

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»
Институт права
(наименование института полностью)

Кафедра «Уголовное право и процесс»
(наименование)

40.03.01 Юриспруденция
(код и наименование направления подготовки, специальности)

Уголовно-правовой
(направленность (профиль) / специализация)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)

на тему «Методика расследования налоговых преступлений»

Обучающийся

Е.В. Студенко
(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

канд. мед. наук, Т.В. Моисеева
(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2023

Аннотация

Стабильная и устойчивая экономика является основой успешного развития и эффективного функционирования государства, а также гарантом высокого уровня жизни населения. Однако преступная деятельность, особенно в сфере экономики, может нанести серьезный ущерб.

Значительную долю в структуре всех преступлений, совершаемых в Российской Федерации, составляют экономические преступления. Особое место среди экономических преступлений занимают преступления в сфере налогообложения. Налоговые преступления имеют серьезные последствия для экономики и общества в целом. Они приводят к сокращению налоговых поступлений в бюджет и оказывают негативное влияние на финансирование социальных программ и развитие инфраструктуры.

Цель исследования: комплексный анализ методики расследования налоговых преступлений.

Для достижения указанной цели необходимо решить определенные работой задачи:

- исследовать понятие, сущность и признаки налоговых преступлений;
- рассмотреть классификацию налоговых преступлений;
- изучить типичные следственные ситуации и основные направления расследования налоговых преступлений;
- изучить программы расследования налоговых преступлений в типичных следственных ситуациях;
- рассмотреть обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании налоговых преступлений.

Структурно выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав, включающих пять параграфов, заключения, списка используемой литературы и используемых источников.

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Общая характеристика налоговых преступлений	7
1.1 Понятие, сущность и признаки налоговых преступлений	7
1.2 Классификация налоговых преступлений	13
Глава 2 Особенности методики расследования налоговых преступлений	18
2.1 Типичные следственные ситуации и основные направления расследования	18
2.2 Программы расследования в типичных следственных ситуациях	22
2.3 Обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании	32
Заключение	44
Список используемой литературы и используемых источников	46

Введение

Налоговая система государства является ключевым инструментом регулирования экономических отношений в обществе. Налоги, сборы и другие обязательные платежи выступают основным источником формирования бюджета любого уровня (федеральный, региональный, местный). Следовательно, функционирование и развитие самого государства и его субъектов, развитие всех сфер общественной жизни, а также реализация государственных проектов и программ во многом зависят от бюджета, в структуре доходов которого наибольший удельный вес занимают налоговые поступления.

В наше время все больше налогоплательщиков стремятся к тому, чтобы уменьшить свою налоговую нагрузку. Вместе с этим увеличивается число противоправных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Рост налоговых преступлений оказывает серьезное отрицательное влияние на государственный бюджет. Значительные суммы денежных средств остаются недоимкой, что создает проблемы для финансирования государственных программ, социальных нужд и инфраструктурных проектов, следовательно, затрудняет развитие страны и снижает качество жизни граждан. Кроме того, такое положение дел имеет негативные последствия для экономики страны в целом.

Более того, пренебрежение налоговыми обязательствами имеет потенциальную угрозу для безопасности страны. Ухудшение экономической ситуации может создать социальное напряжение и нестабильность, что в свою очередь может спровоцировать возникновение конфликтов и нарушение общественного порядка.

Растущее число случаев неуплаты налогов как юридическими, так и физическими лицами в Российской Федерации представляет серьезную и насущную проблему. Это массовое явление оказывает значительный негативный эффект на государственный бюджет, серьезно влияет на

экономическую жизнь страны и представляет угрозу для ее экономической безопасности.

Налоговые преступления представляют серьезную угрозу финансовым интересам государства, обществу и экономике в целом. Эти преступления приводят к значительным финансовым потерям, снижают доходы государственного бюджета и могут негативно сказываться на финансировании государственных программ и услуг, включая здравоохранение, образование и социальную защиту.

Степень научной разработанности темы исследования. В научной и учебной литературе вопросы методики расследования налоговых преступлений освещались в трудах следующих ученых: И.М. Середа, А.Г. Кот, И.И. Кучеров, Б.В. Яценко, М.О. Маслова, П.А. Абдурахманова и другие.

В современной общественно-политической и криминогенной обстановке существует необходимость в систематизации знаний в области методики расследования налоговых преступлений для нивелирования проблем криминалистического обеспечения процесса расследования налоговых преступлений.

Объектом исследования выступает преступная деятельность правонарушителей, а также деятельность правоохранительных органов по расследованию налоговых преступлений.

Предмет исследования – особенности методики расследования налоговых преступлений.

Цель исследования: комплексный анализ методики расследования налоговых преступлений.

Для достижения указанной цели необходимо решить определенные работой задачи:

- исследовать понятие, сущность и признаки налоговых преступлений;
- рассмотреть классификацию налоговых преступлений;
- изучить типичные следственные ситуации и основные направления

расследования налоговых преступлений;

- изучить программы расследования налоговых преступлений в типичных следственных ситуациях;
- рассмотреть обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании налоговых преступлений.

Методологической основой исследования выступают такие общенаучные методы, как методы диалектической логики, индукция и дедукция, аналогия, анализ, а также формально-юридический и сравнительно-правовой методы.

Структурно выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав, включающих пять параграфов, заключения, списка используемой литературы и используемых источников.

Глава 1 Общая характеристика налоговых преступлений

1.1 Понятие, сущность и признаки налоговых преступлений

С переходом страны от плановой экономики к рыночной начала формироваться современная налоговая система Российской Федерации. В начале 1990-х годов в основной закон Российской Федерации – Конституцию были добавлены положения, формирующие основу рыночной экономики и, в частности, налоговой системы. В Конституции впервые была закреплена обязанность граждан платить налоги и сборы.

Согласно ст. 57 Конституции РФ, а также п. 1 ст. 3 и пп. 1 п.а 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» [14].

Одним из ключевых аспектов общественной опасности налоговой преступности является умышленное неисполнение каждым гражданином своей конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Это приводит к существенному сокращению доходов государства и, следовательно, нарушает нормальное функционирование системы государственной экономики.

Налоговые поступления являются важным источником доходов государственного бюджета, который используется для финансирования различных общественных программ и проектов, таких как здравоохранение, образование, социальная защита, инфраструктурные развития и др. Налоговые поступления позволяют правительству осуществлять свои функции и обеспечивать нужды общества в соответствии с установленными приоритетами. Умышленное уклонение от уплаты налогов может привести к негативным последствиям для экономики и общества в целом, так как существенно снижает объем поступлений в бюджет и создает препятствия для эффективного функционирования системы государственной экономики.

В отечественной системе норм права не существует четкого и

однозначного термина, определяющего налоговое преступление, несмотря на несколько несистематических упоминаний о нем. Понятие налогового преступления разработано и распространено в сфере правоприменения, особенно в уголовно-правовой доктрине.

В налоговом и уголовном законодательстве «отсутствует ясное определение или трактовка понятия «налоговое преступление». На данный момент в УК РФ в разд. VIII «Преступления в сфере экономики», в гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» сформулированы статьи, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления, в том числе две статьи – за уклонение от уплаты налогов – ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица» и ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и сборов с организации» [27].

Термин «налоговые преступления» был сформулирован и дальше развит в научных исследованиях в области уголовного права. При изучении данного понятия сталкиваются с различными точками зрения на его толкование.

Таким образом, понятие налогового преступления остается относительным и подвергается различным толкованиям в научных и правовых дискуссиях. Разные авторы и специалисты могут предлагать разные подходы и критерии для определения понятия налогового преступления, исходя из анализа элементов преступления, мотивов, характера действий и их последствий.

В своих научных трудах И.М. Середа утверждает, что «налоговые преступления представляют собой деяния, которые осуществляются в границах хозяйственной деятельности определенного субъекта и несут ущерб государственным экономическим интересам в области сбора налогов с юридических и физических лиц, а также в области формирования бюджета» [21, с. 14].

По мнению П.А. Батайкина «налоговое преступление представляет собой деяние, производимое субъектом в экономическом поле с нарушением налогового законодательства и дестабилизирующее общественные отношения

в части формирования бюджета от уплаты налогов» [7, с. 12].

А.Г. Кот в своих работах применяет более узкую трактовку понятия «налоговые преступления». Так, он определяет налоговые преступления как «общественно опасные умышленные деяния, запрещенные уголовным законом, которые совершаются специальным субъектом – налогоплательщиком и посягают на установленный порядок налогообложения» [15, с. 30]. Ограничение круга лиц, считающихся субъектами преступления в отношении налогов, противоречит статье 199.1 УК РФ. Данная статья предусматривает ответственность налоговых агентов, которые осуществляют расчет, удержание и перечисление налогов в бюджетную систему России. Следует также учитывать, что в нашей стране юридические лица являются налогоплательщиками в соответствии со статьей 19 НК РФ, но уголовная ответственность по статье 199 УК РФ возлагается только на физических лиц – руководителей или уполномоченных лиц организации. В связи с этим, ограничение круга лиц до уровня налогоплательщика может иметь отрицательные последствия. Включение термина «налогоплательщик» в уголовное законодательство приведет к противоречию между определением из НК РФ и положениями УК РФ, который запрещает рассматривать юридическое лицо в качестве субъекта уголовной ответственности [19]. Это может создать сложности в применении законодательства в данной сфере из-за возникновения противоречий между нормами двух кодексов.

В научных трудах И.И. Кучерова представлено наиболее точное определение налоговых преступлений. Он предлагает «разделить все преступления, связанные с налогообложением, на две категории: налоговые преступления и преступления против порядка налогообложения. Первая категория включает преступления, связанные с уклонением от обязанностей по начислению и уплате налогов, а вторая категория включает преступления, направленные на нарушение установленного порядка деятельности налоговых органов, контроля и привлечения виновных к ответственности. Исследование

налоговых преступлений и налоговой преступности, проведенное И.И. Кучеровым, детально обосновывает необходимость признания налоговой преступности как самостоятельного вида преступлений. Налоговые преступления имеют свою специфическую область, особый круг лиц, и ряд других отличительных особенностей. Все это свидетельствует о необходимости признания налоговых преступлений как самостоятельной категории в области экономической преступности» [16, с. 47].

По мнению Б.В. Яценко, «налоговые преступления посягают на общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета и внебюджетных фондов» [30, с. 202].

М.О. Маслова и П.А. Абдурахманова в своих научных трудах описывают налоговые преступления, как «предусмотренные уголовным законом виновно совершенные противоправные общественно опасные деяния (действия или бездействие), посягающие на действующую налоговую систему, за которые предусмотрена уголовная ответственность» [18, с. 359].

Сфера налогообложения является важным аспектом экономической деятельности и подвергается контролю не только законодательства о налогах и сборах, но и других смежных областей права, таких как административная ответственность и уголовное законодательство.

Законодательство о налогах и сборах регулирует процедуры, ставки и сроки уплаты налоговых обязательств, а также устанавливает правила для составления и представления налоговой отчетности. Оно также определяет права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, механизмы обжалования налоговых решений и прочие аспекты налогового процесса.

Однако налогообложение также попадает под влияние административного и уголовного законодательства. Законодательство об административной ответственности устанавливает правила и наказания за нарушения налоговых норм и процедур, которые не достигают уровня уголовного правонарушения. Это может включать нарушения требований

налоговой отчетности, несоблюдение сроков уплаты налогов или невыполнение других налоговых обязательств. За такие нарушения могут применяться штрафы, конфискация имущества или другие административные меры.

В случаях серьезных и умышленных нарушений, которые причиняют значительный ущерб государственному бюджету или сопряжены с мошенничеством, применяется уголовное законодательство [10, с. 111]. Уголовное законодательство в области налогообложения определяет различные виды преступлений, такие как уклонение от уплаты налогов, фальсификация налоговой отчетности, легализация доходов из незаконных источников и др. За такие преступления могут быть применены наказания, включая тюремное заключение, штрафы и конфискацию имущества.

Процесс уголовного преследования в отношении налоговых преступлений должен инициироваться только в случае, если такие преступления причинили значительный ущерб государственному бюджету. Это мнение во многом соответствует официальной позиции законодателя, который определяет конкретную сумму ущерба, при достижении которой возникает уголовная ответственность для нарушителя [25, с. 136].

Для полного определения и понимания «налоговых преступлений» необходимо рассмотреть их характеристики и признаки. Часто ученые описывают «налоговые преступления» с помощью исчерпывающего списка признаков.

Важно отметить следующие «признаки налоговых преступлений»:

- общественная опасность деяния, то есть действия, которые представляют угрозу для общества и его экономики.
- вина субъекта преступления, то есть умышленное преступное поведение лица, совершившего преступление. Налоговые преступления совершаются только с прямым умыслом;
- нарушение законодательства о налогах и сборах, что означает нарушение норм и требований, установленных в соответствующих

налоговых законах и кодексах. Основная суть преступных действий субъектов налоговых преступлений заключается в уклонении от уплаты установленных налогов и сборов;

- существование уголовно-правового запрета, предусматривающего уголовную ответственность за совершение данного преступления;
- направлены на нарушение финансовых интересов государства и установленного порядка уплаты налогов и сборов;
- факторы, определяющие налоговые преступления, включают социальные, экономические и другие аспекты.
- предметом преступления являются налоги или сборы, которые должны быть перечислены в бюджет.
- субъектами налоговых преступлений являются налогоплательщики.
- уголовно-правовые нормы, регулирующие ответственность за налоговые преступления, имеют общий и широкий характер, охватывая различные ситуации и формы налоговых преступлений» [23, с. 87].

Таким образом, на основании рассмотренного в данном параграфе теоретического материала было установлено, что в отечественной системе норм права не существует четкого и однозначного термина, определяющего налоговое преступление. Данный термин разработан и распространен в сфере правоприменения, особенно в уголовно-правовой доктрине. Понятие налогового преступления остается относительным и подвергается различным толкованиям в научных и правовых дискуссиях. Разные авторы и специалисты могут предлагать разные подходы и критерии для определения понятия налогового преступления, исходя из анализа элементов преступления, мотивов, характера действий и их последствий.

Налоговые преступления обладают характерными признаками, которые помогают определить и классифицировать преступления в сфере налогообложения, а также определяют основу для привлечения нарушителей к уголовной ответственности.

1.2 Классификация налоговых преступлений

«В юридической науке и практике выделяют два вида налоговых деликтов – преступления и правонарушения. Различие между ними определяется их нормативностью. Нормативность уклонения от уплаты налогов как преступления состоит в том, что его понятие, конкретные виды закреплены и описаны в уголовном законе. Это позволяет четко обозначить предмет исследования, статистически и качественно его оценить, изучить применительно к статьям закона, предметно и практически значимо, опираясь на эмпирические проявления» [4, с. 181].

Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений является важным аспектом правовой системы и регулируется соответствующими нормами законодательства., в основном статьями 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3 и 199.4 УК РФ [27]. Диспозиции указанных статей УК РФ включают наименования, определяющие классификацию налоговых преступлений.

Таким образом, можно выделить следующие виды налоговых преступлений:

- уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов (ст. 198 УК РФ);
- уклонение от уплаты налогов, сборов или страховых взносов организацией (ст. 199 УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);
- сокрытие денежных средств или имущества организации, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2 УК РФ);
- уклонение страхователя - физического лица от уплаты обязательных страховых взносов (ст. 199.3 УК РФ);
- уклонение страхователя - организации от уплаты обязательных страховых взносов (ст. 199.4 УК РФ).

Помимо представленной выше классификации в юридической литературе

также представлены классификации налоговых преступлений, основанные на экономической сфере, уровне налога, времени совершения преступления и других факторах. Рассмотрим данные классификации налоговых преступлений.

Классификация налоговых преступлений в зависимости от сферы экономики, в которой они совершаются, позволяет более детально анализировать и изучать нарушения в конкретных отраслях и принимать эффективные меры для их предотвращения и пресечения. Каждая отрасль экономики имеет свои особенности и специфику налогообложения, что может создавать уникальные возможности для совершения преступлений или приводить к возникновению специфических видов налоговых преступлений.

«Классификация налоговых преступлений в зависимости от сферы экономики, в которой они совершаются:

- производство;
- торговля;
- финансы;
- строительство;
- сфера услуг и др.» [20, с. 188].

Такая классификация обусловлена не только теоретическими аспектами, но и практикой законодательства. Налоговые службы часто осуществляют проверки и аудиты в различных сферах экономики, чтобы выявить потенциальные налоговые правонарушения и преступления.

Классификация налоговых преступлений может осуществляться на основе объективной стороны состава преступления. По этому критерию они делятся на две категории:

- преступления, связанные с непредоставлением декларации о доходах (например, не предоставление декларации о доходах физического лица или декларации о прибыли организации);
- преступления, связанные с намеренным искажением или подделкой информации, включенной в представленную налоговую декларацию (например, это может быть завышение расходов или занижение

доходов с целью уменьшения налоговых обязательств) [20, с. 189].

Также классификация налоговых преступлений может быть основана на субъективной стороне состава преступления. В этом случае преступления могут быть классифицированы следующим образом:

- преступления, совершаемые с прямым умыслом и преднамеренной подготовкой. В данном случае лицо сознательно планирует и готовится к совершению преступления, включая подготовку искаженных данных о доходах, а также намерение скрыть совершенное преступление и другие действия.
- преступления, совершаемые с прямым умыслом и одновременным формированием намерения. В этом случае умысел и намерение формируются одновременно, без предварительной подготовки. Примером может быть моментальное включение искаженных сведений о доходах в налоговую декларацию с целью уклонения от уплаты налогов.

«Классификация налоговых преступлений в зависимости от уровня налога:

- федеральные (например, налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, акцизы и т.д.);
 - региональные (например, налог на недвижимость, налог на имущество организаций, транспортный налог и т.д.);
 - местные (налог на имущество физических лиц, земельный налог и т.д.)»
- [1, с. 194].

Данная классификация обусловлена различиями в налоговой системе и налоговых правилах на разных уровнях - федеральном, региональном и муниципальном.

Классификация налоговых преступлений в зависимости от направленности на один или несколько налогов:

- «моно-налоговые преступления, совершаемые в отношении одного конкретного налога (например, это может быть уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) или налога на прибыль);

- поли-налоговые преступления, совершаемые в отношении нескольких налогов одновременно (например, уклонение от уплаты нескольких налогов, таких как НДС, налог на доходы физических лиц и налог на имущество)» [20, с. 191].

Установление характера преступления, как моно- или поли-налогового, является важным шагом для определения применимых правовых норм, анализа доказательств и выбора, соответствующих методики и направлений расследования.

Классификация налоговых преступлений в зависимости от времени совершения преступления:

- «преступления, совершенные в рамках одного налогового периода, в течение которого осуществляется учет и уплата налогов. Примерами таких преступлений могут быть неправомерное уклонение от уплаты налогов или представление ложной информации в отчетности за конкретный налоговый период.
- преступления, длящиеся в нескольких налоговых периодах. Например, это может быть систематическое сокрытие доходов и уклонение от уплаты налогов в течение нескольких лет подряд. Такие преступления могут быть особенно серьезными, поскольку они характеризуются продолжительностью и систематичностью нарушений налогового законодательства» [1, с. 201].

Таким образом, в первой главе исследования подробно рассмотрена общая характеристика налоговых преступлений, а именно понятие, сущность и классификация налоговых преступлений. Было установлено, что в отечественной системе норм права не существует четкого и однозначного термина, определяющего налоговое преступление. Данный термин разработан и распространен в сфере правоприменения, особенно в уголовно-правовой доктрине. Разные авторы и специалисты могут предлагать разные подходы и критерии для определения понятия налогового преступления, исходя из анализа элементов преступления, мотивов, характера действий и их

последствий. Налоговые преступления обладают характерными признаками, которые помогают определить и классифицировать преступления в сфере налогообложения, а также определяют основу для привлечения нарушителей к уголовной ответственности.

В юридической литературе существует несколько подходов к классификации налоговых преступлений. Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений является важным аспектом правовой системы и регулируется соответствующими нормами законодательства., в основном статьями 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3 и 199.4 УК РФ [27]. Диспозиции указанных статей УК РФ включают наименования, определяющие классификацию налоговых преступлений. Также представлены классификации налоговых преступлений, основанные на экономической сфере, уровне налога, времени совершения преступления и других факторах.

Однако независимо от конкретной классификации, ключевыми критериями налоговых преступлений остаются умышленность преступления и значительный или особо значительный объем неуплаченных налогов.

Глава 2 Особенности методики расследования налоговых преступлений

2.1 Типичные следственные ситуации и основные направления расследования

«Преступления расследуются в конкретных условиях времени, места, окружающей среды, взаимосвязи с другими процессами объективной действительности, поведением лиц, оказавшихся в сфере уголовного судопроизводства, и под влиянием иных, порой остающихся неизвестными для следователя факторов. Эта сложная система взаимосвязей в итоге образует ту конкретную обстановку, в которой работает следователь и иные субъекты, участвующие в доказывании, и в которой протекает конкретный акт расследования. Такая обстановка получила в криминалистике общее название следственной ситуации» [1, с. 118].

В современных условиях широко применяется подход к разработке методики расследования определенных видов налоговых преступлений, который основан «на анализе типичных следственных ситуаций и предлагающий оптимальные наборы следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, специфичных для этих видов преступлений» [28, с. 228]. Этот подход позволяет установить общепризнанные рекомендации в области методики расследования, которые признаются и применяются в профессиональной среде. Он основан на анализе множества конкретных следственных ситуаций, возникающих в процессе расследования преступлений, и выявлении общих закономерностей и успешных практик. Результатом такого анализа являются рекомендации, которые содержат оптимальные перечни следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, необходимых при расследовании конкретных видов преступлений. Эти рекомендации помогают оптимизировать процесс расследования, повысить его эффективность и улучшить результативность следственных мероприятий. Кроме того, такой

подход способствует сбору и систематизации знаний и опыта, накопленных в области расследования преступлений, и их передаче между следователями и оперативными сотрудниками. Это позволяет создать общепризнанные стандарты и методы работы, которые способствуют повышению эффективности борьбы с преступностью.

Применение ситуационного подхода к преступной деятельности, способствует разработке научно обоснованных методических рекомендаций, которые учитывают особенности расследования схожих видов преступлений в различных криминальных ситуациях. Использование ситуационного подхода позволяет учитывать контекст и специфику каждой криминальной ситуации при разработке методических рекомендаций. Это помогает следователям и оперативным сотрудникам адаптировать свои действия и выбирать оптимальные следственные мероприятия в каждом конкретном случае. Например, при расследовании налоговых преступлений, совершенных в различных регионах или в разных отраслях экономики, могут потребоваться специфические методы сбора доказательств или проведения оперативных мероприятий.

При разработке методических рекомендаций в контексте конкретных следственных ситуаций достигается большая дифференциация и точность этих рекомендаций. Ситуационный подход не только влияет на выбор методики расследования, но также позволяет создавать алгоритмические модели.

В сфере правоохранительной деятельности накоплен богатый опыт, позволяющий выработать рекомендации и стандарты для эффективного расследования налоговых преступлений. При анализе типичных следственных ситуаций, исследователи и эксперты обращают внимание на особенности каждого отдельного вида преступлений и способы их расследования.

Исходная следственная ситуация по налоговым преступлениям охватывает различные элементы, которые влияют на проведение расследования, к таковым относится:

- первоначальная информация. В начале расследования поступают заявления, сообщения или данные, указывающие на возможное

преступление в сфере налогов. Эта информация содержит основные факты о событии, которое предположительно является преступлением, и идентификацию лиц, которые могут быть причастными к этому;

- объективные условия. Важным аспектом являются условия, в которых получена первоначальная информация. Это включает место, время и использование научно-технических средств или методов, которые помогли получить данную информацию. Например, это может быть место проведения обыска или использование специальных программ для анализа финансовых данных;
- силы и средства следователя. Расследование налоговых преступлений требует наличия ресурсов и инструментов для дальнейшей работы с полученной информацией. Это может включать доступ к специалистам в области налогового права, экспертам по финансовым расследованиям, а также доступ к специализированному программному обеспечению или базам данных;
- позиция участников. Позиция подозреваемых, потерпевших и свидетелей играет существенную роль в расследовании. Реакция этих лиц на действия следователя, их сотрудничество или противодействие могут оказать влияние на ход дела. Также важным фактором являются результаты потенциальных попыток противодействия расследованию, например, уничтожение доказательств или попытки запугивания свидетелей;
- препятствия и благоприятные условия. Расследование налоговых преступлений может столкнуться с различными препятствиями, такими как утрата вещественных доказательств или явка с повинной со стороны преступника. Однако могут также возникнуть благоприятные условия, способствующие успешному решению задач расследования, например, поступление новых сведений или свидетельские показания [6, с. 118].

При расследовании налоговых преступлений встречаются различные следственные ситуации, которые являются типичными для данного вида преступлений. Рассмотрим некоторые из них:

- имеются данные о факте неуплаты налога (событие преступления), но при этом не удалось установить конкретного виновного лица, то есть неизвестно, кто именно несет ответственность за это преступление;
- имеются сведения об искажении объекта налогообложения, например, неправильном указании доходов или активов, но при этом нет информации о причинах таких искажений. То есть расследование должно выяснить, почему произошло искажение и какие лица были вовлечены, какие факторы оказали влияние;
- имеются сведения об искажении налоговой базы, то есть неправильным определением основы для расчета налоговых обязательств. В ходе расследования необходимо установить причины таких искажений;
- имеются сведения об искажении налогового периода. Это может быть связано с неправильным указанием временных рамок для уплаты налогов или манипуляциями с датами проведения финансовых операций. Расследование должно раскрыть причины таких нарушений;
- имеются сведения о неправильном применении налоговой ставки. Например, некорректно указывается размер налога или применяется неверная ставка. Необходимо установить, почему произошло такое нарушение, и кто несет за него ответственность;
- имеются сведения о необоснованном применении условий налоговой льготы. Если предприятие или физическое лицо незаконно воспользовались налоговыми преимуществами, не полагающимися им по закону, следствие должно установить причины их неправомерного использования;
- имеются сведения о неправильном исчислении суммы налога. Это может быть связано с ошибками в расчетах, неправильным применением формул или некорректными данными, которые

использовались при определении налоговых обязательств;

- имеются сведения о нарушении порядка и срока уплаты налога.

Например, предприятие несвоевременно уплачивает налоговые платежи или не соблюдает установленные процедуры и требования в отношении налоговых обязательств [13, с. 116].

Итак, в данном параграфе были рассмотрены типичные следственные ситуации и основные направления расследования, в следующем параграфе рассмотрим программы расследования в типичных следственных ситуациях.

2.2 Программы расследования в типичных следственных ситуациях

«Расследование преступлений представляется комплексом следственных действий, оперативно-розыскных и иных мероприятий, обусловленных существующей на определенный момент расследования ситуаций, направленных на решение задач расследования и установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, при минимальных затратах времени, сил и средств» [3, с. 11].

Программно-целевой метод расследования представляет собой перспективный подход, предложенный криминалистической литературой, который находит применение в организации и проведении расследований. Данный подход представляет «специально разработанную программу расследования какой- то группы или вида преступлений» [12, с. 26].

«Основное назначение программ расследования состоит в том, чтобы сделать процесс расследования преступлений более упорядоченным, эффективным, научно обоснованным и организованным с соответствующей экономией времени и сил, затрачиваемых на решение основных задач следствия» [12, с. 30].

«Программы расследования преступлений играют важную роль в организации и проведении процесса расследования. Они представляют собой инструмент, который помогает систематизировать процесс расследования, делает его логическим, экономичным и обеспечивает полное установление всех

обстоятельств, необходимых для доказывания преступления» [23, с. 102].

Программы расследования имеют ряд преимуществ и практических польз. Во-первых, они способствуют стандартизации и унификации процесса расследования. Благодаря этому, ведение дел становится более последовательным и предсказуемым, что облегчает работу следователей и снижает вероятность ошибок.

Во-вторых, наличие программ расследования позволяет контролировать правильность ведения расследования. Программы могут содержать шаги, указания и рекомендации, которые помогают следователям сориентироваться и действовать эффективно.

Кроме того, программы расследования могут быть адаптированы под конкретные виды преступлений или особенности расследования. Они могут включать методы сбора и анализа доказательств, стратегии допросов, планы обысков и другие релевантные процедуры. Такая индивидуализация программ позволяет эффективно решать специфические задачи в рамках расследования конкретного преступления.

В сфере криминалистики существуют некоторые актуальные проблемы, связанные с применением программирования в процессе расследования преступлений. Эти проблемы часто возникают из-за отсутствия единого и четкого понимания и толкования программирования в криминалистическом контексте. Возникает вопрос о сущности криминалистического программирования в расследовании, и здесь существуют два основных подхода.

Первый подход представляет программы как заранее разработанные алгоритмы расследования для конкретных видов преступлений. В рамках этого подхода разрабатываются программы, которые представляют собой набор шагов и процедур, специально адаптированных для расследования определенных видов преступлений. Эти программы могут включать методы сбора и анализа доказательств, стратегии допросов, планы обысков и другие релевантные процедуры [2, с. 99]. Такой подход позволяет систематизировать и упорядочить процесс расследования и предоставляет исследователям основу для работы.

Второй подход к программированию расследования связан с использованием вычислительной техники для накопления опыта расследования и решения следственных задач. В рамках этого подхода исследователи предлагают использовать компьютерные программы и информационные системы для хранения и анализа данных о расследованиях, а также для поиска закономерностей и тенденций, которые могут помочь в решении следственных задач [2, с. 101]. Это позволяет извлечь ценную информацию из больших объемов данных и использовать ее в качестве основы для принятия решений в процессе расследования.

В криминалистической литературе обычно предлагают разработку программ, предназначенных для решения определенных этапов расследования, связанных с конкретными видами преступлений. В основном, это касается программ, разработанных для начального этапа расследования. Некоторые авторы считают, что остальные этапы расследования могут претерпевать существенные изменения в зависимости от конкретных условий дела, и поэтому предлагают исключить их из программ или описывать их только в общих чертах, без конкретных деталей. Такой подход может быть обоснован, учитывая разнообразие ситуаций, с которыми сталкиваются криминалисты при проведении расследования, и потребностью в гибкости для адаптации методов и подходов к каждому конкретному случаю. Тем не менее, для некоторых этапов расследования, которые подразумевают использование универсальных методов и процедур, возможно разработать более общие программы, которые могут быть полезными для широкого спектра преступлений.

Однако, возникает вопрос относительно эффективности рассматриваемого подхода. Существует мнение о необходимости определения периода или этапа расследования, на которые ориентирована программа, исходя в первую очередь из характера и особенностей исследуемой группы преступлений. В случае, когда характер данных преступлений требует или предполагает разработку программы, охватывающей все этапы расследования, следует стремиться к такому подходу. Отсутствие подробных программ для каждого этапа может привести к потере

важных деталей и снижению точности и эффективности расследования. С учетом широкого спектра преступлений, с которыми сталкиваются криминалисты, разработка универсальных программ, охватывающих все этапы, может обеспечить более полное и всестороннее исследование и помочь в достижении желаемых результатов. Однако важно учитывать, что каждое дело уникально, и могут возникнуть ситуации, требующие гибкого и индивидуального подхода к каждому этапу расследования.

В некоторых случаях, особенно в отношении определенных категорий преступлений, может быть предложена типизация начальной информации и последовательная система действий, применимая на определенном этапе, который не обязательно является первым. Следовательно, разработка программы следует осуществлять специально для данного этапа расследования. Однако для определенных видов преступлений может быть целесообразно разработать «сквозную» программу, охватывающую весь процесс расследования.

При разработке «сквозной» программы необходимо учитывать взаимосвязь и взаимозависимость различных этапов расследования, а также уникальные особенности каждого вида преступлений. Важно создать систему, которая обеспечит непрерывность и последовательность действий, начиная с первоначальной информации и заканчивая заключительными этапами расследования. Это позволит обеспечить целостность и эффективность процесса расследования, а также улучшить возможности выявления и раскрытия преступлений.

Однако необходимо отметить, что не все виды преступлений могут быть однозначно охвачены «сквозной» программой, и для некоторых из них все же требуется специализированная программа, адаптированная под конкретные особенности и требования расследуемого дела. В таких случаях важно учитывать контекст и обстоятельства преступления, чтобы разработать наиболее эффективный и подходящий подход к расследованию.

Третьей проблемой в разработке программ расследования является определение содержания данных программ. В криминалистической литературе

можно встретить разнообразные мнения и подходы к разработке таких программ. «В некоторых случаях происходит систематизация и перечисление следственных действий, в других случаях в программы включаются оперативно-розыскные мероприятия, а в-третьих – тактические операции, представляющие собой комплексы действий по решению отдельных задач расследования. Иногда в программы включаются дополнительные процессуальные действия в рамках следственных и оперативно-розыскных мероприятий и т.д.» [24, с. 105].

Существует значительное расхождение во мнениях относительно содержания программ расследования, отсутствует единое решение по этому вопросу. В научной литературе можно обнаружить различные точки зрения на включение различных элементов в программы расследования. Разные исследователи и практики предлагают различные наборы элементов для включения в программы расследования.

Важно учитывать, что каждое преступление имеет свои особенности и требует индивидуального подхода. Поэтому разработчики программ расследования должны проводить анализ конкретных обстоятельств каждого дела и определять наиболее подходящие элементы и составлять программы, которые наилучшим образом соответствуют требованиям и особенностям конкретной ситуации. Гибкость и адаптивность программ расследования позволят эффективно и систематично осуществлять расследование преступлений, учитывая их уникальные характеристики и требования.

В криминалистической литературе некоторые авторы предлагают «включать в программы расследования не только сами программы расследования, но также дополнительно разрабатывать программу для производства отдельных следственных действий» [11, с. 3].

Настоящее утверждение базируется на осознании того факта, что эффективное расследование преступлений требует не только определения общей стратегии и последовательности действий, но также детального планирования и координации отдельных следственных процессов. «Программа производства следственных действий может включать в себя информацию о необходимых

ресурсах, персонале, оборудовании и методах, которые должны быть задействованы при проведении каждого конкретного следственного действия» [20, с. 219].

Различные подходы, мнения и определения, относящиеся к программированию процесса расследования преступлений, указывают на сложность данной проблемы, а также на зависимость эффективного решения от типа или группы преступлений, к которым применяются такие программы. Некоторые виды преступлений характеризуются большим количеством информационных источников, необходимых для проведения расследования, и множеством ситуаций, возникающих на различных этапах данного процесса. В таких случаях требуется анализировать и проверять широкий спектр версий и действий. В других же случаях процесс расследования имеет более узкую и ограниченную направленность.

Важно отметить, что в разработке программ расследования налоговых преступлений существует характерная особенность, заключающаяся в том, что «начальные и последующие этапы расследования в значительной степени не отличаются друг от друга ни по своим целям, ни по задачам, ни по обстоятельствам, которые требуется выяснить. Список таких обстоятельств является стандартным и применяется как на начальном, так и на последующем этапе расследования» [20, с. 252]. Это создает возможность разработки «сквозных» программ расследования налоговых преступлений. Использование «сквозных» программ расследования налоговых преступлений позволяет обеспечить единообразие и согласованность в работе следователей и специалистов, занимающихся расследованием. Кроме того, такие программы обеспечивают системный подход к анализу и обработке информации, что способствует более эффективному выявлению налоговых преступлений и пресечению мошеннических действий.

Помимо этого, «существует стандартный набор обстоятельств, подлежащих доказыванию, что позволяет создавать «жесткие» алгоритмизированные программы для проведения следственных действий. В

таких программах каждое действие логически вытекает из предыдущего и обосновывается на основе обстоятельств и информации, полученных ранее. Эти действия также обусловлены необходимостью и обязательностью последующих шагов. Таким образом, формируется логическая цепочка взаимосвязанных действий, которые составляют основу методики расследования налоговых преступлений» [2, с. 93]. Следовательно, разработка «жестких» алгоритмизированных программ расследования налоговых преступлений, основанных на стандартном наборе обстоятельств, является эффективным подходом. Эти программы позволяют проводить следственные действия последовательно и логически связывать каждый шаг на основе собранных фактов и информации, что обеспечивает эффективность и надежность в выявлении и доказывании налоговых нарушений.

«Начало расследования налоговых преступлений характеризуется относительной определенностью исходной информации об обстоятельствах, подлежащих доказыванию, а также о тех обстоятельствах, которые представляют особую сложность в доказывании и требуют особого внимания. Это создает возможность разработки программ расследования налоговых преступлений, охватывающих весь процесс от начала до конца, и делает исходную информацию стандартной и повторяемой, позволяя создавать типовые программы для таких расследований» [4, с. 182]. Разработка программ расследования, охватывающих весь процесс от начала до конца, и использование типовых программ позволяет эффективно и систематически проводить расследование налоговых преступлений, обеспечивая надлежащее доказывание обстоятельств и повышая эффективность работы следственных органов.

«Изучение уголовных дел об уклонении от уплаты налогов физическими лицами показало, что в практической работе следователей сложился уже определенный стереотип последовательности действий по расследованию преступлений, предусмотренных ст. 198 УК РФ» [3, с. 16].

«В абсолютном большинстве уголовных дел, связанных с уклонением физическими лицами от уплаты налогов, применяется комплексная и

последовательная программа следственных и оперативно-розыскных мероприятий. Программа расследования включает в себя следующие шаги:

- допрос всех лиц, которые проводили документальную налоговую проверку и составляли акт налоговой проверки. Цель допроса - получить информацию о методиках, порядке, условиях и результатах проведения проверки;
- выемка, осмотр и приобщение к материалам уголовного дела различных документов и доказательств, включая: декларации о доходах налогоплательщика; расчеты и отчеты индивидуальных предпринимателей; книги учета доходов и расходов; оригиналы первичных бухгалтерских документов; документы, полученные у контрагентов и других источников; требования налоговой инспекции об уплате налога; платежные извещения налоговой инспекции и лицевой счет налогоплательщика; свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика в качестве предпринимателя; документы, представленные налогоплательщиком в приложение к налоговой декларации; заявления налогоплательщика, касающиеся его налогообложения;
- допрос инспекторов налоговой инспекции, которые принимали налоговую декларацию налогоплательщика и проводили ее проверку. Также допрашиваются начальник отдела контроля налогообложения физических лиц и другие релевантные лица;
- выемка, осмотр и приобщение к материалам уголовного дела по месту работы и получения налогоплательщиком дохода. В этом случае изъяты и приобщены следующие документы: платежные ведомости или расходные кассовые ордера на выплату заработной платы налогоплательщику; справки бухгалтерии о доходах налогоплательщика с удержанием налогов; платежные поручения отметками банка о перечислении удержанных организацией налогов;
- допрос бухгалтера расчетной группы, который занимается начислением

заработной платы налогоплательщику и удержанием налогов;

- допрос главного бухгалтера организации о порядке начисления заработной платы и удержания налогов;
- допрос самого налогоплательщика;
- допрос лиц, на которых налогоплательщик ссылается в качестве свидетелей определенных платежей и расходов;
- запросы. В государственное унитарное предприятие технической инвентаризации и регистрационную палату о наличии недвижимого имущества у налогоплательщика. В ГИБДД о наличии у налогоплательщика транспортных средств. Возможно наложение ареста на это имущество;
- запрос производственной и бытовой характеристики налогоплательщика и сведений о его судимости;
- приобщение к материалам уголовного дела копий нормативных актов, регулирующих статус налогоплательщика, а также порядок исчисления и уплаты установленных налогов» [4, с. 182].

Таким образом, комплексная программа следственных и оперативно-розыскных мероприятий при расследовании уклонения физических лиц от уплаты налогов предусматривает ряд шагов, направленных на сбор необходимых доказательств и установление фактов налоговых нарушений. Эти шаги позволяют систематически и последовательно проводить расследование налоговых преступлений и обеспечивать справедливость и эффективность правосудия.

«В небольшом проценте уголовных дел дополнительно к ранее перечисленным мероприятиям проводились следующие действия:

- проведение обыска в месте жительства и месте работы налогоплательщика с целью изъятия документов, относящихся к его преступной деятельности. Обыск является одним из методов получения дополнительных доказательств и может использоваться при наличии оснований и санкции со стороны компетентных органов;

- назначение различных видов экспертиз, включая криминалистические, экономические, технологические, пищевые, товароведческие и другие экспертизы. Экспертизы проводятся с целью выявления и оценки конкретных аспектов дела, таких как подлинность документов, их соответствие нормам и требованиям, анализ следов и другие вопросы, имеющие значение для расследования;
- выемка, осмотр и экспертное исследование документов, которые налогоплательщик требовал дополнительно представить в качестве доказательств в расследуемом деле. Это включает процесс изъятия и изучения предоставленных документов с целью проверки их подлинности, достоверности и значения для уголовного дела» [4, с. 185].

Дополнительные мероприятия проводятся с целью установления дополнительных фактов и собирания необходимых доказательств, которые могут быть важными для уголовного преследования лица, уклоняющегося от уплаты налогов. Они помогают полнее и объективнее расследовать преступные действия и принять соответствующие меры в рамках закона.

Итак, в данном параграфе рассмотрены программы расследования в типичных следственных ситуациях. Было установлено, что комплексная программа следственных и оперативно-розыскных мероприятий предусматривает ряд шагов, направленных на сбор необходимых доказательств и установление фактов налоговых нарушений. Эти шаги позволяют систематически и последовательно проводить расследование налоговых преступлений, обеспечивая надлежащее доказывание обстоятельств и повышая эффективность работы следственных органов.

В следующем параграфе рассмотрим обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании.

2.3 Обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании

Обстоятельства, которые подлежат доказыванию, определены в ст. 73 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации: «1. При производстве по уголовному делу подлежат доказыванию: 1) событие преступления (время, место, способ и другие обстоятельства совершения преступления); 2) виновность лица в совершении преступления, форма его вины и мотивы; 3) обстоятельства, характеризующие личность обвиняемого; 4) характер и размер вреда, причиненного преступлением; 5) обстоятельства, исключающие преступность и наказуемость деяния; 6) обстоятельства, смягчающие и отягчающие наказание; 7) обстоятельства, которые могут повлечь за собой освобождение от уголовной ответственности и наказания; 8) обстоятельства, подтверждающие, что имущество, подлежащее конфискации в соответствии со статьей 104.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, получено в результате совершения преступления или является доходами от этого имущества либо использовалось или предназначалось для использования в качестве орудия, оборудования или иного средства совершения преступления либо для финансирования терроризма, экстремистской деятельности (экстремизма), организованной группы, незаконного вооруженного формирования, преступного сообщества (преступной организации). 2. Подлежат выявлению также обстоятельства, способствовавшие совершению преступления» [26].

В соответствии с УПК РФ, расследование преступлений направлено на выявление и доказывание обстоятельств, которые являются ключевыми для разрешения уголовного дела [26]. «Большинство обстоятельств, которые требуется доказать в уголовном деле, являются неотъемлемыми элементами совершенного преступления. При расследовании преступлений эти элементы являются не только подлежащими доказыванию обстоятельствами, но также служат факторами, способствующими совершению преступлений. В результате, они позволяют восстановить последовательность событий и мотивацию

действий соответствующих лиц, которые привели к совершению данного вида преступлений, с высокой степенью точности» [29, с. 699].

Цель расследования состоит в установлении и подтверждении этой системы обстоятельств с высокой степенью достоверности и достаточности. Доказывание отдельных элементов этой системы является необходимым для разрешения конкретных задач и вопросов, возникающих в ходе расследования. Каждый элемент системы обстоятельств может требовать отдельных доказательств и установления соответствующих фактов.

Доказывание обстоятельств в уголовном расследовании осуществляется путем сбора и анализа доказательств, проведения оперативно-розыскных мероприятий, допросов свидетелей и подозреваемых, экспертных исследований и других процессуальных действий. Применяются различные методы и техники, с учетом специфики каждого дела [8, с. 177].

Результатом успешного расследования является установление системы обстоятельств, подтверждающих совершение преступления и участие в нем соответствующих лиц. Это является основой для возбуждения и дальнейшего рассмотрения уголовного дела в судебных органах.

В раскрытии и пресечении налоговых преступлений важную роль играет Федеральная налоговая служба. Она обеспечивает «контроль за исполнением налогового законодательства носит основополагающий характер, в то время как проверка правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей относится к функциям и задачам налоговых органов» [9, с. 876].

В процессе расследования налоговых преступлений обычно применяется типичная схема, состоящая из нескольких этапов, каждый из которых важен для полноценного проведения работы. Рассмотрим эти этапы более подробно:

- анализ акта документальной налоговой проверки. Первым и важным этапом является тщательное изучение содержания акта документальной налоговой проверки, который представляет информацию о проведенной проверке, выявленные нарушения, а также выводы и рекомендации

налогового органа;

- исследование документов, подтверждающих выводы проверки. На данном этапе проводится детальное исследование всех имеющихся документов, которые могут подтвердить или опровергнуть выводы, сделанные в акте проверки;
- получение и анализ пояснений лиц, проводивших проверку. Важным этапом является общение с лицами, ответственными за проведение налоговой проверки. Их пояснения и комментарии могут дать дополнительные сведения о процессе проверки и основаниях для вынесенных выводов;
- получение и анализ пояснений проверяемых лиц по результатам проверки. Также необходимо обратиться к лицам, подвергаемым проверке, и получить их пояснения и объяснения по поводу обнаруженных нарушений или несоответствий;
- проверка пояснений проверяющих и проверяемых лиц с подтверждением или опровержением их пояснений. Полученные пояснения подвергаются тщательной проверке, где осуществляется сопоставление их показаний и установление их соответствия фактам и документам. Это может привести к подтверждению или опровержению предоставленных пояснений;
- определение или установление суммы неуплаченного налога. Если на предыдущих этапах были выявлены факты неуплаты налогов, следующим шагом будет определение или установление суммы задолженности, которую физическое или юридическое лицо не уплатило в соответствии с налоговым законодательством.
- выяснение способа и механизма уклонения от уплаты налога. Важной частью расследования является выяснение того, каким образом и через какие механизмы лицо уклонялось от уплаты налогов. Это позволяет понять суть налогового преступления и предпринять соответствующие меры для пресечения таких практик в будущем;

- установление умысла на уклонение от уплаты налога. Окончательным этапом является установление наличия умысла со стороны лица, совершившего налоговое преступление. Это может включать анализ его намерений, действий и других факторов, указывающих на преднамеренное уклонение от уплаты налогов [22, с. 360].

Каждый случай расследования налоговых преступлений обладает некоторой стандартностью в своих характеристиках и подходах. «Обычно процесс начинается с анализа акта налоговой проверки, предоставленного Федеральной налоговой службой (ФНС), или акта проверки соблюдения налогового законодательства, составленного службой документальных проверок и экспертиз Министерства внутренних дел (МВД). Эти акты содержат результаты и выводы, которые уже известны налогоплательщику. Позиция налогоплательщика относительно выявленных обстоятельств уже сформирована и известна следователю через предоставленные объяснения налогоплательщика» [5, с. 155].

«Круг задач, стоящих перед следователем в процессе расследования, также имеет свою типичность, а выбор и проверка следственных версий ограничены узкими рамками» [17, с. 111]. Основная часть доказательственной информации, необходимой для расследования налоговых преступлений, находится в материалах документальной проверки и связанных с ними документах или материалах, изъятых в ходе расследования. Материалы документальной проверки, проведенной налоговыми органами, являются основным исходным источником доказательственной информации в уголовном расследовании налоговых преступлений. В этих материалах содержатся документы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, такие как декларации о доходах, расчеты и отчеты, бухгалтерская документация, документы, связанные с контрагентами и другими источниками доходов и платежей.

При анализе приговоров по делам о налоговых преступлениях можно выявить общие черты в структуре представления доказательств. Доказательства

представляются в логической последовательности, чтобы подтвердить факты преступления и вину обвиняемого. Они могут включать свидетельские показания, экспертные заключения, финансовые документы, записи телефонных разговоров и другие доказательства, которые помогают установить фактические обстоятельства дела.

Однако следует отметить, что границы доказывания в приговорах по делам о налоговых преступлениях также имеют схожие черты. Для признания лица виновным в налоговом преступлении, требуется установление прямых или косвенных доказательств наличия преступного деяния и вины. Также необходимо доказать наличие субъектов преступления, связь между преступным деянием и его последствиями, а также характер и масштаб преступления.

При расследовании налоговых преступлений существует несколько важных аспектов, на которые следует обратить особое внимание.

Первым ключевым аспектом является правильное использование документов в качестве основного доказательства. Этот процесс включает тщательное изъятие, исследование и экспертную оценку документов, что позволяет получить объективную и обоснованную информацию, которая служит основой для дальнейшего расследования и судебного процесса.

Документы, связанные с расследуемым налоговым преступлением, могут включать финансовые отчеты, контракты, счета, бухгалтерскую документацию, банковские выписки и другие релевантные материалы. Важно обеспечить сохранность и целостность этих документов, чтобы они могли служить в качестве доказательств в судебном процессе.

Исследование данных документов включает анализ содержания, структуры и контекста документов. При этом обращается внимание на ключевые факты, даты, подписи, реквизиты и другие важные детали, которые могут иметь значение для дела. Исследование документов может помочь выявить связи, паттерны и недостоверности, которые могут быть использованы для построения аргументации и доказывания преступления.

Кроме того, крайне важна экспертная оценка документов. Эксперты,

имеющие специализацию в соответствующей области, проводят детальный анализ и оценивают достоверность, подлинность и значимость документов. Они могут использовать свои знания и опыт для выявления фальсификаций, подделок или других манипуляций с документами. Экспертная оценка помогает суду и следственным органам понять степень достоверности и значимости представленных документов.

Вторым важным аспектом при расследовании налоговых преступлений является установление наличия прямого умысла у виновных лиц, совершающих уклонение от уплаты налогов. Налоговые преступления характеризуются намеренным умыслом, где виновные целенаправленно принимают действия или бездействуют с целью избежать обязательных налоговых платежей.

В процессе расследования следует тщательно анализировать действия и мотивы подозреваемых или обвиняемых лиц. Это может включать изучение их финансовых операций, бухгалтерских записей, контрактов и других документов, связанных с налогообложением. Допрос подозреваемого или обвиняемого является важным этапом, на котором следователь должен выяснить намерения и действия лица, направленные на уклонение от налоговых обязательств.

Важно отличать налоговые преступления от неумышленных ошибок или неточностей в расчетах, которые могут возникнуть в процессе налогообложения. В случае неумышленных ошибок предусмотрены административные санкции согласно Налоговому кодексу РФ, но такие действия не рассматриваются как налоговые преступления, и лицо не привлекается к уголовной ответственности. Расследование должно учитывать различные факторы, чтобы четко разделить умышленные преступные действия от случайных ошибок.

Тщательный допрос подозреваемого или обвиняемого играет ключевую роль в процессе расследования налоговых преступлений. На этом этапе следователь должен задавать соответствующие вопросы, выяснять мотивы и цели действий лица, а также выявлять наличие умысла в совершении преступления. Такой подход помогает исключить возможность прекращения уголовного дела на основании неумышленных ошибок и сосредоточиться на

привлечении ответственности за налоговые преступления.

Третьим важным аспектом при расследовании налоговых преступлений является привлечение специалистов в области экономики, бухгалтерского и налогового учета. Эти специалисты играют неотъемлемую роль на протяжении всего расследования и их помощь является необходимой для успешного завершения дела.

Специалисты в области экономики, бухгалтерского и налогового учета могут проводить анализ финансовых данных, бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций и других документов, связанных с делом. Это позволяет выявить несоответствия, недостоверности и манипуляции с финансовой информацией, которые могут указывать на совершение налоговых преступлений.

Также указанные специалисты могут оказывать помощь при проведении следственных действий. Они могут давать консультации и экспертные заключения, касающиеся финансовых операций, схем уклонения от уплаты налогов, использования фиктивных компаний и других аспектов, связанных с преступлениями. Кроме того, данные специалисты могут быть полезны при оформлении процессуальных документов, таких как ходатайства, запросы на экспертизы, заключения и другие документы, которые необходимы для предъявления обвинения и судебного разбирательства.

Без участия специалистов в экономике, бухгалтерском и налоговом учете, качественное расследование уголовного дела по налоговому преступлению может стать затруднительным. Их профессиональные навыки и знания способствуют выявлению и доказыванию налоговых преступлений, а также обеспечению соблюдения правовых норм и процессуальных требований, помогают собрать и организовать доказательства, обосновать обвинение и представить их в соответствии с требованиями процессуального законодательства. Участие таких специалистов повышает надежность расследования и укрепляет доказательную базу дела.

«Главными средствами доказывания по налоговым преступлениям будут следующие следственные и оперативно-розыскные мероприятия: обыск, выемка,

следственный осмотр документов, наложение ареста на имущество, допрос обвиняемого (подозреваемого), допросы свидетелей, контроль почтовых отправлений, телеграфных и иных сообщений, прослушивание телефонных переговоров, снятие информации с технических каналов связи, назначение и производство судебных экспертиз» [29, с. 696].

Одним из главных средств в расследовании налоговых преступлений является обыск. Путем проведения обыска правоохранительные органы получают возможность осмотреть места, где хранятся материальные ценности или документы, связанные с налоговыми обязательствами. Это помогает собрать необходимые доказательства и установить факты, свидетельствующие о совершении преступления.

Выемка – еще одна важная процедура, позволяющая изъять при обыске имущество, на которое может быть наложен арест. Это мероприятие способствует сохранению имущества для последующего взыскания или конфискации в рамках уголовного дела.

Следственный осмотр документов является неотъемлемой частью доказательственного процесса. Правоохранительные органы имеют право проверить налоговую документацию и иные материалы, связанные с финансовой деятельностью подозреваемых или обвиняемых лиц. Это позволяет выявить возможные нарушения и раскрыть механизмы сокрытия доходов или иных налоговых преступлений.

Наложение ареста на имущество является одним из методов обеспечения его конфискации или взыскания средств, полученных в результате совершения налогового преступления. Арест имущества позволяет сохранить его ценность до окончания судебного разбирательства и обеспечить возможное возмещение ущерба, причиненного обществу.

Допрос обвиняемого или подозреваемого является важной составляющей следственного процесса. В ходе допроса правоохранительные органы имеют возможность выяснить обстоятельства дела, получить признания или опровергнуть предполагаемую причастность к совершению налогового

преступления.

Допросы свидетелей также играют важную роль в расследовании налоговых преступлений. Сведения и показания свидетелей могут быть ключевыми для установления фактической картины событий и выявления виновных лиц.

Контроль почтовых отправлений, телеграфных и иных сообщений является одним из методов пресечения налоговых преступлений. Это позволяет отслеживать и выявлять финансовые операции и сделки, связанные с уклонением от уплаты налогов или отмыванием денежных средств.

Прослушивание – еще одно эффективное средство борьбы с налоговыми преступлениями. Путем проведения законного прослушивания специалисты могут получить информацию о совершаемых преступлениях, обнаружить финансовые схемы и сети, а также выявить связи между преступниками.

Исходя из представленного выше материала, можно определить основные обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании налоговых преступлений.

При расследовании налоговых преступлений первоочередным обстоятельством, подлежащим доказыванию, выступает установление события преступления и исполнителя. Конкретное лицо, будь то физическое лицо-налогоплательщик или руководитель организации, становится фокусом внимания при расследовании подобных преступлений. Обычно указанные лица уклоняются от налоговых обязательств из-за неисполнения предусмотренных обязанностей по организации и ведению бухгалтерского и налогового учета. Эти обязанности включают в себя обеспечение полноты и достоверности учета, составление налоговых отчетов, а также расчет и уплату налогов и страховых взносов. Следовательно, в данном случае необходимо установить конкретные действия обвиняемого, направленные на уклонение от исполнения налоговых и страховых обязательств.

Еще одним важным обстоятельством при расследовании налоговых преступлений является доказывание сумм неуплаченных налогов и страховых

взносов крупного и особо крупного размера. В данной ситуации для эффективного доказывания проводится глубокий анализ финансовых документов, бухгалтерских записей и другой учетной информации. Этот анализ включает в себя выявление недостоверных записей, подтверждающих уклонение от уплаты налогов, а также выяснение механизмов, используемых для скрытия доходов и обмана налоговых органов.

В ходе расследования уголовных дел, связанных с налоговыми преступлениями, важная роль принадлежит судебно-налоговой экспертизе. Она предполагает наиболее полное и всестороннее выяснение обстоятельств налоговых преступлений. Экспертизы позволяют выявить попытки сокрытия объектов налогообложения, а также установить недостоверности финансовой отчетности или манипуляции с финансовыми данными.

Наличие умысла в случае уклонения от уплаты налогов и страховых взносов, включая взносы в пенсионный фонд, фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования является важным обстоятельством, подлежащим доказыванию в процессе расследования налоговых преступлений.

Установление умысла, то есть намеренного и осознанного совершения действий, направленных на уклонение от уплаты соответствующих налогов и взносов, имеет критическое значение для определения степени вины и привлечения к уголовной или административной ответственности нарушителей налогового законодательства.

Важным обстоятельством, подлежащим доказыванию при расследовании налоговых преступлений, является определение наличия признаков у обвиняемого специального субъекта в лице руководителя организации-налогоплательщика, обладающего ответственностью за составление и подачу правильной налоговой отчетности, а также за своевременное перечисление налоговых средств в бюджет, представляет собой существенный этап в установлении ответственности в сфере налогообложения.

Таким образом, во второй главе исследования рассмотрены особенности

методики расследования налоговых преступлений, в том числе типичные следственные ситуации и основные направления расследования, программы расследования в типичных следственных ситуациях, а также обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании.

Было установлено, что комплексная программа следственных и оперативно-розыскных мероприятий предусматривает ряд шагов, направленных на сбор необходимых доказательств и установление фактов налоговых нарушений. Эти шаги позволяют систематически и последовательно проводить расследование налоговых преступлений и обеспечивать справедливость и эффективность правосудия. Разработка программ расследования, охватывающих весь процесс от начала до конца, и использование типовых программ позволяет эффективно и систематически проводить расследование налоговых преступлений, обеспечивая надлежащее доказывание обстоятельств и повышая эффективность работы следственных органов.

При расследовании налоговых преступлений встречаются различные следственные ситуации, которые являются типичными для данного вида преступлений, например, имеются данные о факте неуплаты налога, но при этом не удалось установить конкретного виновного лица; имеются сведения об искажении объекта налогообложения; имеются сведения об искажении налоговой базы; имеются сведения об искажении налогового периода; имеются сведения о неправильном применении налоговой ставки; имеются сведения о необоснованном применении условий налоговой льготы; имеются сведения о неправильном исчислении суммы налога; имеются сведения о нарушении порядка и срока уплаты налога.

В соответствии с УПК РФ, расследование преступлений направлено на выявление и доказывание обстоятельств, которые являются ключевыми для разрешения уголовного дела [26].

Доказывание обстоятельств в уголовном расследовании осуществляется путем сбора и анализа доказательств, проведения оперативно-розыскных мероприятий, допросов свидетелей и подозреваемых, экспертных исследований

и других процессуальных действий. Применяются различные методы и техники, с учетом специфики каждого дела.

Результатом успешного расследования является установление системы обстоятельств, подтверждающих совершение преступления и участие в нем соответствующих лиц. Это является основой для возбуждения и дальнейшего рассмотрения уголовного дела в судебных органах.

Обобщая вышеизложенное, можно заключить, что расследование налоговых преступлений и определение ответственности за несоблюдение налоговых обязанностей представляют собой сложные и многогранные процессы.

Практическое применение методики расследования налоговых преступлений является критически важным для обеспечения справедливости и соблюдения налогового законодательства.

Методика расследования играет важную роль, обеспечивая не только своевременное, но и более качественное и эффективное проведение расследований, способствуя более точному сбору доказательств, анализу финансовых данных и установлению фактов налоговых нарушений.

А также помогает правоохранительным органам и налоговым службам эффективно выявлять случаи уклонения от уплаты налогов и преследовать нарушителей с соблюдением законных процедур.

Заключение

Итак, в выпускной квалификационной работе проведено комплексное исследование методики расследования налоговых преступлений, которое позволило сделать следующие выводы.

В первой главе подробно рассмотрена общая характеристика налоговых преступлений, а именно понятие, сущность и классификация налоговых преступлений. Было установлено, что в отечественной системе норм права не существует четкого и однозначного термина, определяющего налоговое преступление. Данный термин разработан и распространен в сфере правоприменения, особенно в уголовно-правовой доктрине. Разные авторы и специалисты могут предлагать разные подходы и критерии для определения понятия налогового преступления, исходя из анализа элементов преступления, мотивов, характера действий и их последствий. Налоговые преступления обладают характерными признаками, которые помогают определить и классифицировать преступления в сфере налогообложения, а также определяют основу для привлечения нарушителей к уголовной ответственности.

В юридической литературе существует несколько подходов к классификации налоговых преступлений. Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений является важным аспектом правовой системы и регулируется соответствующими нормами законодательства., в основном статьями 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3 и 199.4 УК РФ [27]. Диспозиции указанных статей УК РФ включают наименования, определяющие классификацию налоговых преступлений. Также представлены классификации налоговых преступлений, основанные на экономической сфере, уровне налога, времени совершения преступления и других факторах.

Однако независимо от конкретной классификации, ключевыми критериями налоговых преступлений остаются умышленность преступления и значительный или особо значительный объем неуплаченных налогов.

Во второй главе рассмотрены особенности методики расследования налоговых преступлений. Отметим, что комплексная программа следственных и оперативно-розыскных мероприятий предусматривает ряд шагов, направленных на сбор необходимых доказательств и установление фактов налоговых нарушений. Эти шаги позволяют систематически и последовательно проводить расследование налоговых преступлений, обеспечивая надлежащее доказывание обстоятельств и повышая эффективность работы следственных органов.

При расследовании налоговых преступлений встречаются различные следственные ситуации, которые являются типичными для данного вида преступлений, например, имеются данные о факте неуплаты налога, но при этом не удалось установить конкретного виновного лица; имеются сведения об искажении объекта налогообложения; имеются сведения об искажении налоговой базы; имеются сведения об искажении налогового периода; имеются сведения о неправильном применении налоговой ставки; имеются сведения о необоснованном применении условий налоговой льготы; имеются сведения о неправильном исчислении суммы налога; имеются сведения о нарушении порядка и срока уплаты налога.

Расследование по уголовным делам направлено на выявление и доказывание обстоятельств, которые являются ключевыми для разрешения уголовного дела. Эти обстоятельства определены в статье 73 УПК РФ, например, к ним относятся факт преступления, личность обвиняемого и другие релевантные обстоятельства [26]. Доказывание обстоятельств в уголовном расследовании осуществляется путем сбора и анализа доказательств, проведения оперативно-розыскных мероприятий, допросов свидетелей и подозреваемых, экспертных исследований и других процессуальных действий. Применяются различные методы и техники, с учетом специфики каждого дела.

Результатом успешного расследования является установление системы обстоятельств, подтверждающих совершение преступления и участие в нем соответствующих лиц. Это является основой для возбуждения и дальнейшего рассмотрения уголовного дела в судебных органах.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Аверьянова Т.В. Криминалистика : учебник / Т.В. Аверьянова, Р.С. Белкин, Ю.Г. Корухов, Е.Р. Россинская. 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Норма : ИНФРА-М, 2023. 928 с.
2. Адельханян Р.А. Криминалистика. Курс лекций : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / Р.А. Адельханян, Д.И. Аминов, П.В. Федотов. - Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 239 с.
3. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений : учебное пособие для магистров. Москва : Издательство Юрайт, 2022. 405 с.
4. Александров И.В. Типичные следственные ситуации и оптимальные системы следственных действий в расследовании налоговых преступлений // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2002. № 6 (245). С. 181-190.
5. Артеменко Д.А., Демидченко Ю.В. Особенности взаимодействия правоохранительных и налоговых органов при выявлении и расследовании налоговых преступлений // Экономика. Налоги. Право. 2021. № 3. С. 154-161.
6. Аспидов А.В., Наметкин Д.В., Панов А.Ю. Актуальные вопросы организации расследования и противодействия налоговым преступлениям // Право и государство: теория и практика. 2022. № 1 (205). С. 117-120.
7. Батайкин П.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовная ответственность и предупреждение. Казань, 2008. 268 с.
8. Баходур Б.М. Особенности расследования уклонения от уплаты налогов // Государственная служба и кадры. 2021. №2. С. 176-178.
9. Бойко Н.Н. Правоохранительная деятельность налоговых органов // В сборнике: Наука, технологии, техника: современные парадигмы и практические разработки сборник научных трудов по материалам I Международного научно-практического форума. 2017. С. 874-879.

10. Вальтер А.В. Криминогенные детерминанты налоговой преступности: проблемы и пути решения // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. 2022. №4. С. 108-122.

11. Головин А.Ю., Головина Е.В. К вопросу о разработке «автоматизированных методик расследования преступлений» // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2016. № 4-2. С. 3-8.

12. Густов Г.А. Программно-целевой метод организации раскрытия убийств: конспект лекций. Л., 1985. 119 с.

13. Иванов П.И., Шитов А.С. Раскрытие и расследование налоговых преступлений в аспекте криминалистического обеспечения // ЮП. 2020. №3 (94). С. 114-119.

14. Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/?ysclid=lf8le6wexz75111618 (дата обращения 11.04.2023 г.).

15. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения : дис. <...> канд. юр. наук. М., 1995. 198 с.

16. Кучеров И.И. Налоговые преступления: учеб. пособие. М. : ЮрИнфоР, 1997. 214 с.

17. Лаврова О.Н., Селедников Н.В. Совершенствование подходов к проведению следователем проверки сообщения о налоговом преступлении // Юридическая наука. 2022. №1. С. 111-114.

18. Маслова М.О., Абдурахманова П.А. Налоговые преступления в Российской Федерации // Актуальные проблемы развития современной экономики Сборник тезисов VI межвузовской научно-теоретической конференции. 2018. С. 359-364.

19. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023) – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения 25.04.2023 г.).

20. Расследование налоговых преступлений : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Юриспруденция», по специальностям «Правовое обеспечение национальной безопасности», «Правоохранительная деятельность» / Д.В. Алехин, Н.Б. Арсеньева, А.М. Багмет ; ред. кол. : А.М. Багмет ; Московская акад. Следственного комитета Российской Федерации. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2020. 591 с.

21. Середа И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты : дис. <...> канд. юр. наук. Иркутск, 1998. 211 с.

22. Соби́на Ю.Ю., Кандаба́рова Т.С. Наиболее распространенные способы совершения налоговых преступлений // Журнал прикладных исследований. 2021. № 6. С. 358-362.

23. Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М. : Проспект, 2015. 220 с.

24. Стаценко В.Г. Некоторые проблемные вопросы возбуждения и предварительного расследования уголовных дел о налоговых преступлениях // Северо-Кавказский юридический вестник. 2016. № 2. С. 103-108.

25. Стельмах В.Ю. Особенности процессуального порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». 2021. № 1. С. 133-141.

26. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 28.04.2023). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/ (дата обращения 10.05.2023 г.).

27. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 28.04.2023). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения 30.04.2023 г.).

28. Ульянова И.Р., Солодка́я В.И. Отдельные аспекты расследования

налоговых преступлений // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2021. №10. С. 228-230.

29. Усманова Р.М., Афанасьев С.А. Обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании налоговых преступлений // Аллея науки. 2018. Т. 3. № 4(20). С. 698-701.

30. Яценко Б.В. Уголовное право. Особенная часть: учебник. М. : Институт международного права и экономики, Издательство «Триада.Лтд», 1996. 480 с.