней стороны, а именно устанавливает в нем наличие необходимых реквизитов (в рамках данной стадии следователь не проверяет существо выявленного налоговыми органами нарушения). Последняя и с содержательной стороны основная стадия оценки – оценка информации 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, допущенных налоговыми органами при составлении таких документов, можно выделить следующие: неправильное толкование сотрудниками налоговых

---

<sup>1</sup> 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.

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 РФ<sup>1</sup>.

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 документом, 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 предусмотрении соответствующего перечня материалов на законодательном уровне налоговые органы смогут без трудностей подготовить его и передать в следственные органы. На основании изложенного, признаем целесообразным конкретизировать в рамках ст. 144 УПК РФ перечень материалов, направляемых органами ФНС в следственные органы, для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях.

---

<sup>1</sup> 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 налоговых, так и материалы 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 заболеваний<sup>1</sup>.

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 преступлении признаки налогового преступления. Кроме того, применительно к признакам объективной стороны преступления в сфере налогообложения заключение органа ФНС может не иметь уголовно-правового значения.

Отдельно обратим внимание на практику обжалования в судебном порядке решений принятых органами ФНС, по результатам которого выносились решения об отказе в возбуждении уголовного дела. На практике решения об отказе в возбуждении уголовного дела выносятся, в том числе, на основании материалов переданных органами ФНС. Недоказанность умысла ИП и руководителей юридических лиц, недоказанность их личного интереса, связанное уклонение от законодательно установленной обязанности по уплате налогов, отсутствие состава преступного посягательства признавались в

---

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

качестве основания для вынесения постановления об отказе в возбуждении уголовного дела<sup>1</sup>.

Дополнительным основанием для отказа в возбуждении уголовного дела является отсутствие судебного решения по рассматриваемому судом спору между налоговым органом и налогоплательщиком об обжаловании решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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 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.

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 ФАС Приволжского округа постановлением по делу № А12-31578/2012<sup>2</sup>.

На основании изложенного, можно прийти к выводу о том, что не соответствует требованиям действующего законодательства и не признается в

---

<sup>1</sup> Кирсанов А.С. Особенности расследования преступлений по ст. 199 УК РФ // Молодой ученый. 2017. № 1(135). С. 85.

<sup>2</sup> Постановление ФАС Приволжского округа от 06 августа 2013 по делу № А12-31578/2012. Режим доступа: <https://sudact.ru>.



качестве законного повода для возбуждения уголовного дела передача материалов налоговыми органами в следственные органы при применении обеспечительных мер в виде приостановления решения органа ФНС.

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 предусмотрении соответствующего перечня материалов на законодательном уровне налоговые органы смогут без трудностей подготовить его и передать в следственные органы. На основании изложенного, признаем целесообразным конкретизировать в рамках ст. 144 УПК РФ перечень материалов, направляемых органами ФНС в следственные органы, для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях. 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. При этом, ст. 144 УПК РФ дополнена ч. 7-9.

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, фигурирующие 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. На основании изложенного, признаем целесообразным снизить сроки, фигурирующие в процедуре рассмотрения сообщения о налоговом преступлении.

## 2.2. Тактика допроса обвиняемых (подозреваемых)

Допрос обвиняемого при расследовании налоговых преступлений признается одним из самых сложных следственных действий, проводимых зачастую в конфликтной ситуации.

Сущность и значение допроса обвиняемого заключается в получении в устной форме показаний от обвиняемого относительно обстоятельств расследуемого уголовного дела. Основная сложность, проблематика при подготовке и проведении допроса обвиняемого заключается в том, что следователю 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 преступления<sup>1</sup>.

При определении тактики проведения допроса следователь должен учитывать особенности личности допрашиваемого, его должности в 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 обвиняемых. Так, к примеру, при расследовании преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, обвиняемым был директор организации, имеющий большой стаж работы и высшее образование. На стадии предварительного расследования он давал ложные показания, пытался скрыть следы совершенного им преступления. Однако, в ходе судебного разбирательства вина директора организации была доказана<sup>2</sup>.

---

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

<sup>2</sup> Табакова Н.А. Особенности допроса обвиняемого по делам о налоговых преступлениях // Общество и право. 2014. № 5(37). С. 240.

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 следвателя побуждать допрашиваемого к даче показаний, соответствующих действительности);

— 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)<sup>1</sup>.

Стадия подготовки к проведению допроса имеет огромное практическое значение. Допросы, проводимые следвателем без предварительной подготовки, как правило, не приносят большой пользы, являются малоэффективными. На стадии подготовки к проведению допроса следователь

---

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

должен внимательно ознакомиться с информацией, собранной по уголовному делу, при необходимости – воспользоваться консультацией специалиста в налоговой сфере<sup>1</sup>.

Для получения полных и правдивых показаний следователь должен уметь правильно и грамотно формулировать вопросы. Перечень вопросов должен быть полным и понятным для восприятия обвиняемым. Следователь при формулировании вопросов должен умело использовать терминологию.

С тактической стороны при расследовании налоговых преступлений более правильно перед проведением допроса обвиняемого допросить свидетелей. Это необходимо для того, чтобы собрать в отношении обвиняемого необходимую информацию.

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 совершении налогового преступления минимальной<sup>2</sup>.

Следователь уже в самом начале проведения допроса должен продемонстрировать допрашиваемому свою осведомленность об

---

<sup>1</sup> Боровиков А.В. Психологические и тактические особенности допроса подозреваемого (обвиняемого) при расследовании налоговых преступлений // Вестник ВолГУ. 2016. № 2(13). С. 119.

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

обстоятельствах расследуемого преступления. Информированность может быть продемонстрирована посредством исследования того эпизода 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 преступления<sup>1</sup>.

Если по уголовному делу о налоговом преступлении проходит несколько обвиняемых, из которых не все готовы к даче признательных показаний, то вначале следует допрашивать обвиняемых, склонных к даче правдивых показаний, к примеру: руководителей фирм-дебиторов. Если допрашивается второстепенный участник (ранее работавший бухгалтер и др.), то целесообразно выяснить подробные данные о деятельности основных виновников, найти где сталкиваются их интересы, чтобы использовать это обстоятельство в целях раскрытия преступления. В следственной практике встречаются парадоксальные ситуации, когда обвиняемый дает подробные правдивые показания, но, при этом, не признает своей вины в совершении преступления. Так, допрошенная в качестве обвиняемой директор П. показала,

---

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

что вину свою в сокрытии денежных средств предприятия она не признает, при назначении ее на должность директора приняла предприятие с задолженностью по налоговым платежам, налоги ею платились по мере возможности. Ею по указанию сотрудников администрации района открывались новые расчетные счета и поступающие на них денежные средства тратились не на уплату налогов, а на хозяйственные нужды, необходимые для нормальной работы предприятия. Допрошенная в качестве свидетеля главный бухгалтер показала, что в 2012 г. на предприятии имелась задолженность по уплате налогов и сборов, в связи с чем, на основном расчетном счете предприятия имелась картотека. По указанию директора ею открывались на непродолжительное время новые расчетные счета в банке, куда поступали денежные средства и которые по указанию директора расходовались на хозяйственные нужды, в то время как недоимка по налогам и сборам не платилась. Решение об открытии счетов в банке принимается единолично директором<sup>1</sup>.

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, как «пресечение лжи», внезапность, последовательность, повторность допроса.

---

<sup>1</sup> Гадельшин Р.И. Криминалистика: учебник. М.: Юрайт, 2016. С. 346.

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 показаниях<sup>1</sup>.

При производстве допроса возможны различные виды следственных ситуаций, под которыми понимается совокупность данных, характеризующих обстановку, в которой следователю подлежит действовать. Так, в зависимости от занимаемой обвиняемым позиции различают следующие ситуации:

— обвиняемый обладает искомой информацией, может и желает объективно и полно передать эту информацию следователю (бесконфликтная

---

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



ситуация);

— обвиняемый обладает искомой информацией, может объективно и полно передать ее следователю, но по различным причинам не желает передавать ее в полном объеме (конфликтная ситуация без строго соперничества);

— обвиняемый обладает искомой информацией, но умышленно скрывает или искажает ее (конфликтная ситуация со строгим соперничеством);

— обвиняемый отказывается от дачи показаний, желая при этом воспользоваться правом, предусмотренным ст. 51 Конституции РФ (возникает самая сложная как в процессуальном, так и в психологическом плане ситуация допроса)<sup>1</sup>.

Если доказательств достаточно для обвинения в инкриминируемом преступлении, то прежде целесообразно допросить обвиняемого по обстоятельствам, связанным с каждым из предъявляемых доказательств, лишив его в дальнейшем возможности опровергнуть это доказательство или изменить показания, использовав доказательство в свою пользу (тактика постановки «отсекающих» вопросов). Нередко бывает, что часть документов в уголовном деле по тем или иным причинам отсутствует (например, в связи с тем, что проводятся различного вида криминалистические экспертизы – бухгалтерская, почерковедческая и др.), поэтому если существует возможность предъявить доказательства в их логической последовательности (сначала первичные документы и показания свидетеля, их оформлявших, потом учетно-финансовые документы и показания кассира и ответственного лица, принявших товар и выплативших деньги, после этого показания бухгалтера и соучастников), то обычно в начале представляются доказательства, касающиеся второстепенных обстоятельств, затем – более значимых. Однако, с учетом личностных особенностей, может быть избран обратный порядок.

---

<sup>1</sup> Скороделова Е.И. Исходные следственные ситуации по делам о налоговых преступлениях и планирование их разрешения // Российский юридический журнал. 2016. № 4. С. 90.

Помимо логических приемов допроса могут быть использованы и способы эмоционального воздействия. Кроме разнообразных методов убеждения в необходимости дачи признательных показаний, которые, как правило, по данным делам не действуют, целесообразно применять приемы разжигания конфликта между обвиняемыми на основе имеющихся между ними или искусственно обостренных противоречий. Среди лиц, совершающих экономические преступления, расхождения основаны на корыстно-собственнических интересах. Однако, необходимо отметить, что использование различного рода приемов эмоционального воздействия чревато нарушением психологического контакта. Документы, свидетельствующие о совершении преступления, целесообразно предъявлять после допроса лица по всем обстоятельствам, в том числе и связанным с документами. В целях восстановления в памяти допрашиваемого интересующих сведений, желательно предоставлять ему частичную информацию, но не документы в целом. Пределы восстановления информации допрашиваемого определяются возможной необходимостью сохранить доказательственное значение изобличающих во лжи документов. В противном случае необходимо проводить допросы других лиц, имеющих достоверную информацию об интересующем следствии факте<sup>1</sup>. Рекомендуется при допросе обвиняемых, уклоняющихся от дачи показаний, использовать аудиозапись допроса свидетелей, которые дают правдивые показания об обстоятельствах уклонения налогов.

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 подозреваемых (обвиняемых): разъяснение вредных последствий лжи; воздействие на положительные стороны обвиняемого, использование его привязанностей, увлечений, заботы о профессиональном авторитете и др.; раздельное или

---

<sup>1</sup> Криминалистика: учебник / под ред. Н.П. Яблокова. М.: Проспект, 2016. С. 327.

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.

Итак, допрос подозреваемых (обвиняемых) в совершении налоговых преступлений является одним из наиболее сложных следственных действий. Тактика допроса подозреваемого (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 подозреваемого (обвиняемого) могут сложиться следующие виды следственных ситуаций: бесконфликтная ситуация, при которой подозреваемый (обвиняемый) владеет искомой информацией об обстоятельствах совершенного преступления и желает объективно и достоверно передать данную информацию следователю; конфликтная ситуация без строгого соперничества, при которой подозреваемый (обвиняемый) владеет информацией об обстоятельствах совершенного преступления, но не желает сообщать данную информацию следователю; конфликтная ситуация со строгим соперничеством, при которой подозреваемый (обвиняемый) владеет информацией об обстоятельствах расследуемого преступления, однако, умышленно не сообщает данную информацию или искажает ее; подозреваемый (обвиняемый) воспользовался конституционно гарантированным правом отказа от дачи показаний. При производстве допроса подозреваемого (обвиняемого) в совершении налоговых преступлений

следователь использует приемы эмоционального, логического и психологического воздействия.

### 2.3. Назначение и производство экспертиз

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<sup>1</sup>.

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 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности»<sup>2</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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. 11.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 31 мая 2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности» // Собрание законодательства РФ. 04.06.2001. №23. Ст.2291.

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 предпринимателя<sup>1</sup>.

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 других областей 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.

---

<sup>1</sup> 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 делу<sup>1</sup>. 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

---

<sup>1</sup> 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 товара<sup>1</sup>.

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.

---

<sup>1</sup> 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 законодательства<sup>1</sup>.

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, подлежащих

---

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



уплате, и в выявлении нарушений налогового законодательства при исчислении и уплате налогов и страховых взносов в бюджет<sup>1</sup>.

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 Кимрским городским судом Тверской области от 29 января 2019 по делу № 1-121/2018 одним из доказательств выступало заключение налоговой экспертизы № 23 от 22 июня 2018 г., согласно выводам которого общая сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет ИП Баскаковым М.С. за 2015, 2016 годы, исходя из материалов процессуальной проверки по результатам проведенного исследования составила 1 386 189,00 руб., в том числе: 927 150 руб. – за 2015 год; 459 039 руб. – за 2016 год<sup>2</sup>.

Заключение налоговой экспертизы выступало также одним из доказательств при постановлении обвинительного приговора Куйбышевским районным судом г. Омска от 25 января 2019 по делу № 1-25/2019. Как следует из материалов экспертного заключения: сумма неуплаченного в бюджет ИП Тырсенко Н.А. единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, за

---

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

<sup>2</sup> Приговор Кимрского городского суда Тверской области от 29 января 2019 по делу № 1-121/2018. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

2015-2017 гг. составила 1 548 179 рублей (т. № л.д. 7-15)<sup>1</sup>.

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, при рассмотрении уголовного дела № 1-76/2019 Таганрогским городским судом Ростовской области в качестве одного из доказательств выступали результаты проведенной налоговой экспертизы, согласно которой в представленных ИП Извековой О.Ю. дополнительно к заявленным расходам (затратам) на общую сумму 9 465 200 рублей, имелись первичные оправдательные документы, отражающие взаиморасчеты между ИП Извековой О.Ю. и ИП ФИО8, на общую сумму 1100 870 рублей, которые не были подтверждены ИП ФИО8, в связи с чем, ИП Извекову О.Ю. неправомерно приняла расходные документы для уменьшения налогооблагаемой базы по

---

<sup>1</sup> Приговор Куйбышевского районного суда г. Омска от 25 января 2019 по делу № 1-25/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения в 2015 году, полученных от ИП ФИО8 в общей сумме 1 100 870 рублей, и проведенной экспертизой установлено, что сумма неуплаченного (не полностью уплаченного) ИП Извековой О.Ю. единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения за период 2015 года, согласно представленным документам составляет в размере 716 116 рублей, со сроком уплаты не позднее <дата><sup>1</sup>.

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<sup>2</sup>;

— имело ли место уклонение от уплаты налогов с организации за определенный период, если да, то в каких размерах<sup>3</sup>. В данном случае вопрос поставлен относительно того, имело ли место совершение противоправного деяния юридическим лицом. Оценка действий лиц, выявление умысла в действиях относится к исключительной прерогативе следователя или суда.

---

<sup>1</sup> Приговор Таганрогского городского суда Ростовской области от 17 января 2019 по делу № 1-76/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2019. № 5. С. 59.

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 № 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»<sup>1</sup>.

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.

#### 2.4. Особенности производства обыска и выемки. Взаимодействие правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений

Наиболее распространенным первоначальным следственным действием по налоговым делам является выемка, которая производится в тех случаях, когда следователь располагает точными данными о том, что предметы и

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2010 г. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2011. №2.

документы, имеющие значение для дела, находятся у конкретного лица в определенном месте. Основная особенность производства данного следственного действия заключается в том, что выемка предметов и документов, содержащих государственную или иную охраняемую федеральным законом тайну, может производиться следователем только с согласия прокурора<sup>1</sup>. В данном случае имеются в виду предметы и документы, соответственно отражающие или содержащие информацию, охраняемую в режиме тайны.

В ходе выемки, исходя из практики, обычно изымаются: документы, свидетельствующие о регистрации (протокол общего собрания, учредительный договор, свидетельство о регистрации, устав); документы из бухгалтерии и отчетности (бухгалтерские книги, регистрационные документы, балансы и отчеты); распоряжения, приказы, служебная переписка, учетная книга выдачи доверенностей, акты приема-передачи; документы учета проводимых операций по расчетным счетам (платежные поручения и требования, сведения с образцами подписей лиц, обладающих правом на подпись денежных документов, банковские реквизиты и оттиск печати); кассовые сведения (ордера, книга), приемо-сдаточные и транспортные документы (накладные по доставке товара, счета-фактуры); документация учета на складе и др.<sup>2</sup>.

Полное и качественное изъятие документов, относящихся к бухгалтерии, осуществить совсем непросто, в связи с этим следователь имеет возможность только приблизительно определить объем и состав документов, подлежащих изъятию. Желательно, чтобы в ходе данного следственного действия были изъяты оригинальные документы, потому что суд в процессе рассмотрения может не признать копии в качестве доказательств. Копии могут заменять подлинники лишь в исключительных случаях. Кроме того, такие копии необходимо заверить. Следует заметить, что посредством выемок далеко не во

---

<sup>1</sup> Чельшева О.В. Криминалистика: учебник / О.В. Чельшева. М.: Норма, 2017. С. 289.

<sup>2</sup> Гордеев А.Ю., Хорьяков С.Н. Особенности доказывания при расследовании налоговых преступлений // Вестник Белгородского юридического института МВД России. 2017. №2. С.24

всех случаях получается изъять все требуемые документы. Данный факт подтверждается тем, что лица, подозреваемые в совершении налогового преступления, располагая информацией, содержащейся в акте документальной проверки, делают все возможное для сокрытия документации, свидетельствующей о преступлении. В таких условиях найти и изъять необходимые доказательства представляется возможным только с помощью проведения обыска<sup>1</sup>.

В подавляющем количестве случаев при расследовании преступлений в сфере налогообложения приоритетными доказательствами являются документы, несущие информацию о денежных суммах, финансово-хозяйственной деятельности и материальных ценностях<sup>2</sup>. К сожалению, факт быстрого принятия всевозможных мер в целях сокрытия следов преступления значительно уменьшает высокие шансы результативности следственного действия. В этих условиях факт моментальности в процессе обыска минимален, соответственно, итоги далеко не всегда ожидаемы.

Вместе с тем, нередко с помощью обысков к делу приобщаются существенные доказательства. Например, в отношении директора фирмы «Арго» К. органами налоговой инспекции было возбуждено уголовное дело за сокрытие объектов налогообложения. В результате отказа К. передать документацию о деятельности предприятия в кабинете и в его доме были произведены обыски. Сотрудниками было найдено и изъято около тысячи листов документов и 25 млн рублей наличных денег, не имеющих подтверждения. После изучения найденных документов экспертами были выявлены коммерческие сделки, не зафиксированные в бухгалтерском учете. Обязательному изъятию подлежат черновики и документы неофициального учета, документы, имеющие следы подчисток и нелегальных исправлений. В некоторых случаях только по перечисленным документам возможно выявить

---

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

<sup>2</sup> Кучеров И.И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дисс. ... докт. юрид. наук. Москва. 1999.

обстоятельства проведения какой-либо хозяйственной операции. Такая информация позволит сравнить сведения нелегального учета с данными отчетности, содержащейся в бухгалтерии. Несоответствие таких показателей свидетельствует об уклонении от уплаты налогов<sup>1</sup>.

Документы, не обладающие официальным статусом, хранившиеся определенный отрезок времени, позволяют в полном объеме изучить финансово-хозяйственную деятельность организации, даже если в это время бухгалтерский отчет не велся либо утеряны бухгалтерские документы. Благодаря неучтенным документам становится возможным уличить факты завышения цен продажи, продажи незафиксированных товаров, фальсификации документов, содержащих официальный отчет<sup>2</sup>.

Однако, практика расследования налоговых преступлений свидетельствует о том, что с помощью выемок не всегда удается изъять все документы. Это, прежде всего, объясняется тем, что подозреваемые, зная содержание акта налоговой проверки, принимают все возможные меры к сокрытию документов, свидетельствующих о совершении преступления. В этих условиях обнаружить и изъять важные доказательства возможно лишь при проведении обысков.

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

---

<sup>1</sup> Богданов А.В. Проблемы выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения // Вестник Московского университета МВД России. 2014. № 7. С. 182.

<sup>2</sup> Гордеев А.Ю., Хорьяков С.Н. Особенности доказывания при расследовании налоговых преступлений // Вестник Белгородского юридического института МВД России. 2017. №2. С.25

аналитического учета листы; договоры с контрагентами; черновые записи о количестве изготовленной, отгруженной продукции, о суммах выручки, о взаимных расчетах, не отраженных в документах, и др.; оборудование, используемое для изготовления неучтенной продукции, сама неучтенная продукция, выручка от ее реализации, не отраженная в документах; тара от продукции, которая не была оприходована; книга продаж, книга покупок, контрольные кассовые ленты, запасные кассовые аппараты, не числящиеся на балансе организации; записные книжки, в том числе электронные; компьютеры и другие носители компьютерной информации, оргтехника; нормативные документы с пометками в тексте и на полях, которые могут свидетельствовать об осведомленности определенных лиц о нормативном порядке учета объектов налогообложения и порядке расчета и уплаты налогов и страховых взносов<sup>1</sup>.

Разумеется, при обыске могут быть обнаружены другие предметы и документы, значимые не только для дела, но и свидетельствующие о совершении иных преступлений. Местами проведения обысков могут быть те же помещения, что и при производстве выемок. Однако более эффективными являются обыски по месту жительства руководителей предприятия, бухгалтерских работников, а также обыски принадлежащих им дач, гаражей, автомобилей и подсобных помещений<sup>2</sup>.

Рассмотрев особенности производства обыска и выемки, остановимся более детально на особенностях взаимодействия правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений.

Совершенствование производства по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов и сборов, повышение эффективности и оптимизация доказательственной деятельности в современных условиях немыслимы без правильной организации взаимодействия правоохранительных органов.

На сегодняшний день борьба с преступлениями в налоговой сфере – это

---

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

<sup>2</sup> Богданов А.В. Проблемы выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения // Вестник Московского университета МВД России. 2014. № 7. С. 185.



многоплановая и системная проблема, решить которую можно только объединив совместные усилия со стороны ОВД, иных государственных органов. В связи с этим, вопросы взаимодействия правоохранительных органов имеют большую практическую значимость. На наш взгляд, взаимодействие представляет собой совокупность взаимосвязанных индивидуальных действий, объединенных циклической причинной зависимостью, при которой поведение каждого из субъектов является также стимулом, и реакцией на поведение других участников. В данном понимании взаимодействие ОВД при расследовании преступлений в налоговой сфере подразумевает взаимосвязь существенного перечня субъектов на разных процессуальных и смысловых уровнях<sup>1</sup>.

Уголовные дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198 – 199.4 УК РФ, возбуждают и расследуют следователи СК РФ. Как отмечает Н.А. Табакова, успешность расследования налоговых преступлений во многом зависит от эффективности взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками. Качественное расследование и раскрытие налоговых преступлений может быть осуществлено только в условиях совместной реализации процессуальных действий и оперативно-розыскных мероприятий. Качество последних напрямую зависит от профессионального уровня оперативного сотрудника в части деятельности по сбору сведений об активах и имуществе налоговых преступников; о лицах, совершающих преступления рассматриваемой категории; методах и способах совершения налоговых преступлений<sup>2</sup>. Взаимодействие следователя с оперативными сотрудниками может производиться в следующих формах: выполнение письменных поручений следователя (ст. 38 УПК РФ) о проведении оперативно-розыскных мероприятий и иных поручений; своевременный взаимный обмен полученной

---

<sup>1</sup> Дзестелов Х.А., Дьяков А.Н. Проблемы взаимодействия ОВД при расследовании налоговых преступлений // Проблемы правоохранительной деятельности. 2011. № 1. С. 50.

<sup>2</sup> Табакова Н.А. О взаимодействии следственных и оперативно-розыскных подразделений при расследовании налоговых преступлений // Вестник Краснодарского университета МВД России. 2014. № 4(14). С. 27.

информацией; совместное проведение отдельных следственных действий и криминалистических операций; совместное обсуждение результатов проведения следственной и оперативно-розыскной работы и др.

Формы взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками в зависимости от нормативной регламентации могут быть процессуальными и организационно-тактическими (непроцессуальными).

В качестве основной процессуальной формы взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками при расследовании преступлений в налоговой сфере является следственно-оперативная группа (СОГ). Данная форма взаимодействия позволяет оптимально объединять и согласовывать возможности и усилия следователя и оперативных сотрудников. Процессуальное взаимодействие следователя и оперативных сотрудников осуществляется в соответствии с нормами УПК РФ, непроцессуальное взаимодействие регламентируется нормативными актами ведомственного уровня. В рамках непроцессуального взаимодействия следователь предоставляет помощь оперативным сотрудникам в правовой оценке оперативных материалов; при совместном обсуждении материалов; при выполнении запросов и поручений непроцессуального характера и др.

Взаимодействие правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений, на наш взгляд, было бы более качественным и эффективным при принятии на федеральном уровне межведомственной инструкции об организации взаимодействия следственных органов СК РФ и территориальных органов МВД России на региональном уровне при выявлении, раскрытии и расследовании налоговых преступлений. Формы и основные направления взаимодействия правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений должны получить прочную нормативно-правовую основу. Также в нормах вышеуказанной инструкции необходимо предусмотреть сроки выполнения действий в рамках разных форм взаимодействия. Это связано с тем, что зачастую правоохранительные органы не всегда оперативно выполняют поручения следователя, совершают иные

процессуальные действия в рамках взаимодействия при расследовании налоговых преступлений. Ввиду отсутствия соответствующей нормативно-правовой основы правоохранительным органам сложно добиться объединения совместных усилий, направленных на решение задач, связанных с расследованием и раскрытием налоговых преступлений.

В качестве отдельной проблемы в рассматриваемой сфере также следует выделить отсутствие в нормах уголовно-процессуального законодательства альтернативной подследственности по делам о налоговых преступлениях<sup>1</sup>. Направляемые сотрудниками полиции материалы о налоговых преступлениях, как правило, из региональных управлений СК РФ передаются для рассмотрения в их низовые (районные, межрайонные и др.) подразделения. Однако, у следователей указанных подразделений, как правило, в производстве находятся и дела других категорий (о совершенных тяжких и особо тяжких преступлениях: убийство, изнасилование и др.), которые также относятся к их подследственности. В таких случаях следователю зачастую бывает сложно «перестроиться» и разобраться в экономических расчетах, связанных с уплатой налогов.

Изложенные выше проблемы нуждаются в разрешении и внесении необходимых изменений, дополнений в нормы законодательства. По нашему мнению, на законодательном уровне необходимо закрепить понятие «взаимодействие правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений». Также необходимо четко регламентировать совместную деятельность заинтересованных служб и ведомств посредством принятия соответствующей межведомственной инструкции.

Итак, на практике наиболее часто проводимыми следственными действиями при расследовании налоговых преступлений выступают: осмотр документов; обыск; выемка документов; допрос подозреваемого (обвиняемого);

---

<sup>1</sup> Галимуллина Н.А. Выездная налоговая проверка как инструмент взаимодействия налоговой службы и органов внутренних дел // Вестник Уфимского юридического института МВД России. 2018. № 2. С. 49.

допрос свидетелей. Обыск и выемка являются наиболее важными следственными действиями на первоначальном этапе расследования налоговых преступлений. 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 и др. По возможности должны изыматься подлинные документы, так как копии впоследствии могут быть не признаны судом в качестве доказательств. При проведении выемок и обысков много трудностей возникает при изъятии компьютерной техники. При проведении обыска, следует учитывать, что для уничтожения компьютерной информации требуется несколько минут. Поэтому необходимо заранее спланировать действия так, чтобы исключить возможность уничтожения информации.

По результатам анализа основ взаимодействия правоохранительных органов в ходе расследования налоговых преступлений, мы пришли к выводу о том, что качественное взаимодействие следователя с оперативными сотрудниками является важнейшим условием полного, всестороннего и быстрого расследования налоговых преступлений. Там, где следователь и оперативный сотрудник работают в атмосфере сотрудничества, доверия и согласованности действий быстро реализуются оперативные материалы, качественно расследуется и раскрывается уголовное дело.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенный анализ в данной работе позволил нам сформулировать следующие выводы и внести некоторые рекомендации по совершенствованию тактики расследования налоговых преступлений:

1. Налоговыми преступлениями признаются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц. Система налоговых преступлений может быть представлена в следующем виде: I группа (налоговая система выступает в качестве основного объекта уголовно-правовой охраны) – это ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ; II группа – ст.ст. 170, 173, 194 УК РФ (налоговая система выступает в качестве дополнительного объекта уголовно-правовой охраны). Непосредственным объектом налогового преступления выступают отношения, складывающиеся между государством и налогоплательщиком, в сфере взимания налогов. Предметом общественных отношений в налоговой системе России выступают сами налоги и другие платежи, направляемые для финансирования публичных расходов. Объективная сторона преступлений против налоговой системы состоит в уклонении от уплаты налогов действиями, прямо предусмотренными уголовным законом. Большинство составов преступлений против налоговой системы (ст.ст. 173, 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ) сконструированы как материальные. Субъектами рассматриваемых преступлений могут быть, согласно ст. 19 и 20 УК РФ вменяемые лица, достигшие 16-летнего возраста. Кроме того, субъектом преступления, предусмотренного ст. 170 УК РФ может быть только должностное лицо, использующее свое служебное положение. Субъектом преступления, предусмотренного ст. 194 УК РФ, является лицо, ответственное за уплату таможенных платежей (декларант). Субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, должен быть налогоплательщиком данного налога. По ст. 199 УК РФ субъектом преступления является руководитель организации, по ст.

199.1 УК РФ – налоговый агент; по ст. 199.2 УК РФ – собственник или руководитель организации; иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации; индивидуальный предприниматель. Субъективная сторона преступлений против налоговой системы характеризуется исключительно умышленной формой вины.

2. Расследование и раскрытие преступлений в сфере налогообложения 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 данных преступлений; личность виновного в совершении налогового преступления; иные обстоятельства совершения преступления.

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

4. Основными поводами для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях являются: сообщения, поступающие из налоговых органов; сообщения, поступающие из ОВД. ФЗ от 29 июля 2017 № 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. При этом, ст. 144 УПК РФ дополнена ч. 7-9. 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.

5. 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. При этом, при предусмотрении соответствующего перечня материалов на законодательном уровне налоговые органы смогут без трудностей подготовить его и передать в следственные органы. На основании изложенного, признаем целесообразным конкретизировать в рамках ст. 144 УПК РФ перечень материалов, направляемых органами ФНС в следственные органы, для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях.

6. Отдельно необходимо отметить низкую эффективность процессуальных мероприятий, потому что следователю, на основании переданной информации из налогового органа, тяжело разбираться в специфической налоговой области, которая содержит формулы, коэффициенты,

термины, для этого необходимо приглашать специалиста налоговой службы, который подготовил материал, чтобы получить консультационную помощь. Подобная двойная работа в отношении одного и того же материала дела отрицательно влияет на своевременность в принятии должностными лицами следственных решений, а также понижает эффективность работы налоговиков. Вместе с тем, отдельные случаи требуют срочного принятия решения в отношении поступивших материалов от налогового органа. На основании изложенного, признаем целесообразной личную передачу специалистом ФНС материалов налоговых органов в следственные органы с одновременным предоставлением консультационной помощи. Данная мера позволит сократить сроки рассмотрения поступивших материалов следственными органами, облегчит работу следователя при изучении материалов, связанных с налоговой сферой.

7. Проанализировав порядок рассмотрения сообщения о налоговом преступлении, мы пришли к выводу о том, что сроки, фигурирующие 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. 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. На основании изложенного, признаем целесообразным снизить сроки, фигурирующие в процедуре рассмотрения сообщения о налоговом преступлении.

8. Допрос подозреваемых (обвиняемых) в совершении налоговых преступлений является одним из наиболее сложных следственных действий. Тактика допроса подозреваемого (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 подозреваемого (обвиняемого) могут сложиться следующие виды следственных ситуаций: бесконфликтная ситуация, при которой подозреваемый (обвиняемый) владеет искомой информацией об обстоятельствах совершенного преступления и желает объективно и достоверно передать данную информацию следователю; конфликтная ситуация без строгого соперничества, при которой подозреваемый (обвиняемый) владеет информацией об обстоятельствах совершенного преступления, но не желает сообщать данную информацию следователю; конфликтная ситуация со строгим соперничеством, при которой подозреваемый (обвиняемый) владеет информацией об обстоятельствах расследуемого преступления, однако, умышленно не сообщает данную информацию или искажает ее; подозреваемый (обвиняемый) воспользовался конституционно гарантированным правом отказа от дачи показаний. При производстве допроса подозреваемого (обвиняемого) в совершении налоговых преступлений следователь использует приемы эмоционального, логического и психологического воздействия.

9. Использование специальных знаний при расследовании налоговых преступлений позволяет установить истину по уголовному делу, получить определенные результаты, имеющие доказательственное значение. При расследовании преступлений назначаются различные виды экспертиз: налоговая, судебно-бухгалтерская, судебно-товароведческая и др.

10. Обыск и выемка являются наиболее важными следственными действиями на первоначальном этапе расследования налоговых преступлений. 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

товарах и др. По возможности должны изыматься подлинные документы, так как копии могут быть не признаны судом в качестве доказательств. При проведении выемок и обысков много трудностей возникает при изъятии компьютерной техники. При проведении обыска, следует учитывать, что для уничтожения компьютерной информации требуется несколько минут. Поэтому необходимо заранее спланировать действия так, чтобы исключить возможность уничтожения информации.

11. 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 подозреваемых (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; фиксация внимания на отдельных сторонах, признаках доказательства; сопровождение процесса предъявления доказательства пояснением условий, механизма образования, обстоятельств его обнаружения; предъявление вещественного доказательства с демонстрацией возможности технико-криминалистических средств по выявлению и расшифровке скрытой информации, содержащейся в этом источнике. Применение данных рекомендаций на практике, на наш взгляд, будет способствовать формированию у обвиняемого убеждения в бесполезности сокрытия им обстоятельств совершения налогового преступления.

12. Взаимодействие правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений, на наш взгляд, было бы более качественным и

эффективным при принятии на федеральном уровне межведомственной инструкции об организации взаимодействия следственных органов СК РФ и территориальных органов МВД России на региональном уровне при выявлении, раскрытии и расследовании налоговых преступлений. Формы и основные направления взаимодействия правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений должны получить прочную нормативно-правовую основу. Также в нормах вышеуказанной инструкции необходимо предусмотреть сроки выполнения действий в рамках разных форм взаимодействия. Это связано с тем, что зачастую правоохранительные органы не всегда оперативно выполняют поручения следователя, совершают иные процессуальные действия в рамках взаимодействия при расследовании налоговых преступлений. Ввиду отсутствия соответствующей нормативно-правовой основы правоохранительным органам сложно добиться объединения совместных усилий, направленных на решение задач, связанных с расследованием и раскрытием налоговых преступлений.

Таким, образом, сформулированные нами изменения усовершенствуют существующие процессуальные и тактические основы расследования налоговых преступлений и будут способствовать их более эффективному раскрытию и расследованию.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

- 1 Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 (ред. от 21 июля 2014 № 11-ФКЗ) // Российская газета. 1993. 25 декабря.
- 2 Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 29 сентября 2019 № 325-ФЗ) // Российская газета. 1998. 06 августа.
- 3 Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение №1 к Договору о Таможенном кодексе евразийского экономического союза) // Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org>.
- 4 Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 № 174-ФЗ (ред. от 04 ноября 2019 № 354-ФЗ) // Российская газета. 2001. 22 декабря.
- 5 Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 № 63-ФЗ (ред. от 04 ноября 2019 № 354-ФЗ) // Российская газета. 1996. 19 июня.
- 6 Федеральный закон от 29.07.2017 №25-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» // Собрание законодательства РФ. 04.08.2017. №172.
- 7 Федеральный закон от 31 мая 2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности» // Собрание законодательства РФ. 04.06.2001. №23. Ст.2291.

8 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. 2007. №23.

9 Состояние преступности в России на 2016 – 2018 URL: <https://mvd.ru/Deljatelnost/statistics/> (дата обращения: 15.08.2019).

## РАЗДЕЛ II 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 Арутюнян, М.Г. Обстановка совершения преступления в сфере уклонения от уплаты налогов / М.Г. Арутюнян // Наука. Практика. Право. 2018. № 9. С. 134 – 139.

5 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.

6 Бадзгаразде, Т.А. Практика расследования налоговых преступлений / Т.А. Багдзгаразде // Современная наука. 2017. № 2(5). С. 5 – 12.

7 Бадисов, С.Л. Криминалистическая характеристика лиц, совершивших налоговые преступления / С.Л. Бадисов // Вестник ЮУрГУ. Серия «Право». 2013. № 2(18). С. 142 – 146.

- 8 Башкатова, Г.А. Особенности выдвижения и проверки версий при планировании расследования налоговых преступлений / Г.А. Башкатова // Евразийский научный журнал. 2019. № 10. С. 123 – 126.
- 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 Бойченко, А.В. Некоторые вопросы криминалистической характеристики, имеющие значение для установления субъекта налоговых преступлений / А.В. Бойченко // Общественные и гуманитарные науки. 2017. № 6. С. 78 – 85.
- 11 Бокарев, М.А. Программы расследования налоговых преступлений в типичных следственных ситуациях / М.А. Бокарев // Право и современность. 2008. Вып. 3. С. 199 – 204.
- 12 Боровиков, А.В. Психологические и тактические особенности допроса подозреваемого (обвиняемого) при расследовании налоговых преступлений / А.В. Боровиков // Вестник ВолГУ. 2016. № 2(13). С. 118 – 123.
- 13 Брагин, А.П. Уголовное право: учебник / А.П. Брагин. М.: Норма, 2013. 458 с.
- 14 Буторов, А.Н. Экономическая информация и криминалистическая характеристика налоговых преступлений / А.Н. Буторов // Бизнес в законе. 2012. № 4. С. 22 – 27.
- 15 Виноградов, А.А. Криминалистическое обеспечение расследования преступлений как научная категория криминалистики / А.А. Виноградов // Академическая мысль. 2018. № 3. С. 10 – 19.
- 16 Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности: монография / Б.В. Волженкин. СПб, Пресс, 2002. 158 с.
- 17 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.
- 18 Гадельшин, Р.И. Криминалистика: учебник / Р.И. Гадельшин. М.: Юрайт, 2016. 530 с.

- 19 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.
- 20 Голикова, В.В. Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве / В.В. Голикова // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина. 2019. № 5. С. 56 – 63.
- 21 Головки, Л.В. Уголовный процесс: учебник / Л.В. Головки. М.: Приор, 2017. 436 с.
- 22 Гордеев, А.Ю., Хорьяков, С.Н. Особенности доказывания при расследовании налоговых преступлений / А.Ю. Гордеев, С.Н. Хорьяков // Вестник Белгородского юридического института МВД России. 2017. № 2. С. 22 – 27.
- 23 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.
- 24 Дзестелов, Х.А., Дьяков, А.Н. Проблемы взаимодействия ОВД при расследовании налоговых преступлений / Х.А. Дзестелов, А.Н. Дьяков // Проблемы правоохранительной деятельности. 2011. № 1. С. 50 – 58.
- 25 Дубровин, В.В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов / В.В. Дубровин // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 3(100). С. 170 – 174.
- 26 Егоров, В.А. Личность налогового преступника / В.А. Егоров // Актуальные проблемы экономики и права. 2016. № 2. С. 149 – 155.
- 27 Ермакова, О.В. Проблемы определения личного интереса в составе неисполнения обязанностей налогового агента / О.В. Ермакова // Вестник Уральского юридического института МВД России. 2018. № 3. С. 61 – 67.
- 28 Ефимова, В.В. Влияние криминальной схемы уклонения от уплаты налогов на выбор методики расследования налоговых преступлений / В.В.

Ефимова // Сибирские уголовно-процессуальные и криминалистические чтения. 2019. № 1. С. 108 – 114.

29 Ефимова, Д.В. Проблемы применения уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений / Д.В. Ефимова // Общество и право. 2019. № 2. С. 89 – 94.

30 Зеленский, В.Д., Меретуков, Г.М. Криминалистика: учебник / В.Д. Зеленский, Г.М. Меретуков. М.: Юрайт, 2015. 498 с.

31 Замытская, О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовная ответственность / О.А. Замытская // Вестник науки и образования. 2018. № 10. С. 147 – 153.

32 Захарченко, А.Ю. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления / А.Ю. Захарченко // Научные труды Северо-Западного государственного университета. 2018. № 1(18). С. 172 – 177.

33 Золотухин, И.А. К вопросу о взаимодействии органов предварительного расследования с налоговыми органами в рамках доследственной проверки сообщения об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации / И.А. Золотухин // Общество и право. 2019. № 1(18). С. 42 – 46.

34 Иксанов, Р.А. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности / Р.А. Иксанов // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2018. № 2. С. 88 – 93.

35 Ищенко, И.П., Топорков, А.А. Криминалистика: учебник / И.П. Ищенко, А.А. Топорков. М.: Норма, 2013. 738 с.

36 Кирсанов, А.С. Особенности расследования преступлений по ст. 199 УК РФ / А.С. Кирсанов // Молодой ученый. 2017. № 1(135). С. 84 – 90.

37 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 – 16.

38 Кочои, С.М. Уголовное право: учебник / С.М. Кочои. М.: Проспект, 2015. 439 с.



- 39 Кузьмичева, Е.В. Исполнение обязанности по уплате налогов / Е.В. Кузьмичева // Молодой ученый. 2017. № 16(150). С. 231 – 239.
- 40 Lupinskaya, P.A. Уголовно-процессуальное право Российской Федерации: учебник / П.А. Лупинская. М.: Норма, 2014. 498 с.
- 41 Матушкина, Н.В. Особенности возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям / Н.В. Матушкина // Вестник Удмуртского университета. 2017. Том 27. Вып. 5. С. 140 – 147.
- 42 Назырова, Н.А. Вопросы расследования преступлений, предусмотренных ст. 173.1 УК РФ / Н.А. Назырова // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2019. № 10. С. 87 – 93.
- 43 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.
- 44 Орлов, А.А. Уголовная ответственность за неуплату налогов / А.А. Орлов // Проблемы в российском законодательстве. 2018. № 7. С. 39 – 44.
- 45 Поломошных, И.В. Состояние налоговой преступности в России / И.В. Поломошных // Инновационная наука. 2019. № 3. С. 89 – 94.
- 46 Поломошных, И.В. Профилактика налоговой преступности в России / И.В. Поломошных // Инновационная наука. 2019. № 1. С. 34 – 40.
- 47 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 – 86.
- 48 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.
- 49 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.
- 50 Середа, И.М. Уклонение от уплаты налогов и сборов, налоговые преступления, преступления против налоговой системы: понятие,

характеристика, классификация / И.М. Середа // Бизнес в законе. 2015. № 1. С. 116 – 122.

51 Скороделова, Е.И. Исходные следственные ситуации по делам о налоговых преступлениях и планирование их разрешения / Е.И. Скороделова // Российский юридический журнал. 2016. № 4. С. 90 – 95.

52 Стифоров, Ю.О. Расследование налоговых преступлений в условиях цифровой экономики / Ю.О. Стифоров // Право и современная экономика. 2019. № 2. С. 67 – 73.

53 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. 103 – 106.

54 Табакова, Н.А. О взаимодействии следственных и оперативно-розыскных подразделений при расследовании налоговых преступлений / Н.А. Табакова // Вестник Краснодарского университета МВД России. 2014. № 4(14). С. 27 – 33.

55 Табакова, Н.А. Особенности допроса обвиняемого по делам о налоговых преступлениях / Н.А. Табакова // Общество и право. 2014. № 5(37). С. 240 – 244.

56 Чельшева, О.В. Криминалистика: учебник / О.В. Чельшева. М.: Норма, 2017. 538 с.

57 Шамгунов, Д.З. Криминалистическая характеристика противодействия расследованию преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов / Д.З. Шамгунов // Инновационная наука. 2017. № 3. С. 10 – 18.

58 Шапиро, Л.Г. О способах совершения налоговых преступлений / Л.Г. Шапиро // Информационная безопасность регионов. 2016. № 1(22). С. 58 – 64.

59 Криминалистика: учебник / под ред. Н.П. Яблокова. М.: Проспект, 2016. 437 с.

## РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

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

2 Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2006. № 39.

3 Приговор Промышленного районного суда г. Ставрополя от 29 мая 2019 по делу № 1-626/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

4 Приговор Псковского городского суда от 21 мая 2019 по делу № 1-102/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

5 Приговор Ардонского районного суда Республики Северная Осетия-Алания от 27 марта 2019 по делу № 1-40/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

6 Приговор Калининского районного суда г. Тюмени от 06 марта 2019 по делу № 1-108/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

7 Приговор Ленинского районного суда г. Курска от 22 февраля 2019 по делу № 1-588/2018. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

8 Приговор Кимрского городского суда Тверской области от 29 января 2019 по делу № 1-121/2018. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

9 Приговор Куйбышевского районного суда г. Омска от 25 января 2019 по делу № 1-25/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

10 Приговор Калининского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан от 22 января 2019 по делу № 1-28/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

11 Приговор Таганрогского городского суда Ростовской области от 17 января 2019 по делу № 1-76/2019. Режим доступа: <https://sudact.ru>.

- 12 Постановление ФАС Приволжского округа от 06 августа 2013 по делу № А12-31578/2012. Режим доступа: <https://sudact.ru>.
- 13 Приговор Кузьминского районного суда г. Москвы по делу от 09 декабря 2010 № 1-836/2010. Режим доступа: <http://kuzminsky.msk.sudrf.ru>.
- 14 Приговор Рудничного районного суда г. Прокопьевска Кемеровской области от 20 мая 2008 № 1-90/2008. Режим доступа: Режим доступа: <http://www.psr.sudrf.ru/>.
- 15 Архив Алтайского краевого суда. URL: <https://rospravosudie.com>. (дата обращения: 15.08.2019).
- 16 Архив Московского областного суда. URL: <https://rospravosudie.com>. (дата обращения: 15.08.2019).

#### РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

- 1 Козлов, С.В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С.В. Козлов. Н.Новгород, 2000. 21 с.
- 2 Кучеров И.И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дисс. ... докт. юрид. наук. / И.И. Кучеров. Москва. 1999.
- 3 Яни, П.С. Актуальные проблемы уголовной ответственности за экономические и должностные преступления: автореф. дис. ... докт. юрид. наук / П.С. Яни. Москва, 1996. 413 с.