

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

Кафедра «Уголовное право и процесс»

40.04.01 «Юриспруденция»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-  
розыскная деятельность  
(направленность (профиль))

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

на тему «Методика расследования налоговых преступлений»

Студент	<u>А.С. Сахров</u> (И.О. Фамилия)	_____ (личная подпись)
Научный руководитель	<u>С.И. Вершинина</u> (И.О. Фамилия)	_____ (личная подпись)

Руководитель программы: д.ю.н., профессор В.М. Корнуков \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

**Допустить к защите:**

Заместитель ректора - директор  
института права С.И. Вершинина \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

Тольятти 2017

## Содержание

<b>Введение .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Общая характеристика правового регулирования налоговой сферы.....</b>	<b>6</b>
<b>1.1. Система законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. Органы государственной власти, обеспечивающие соблюдение законодательства о налогах и сборах .....</b>	<b>21</b>
<b>1.3. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений....</b>	<b>34</b>
<b>2. Особенности досудебного производства по уголовным делам о налоговых преступлениях .....</b>	<b>50</b>
<b>2.1. Доследственная проверка материалов, свидетельствующих о налоговом преступлении .....</b>	<b>50</b>
<b>2.2 Особенности производства предварительного расследования налоговых преступлений.....</b>	<b>62</b>
<b>2.3. Анализ следственных ошибок, допускаемых при расследовании преступлений, предусмотренных ст.199 УК РФ .....</b>	<b>74</b>
<b>Заключение.....</b>	<b>85</b>

## Введение

В структуре современных преступлений, совершаемых в России, значительный объем занимают преступления экономической направленности, приобретая все более массовый характер. Особое место среди них занимают преступления в сфере налогообложения. Увеличение числа преступлений в сфере налогообложения связано с изменениями экономической жизни страны, а именно: ростом регистраций новых юридических лиц; переходом государственных предприятий в частную собственность; изменением процентных ставок налогов и (или) сборов.

Актуальность темы исследования методики расследования преступлений в сфере экономической деятельности обусловлена рядом обстоятельств теоретического, практического и методического характера.

Налоги и сборы являются главным источником доходов бюджетов всех уровней. Своевременное пополнение бюджетов России должно привести к экономической стабильности государства в целом. Но государство столкнулось с нежеланием отдельных юридических и физических лиц добросовестно исполнять свои обязанности по уплате налогов и (или) сборов.

С развитием инфраструктуры меняются экономические взаимоотношения, оборот документов, учет, образование и регистрация предпринимательской деятельности. При совершении преступлений в сфере налогообложения, часто используются теневые схемы ухода от уплаты налогов и (или) сборов. Для их выявления и пресечения требуется высококвалифицированные специалисты, обладающие глубокими знаниями в юриспруденции и экономики. Это указывает на то, что необходимы новые современные методы выявления и проведения предварительного расследования данного вида преступлений.

Экономические преступления направлены на экономические интересы государства, организаций и граждан. Посягая на права и свободы субъектов экономических отношений, они не только причиняют материальный ущерб участникам экономической деятельности, но и вносят дисбаланс в нормальное

функционирование хозяйственного механизма. Преступность в сфере налогообложения сегодня достигла такого уровня, что стала представлять собой угрозу безопасности государства и общества.

Актуальность исследования данной темы объясняется также тем, что изучение практики раскрытия, расследования и предотвращения данного вида преступлений способствует выработке эффективных рекомендаций по расследованию таких преступлений в дальнейшем. Научные знания и полученный опыт позволяют наиболее эффективно решать проблемы борьбы с преступностью в сфере экономической деятельности.

Изучение выбранной темы предполагает достижение следующей цели работы - исследовать особенности расследования преступлений в сфере налогообложения с точки зрения современного российского законодательства.

Для достижения названной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить взаимодействие органов государственной власти в ходе проведения предварительного расследования налоговых преступлений;
- изучить способы выявления преступлений;
- изучение особенностей производства предварительного расследования с учетом многообразия видов и способов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов;
- сформулировать выводы по проведенным исследованиям.

Объектом исследования данной работы являются преступления в сфере налогообложения в современных условиях.

Предметом исследования представленной работы являются особенности расследования преступлений совершаемых в сфере налогов и (или) сборов.

Законодательной основой данной работы выступают Конституция Российской Федерации, Уголовный кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации и другие нормативные правовые акты, регулирующие отношения по расследованию преступлений в сфере налогообложения.

Методология исследования. В работе использовались такие общенаучные методы познания, как методы диалектической логики, абстракции и аналогии, обобщения и классификации, системный и деятельностный подходы, частнонаучные методы.

Структура работы. Работа состоит из введения, шести параграфов, объединенных в две главы, заключения, списка используемой литературы.

## **1. Общая характеристика правового регулирования налоговой сферы**

### **1.1. Система законодательства Российской Федерации о налогах и сборах**

Налоги являются неотъемлемым звеном экономических отношений в обществе на всех этапах развития государства. С развитием и изменением устройства государства система налогообложения неизбежно претерпевает преобразования и изменения.

Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) обозначены федеральные органы имеющие возможность и право издавать нормативно правовые акты для дальнейшего применения и соблюдения в сфере налогового законодательства.

К таким органам относятся:

- Правительство Российской Федерации;
- федеральные органы исполнительной власти, которые уполномочены выполнять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов;
- федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные выполнять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере таможенного дела;
- органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации;
- исполнительные органы местного самоуправления.<sup>1</sup>

Выше перечисленные государственные органы имеют право на осуществление нормативно-правового регулирования в сфере налогов и (или) сборов и в сфере таможенного дела, в случаях предусмотренных законодательство о налогах (или) сборах в пределах своей компетенции. Нормативно-правовые акты издаваемые могут только вносить разъяснения или

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

раскрывать содержание действующего законодательства о налогах и (или) сборах, и не могут его изменять или дополнять.

Конституцией России установлены принципы финансовой политики на рынке России.

Они определяют, что на территории Российской Федерации:

- нельзя устанавливать таможенные границы, пошлины, сборы или иные ограничения, препятствующие свободному перемещению товара, услуг или финансовых средств;

- все виды ограничений, касающиеся перемещения товаров и услуг вводятся только в соответствии с федеральным законом, если есть необходимость в данном ограничении с целью обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья граждан России, охраны природы и культурных ценностей страны;

- установлена денежная единица в России, которой является – рубль. Осуществление эмиссии денежных средств возложена исключительно на Центральный банк Российской Федерации (далее ЦБ РФ);

- ЦБ РФ осуществляет функцию по защите и обеспечению устойчивости рубля;

- федеральным законом устанавливаются общие принципы налогообложения и сборов РФ в федеральный бюджет, а также система налогов и (или) сборов;<sup>2</sup>

НК РФ даны определения налогам и сборам:

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года // <http://www.consultant.ru>

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

Под сбором понимается установленный налоговым законодательством обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).<sup>4</sup>

Налоги и (или) сборы в России делятся на федеральные, налоги субъектов (региональные) и местные соответственно.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 9) государственная пошлина.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

К местным налогам и сборам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) торговый сбор.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

<sup>5</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

Система налогообложения неизбежно претерпевает преобразования и изменения, это связано с развитием и изменением устройства государства. Для качественного исполнения государством всех возложенных на него функций необходимо своевременное и непрерывное пополнение бюджета. Отсутствие этих условий влечет за собой общественную опасность уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, то есть не своевременное перечисление или отсутствие таких перечислений в бюджетную систему страны. Все это приводит к нестабильности и ухудшению экономики государства.

В НК РФ предусмотрены специальные режимы налогообложения такие как:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 5) патентная система налогообложения.<sup>6</sup>

Применение налогоплательщиком одного из специальных режимов налогообложения не освобождает его от обязанностей налогового агента.

По официальным данным Министерства финансов Российской Федерации структура доходов федерального бюджета за период с 2012 по 2014г. выглядит таким образом:<sup>7</sup>

Таблица:1.

Виды доходов бюджета	2012	2013	2014
Доходы от внешнеэкономической деятельности	4 962,7	5 011,0	5 463,4
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2 442,8	2 554,8	2 884,6

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

<sup>7</sup> Официальный сайт МИНФИН России // <http://minfin.ru/>

Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации	2 228,0	2 329,3	2 702,2
Налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	1 713,0	1 734,2	1 821,8
Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	543,3	352,2	445,6
Прочее	963,8	1 038,5	1 179,2
Итого	12 853,7	13 019,9	14 496,8

Из опубликованных данных следует, что в структуре дохода федерального бюджета России налоги составили в 2012г. – 6 383,8 млрд. руб.; 2013г. – 6 618,3 млрд.; 2014г. – 7 408,6 млрд. руб. Наблюдается общая положительная динамика поступления налогов и (или) сборов за период с 2012г. по 2014г. и составляет 1 643,1 млрд. руб.

Это еще раз подчеркивает важность своевременного перечисления налогов и сборов в бюджет страны.

Первостепенной задачей налоговых органов является:

- контроль, за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- контроль, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему;
- контроль, за перечислением соответствующих пеней, штрафов, процентов;
- контроль, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) и иных обязательных платежей.

В ст. 82 НК РФ также изложена сущность налогового контроля, согласно которой мероприятия налогового контроля проводятся уполномоченными должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции в рамках проведения налоговых проверок. Мероприятия налогового контроля являются средством для выявления возможных нарушений налогового законодательства.

Налоговый контроль – это деятельность уполномоченных органов, включающая в себя контроль за соблюдением налогоплательщиками,

плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.<sup>8</sup>

Мероприятия налогового контроля – это различные действия налоговых органов с целью проверки соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.<sup>9</sup>

Согласно НК РФ к мероприятиям налогового контроля относятся:

истребование документов информации;

выемка документов и предметов;

допрос свидетеля;

доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение;

осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

экспертиза;

привлечение специалиста;

привлечение переводчика.

Налоговый контроль, как правило, проводится в рамках камеральных и выездных проверок или в отдельных случаях в качестве дополнительных мероприятий.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Она проводится без специального решения в течении трех месяцев после сдачи налоговой декларации (расчета), должностными лицами налогового органа в соответствии с их обязанностями. Если налоговые декларации налогоплательщиком не представлены в установленный срок, должностные лица налогового органа проводят камеральную проверку на основе имеющихся

---

<sup>8</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

<sup>9</sup> Федеральный закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" // <http://www.consultant.ru>

документах о налогоплательщике и на основе данных предоставленных другими налогоплательщиками с идентичным видом деятельности. Срок проведения налоговой проверки будет исчисляться со дня истечения срока предоставления налоговой декларации, подлежащей проверке.<sup>10</sup>

Если до истечения срока проведения камеральной проверки налогоплательщиком предоставлена налоговая декларация, то проводимая проверка прекращается. Налоговый орган проводит камеральную проверку предоставленной налоговой декларации. Прекращение проведения налоговой проверки ведет к прекращению всех действий налогового органа в отношении имеющихся у налогового органа документов (информации). Налоговый орган в праве, использовать документы и иную информацию, полученную при проведении мероприятий налогового контроля в рамках прекращенной проверки в отношении налогоплательщика.

Если в ходе проверки были обнаружены ошибки в предоставленной налоговой декларации (расчете) и (или) в сведениях в предоставленных документах обнаружены противоречия либо обнаружено не соответствия сведений (информации) имеющейся у налогового органа со сведениями содержащимися в документах предоставленных налогоплательщиком в ходе проведения мероприятий налогового контроля, то в адрес проверяемого налогоплательщика выставляется требование в котором налоговый орган просит в течении пяти дней предоставить пояснения или внести соответствующие исправления в налоговую декларацию. В случае если проводится камеральная проверка уточненной налоговой декларации (расчета), в которой сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет уменьшена по сравнению с ранее поданной декларацией, то налоговый орган вправе потребовать у налогоплательщика представить в пяти дней пояснения, по изменениям соответствующих показателей налоговой декларации (расчета). Налогоплательщик при предоставлении пояснений в налоговый орган, проводящий камеральную проверку вправе дополнительно предоставить

---

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

выписки из регистров налогового и бухгалтерского учета, а также иные документы, содержащие информацию и подтверждающие данные, указанные в налоговой декларации (расчет).<sup>11</sup> Сотрудник, осуществляющий камеральную проверку, рассматривает пояснения и документы, полученные от налогоплательщика. При установлении налогового правонарушения должностные лица, которые проводят камеральную проверку, составляют акт проверки согласно статьи 100 НК РФ. При проведении проверки налоговый орган имеет право требовать у проверяемого налогоплательщика предоставить в течение пяти дней пояснения, по поводу операций касающихся применения налоговых льгот.

В случае подачи налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в котором налогоплательщикам заявлено право на возмещение налога, проверку необходимо проводить, принимая во внимание все особенности, налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком. Для проверки правомерности применения налоговых вычетов налоговый орган вправе истребовать документы подтверждающие вычеты.

В случае выявления противоречий сведений, об операциях содержащихся в налоговой декларации по НДС и сведений, содержащихся в налоговой декларации другого налогоплательщика на которого возложена обязанность по уплате НДС, или в документах содержащих информацию об учете выданных полученных счетов-фактур предоставленных в налоговый орган обнаружены, несоответствия которые свидетельствуют о занижении сумм НДС, подлежащих к уплате в бюджетную систему РФ, или о неправомерном завышении сумм НДС, заявленных к возмещению, налоговый орган имеет право истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям.

---

<sup>11</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете»  
// <http://www.consultant.ru>

В случае проведения камеральной налоговой на основании уточненной налоговой декларации (расчета) поданного по истечению двух лет со дня, окончания срока подачи налоговой декларации в которой уменьшена сумма налога подлежащая уплате в бюджет РФ, или увеличена сумма убытка организации Налоговые органы вправе истребовать документы содержащие информацию подтверждающую показания отраженные в уточненной налоговой декларации. При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по акцизам, в которой заявлены налоговые вычеты, которые связаны с возвратом покупателем налогоплательщику в прошлом реализованной подакцизной продукции (за исключением алкогольной спиртосодержащей продукции), в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документацию, подтверждающую возврат подакцизных товаров и правомерность применения указанных налоговых вычетов.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Если налогоплательщик не имеет возможности предоставить помещение для проведения выездной проверки, то налогоплательщик уведомляет об этом налоговый орган. Налоговый орган вправе принять решение о проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа. Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту учета организации, или по месту жительства физического лица.<sup>12</sup>

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика;

---

<sup>12</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам уплачиваемым налогоплательщиком. Предметом проводимой проверки является полнота исчисления и своевременность уплаты налогов и (или) сборов. Период, охваченный проводимой налоговой проверкой не может превышать трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Если налогоплательщик предоставляет уточненную налоговую декларацию в рамках проведения выездной налоговой проверки, то проверяется период, за который представлена декларация. Налоговый орган не уполномочен проводить две и более проверки по одним и тем же налогам и (или) сборам за один и тот же период, так же не вправе проводить по отношению налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течении календарного года. Исключение составляют случаи, в которых соответствующее решение принято руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов. При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.<sup>13</sup>

Срок проведения выездной налоговой проверки не может превышать двух месяцев. Этот срок может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях - до шести месяцев. При осуществлении выездной проверки можно оценить и проверить деятельность филиалов налогоплательщика. Срок проведения проверки начинается со дня вынесения соответствующего решения. По окончанию проведения выездной проверки проверяемому

---

<sup>13</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

налогоплательщику вручается справка об окончании проведенной проверке дата составления и вручения справки является датой окончания проведения проверки. Выездная налоговая проверка может быть приостановлена на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.<sup>14</sup> Проверка может быть приостановлена по следующим основаниям:

- истребование документов (информации) у контрагентов проверяемого налогоплательщика;
- при необходимости получения информации от иностранных органов;
- проведение экспертизы;
- в случае необходимости перевода документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

После получения информации, которая послужила поводом для приостановки налоговой проверки, налоговый орган возобновляет проведение выездной налоговой проверки. Приостановление и возобновление проверки оформляется соответствующим решением налогового органа.

Приостановка не может превышать шести месячный срок. В случае если основанием для приостановки выездной налоговой проверки послужила необходимость получения информации от иностранных органов, но налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, то срок приостановки может быть увеличен на три месяца.

В период нахождения проверки в приостановки налоговый орган лишается права истребовать документы у налогоплательщика. В случае если в ходе проведения выездной налоговой проверки у налоговых органов располагают оригиналами документов налогоплательщика, то налоговый орган обязан их вернуть, за исключением документов полученных в ходе выемки. Также действия налогового органа на территории (помещении) налогоплательщика приостанавливаются.

---

<sup>14</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

При проведении повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет.

Повторная проверка может проводиться:

- Вышестоящим налоговым органом;
- Налоговым органом, проводившим ранее налоговую проверку в случае предоставления уточненной декларации, по итогам которой сумма налога, подлежащая уплате уменьшена. В этом случае проверка проводится только за период, который охватывает уточненная налоговая декларация. Если по итогу проведенной проверки были выявленные нарушения налогового законодательства, которые в ходе ранее проведенной проверки не были выявленные то санкции к налогоплательщику не применяются. Исключение составляет случай, когда не выявление налогового правонарушения связано со сговором налогоплательщика и сотрудника налогового органа.

- Если поводом для проведения выездной налоговой проверки послужила реорганизация или ликвидация юридического лица – налогоплательщика, то проверка может проводиться не в зависимости от времени и предмета предыдущей проверки.

При проведении выездной налоговой проверки в обязанности налогоплательщика входит обеспечение возможности ознакомления должностных лиц налогового органа с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. Ознакомиться с оригиналами документов должностные лица налогового органа могут только на территории налогоплательщика, исключение составляет случай, когда проверка проводится по местонахождению налогового органа.

Не редко налогоплательщики с целью избегания ответственности за совершение налогового правонарушения скрывают или уничтожают документы. Должностные лица налогового органа, проводящие проверку имеют право провести выемку документов в порядке предусмотренным налоговым законодательством.

В последний день налоговой проверки должностным лицом налогового органа составляется справка о проведенной налоговой проверки, с указанием предмета проверки и сроков проведения. Справка вручается представителю налогоплательщика. Справка может направляться по почте заказным письмом с уведомлением, в том случае если налогоплательщик уклоняется от ее получения.

По итогам проведенной выездной налоговой проверки составляется должностным лицом налогового органа, проводившим эту проверку. Акт составляется в любом случае даже если в ходе проведенной выездной налоговой нарушений не установлено.

В акте налоговой проверки налоговыми органами раскрывается объективная сторона правонарушения. В акте описываются все мероприятия налогового контроля, которые были проведены в ходе выездной налоговой проверки. При отражении в акте выявленных нарушений налогового законодательства делается ссылка на документы подтверждающие совершение налогового правонарушения.<sup>15</sup>

Первая часть акта – считается вводной в ней отражаются общие сведения о проверяемом налогоплательщике такие как:

- дата и место составления акта налоговой проверки;
- полное и сокращенное наименование проверяемого налогоплательщика;
- юридический адрес (адрес регистрации) и адрес фактического места нахождения налогоплательщика;
- дата и номер решения руководителя налогового органа или его заместителя, которое послужило началом проведения налоговой проверки (решение о проведении налоговой проверки);
- период, охваченный налоговой проверкой;

---

<sup>15</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

- периоды проведения проверки, периоды нахождения проверки в приостановке, а также номера и даты соответствующих решений руководителя налогового органа или его заместителя (решение о приостановке налоговой проверки и решение о возобновлении налоговой проверки)
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- наименования налогов, сборов, по которым проводилась налоговая проверка;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- иные необходимые реквизиты.

Вторая часть акта – считается описательной, в ней все нарушения налогового законодательства, установленные в ходе проведения налоговой проверки, или отсутствие таковых. В этой части указываются обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. Указывается объективность и обоснованность результатов налоговой проверки и несоответствие проверяемым лицом деяний (действий или бездействия) налоговому законодательству. При описании нарушений налогового законодательства допущенных проверяемым лицом указывается следующее:

- вид нарушения законодательства о налогах и сборах, и налоговый период в котором оно было допущено;
- ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;
- в случае проведения экспертизы указываются ссылки на заключения экспертов, протоколы допросов, а также иные протоколы, составленные при проведении мероприятий налогового контроля;
- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными и (или) данными в

иных документах, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки (при выявлении непредставления в налоговый орган указанных документов указываются фактические данные, установленные в ходе проверки);

- квалификация совершенного нарушения законодательства о налогах и сборах со ссылками на соответствующие нормы законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

Третья часть акта – считается итоговой в ней указываются выводы и предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НКРФ предусмотрена ответственность за такие нарушения законодательства о налогах и сборах.

Кроме должностного лица налогового органа акт проверки подписывается всеми участвующими в проверке лицами: руководителем организации или его законным представителем, в случае, если в проверке принимали участие сотрудники У МВД (были включены в состав проверяющих на основании соответствующего решения налогового органа) акт подписывается должностным лицом У МВД принимавшим участие в проверке.

На основании акта проверки выносится решение, которое может быть 3 видов:

- о привлечении к ответственности;
- об отказе в привлечении к ответственности
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.<sup>16</sup>

На основании данного решения налогоплательщику направляется решение об уплате и копия решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

---

<sup>16</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

По результатам проведенных контрольных мероприятий налоговые органы, в случае установления фактов нарушений налогового законодательства привлекают налогоплательщика к административной ответственности.

О нарушениях законодательства о налогах и сборах налоговым органам может стать известно только после проведения соответствующих мероприятий налогового контроля. Стоит отметить, что в задачи налоговых органов не входит выявление преступлений. Федеральная налоговая служба не относится к числу органов дознания, и не имеет полномочий на проведение оперативно розыскных мероприятий.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что Федеральная налоговая служба России осуществляет, контроль за соблюдением налогового законодательства в России, но не имеет полномочий на проведение оперативно розыскных мероприятий и предварительного расследования преступлений в сфере налогообложения.

## **1.2. Органы государственной власти, обеспечивающие соблюдение законодательства о налогах и сборах**

К органам государственной власти обеспечивающие соблюдение и исполнение законодательства о налогах и (или) сборах можно отнести:

Министерство финансов Российской Федерации (далее Минфин России);

Федеральную налоговую службу (далее – ФНС);

Федеральную таможенную службу (далее – ФТС);

Прокуратуру Российской Федерации

Министерство внутренних дел (управление по борьбе с экономическими преступлениями) (далее – МВД УЭБ);

Следственный комитет России (далее – СК России);

Государственные внебюджетные фонды;

Минфин России – это федеральный орган исполнительной власти в функции которого входит проведение единой политики в финансовой, бюджетной, налоговой и валютной сфере. Минфин России координирует деятельность в сфере этих и иных федеральных органов исполнительной власти.<sup>17</sup>

Минфин России может осуществлять самостоятельные финансово-налоговые полномочия, но и полномочия, осуществляемые исключительно по поручению Правительства Российской Федерации.

ФНС – является центральным органом, который осуществляет регулирование налогообложения в системе исполнительной власти. ФНС – это федеральный орган исполнительной власти, имеющий право осуществлять контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и (или) сборах. Также контролировать правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты всех налогов и (или) сборов в соответствующие бюджеты России. Кроме того, ФНС уполномочена, осуществлять государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также обеспечивать представление интересов государства в делах о банкротстве и в процедурах банкротства.

Свою деятельность ФНС осуществляет самостоятельно и через свои территориальные органы при взаимодействии с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

К территориальным органам ФНС относятся:

управления ФНС по субъектам РФ;

межрегиональные инспекции ФНС;

---

<sup>17</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>

инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления;

инспекции ФНС межрайонного уровня.

Все они в целом составляют единую централизованную систему налоговых органов.

ФТС – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы РФ.<sup>18</sup>

Согласно Таможенного кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ), ФТС осуществляет следующие основные функции:

1. участвует в разработке современной таможенной политики РФ и, реализуя эту политику, обеспечивают соблюдение законодательства, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы РФ; принимают меры по защите прав и интересов граждан, предприятий, учреждений и организаций при осуществлении таможенного дела;

2. обеспечивают в пределах своей компетенции экономическую безопасность РФ путем таможенного оформления и контроля за перемещением товаров и транспорта через таможенную границу, взимают таможенные пошлины, налоги и иные таможенные платежи;

3. ведут борьбу с контрабандой, нарушениями таможенных правил и налогового законодательства, пресекают незаконный оборот через таможенную границу РФ наркотических средств, оружия, предметов художественного, исторического и археологического достояния народов РФ и зарубежных стран, объектов интеллектуальной собственности, оказывают содействие в борьбе с международным терроризмом;

4. обеспечивают выполнение международных обязательств РФ в части, касающейся таможенного дела, осуществляют сотрудничество с

---

<sup>18</sup> Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17) // <http://www.consultant.ru>

таможенными и иными компетентными органами иностранных государств, международными организациями, занимающимися вопросами таможенного дела;

5. содействуют осуществлению мер по защите государственной безопасности, общественного порядка», нравственности населения, жизни и здоровья, защите животных и растений, охране окружающей природной среды, защите интересов российских потребителей ввозимых товаров;

6. осуществляют контроль за вывозом стратегических и других жизненно важных для интересов Российской Федерации материалов;

7. осуществляет в пределах своей компетенции и валютный контроль и защиту интеллектуальной собственности;

8. ведут таможенную статистику внешней торговли и специальную таможенную статистику научно-исследовательские работы в области таможенного дела, а также выполняют некоторые другие функции в соответствии с федеральным законодательством.

9. ведут таможенное оформление и таможенный контроль, создавать благоприятные условия для увеличения скорости товарооборота через таможенную границу;

10. взимают таможенные пошлины, налоги, антидемпинговые, специальные и компенсационные пошлины, таможенные сборы, осуществлять контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты указанных пошлин, налогов и (или) сборов, а также выполнять функции по применению мер принудительного взыскания;<sup>19</sup>

Современная система таможенных органов включает в себя:

- 1) Федеральную таможенную службу РФ;
- 2) региональные таможенные управления РФ
- 3) таможни РФ;
- 4) таможенные посты РФ.

---

<sup>19</sup> Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17) // <http://www.consultant.ru>

Распределение полномочий и особенности деятельности таможенных органов разного уровня определяются положениями, утвержденными руководителем ФТС России.

Прокуратура Российской Федерации – это государственное учреждение уполномоченное осуществлять надзор за соблюдением законов, в том числе за соблюдением законодательства о налогах и (или) сборах. Распространенный характер нарушения законодательства со стороны органов государственной власти, ФНС и налогоплательщиков определяет состояние законности в сфере налогообложения в целом. Не редко органы местного самоуправления принимают правовые акты, которые противоречат федеральному законодательству, что может привести к установлению незаконных налогов и (или) сборов. Налоговые органы не всегда и не в полном объеме осуществляют возложенные на них функции по выявлению и дальнейшему пресечению нарушений налогового законодательства, а также не своевременно и не в полном объеме применяются меры по взысканию задолженности по уплате налогов и (или) сборов. При регистрации юридических лиц налоговыми органами допускаются ошибки и нарушения. Органами прокуратуры осуществляется надзор за своевременностью исполнения поручений налогоплательщиков касающихся перечислений налогов и (или) сборов в соответствующие бюджеты РФ и внебюджетные фонды кредитными организациями (банками). Кредитные организации не всегда исполняют своевременно данные обязанности.

При осуществлении прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах, прокуратура РФ<sup>20</sup>:

- проводит регулярный мониторинг, касающийся налоговых правоотношений, а также взаимодействует с органами государственной власти, правоохранительными и контролирующими органами;

---

<sup>20</sup> Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>

- осуществляет надзор за законностью принимаемых правовых актов в сфере налогового законодательства;
- осуществляет надзор за соблюдением и исполнением законодательства России налоговыми органами, органами власти и местного самоуправления, а также руководителями кредитных организаций (банков);
- осуществляет надзор за тем, чтобы права и законные интересы налогоплательщиков не нарушались;
- осуществляет надзор за следствием, проводимым следственными органами, производством дознания и оперативно-розыскной деятельностью по делам и материалам касающихся соблюдения налогового законодательства.

Прокурорский надзор может нести также предупредительный характер, к такому надзору относится:

Надзор за законностью правовых актов федеральных органов исполнительной власти, представительных и исполнительных органов власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления в сфере налогообложения, обратив внимание на случаи превышения ими предоставленных полномочий. При проведении проверки таких актов прокуратура имеет право привлечь к антикоррупционным экспертизам. Прокуратура обязана своевременно реагировать на незаконные правовые акты.

Надзор за исполнением законодательства налоговыми органами. Прокуратура уделяет особое внимание на осуществление налоговыми органами полномочий по контролю и своевременному исполнению всех норм налогового законодательства, государственной регистрации юридических и иных лиц, а также за надлежащим исполнением возложенных на налоговые органы обязанностей по направлению материалов в органы МВД.

Прокуратура уполномочена требовать от ФНС соблюдение прав и законных интересов при проведении мероприятий налогового контроля, взысканий и перечислений налогов и (или) сборов и исполнение требований

законодательства при санкционированном аресте имущества налогоплательщика.<sup>21</sup>

Принимать соответствующие меры по пресечению фактов проведения не законных повторных мероприятий налогового контроля, и не допускать использования рычагов давления на отдельные субъекты предпринимательской деятельности. Предотвращать и пресекать факты необоснованного и не законного вмешательства в финансово-экономическую деятельность юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также незаконного применения к ним мер принуждения и ответственности.

Прокуратура уполномочена привлекать должностных лиц налогового органа для проведения совместных проверок соблюдения налогового законодательства.

Надзор за деятельностью федеральной службы судебных приставов (далее - ФССП) в части соблюдения ими исполнения постановлений ФНС о взыскании налогов и (или) сборов за счет имущества налогоплательщика или налогового агента.

Надзор за проведением предварительного следствия, и производством дознания и оперативно-розыскной деятельностью, проводимого в целях предупреждения, своевременного выявления и пресечения преступлений, а также качественного расследования уголовных дел в налоговой сфере.

В случаях выявления нарушений закона прокуратура должна последовательно и настойчиво добиваться реального их устранения, а также добиваться привлечения к ответственности конкретных виновных лиц. Если в ходе осуществления вышеуказанных полномочий были выявлены факты противоправных действий которые содержат признаки преступления то прокуратура уполномочена направить постановление в следственные органы для решения вопроса об уголовном преследовании.

Органы МВД УЭБ уполномочены оказывать помощь должностным лицам ФНС при исполнении ими служебных обязанностей, а также принимать

---

<sup>21</sup> Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>

меры по привлечению к ответственности лиц которые препятствуют исполнению своих служебных полномочий сотрудникам налоговых органов. Органы МВД УЭБ имеют возможность учувствовать в совместных выездных налоговых проверках проводимых налоговыми органами.<sup>22</sup>

Органами МВД УЭБ осуществляет мероприятия направленные на проверку материалов, проведения оперативно-розыскную деятельности направленной на предупреждение налоговых правонарушений и преступлений.

При участии в совместном проведении выездной налоговой проверки сотрудников МВД УЭБ имеют право на выполнение следующих действий:

- при предъявлении служебного удостоверения имеют право проходить и находиться на территории государственных и муниципальных органах, на территории организации. Сотрудники МВД имеют право на ознакомление с первичными документами и материалами;
- осуществлять проверку документов удостоверяющих личность граждан;
- при необходимости выдвигать требования к гражданам с просьбой покинуть место совершения преступления, административного правонарушения;
- применять информационные системы, фото, видео, аудио и другие технические и специальные средства не опасные для жизни и здоровья граждан, при необходимости использовать персональные данные граждан.
- при необходимости получать сведения составляющую налоговую тайну.
- на основании мотивированного запроса сотрудники МВД имеют возможность на безвозмездной основе получать от государственных и муниципальных органов, общественных объединений, организаций, ДЛ и граждан сведения, справки, документы, иную необходимую информацию.

---

<sup>22</sup> Приказ МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013) «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»

- на основании мотивированного запроса получать от кредитных организаций (банков) справки по операциям по открытым счетам юридических и физических лиц осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

- Для проведения экспертиз истребовать у организаций образцов и каталогов всей продукции, техническую и технологическую документацию и другие документы, информацию и материалы, необходимые для дальнейшего производства экспертиз.

- Назначать и проводить экспертизу документов полученных от юридических и физических лиц, имеющих признаки подделки.

В случае выявления сотрудниками МВД обстоятельств, которые требуют выполнение специальных действий, которые относятся к полномочиям ФНС, органы МВД обязаны направлять материалы в налоговые органы для принятия по ним законного решения.

Эффективность взаимодействия между правоохранительными и налоговыми органами в сфере противодействия налоговым правонарушениям во многом обусловлена исполнением документов межведомственного правового регулирования.

Для проведения мероприятий налогового контроля налоговые органы могут привлекать сотрудников внутренних дел с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах. Налоговый орган имеет право направить в орган внутренних дел мотивированный запрос об участии сотрудников МВД в выездной налоговой проверке.<sup>23</sup>

К основаниям направления мотивированного запроса могут относиться:

а) случаи имеющейся достоверной информации у налогового органа, которая свидетельствует о возможном нарушении налогового законодательства, и необходимости проведения мероприятий налогового контроля с участием сотрудников органов внутренних дел;

---

<sup>23</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

б) при поступлении сообщения (информации) из органов внутренних дел о возможных нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах;

в) при возникновении необходимости проведения мероприятий налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т.д.) с участием сотрудников внутренних дел;

г) случаи воспрепятствования налогоплательщиком или третьими лицами законной деятельности должностного лица проводящим проверку;

Орган внутренних дел в течение пяти дней со дня получения запроса налогового органа об участии в налоговой проверке сотрудников полиции, должен направить информацию о сотрудниках для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

К основаниям для отказа по запросу налогового органа об участии органа внутренних дел в налоговой проверке относятся:

- отсутствие информации свидетельствующей о возможных нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах;

- несоответствие цели привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в мероприятиях налогового контроля с компетенцией органов внутренних дел;

- отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Также органы внутренних дел могут направить в налоговые органы материалы о нарушениях законодательства о налогах и сборах с целью назначения и проведения налоговой проверки.

В случае проведения мероприятий налогового контроля по материалам, поступившим из органов внутренних дел, налоговый орган обязан уведомить вышеуказанное ведомство.

Оформление и реализация результатов выездной налоговой проверки осуществляются в порядке, установленном статьями 100 и 101 НК РФ и иными нормативными правовыми актами.

Итоги проведенной налоговой проверки, отражаются налоговым органом в акте. Акт должен быть подписан всеми лицами принимавшими участие в налоговой проверке, в том числе и сотрудниками органа внутренних дел, за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности, в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).<sup>24</sup>

При возникновении между проверяющими разногласий в отношении содержания акта то руководитель проверяющей группы берет на себя ответственность и принимает окончательное решение. В случае не согласия указанные лица вправе изложить свое мнение в письменном заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Акт налоговой проверки составляется в трех экземплярах: первый экземпляр остается у налогового органа, второй вручается налогоплательщику либо его законному представителю в отношении которого проводились мероприятия налогового контроля, третий экземпляр направляется в орган внутренних дел принимавшему участие в налоговой проверке.

В случае, привлечения сотрудники органов внутренних дел для участия в проведении конкретных мероприятиях налогового контроля или участия в определенных действиях по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, акт выездной налоговой проверки, в орган внутренних дел не направляются.

---

<sup>24</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

При поступлении возражений на акт налоговой проверки от проверяемого налогоплательщика, а также при поступлении документов подтверждающих обоснованность возражений в трехдневный срок налоговый орган направляет копии этих документов в орган внутренних дел принимавших участие в налоговой проверке.

По результатам рассмотрения материалов и всех обстоятельств налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с НК РФ, а также направляется в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.<sup>25</sup>

Указанные решения оформляются в соответствии с НК РФ и другими нормативными правовыми актами. При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел (в пределах компетенции соответствующих органов или должностных лиц) возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

В целях, обеспечения оперативности и повышения эффективности деятельности по рассмотрению материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, налоговые органы могут информировать следственные органы СК России о материалах проведенных налоговых проверок, а также организовывать предварительное ознакомление с ними уполномоченных должностных лиц следственных органов СК России.

В этом случае руководитель (заместитель руководителя) налогового органа до передачи (направления) налогоплательщику (плательщику сбора,

---

<sup>25</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

налоговому агенту) акта налоговой проверки направляет в следственный орган СК России соответствующую информацию (мотивированное обращение о целесообразности предварительного ознакомления уполномоченным должностным лицом следственного органа СК России с материалами о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в которых могут содержаться признаки преступления).

Руководитель (заместитель руководителя) следственного органа СК России на основании поступившего письменного запроса в течение трех дней рассматривает вопрос о направлении сотрудника СК России для ознакомления с материалами налоговой проверки и о результатах рассмотрения письменно уведомляет руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. По результатам предварительного ознакомления с материалами могут быть даны рекомендации о дальнейшей перспективе их рассмотрения.

Поступившие из налогового органа материалы, позволяющие предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, принимаются и регистрируются в соответствии с нормативным правовым актом СК России с составлением рапорта в порядке, предусмотренном статьей 143 Уголовно - процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ).<sup>26</sup>

По результатам изучения материалов, поступивших из налогового органа, при наличии достаточных документальных данных, указывающих на признаки налогового преступления ответственность за которое предусмотрена (статьи 198 – 199 УК РФ), следователь или руководитель следственного органа СК России в соответствии со статьями 145 (Решения, принимаемые по результатам рассмотрения сообщения о преступлении) и 146 (Возбуждение уголовного дела публичного обвинения) УПК РФ возбуждает уголовное дело, о чем незамедлительно уведомляет налоговый орган. При отсутствии в представленных материалах достаточных документальных данных об

---

<sup>26</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

обстоятельствах, позволяющих предполагать совершение налогового преступления, а также иных данных, необходимых для принятия решения в порядке, установленном статьей 145 УПК РФ, следственный орган СК России организует и осуществляет дополнительные проверочные мероприятия в соответствии с требованиями УПК РФ.

### **1.3. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений**

Объектом преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, являются экономические и финансовые отношения, возникшие в сфере формирования бюджета и внебюджетных фондов между налогоплательщиками (физическими и юридическими лицами) и государством.

Объективная сторона преступления, характеризуется деянием в форме действия (бездействия) направленного на уклонение от уплаты налогов и сборов ответственность за которое регламентируется в ст. ст. 198 и 199 УК РФ, состоит из:

- 1) деяния - уклонения от уплаты налогов и (или) сборов;
- 2) общественно опасного последствия - неуплаты налогов или сборов;
- 3) причинной связи.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов – это умышленные действия налогоплательщика направленные на неуплату налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые в свою очередь привели к не поступлению денежных средств в должном объеме в бюджетную систему России.

Законодателем не конкретизированы способы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов в место этого они обозначены достаточно обобщенно. К ним относятся:

- уклонение путем непредставления налоговой декларации;

- уклонение путем непредставления иных обязательных документов, в соответствии с законодательством РФ;

- уклонение посредством включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений;

- уклонение путем включения в обязательные документы, заведомо ложных сведений.

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет

уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 198 или статьей 199 и статьей 327 УК РФ.

К организациям, указанным в статье 199 УК РФ, относятся все перечисленные в статье 11 НК РФ организации: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, либо созданные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории Российской Федерации.

По смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ либо статьей 199 УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ (например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты.<sup>27</sup>

Согласно ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган налоговые декларации, но и иные документы необходимые для проверки правильности исчисления и уплаты налогов и (или) сборов такие как: книга учета доходов и расходов, книга покупок и книга продаж, бухгалтерская отчетность с соответствии с требованиями РФ, документы по формам установленными государственными органами, которые могут служить основанием исчисления и уплаты налогов и сборов. Перечень необходимых документов, который является обязательным для предоставления в налоговый орган может изменяться в зависимости от вида налога и (или) сбора.

---

<sup>27</sup> Боровков А.В. Проблемы возбуждения уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов с организаций / Боровков А.В. // Законность и правопорядок в современном обществе: сборник материалов XII Международной научно-практической конференции/Под общ.ред. С.С.Чернова. – Новосибирск: 2013. с 10-12.

Налоговая декларация — официальное заявление налогоплательщика, в котором отражены финансово экономические показатели, также в ней содержится информация о доходах и расходах произведенных за определенный период времени. В декларации находят свое отражение льготы предоставляемые налогоплательщику по уплате налога и сбора. По каждому налогу предоставляется отдельная налоговая декларация. Сроки предоставления налоговых деклараций устанавливаются законодательством о налогах и сборах к каждому налогу отдельно.<sup>28</sup>

В обязанности налогоплательщиков входит предоставлять в установленном порядке и в установленные сроки налоговые декларации (по каждому налогу отдельно) в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Для юридических лиц перечень предоставляемых налоговых деклараций устанавливается в соответствии с применяемым налогоплательщиком режимом налогообложения с учетом действующего налогового законодательства.

Налоговые декларации и иные обязательные к предоставлению в налоговый орган документы — являются средством совершения преступления в сфере налогообложения.

Уголовная ответственность за совершение налогового преступления может наступить в случаи причинения ущерба бюджетной системе России в крупном или особо крупном размере.

Покушение на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов может рассматриваться в следствии непредставление налоговой декларации или иных необходимых документов содержащих в себе информацию о финансово экономической деятельности либо представление в налоговый орган налоговой декларации и всех необходимых документов, содержащих в себе заведомо ложные сведения, которые могут привести к неуплате налога и (или) сбора в крупном или особо крупном размере, до наступления установленного налоговым законодательством срока уплаты налога.

---

<sup>28</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

Добровольным отказом от преступления является внесение исправлений (изменений) в представленные в налоговый орган декларации и документы или полная уплата налога и сбора до истечения срока уплаты налога.

Возможно наступление уголовной ответственности за приготовление к уклонению от уплаты налогов совершенного группой лиц по предварительному сговору в особо крупном размере, так как данное преступление относится к тяжкому или особо тяжкому преступлению (ч. 2 ст. 30 УК РФ).

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрен срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Исчисляется он со дня его совершения или со следующего дня после окончания налогового периода. Срок давности также существует и для уголовной ответственности при совершении налогового преступления.

При квалификации деяния по ст. 198-199 УК РФ, характерны реально наступившие общественно опасные последствия. Они выражаются в виде фактически причиненного ущерба, от не поступления налогов и сборов в бюджетную систему России. Моментом окончания налогового преступления считают дату фактической не уплаты налогов и (или) сборов.

При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом следует учитывать лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

Конкретная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) должна быть рассчитана исходя из примечания к статье 198 УК РФ или из примечания к статье 199 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд, если такая сумма составила: по статье 198 УК РФ - соответственно более ста тысяч рублей и более пятисот тысяч рублей, по статье 199 УК РФ - соответственно более пятисот тысяч рублей и более двух миллионов пятисот тысяч рублей. Выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате.

Порядок определения неуплаченной доли налогов (сборов) не относится к случаям, когда крупный или особо крупный размер составляет более трехсот тысяч рублей или более одного миллиона пятисот тысяч рублей для соответствующих частей статьи 198 УК РФ и соответственно более одного миллиона пятисот тысяч рублей или семи миллионов пятисот тысяч рублей для соответствующих частей статьи 199 УК РФ.

Правило исчисления размера неуплаченных налогов и (или) сборов по признаку доли от суммы подлежащих к уплате налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд может применяться к случаям, когда неуплата налогов или сборов перечисленными в статьях 198 и 199 УК РФ способами имела место после вступления в силу Федерального закона от 8 декабря 2003 года N 162-ФЗ с учетом требований, изложенных в статье 10 УК РФ.

В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов, то его действия при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями статьи 199 УК РФ.

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом. Под субъективной стороной преступления понимается психическая деятельность лица, непосредственно связанная с совершением преступления. Если объективная сторона преступления составляет фактическое содержание, то субъективная сторона образует его психологическое содержание, т.е. характеризует процессы, протекающие в психике виновного. Она не поддается непосредственному чувственному восприятию, а познается только путем анализа и оценки всех объективных обстоятельств совершения преступления. Содержание субъективной стороны преступления раскрывается с помощью таких юридических признаков как вина, мотив и цель.

Виновный, зная о возложенной на него обязанности по уплате налога и (или) сбора осознавая общественно-опасный характер своих действий (бездействий), умышленно, не представляет налоговую отчетность или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включает в декларацию или иные документы заведомо ложные сведения, которые не соответствуют действительности и уменьшают размер подлежащего уплате налога или сбора. Совершая эти действия, налогоплательщик желает тем самым полностью уклониться от уплаты налога или сбора или уменьшить их размер зная о возможности или неизбежности наступления общественно опасных последствий деяния в виде не поступления денежных средств в бюджет или внебюджетные фонды России и желает их наступления.

Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п. В силу этого налогоплательщиком обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов и (или) сборов,

предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного 199 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.<sup>30</sup>

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным.

Налоговым кодексом обусловлены категории граждан (физических лиц) которые обязаны предоставлять в налоговые декларации. К ним относятся:

физические лица, зарегистрированные в установленном законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности (ч. 1 ст. 227 НК РФ);

частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности;

физические лица - исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договора аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

---

<sup>30</sup> Александров И.В. «Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПбю, 2002г. с.247

физические лица - налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, - исходя из сумм таких доходов;

физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, - исходя из сумм таких доходов;

лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса может выше

Юридическое лицо также является плательщиком налогов и (или) сборов. При совершении преступления ответственность за которое предусмотрена 199 УК РФ существует проблема при определении круга субъектов преступления – физических лиц. Субъектом налогового преступления может выступать только тот, кто осуществляет руководство организацией и координирует ее финансово хозяйственную деятельность касаясь уплаты налогов и (или) сборов. К категории таких лиц может относиться руководитель организации и лицо осуществляющее ведение и контроль за ведением бухгалтерского и налогового учета юридического лица (главный бухгалтер, бухгалтер).

Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших совершению преступлений, предусмотренных статьями 198-199 УК РФ, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении указанных преступлений, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по соответствующим статьям УК РФ, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (статьи 285, 292 УК РФ).

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов характеризуется исключительно прямым умыслом. Целью которого является полная или частичная неуплата налогов и (или) сборов. В статье 111 НК РФ перечислены обстоятельства которые исключают вину налогоплательщика в совершении

уклонения от уплаты налога и (или) сбора и не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

К этим обстоятельствам относятся:

- деяние которое содержит признаки налогового правонарушения которое было совершено вследствие стихийных бедствий или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

- деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, которое в момент его совершения находилось в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

- деяние направленное на выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Положение настоящего подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);

- иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Система наказаний – предусмотренный уголовным законом и построенный по определенным принципам исчерпывающий перечень наказаний, которые могут устанавливаться в санкциях норм Особенной части УК РФ и назначаться судом за совершение преступления. Порядок системы обеспечивается принципом расположения видов наказаний в зависимости от их сравнительной тяжести.

Уголовным кодексом Российской Федерации за совершение преступления в сфере налогообложения предусмотрены следующие виды наказаний:

Штраф<sup>31</sup> – принудительное денежное взыскание в доход государства, применяемое по приговору суда к лицу, осужденному за преступление. В случае не уплаты осужденным штрафа добровольно в течении 30 дней со дня вступления приговора в силу взыскание может быть обращено на имущество осужденного, за исключением имущества, которое не подлежит конфискации. Штраф в качестве основного наказания может назначаться судом в случаях, предусмотренных санкцией применяемой нормы Особенной части УК РФ, а также в порядке назначения более мягкого вида наказания. Чем предусмотрено законом, в соответствии со ст. 64 УК РФ. Как дополнительное наказание штраф может назначаться только в случаях, предусмотренных соответствующими статьями Особенной части УК РФ.

---

<sup>31</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

Принудительные работы<sup>32</sup> — вид наказания который включает в себя привлечение осуждённого к оплачиваемому труду в местах определяемых органами уголовно-исполнительной системы с вычетом из его заработной платы определённой денежной суммы. При уклонении от исполнения принудительных работ они могут быть заменены другим наказанием в виде лишения свободы. При назначении данного вида наказания УК РФ предусмотрено дополнительно назначить наказание в виде лишением права занимать определенные должности или заниматься определенным видом деятельности.

Лишение права занимать определенные должности состоит в запрещении занимать указанные в приговоре суда должности на государственной или муниципальной службе.

Лишение права заниматься определенной деятельностью означает запрещение на установленный судом срок заниматься определенной профессиональной или иной деятельностью.

Арест – строгая изоляция осужденного от общества путем помещения в арестный дом с условиями содержания, установленными законом для общего режима в тюрьме.

Лишение свободы – один из самых строгих основных видов наказания. Оно состоит в принудительной изоляции осужденного от общества и применяется в случаях, когда по характеру и степени общественной опасности совершенного преступления и с учетом личности виновного достижение целей наказания не может быть обеспечено без изоляции осужденного от общества. Также при назначении данного вида наказания УК РФ предусмотрено дополнительно назначить наказание в виде лишением права занимать определенные должности или заниматься определенным видом деятельности.

Уголовным кодексом Российской Федерации присвоены категории совершенным преступлениям в зависимости от характера и степени общественной опасности:

---

<sup>32</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

- небольшой тяжести – преступления за совершение которых предусмотрено максимальное наказание в виде 3 лет лишения свободы;
- Средней тяжести - преступления за совершение которых предусмотрено наказание с выше 3 лет до 5 лет лишения свободы;
- Тяжкое – преступление за совершение которых предусмотрено максимальное наказание в виде 10 лет лишения свободы;
- Особо тяжкое - преступление за совершение которых предусмотрено максимальное наказание с выше 10 лет лишения свободы.

Таким образом преступления совершаемые в сфере налогообложения классифицируются так:

- часть 1 статьи 198 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с физического лица в крупном размере максимальное наказание предусмотренное данной статьей УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 1 года, данное преступление относится к категории небольшой тяжести.
- часть 2 статьи 198 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с физического лица в особо крупном размере максимальное наказание предусмотренное данной статьей УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 3 лет, данное преступление относится к категории небольшой тяжести.
- часть 1 статьи 199 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с организации в крупном размере максимальное наказание предусмотренное данной статьей УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 2 лет данное преступление относится к категории небольшой тяжести.
- пункты а, б части 2 статьи 199 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с организации группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере максимальное наказание предусмотренное данной статьей УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 6 лет таким образом, данное преступление относится к категории тяжких преступлений.
- часть 1 статьи 199.1 неисполнение обязанностей налогового агента в крупном размере максимальное наказание предусмотренное данной статьей

УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 2 лет – данное преступление относится к категории небольшой тяжести.

- часть 2 статьи 199.1 неисполнение обязанностей налогового агента в особо крупном размере максимальное наказание, предусмотренное данной статьей УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 6 лет – данное преступление относится к категории тяжких преступлений.

- статья 199.2 сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов в крупном размере максимальное наказание, предусмотренное данной статьей УК РФ предусматривает лишение свободы на срок до 5 лет – данное преступление относится к категории средней тяжести.

Уголовным кодексом Российской Федерации оговорены сроки давности привлечения к уголовной ответственности за совершение преступления.

- преступление небольшой тяжести – срок давности привлечения к уголовной ответственности 2 года;

- средней тяжести - срок давности привлечения к уголовной ответственности 6 лет;

- тяжкое – срок давности привлечения к уголовной ответственности 10 лет;

- особо тяжкое – срок давности привлечения к уголовной ответственности 15 лет;

Таким образом, срок давности привлечения преступления, совершаемые в сфере налогообложения можно классифицировать так:

- часть 1 статьи 198 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с физического лица в крупном размере срок давности привлечения к уголовной ответственности 2 года;.

- часть 2 статьи 198 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с физического лица в особо крупном размере срок давности привлечения к уголовной ответственности 2 года;
- часть 1 статьи 199 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с организации в крупном размере срок давности привлечения к уголовной ответственности 2 года;
  - пункты «а», «б» части 2 статьи 199 уклонение от уплаты налогов и (или) сбора с организации группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере – срок давности привлечения к уголовной ответственности 10 лет;
  - часть 1 статьи 199.1 неисполнение обязанностей налогового агента в крупном размере срок давности привлечения к уголовной ответственности 2 года;
  - часть 2 статьи 199.1 неисполнение обязанностей налогового агента в особо крупном размере срок давности привлечения к уголовной ответственности 10 лет;
  - статья 199.2 сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов в крупном размере срок давности привлечения к уголовной ответственности 6 лет;

Из выше изложенного следует, что преступления в сфере налогообложения совершенные физическими лицами и индивидуальными предпринимателями классифицируются как преступления небольшой тяжести, следовательно, и срок привлечения к уголовной ответственности за совершение данного преступления составляет 2 года. Преступления, совершенные юридическим лицом в особо крупном размере относятся к категории тяжких преступлений и срок давности привлечения к уголовной ответственности за данной преступление с момента его совершения 10 лет;

В связи с тем, что в соответствии с налоговым законодательством срок предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и срок уплаты того

или иного налога и (или) сбора не совпадают моментом совершения преступления ответственность за которое предусмотрена ст. 198-199 УК РФ принято считать дату фактической не уплаты налога и (или) сбора в установленный налоговым законодательством срок.

## **2. Особенности досудебного производства по уголовным делам о налоговых преступлениях**

### **2.1. Доследственная проверка материалов, свидетельствующих о налоговом преступлении**

В ходе проведения доследственной проверки должны быть выявлены конкретные факты нарушения налогового законодательства, влекущие за собой уголовную ответственность. С помощью проведения следственных действий, должна быть доказана вина налогоплательщика в совершении налогового преступления. Это достигается путем проведения своевременных следственных действий.

Поводом для проведения доследственных мероприятий служит информация (материал) поступившая в следственные органы и содержащая в себе признаки преступления соответствующее статье УК РФ.

В настоящее время в соответствии с частью 1.1 статьи 140 УПК РФ обусловлены поводы и основания для возбуждения уголовного дела о преступлениях в сфере налогообложения:

1. заявление о преступлении;
2. явка с повинной;
3. сообщение о совершенном или готовящемся преступлении полученное из иных источников.
4. постановление прокурора о направлении соответствующих материалов в орган предварительного расследования для решения вопроса об уголовном преследовании;
5. наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления.<sup>33</sup>

Заявление о преступлении – это сообщение в устной или письменной форме, содержащее информацию о готовящемся или совершенном

---

<sup>33</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

преступлении. Заявителем может выступать любое лицо располагающее информацией, которая может служить поводом для возбуждения уголовного дела. Как показывает практика по преступлениям ответственность, за которую предусмотрена ст. 198-199.2 заявителем чаще всего выступает налоговый орган в лице руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Налоговый орган может выступать в роли заявителя после проведения мероприятий налогового контроля по итогам, которых установлена не уплата (не полная уплата) налогов и (или) сборов. Работники правоохранительных органов не вправе отказать в принятии заявления от представителя коммерческой или не государственной организации.

При направлении заявления о преступлении налоговые органы предоставляют материалы проверок, свидетельствующие о нарушении налогоплательщиком законодательства о налогах и (или) сборах. В состав предоставляемых материалов водит:

1) копии налоговых деклараций и соответствующие документы, в которых содержатся информация о порядке и сроках предоставления налоговых деклараций физическим или юридическим лицом;

2) копия акта налоговой проверки со всеми приложениями (регистры налогового и бухгалтерского учета, первичные и иные документы, которые подтверждают нарушения, выявленные в ходе проверки по каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах и иные доказательства, подтверждающие наличие фактов нарушений);

3) копии возражений по акту налоговой проверки (при наличии) и приложенных к возражениям документов;

4) материалы дополнительных мероприятий налогового' контроля (в случае их проведения);

5) копия вступившего в силу решения, которое свидетельствует о привлечении к ответственности;

6) копия жалобы на решение налогового органа с приложенными к жалобе документами (при наличии), копия решения по жалобе, а при наличии

судебного спора - копии заявления с приложенными к нему документами, отзыва налогового органа (при наличии), судебных решений (определений);

7) копия апелляционной жалобы с приложенными к ней документами (при наличии) и копия решения при обжаловании;

8) копия требования об уплате налогов (сборов), документ, подтверждающий факт и дату вручения (направления) данного требования;

9) копии документов свидетельствующих о мерах взыскания налогового органа и законных требованиях налогового органа на перечисление сумм неуплаченных налогов и (или) сборов. В отдельных случаях информация о наложении ареста на расчетные счета в кредитных организациях, о реструктуризации задолженности и о мерах взыскания налога и (или) сбора за счет имущества налогоплательщика;

10) информация о выявленных фактах неуплаты за налоговые (отчетные) периоды;

11) акты совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (при наличии);

12) информация о всех счетах налогоплательщика (плательщика налога и (или) сбора) открытых в кредитных организациях с момента его образования;

13) а также иные документы, которые позволяют предполагать возникновение нарушений законодательства и содержащие признаки преступления.

14) копии документов, на основании которых возможно предположить наличие в действиях должностных, лиц организации уголовно наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах;

15) копии документов, содержащие сведения о должностных лицах организации осуществляющих руководство юридическим лицом (приказ о назначении ответственных лиц);

16) копии протоколов допросов должностных лиц организации полученных в ходе проведения проверки, свидетельствующих о нарушении налогового законодательства;

17) копии документов, указывающих на сокрытие средств и имущества принадлежащего организации или физическому лицу, а также сведения о размерах сокрытых денежных средствах или имущества за соответствующие периоды и другая дополнительная информация.

Налоговые органы могут предоставить информацию по ранее направленным материалам на основании письменного запроса следственного органа.

Следующим поводом для возбуждения уголовного дела является – явка с повинной.

Явка с повинной<sup>34</sup> – это чистосердечное признание лица в совершенном им преступлении. Может быть, в письменном и устном виде (с занесением в протокол).

Рапорт по обнаружению признаков состава преступления<sup>35</sup> – это информация о совершенном или готовящемся преступлении, которая получена из других источников.

Постановление прокурора – это повод для проведения мероприятий, направленных на установление и проверку обстоятельств выявленных прокурором деяний, содержащих признаки преступления.

После получения информации следственные органы приступают к доследственной проверке. Доследственная проверка должна проводиться в течении 3 суток со дня поступления соответствующей информации, после чего следственными органами должно быть принято правомерное и обоснованное решение. Должностное лицо, проводящее проверку поступившей информации имеет право обратиться с мотивированным ходатайством о продлении срока проведения доследственных мероприятий до 10 суток. В случае необходимости проведения производства документальных проверок, ревизий, судебных экспертиз, исследований документов, предметов, трупов, а также проведения оперативно-розыскных мероприятий срок может быть продлен до 30 суток.

---

<sup>34</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

<sup>35</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ // <http://www.consultant.ru>

В рамках ее проведения следователь имеет право проводить следующие доследственные мероприятия:

- получать объяснения;
- получать образцы для сравнительного исследования;
- истребовать документы;
- истребовать предметы;
- изымать документы;
- изымать предметы;
- назначать судебную экспертизу;
- принимать участие в производстве судебной экспертизы;
- получать заключение эксперта;
- производить осмотр места происшествия;
- производить осмотр трупа;
- производить осмотр документов;
- производить осмотр предметов;
- проводить освидетельствование;
- требовать производства ревизий;
- требовать производства документальных проверок;
- требовать производства исследований документов;
- требовать производства исследований предметов;
- требовать производства исследований трупов;
- привлекать к участию в действиях специалистов;
- давать органу дознания обязательное для исполнения письменное

поручение о проведении оперативно-розыскных мероприятий.

Очень важно на первоначальном этапе проведения доследственной проверки получить объяснения у лиц, которые могут располагать информацией о совершенном преступлении. К этим лицам могут относиться: заявитель, должностное лицо налогового органа, руководитель юридического лица и лица осуществлявшего ведение бухгалтерского и налогового учета (бухгалтера,

главного бухгалтера), а также рядовые сотрудники организации. В ходе получения объяснений необходимо акцентировать внимание на предполагаемых нарушениях налогового законодательства. Если у следствия имеются в распоряжении документы содержащие информацию, которая может указывать на совершение преступления, то данные документы можно предъявить опрашиваемому лицу для получения объяснений. В большинстве случаев руководители организации или индивидуальные предприниматели имеют высокий уровень образования, обладают достаточными знаниями в области права и экономики, способны правильно оценивать доказательственную силу предъявленных документов. В ходе опроса имеется возможность получения образцов почерка для дальнейшего проведения почерковедческой экспертизы.

При проведении доследственной проверки следственные органы уполномочены запрашивать интересующую их документацию и информацию. К документам, которые могут содержать в себе информацию о совершенном преступлении в сфере налогообложения могут относиться: налоговые и таможенные декларации, финансово-бухгалтерские документы и иные документы. Следователь имеет право запрашивать всю интересующую его информацию. Необходимую информацию могут предоставить: налоговые органы, таможенные органы, внебюджетные фонды, организации-контрагенты налогоплательщика и т.д.

Одной из отличительных особенностей преступлений в сфере налогообложения является то, что возможные следы преступной деятельности могут находиться и отражаться в целом ряде различных финансовых, бухгалтерских и других первичных документах. В связи с этим в ходе доследственной проверки целесообразно проведение изъятия документов и предметов, которые могут нести в себе информацию свидетельствующую о совершении преступления. Принятие своевременных мер по обнаружению, изъятию и дальнейшему исследованию пакета документов имеющих доказательное значение, является важнейшим средством доказывания. Не стоит

забывать, что информация о финансово хозяйственной деятельности предприятия может храниться на компьютерах, электронно-цифровых носителях и т.д. При выемке компьютерной техники необходимо привлекать специалистов из данной области. Организации часто применяют различные программы для защиты своей информации и от несанкционированного проникновения. Необходимо сделать копию изымаемой электронной информации, так как существует риск потери или уничтожения имеющейся информации.<sup>36</sup>

Под "документальной проверкой" следует понимать проверку определенных, конкретных документов; под "документальной ревизией" - проверку финансово-хозяйственной деятельности организации, учреждения или должностного лица за определенный период.

Производство документальной проверки или ревизии может быть поручено как ведомственным, так и иным контрольным органам. В некоторых организациях существуют постоянно действующие ревизионные комиссии.

Актом документальной проверки или ревизии следует признавать составленный в соответствии с ведомственными нормативными актами документ, в котором отражаются результаты проверки или ревизии, сведения о том, как соблюдаются в учреждении, предприятии или организации правила и инструкции, регулирующие совершение операций с товарно-материальными и денежными средствами, обеспечение их сохранности, постановку бухгалтерского учета и отчетности, а также некоторые другие вопросы. Акт ревизии должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером ревизуемого учреждения, а также должностными лицами, ответственными за сохранность ценностей проверяемого учреждения. При наличии разногласий акт подписывается представителями ревизуемого учреждения с одновременным приложением к акту письменных возражений или замечаний. Выявленные недостатки и нарушения описываются обязательно со ссылкой на

---

<sup>36</sup> Химичева Г.П. «Досудебное производство по уголовным делам: концепция совершенствования уголовно-процессуальной деятельности». М., 2003. с.141.

конкретные положения (статьи, пункты) соответствующих инструкций, положений, иных ведомственных нормативно-правовых актов. Аналогичные требования предъявляются и к актам документальных проверок.

При проведении документальной проверки или ревизии следует учитывать, что прокурор вправе продлить срок проверки сообщения о преступлении не более, чем до 30 суток. Следовательно, если есть достаточные основания для возбуждения уголовного дела, но при этом требуется исследование финансово-хозяйственной деятельности организации, учреждения или должностного лица за длительный период или значительное по объему, то следует возбудить уголовное дела и в рамках уголовного дела провести документальную ревизию или экспертизу.

Верным и надежным действием в рамках проведения доследственной проверки по обнаружению признаков преступления, способов и следов его совершения является проведение экспертиз: бухгалтерской, налоговой, финансово-аналитической, финансово-кредитной и д.т. Самой эффективной экспертизой в этой категории дел является, судебно-бухгалтерская экспертиза и судебно-налоговая. Здесь стоит уделить внимание предметам исследования, к которым относятся: показатели финансово-экономической деятельности налогоплательщика, правомерность отражение фактических финансовых показателей в бухгалтерском и налоговом учет, использование налогоплательщиком привлеченных денежных средств на цели, не относящиеся к финансово-хозяйственной цели, определение сумм неуплаты налогов и (или) сборов.<sup>37</sup>

К задачам судебно-экономических экспертиз относятся:

- определение размера дохода налогоплательщика за интересующий период;
- проверка правомерности отражения финансовых показателей в бухгалтерской и иной отчетности;

---

<sup>37</sup> Качалов В., Качалова О. «Правоохранительные органы Российской Федерации в схемах и комментариях». – М., 2006. 240 с

- определение размера причиненного ущерба, бюджету государства.

К объектам исследования данного рода экспертиз можно отнести документы содержащие информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации. Материалы, направляемые на экспертизу, могут быть, как в бумажной, так и в электронной форме. Желательно для проведения экспертизы направлять оригиналы документов. В случае невозможности предоставления оригиналов документов то направляются заверенные копии. Материалы, представляемые в электронной форме, должны быть записаны на электронный носитель таким образом, чтобы внесение изменений в электронные документы было невозможным.<sup>38</sup>

Экспертиза занимается исследованием документов для идентификации почерка, печатей, штампов, установление поддельных документов, вопросов технико-криминалистических экспертиз документов, а также возможна технологическая, химическая, техническая экспертиза.

Для качественного проведения экспертизы необходимо предоставить в распоряжение эксперта материалы в полном объеме. Все это еще раз подтверждает необходимость проведения обысков и выемок в самом начале предварительного расследования.

Материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта, должны относиться к предмету экономической экспертизы. Согласно п. 2 ч. 4 ст. 57 УПК РФ эксперт не вправе самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования. Кроме того, в соответствии с п. 7 ч. 1 ст. 204 УПК РФ в заключении эксперта указываются объекты исследований и материалы, представленные для производства судебной экспертизы.

Таким образом, совокупность положений данных статей указывает на необходимость при вынесении постановления о назначении экономической экспертизы точного и подробного описания предоставляемых на исследование объектов.

---

<sup>38</sup> Федеральный закон от 31.05.2001 N 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>

Недопустимо ограничиваться указанием предоставляемых томов уголовного дела (тем более не пронумерованных). Если в данных томах находятся объекты, предназначенные для экспертного исследования, они должны быть перечислены с указанием их местонахождения (том, лист).

Ссылки на протоколы осмотра или выемки документов также недопустимы. Данные документы не имеют отношения к постановлению о назначении судебной экономической экспертизы. Содержание вопросов должно соответствовать материалам дела и приобщённым к нему документам, предоставленным эксперту для исследования.

Необходимо, чтобы вопросы, поставленные на разрешение эксперта, носили конкретный характер, относились к конкретной сделке (совокупности взаимосвязанных сделок), либо к операциям конкретного вида.

Также возможно назначение повторной экспертизы это решение о назначении дополнительной и повторной судебной экспертизы.

В случае если в заключение эксперта не вносит ясность или при возникновении новых вопросов в отношении ранее исследуемых обстоятельств уголовного дела возможно назначение дополнительной экспертизы проведение которой может быть поручено другому эксперту. Проведение повторной экспертизы назначаются и производятся в соответствии со статьями 195-207 УПК РФ.

Исследование предметов и документов — это следственное действие, которое можно провести в рамках доследственной проверки сообщения о преступлении. Данное следственное действие проводится с привлечением специалистов, т.е. сведущих лиц, обладающих научными, техническими и иными специальными познаниями, необходимыми для изучения указанных материальных объектов. Следственное действие предполагает в себе подвергнуть документы научному изучению, вне рамок уголовного дела либо их осмотра для выявления возможных признаков совершенного преступления. В ходе этого следственного действия необходимо изучить содержание

документов, сопоставить с иными документами для установления определенных фактических данных.

В ходе исследования документов можно выявить такие признаки, которые в дальнейшем могут придать им значение – вещественных доказательств, а применительно к письменным документам устанавливаются удостоверенные ими или изложенные в них обстоятельства и факты, имеющие значение как для решения для производства расследования по делу.

Исследование документов в рамках доследственной проверки может заключаться в сопоставлении различных экземпляров бухгалтерских документов между собой, чтобы выявить возможные несоответствия в их содержании (так называемая встречная проверка документов). Сопоставление содержания сводных документов с конкретными документальными материалами также может свидетельствовать о наличии несоответствий между ними (метод взаимного контроля). Визуальное исследование (осмотр) документа до его экспертной оценки может выявить признаки подчистки, внесения изменений в содержание документа, несоответствие личности предъявляющего его человека и др. Под документом следует понимать материальный объект, выполненный рукописным, машинописным, полиграфическим способом, фиксирующий информацию при помощи кино-, фото-, видеосъемки, ксерокопирования или иного способа отражения информации, на котором при помощи знаков, символов или иных элементов зафиксированы фактические данные, сведения.

При проведении доследственной проверки всем участвующим лицам в проводимых процессуальных действиях разъясняются их права и обязанности предусмотренные Российским законодательством. Лица имеют право пользоваться услугами адвоката, а также подавать жалобы на действие (бездействие) представителей органа осуществляющего доследственную проверку. Все участвующие лица предупреждаются об ответственности за разглашение данных досудебного производства. В случае необходимости

следственные органы должны обеспечить безопасность участника досудебного производства.

Сведения, полученные в ходе проведения доследственных мероприятий в дальнейшем могут использоваться в качестве доказательств. При поступлении ходатайства от одного из участников уголовного дела о проведении дополнительной или повторной судебной экспертизы то такое ходатайство подлежит удовлетворению.

При проведении доследственной проверки по информации, полученной из источников средств массовой информации, редакция или главный редактор обязаны по соответствующему запросу следственного органа предоставить всю информацию, находящуюся в их распоряжении.

При поступлении информации о преступлениях ответственность за которые предусмотрена статьями 198-199.1 КУ РФ. следователь должен в течении трех суток с момента поступления сообщения о преступлении направить в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на учете налогоплательщик, копию обращения и имеющиеся копии документов и предварительного расчета суммы недоимки по налогам и (или) сборам.

После получения материалов налоговый орган обязан не позднее 15 суток с момента поручения соответствующего запроса:

- заключение в котором содержится информация о нарушении налогового законодательства и правильности предварительного расчета сумм недоимки содержащихся в сообщении в случае ранее проведенной налоговой проверки по которой решение о привлечении к ответственности вступило в силу. Также направляется информация об обжаловании налогоплательщиком такого решения;
- информацию о проведении в отношении налогоплательщика налоговой проверки по результатам которой еще не вынесено решение или оно не вступило в законную силу;

- информацию об отсутствии сведений о нарушении налогового законодательства.

При наличии повода и достаточных оснований следователь имеет право возбудить уголовное дело за совершение преступления в сфере налогового законодательства до получения от налогового органа информации.

После проведения доследственной проверки материалов, поступивших в следственные органы, проводят следственные действия, направленные на выявление всех обстоятельств, свидетельствующих о совершении налоговых преступлений, и выносятся постановление о возбуждении (отказе в возбуждении) уголовного дела.

## **2.2 Особенности производства предварительного расследования налоговых преступлений**

Содержание методики расследования налоговых преступлений, как и экономических, в целом, следует рассматривать исходя из понятия методики расследования отдельных преступлений. При этом можно использовать отдельные следственные действия в области криминалистики, уголовного права, уголовного процесса, психологии, информационно обрабатывающих технологий учитывая современный положительный опыт.

Методика расследований преступлений совершенных в сфере налогообложения зависит от способов уклонения при совершении преступления.

Способы уклонения от уплаты налогов классифицируют на:

1. Занижение налогооблагаемой базы – полное или частичное искажение в бухгалтерском учете о полученных доходах и расходах организации, путем занижения фактически полученных доходов или необоснованное увеличение произведенных расходов.

2. Соккрытие объектов налогообложения – неуплата налогов, происходящая через искажение документов бухгалтерского учета и налоговой

отчетности. Приводящие, впоследствии, к неуплате налога на прибыль организации, налога на добавленную стоимость.

3. Уклонение от ведения бухгалтерского учета – умышленный отказ от ведения официального бухгалтерского учета и отказ от ведения и предоставления налогового учета и отчетности.

4. Не включение сумм по проведенным взаимозачетам в налогооблагаемую базу – при совершении данных действий организацией осуществляется взаимная реализация товаров и услуг. Когда эти операции не находят своего отражения в учете это приводит к занижению налогооблагаемой базы.

5. Соккрытие полученной выручки от реализации товаров, работ, услуг путем сокрытия или уничтожения первичной документации – неотражение всей или части выручки в бухгалтерском и налоговом учете, например неоприходование наличных денежных средств за реализованную продукцию или оказанные услуги через доверенных лиц.

6. Неотражение доходов от реализации ценных бумаг – при получении оплаты за выполнение работ, услуг в виде векселя третьего лица стоимость которого налогоплательщик не включает в налогооблагаемую базу. В дальнейшем налогоплательщик расплачивается полученным векселем с другим поставщиком за полученные материальные ценности. Стоимость этих материалов налогоплательщик включает в налогооблагаемую базу по НДС тем самым возмещая НДС из бюджета.

7. Завышение себестоимости продукции в результате неправильного начисления сумм амортизации – происходит путем отчислений по непроизводственным фондам за счет списания затрат на амортизацию либо списание на затраты отчислений по объектам со 100% износом, либо неправомерное применение норм амортизационных отчислений.

8. Уклонения от уплаты налога на единый вмененный доход при применении специального режима налогообложения – это происходит путем

занижения площади помещений, используемых при ведении финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

9. Составление и предоставление фиктивных первичных документов – приводит к занижению налогооблагаемой базы и незаконному возмещению из бюджета НДС. Это происходит в результате составления фиктивных документов, а также путем завышения расходов по фиктивным договорам.

10. Возмещение НДС по сделкам с использованием фирм «однодневок» - оплата якобы оказанных услуг или поставленных товаров происходит путем перечисления денежных средств на расчетные счета фирм «однодневок». А фактически товар покупается за наличные, или услуги выполняются силами самой организации.

При использовании данных способов налогоплательщиками строятся схемы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Вот примеры самых распространенных схем уклонения от уплаты налогов:

- Организация закупает товары или материалы у физических лиц используя наличные денежные средства. После чего данная продукция реализуется другим контрагентам по более высокой цене. При совершении данной сделки налогоплательщик сталкивается с проблемой включения в состав расходов стоимость товаров приобретенных у физических лиц в связи с отсутствием первичных документов на поставленный товар. В связи с этим налогоплательщик оформляет фиктивные документы подтверждающие расходы на приобретение товара.

Таким образом, при использовании данной схемы происходит завышение расходов отнесенных на себестоимость товара и завышается сумма НДС, принимаемая к зачету.

- физическое лицо, состоящее на учете в налоговом органе в качестве индивидуального предпринимателя, фактически осуществляет предпринимательскую деятельность на основании доверенности выданной ему от имени юридического лица. Физическое лицо не информирует организацию, выдавшую ему доверенность о получении им дохода.

Таким образом, организация не отчитывается перед налоговым органом о полученных доходах физического лица.

Если поводом для возбуждения уголовного дела послужило заявление налогового органа, то вместе с заявлением налоговый орган направляет всю имеющуюся в его распоряжении информацию о фактах нарушения налогового законодательства. Однако нужно учитывать то обстоятельство, что после вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности (выявление недоимки по налогам и (или) сборам) до направления материалов в следственные органы проходит пять месяцев. Этот период времени налогоплательщик может использовать для принятия мер по избеганию уголовной ответственности. Следовательно, данные обстоятельства нужно принимать во внимание при рассмотрении вопроса о возбуждении уголовного дела.

При получении такого рода материала следователь должен обратить внимание на следующие моменты:

- соответствует ли материал, переданный налоговыми органами с требованиями УПК РФ, как повод для возбуждения уголовного дела;
- содержит ли материал достаточно информации, которая может послужить основанием для возбуждения уголовного дела;
- достаточно ли информации для дальнейшего принятия решения по данному материалу.

С целью проверки достоверности поступившего материала следователь должен направить поручения сотрудникам соответствующих подразделений полиции, провести мероприятия для выявления фактов и сведений, которые могут свидетельствовать об умышленном уклонении налогоплательщика от уплаты налогов и (или) сборов.

В случаях если поводом для возбуждения уголовного дела служила информация, поступившая не из налоговых органов, то первоначальной задачей следствия будет, направление запроса подтверждающего информацию у налогового органа, о возможных нарушениях налогового законодательства.

Налоговый орган в течение 15 суток, предоставляют следователю:

- заключение, в котором содержится информация о нарушении законодательства о налогах и (или) сборах и суммы недоимки;
- информацию о проводимых или проводящихся проверках налогового законодательства;
- сведения о наличии (отсутствии) информации о нарушениях налогового законодательства.

Следственные органы при расположении достаточной информации, в праве, возбудить уголовное дело, не дожидаясь ответа налогового органа.

В случае возбуждения уголовного дела следователем выносится соответствующее постановление о возбуждении уголовного дела, копия которого направляется прокурору. Уголовное дело возбуждается в отношении конкретного лица или по факту совершения преступления

Следственные действия в виде выемки и обыска должны проводится во всех местах, где могут находиться документы и предметы, свидетельствующие о совершенном преступлении. К этим местам относятся: места, где налогоплательщик фактически осуществляет ведение своей финансово-хозяйственной деятельности (в том числе на арендованной территории и помещении), кредитные учреждения (коммерческие банки), на территориях и помещениях инспекциях федеральной налоговой службы, у контрагентов, которые могут быть задействованы в схеме ухода от налогообложения, в жилище и в других местах, где могут располагаться документы и предметы, имеющие значение для уголовного дела. Наибольшую эффективность данные мероприятия дают в самом начале расследования. При проведении обыска и выемки на самых ранних этапах может использоваться важнейший фактор внезапности, тем самым ограничивается возможность сокрытия и уничтожения преступником, предметов и материальных ценностей, имеющих значение для уголовного дела.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Балеев С.А. и др. «Уголовное право России. Особенная часть»: учебник /– М: Статут, 2012. – 941 с. |

Проведение обысков и выемок у разных фигурантов одного уголовного дела дает хороший результат, если проводить эти следственные действия одновременно. Необходимо изымать при проведении выемки или обыска все документы отражающие ведение финансово хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также и иные документы которые могут иметь значение для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов за проверяемый налоговый период.

Анализ полученных документов может осуществляться путем:

- анализа отдельного документа (проверка наличия всех необходимых реквизитов и их достоверность, контроль правильности итоговых показателей арифметически, изучения содержания документов на соответствие его действующим нормативным актам и т.д.);

- анализ нескольких документов (сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, взаимный контроль);

- анализ учетных данных (проведение инвентаризации документов и остатков);

- сравнение поступившей продукции согласно документов, с ее фактическим наличием;

Важным и ответственным следственным действием в делах о налоговых преступлениях является допрос (свидетеля, подозреваемого, обвиняемого), правила, производства которого регламентированы ст. 187-190, ч. 4 ст. 92, ст. 173-174 УПК РФ. Он требует хорошей предварительной подготовки и планирования, поскольку проведение «стихийных» допросов будет малоэффективно. Составляя план допроса, следователь должен обратить внимание не только на полноту перечня вопросов, подлежащих выяснению, но и на точность формулировок вопросов и их последовательность.

В случае получения материалов указывающих на совершение налогового преступления необходимо допросить сотрудника налоговой инспекции, который непосредственно проводил проверку. В ходе допроса

необходимо установить основания послужившие проведению мероприятий налогового контроля, а также все обстоятельства по выявленным нарушениям.

Следует обратить внимание на вид деятельности организации и операции, не относящиеся к этому виду. Установить основной круг контрагентов организации их руководителей и контактные данные, с целью привлечения их в качестве свидетелей. В процессе допроса акцентировать внимание на установление местонахождения материалов и документов, которые могут свидетельствовать о выявленных нарушениях.

При проведении допросов руководителей и сотрудников организаций, являющихся контрагентами налогоплательщика, выяснить все обстоятельства взаимоотношений организаций, а также виды оказанных услуг и состояние имеющейся кредиторской и дебиторской задолженности.

Следует обратить особое внимание на необходимость хорошего знания следователем норм действующего налогового законодательства: подозреваемый (обвиняемый) нередко избирает активную позицию защиты, доказывая следователю, что последний неверно трактует то или иное положение правового акта. Поэтому необходимо заранее обстоятельно изучить соответствующий круг вопросов, получить консультации специалистов.

При допросе подозреваемого (обвиняемого) следует учитывать, что он заранее готов к реабилитирующему объяснению своих противоправных действий и детально продумал свою линию поведения на допросе. Кроме того, субъект данного преступления обладает фактически полной информацией о финансово-хозяйственной деятельности вообще и о совершенных преступных действиях по сокрытию, в частности.

В качестве свидетелей могут привлекаться любые лица, которые могут располагать любой важной информацией для предварительного следствия. Кроме того, по делам данной категории ценными сведениями нередко могут обладать свидетели, в число которых входят руководители и представители других организаций и предприятий (контрагентов).

Например, при совершении противоправных действий путем открытия нового расчетного счета от вышеуказанных лиц можно получить сведения о действиях подозреваемого по уведомлению контрагентов об изменении условий оплаты по заключенным ранее договорам, перечислении денежных средств на новый расчетный счет и т.п.

Выявление подобных данных и сопоставление их с фактами, установленными при осмотре и исследовании документов, позволяют подготовиться и успешно осуществить допрос подозреваемых (обвиняемых). Необходимо помнить, что выступающие в этом качестве первые лица организаций (фирм, предприятий) и главные (старшие) бухгалтеры - это лица, как правило, с высшим образованием (юридическим, экономическим, техническим). При их допросе расчет следователя должен строиться на знании подробностей происшедшего и на использовании тактических приемов, способных убедить допрашиваемого в нецелесообразности отрицания достоверных фактов. К тактическим приемам следует отнести: установление психологического контакта, предъявление доказательств «по нарастающей», демонстрация документов и фрагментов показаний свидетелей, опровергающих позицию допрашиваемого обвиняемого.<sup>40</sup>

В ходе следствия могут проводиться неоднократные допросы всех фигурантов дела. При повторном допросе могут предъявляться доказательства, например, документы, содержащие признаки подделки. В этом случае у допрашиваемого лица выясняются причины изменения документа и сведения о лице, допустившем их.

Повторный допрос подозреваемого - руководителя предприятия или главного бухгалтера, направлен на выяснение обстоятельств совершения преступления, отраженных в акте ревизии или аудиторской проверки, а также судебно-бухгалтерской экспертизе. Такой допрос осуществляется с участием специалиста – бухгалтера и связан с предъявлением допрашиваемому лицу

---

<sup>40</sup> Уголовное право России в вопросах и ответах: учебное пособие / Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова, Юридический факультет. – Москва, 2014. – 421 с.

доказательств. Вместе с тем тактически правильно в начале допроса снова подробно допросить подозреваемого по всем обстоятельствам расследуемого преступления, зафиксировать в протоколе все расхождения в его показаниях, после чего с помощью предъявления доказательств уличить в несостоятельности его доводов. При наличии достаточных доказательств подозреваемый правильно оценивает их и, как правило, начинает давать правдивые показания.

При расследовании налоговых преступлений часто складывается конфликтная следственная ситуация, когда не только подозреваемые, но и свидетели постоянно меняют свои показания. С одной стороны, на свидетелей оказывается воздействие руководителями предприятия или организации, с другой - они сами могут быть косвенно заинтересованы в криминальных действиях руководителя или главного бухгалтера, например, в случаях получения премий из неучтенных наличных средств. Для устранения противоречий в показаниях свидетелей, а также свидетелей и подозреваемых между ними может быть проведена очная ставка.

Вопрос о целесообразности проведения очной ставки решается следователем каждый раз индивидуально в зависимости от обстоятельств расследуемого дела. Большинство из числа наиболее осведомленных о преступлении лиц имеют личный корыстный интерес или являются соучастниками в какой-либо форме в подготовке или сокрытии преступления. Однако правильно подготовленная и проведенная очная ставка обычно дает положительные результаты.

Правильное и своевременное применение вышеуказанных тактических приемов при проведении следственных действий позволит следователю провести качественное и быстрое расследование всех обстоятельств по делу, принять верное процессуальное решение.

Деятельность следователя на заключительном этапе расследования включает в себя:

- процессуальные действия по завершению производства расследования.

- дополнительные и повторные следственные действия, в том числе производимые по указанию руководителя следственного органа, ходатайству обвиняемого или его защитника;

- установление обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность субъектов преступления;

- дополнительные обстоятельства, характеризующие личность обвиняемого;

- организационные и организационно-технические мероприятия, необходимые для завершения расследования.

Естественно, что в каждом конкретном случае содержание заключительного этапа будет определяться задачами расследования и не обязательно, чтобы наличествовали все перечисленные элементы.

Федеральным законом от 29.12.2009 г. № 383-ФЗ уголовно-процессуальный закон дополнен статьей 281 «Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах», которая регламентирует основания и порядок прекращения уголовного преследования в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного статьями 198-199.1 УПК РФ. В частности, уголовное преследование в отношении указанного лица прекращается по основаниям, предусмотренным статьями УПК РФ, а также в случае, если до окончания предварительного следствия ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме следующих сумм:

- недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу;

- соответствующих пеней;

- штрафов в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

До прекращения уголовного преследования лицу должны быть разъяснены основания его прекращения в соответствии с частью первой статьи 28.1 и право возражать против прекращения уголовного преследования.

Прекращение уголовного преследования по указанному основанию не допускается, если лицо, в отношении которого прекращается уголовное преследование, против этого возражает. В данном случае производство по уголовному делу продолжается в обычном порядке.

В соответствии с действующей редакцией ч. 4 ст. 213 УПК РФ по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, следователь должен направить копию постановления о прекращении уголовного дела в налоговый орган, направивший согласно пункта 3 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации материалы для принятия решения о возбуждении уголовного дела.

Если основания прекращения уголовного преследования относятся не ко всем подозреваемым или обвиняемым по уголовному делу, то следователь в соответствии со статьей 27 УПК РФ выносит постановление о прекращении уголовного преследования в отношении конкретного лица. При этом производство по уголовному делу продолжается.

По окончании следственных действий по уголовному делу, когда доказательств достаточно для вынесения обвинительного заключения, следователь разъясняет обвиняемому право на ознакомление с материалами уголовного дела лично или через законного представителя при этом составляется протокол в соответствии с УПК РФ. Следователь самостоятельно принимает решение об окончании следствия, основываясь на объективных признаках: достаточности обвинительных доказательств и выполнении всех следственных действий.

Протокол уведомления об окончании следственных действий – это оформленное окончание производства следственных действий, а также ознакомления с ним все фигурантов дела к ним относятся: обвиняемый, потерпевший, гражданский истец, гражданский ответчик, его представитель.

Обвинительное заключение – завершающий этап предварительного следствия, содержащий вывод о дальнейшем направлении движения дела. Оформляется на бланке согласно ст. 476 УПК РФ. В обвинительном заключении должна быть указана следующая информация:

- 1) фамилии, имена и отчества обвиняемого или обвиняемых;
- 2) данные о личности каждого из них;
- 3) существо обвинения, место и время совершения преступления, его способы, мотивы, цели, последствия и другие обстоятельства, имеющие значение для данного уголовного дела;
- 4) формулировку предъявленного обвинения с указанием пункта, части, статьи Уголовного кодекса Российской Федерации, предусматривающих ответственность за данное преступление;
- 5) перечень доказательств, подтверждающих обвинение, и краткое изложение их содержания;
- 6) перечень доказательств, на которые ссылается сторона защиты, и краткое изложение их содержания;
- 7) обстоятельства, смягчающие и отягчающие наказание;
- 8) данные о потерпевшем, характере и размере вреда, причиненного ему преступлением;
- 9) данные о гражданском истце и гражданском ответчике.

Обвинительное заключение также содержит ссылки на тома и листы уголовного дела, прилагается список лиц обвинения, и защиты которые могут участвовать в судебном заседании. Обвинительное заключение включает в себя справку о сроках следствия, мерах пресечения, вещественных доказательствах с указанием соответствующих листов уголовного дела. Оно подписывается следователем с указанием даты и места составления, затем с согласия руководителя следственного органа направляется прокурору.

### **2.3. Анализ следственных ошибок, допускаемых при расследовании преступлений, предусмотренных ст.199 УК РФ**

Одной из причин, прекращения уголовных дел – является не полнота собранного материала в ходе доследственной проверки. Не редко первоначальные сведения содержащиеся в материалах поступивших из налоговых органов или органов МВД в ходе следствия не находят подтверждения, что в последствии приводит к затягиванию срока проведения предварительного расследования и в некоторых случаях может служить причиной прекращения уголовного дела. В рамках доследственной проверки необходимо как можно тщательнее изучить все материалы и провести своевременные следственные действия.

Своевременность проведения следственных действий обуславливается тем, что налогоплательщики не редко вносят изменения в первичную документацию, свидетельствующую о совершении преступления в сфере налогообложения, а в некоторых случаях вовсе могут ее заменить.

К примеру, если одним из поводов возбуждения уголовного дела является заявление налогового органа. В ходе проведения выездной налоговой проверки налоговым органом были выявлены обстоятельства, которые могут свидетельствовать о совершении преступления в сфере налогообложения. Напомним, что срок проведения выездной налоговой проверки состоит из: двух месяцев проверки, шести месяцев приостановки месяц на вынесение акта, месяц на вступление в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и двух месячного срока уплаты до начисленных сумм после вручения требования об уплате налога. Таким образом, с момента начала проведения мероприятий налогового контроля до направления заявления в следственные органы может, проходит более года.

В течение этого времени недобросовестный налогоплательщик имеет все возможности принять различные меры, чтобы избежать привлечения к уголовной ответственности. А именно внести исправления в первичную

документацию, свидетельствующую о совершении преступления в сфере налогообложения.<sup>41</sup>

Этот не недостаток может быть исправлен своевременным проведением выемки бухгалтерской и первичной документации, которая имеет сильную доказательную базу, и предотвратит ее уничтожение и возможную фальсификацию. В числе документов, которые необходимо изымать входят бухгалтерские и налоговые регистры, учредительные, кадровые документы и другие бумаги, относящиеся к деятельности юридического лица. Стоит отметить, что при дальнейшем проведении осмотра изъятых документов необходимо обращать внимание на исправления, дописки которые могут свидетельствовать о попытках скрыть или изменить документы.

При проведении выемки необходимо изъять любую документацию, а также электронные носители информации — компьютеры, ноутбуки, жесткие диски, флешки, сервера. Более того, в случае если работник будет заподозрен в сокрытии информации, следователь вправе провести личный обыск (ст. 184 УПК РФ). Многие налогоплательщики применяют различные программы защиты информации, хранящейся на компьютере. В связи с этим необходимо с помощью привлеченного специалиста скопировать данные с жестких дисков компьютеров.

При производстве выемки документов необходимо четкое понимание того что может свидетельствовать о совершении налогового преступления. Следователь должен обладать хорошим пониманием и знанием не только уголовного законодательства, но и знаниями налогового и бухгалтерского учета. Понимать какие документы несут в себе информацию, свидетельствующую о преступлении. Следователь должен уметь хорошо ориентироваться в бухгалтерском и налоговом учете, правильно задавать вопросы, касающиеся экономической деятельности организации. Недостаток этих знаний может привести к затягиванию сроков проведения как

---

<sup>41</sup> Уголовное право. Общая часть: учебник для бакалавров / Ю. В. Грачева и др. – Москва: Проспект, 2012. – 442 с.

доследственной проверки, так и срок расследования уголовного дела. Необходимо регулярное повышение и усовершенствование знаний следователя в области экономики, бухгалтерского и налогового учета.

Одним из недостатков следствия по возбужденным делам в сфере налогообложения является не точная квалификация преступления. Это касается размера не уплаты налогов (или) сборов. Напомним, что при квалификации преступления по ст. 199 УК РФ играет роль сумма неуплаченных налогов и (или) сборов, а именно крупный и особо крупный размер.<sup>42</sup>

При поступлении материала, который может свидетельствовать о совершении преступления в сфере налогообложения необходимо учитывать сумму всех неуплаченных налогов и (или) сборов. В случае поступления информации в следственные органы о неуплате налогов и (или) сборов юридическим лицом по одному из установленных налогов или сборов необходимо провести проверку соблюдения налогового законодательства по всем налоговым обязательствам данного юридического лица.

Примером может служить информация, поступившая в следственные органы о неуплате одного налога и (или) сбора. Предположим, что налогоплательщик включил в состав расходов за 3 квартал фактически не оказанные услуги, тем самым не законно возместил НДС. Данное деяние образует состав преступления ответственность, за которое предусмотрена ч. 1 ст. 199 УК РФ и квалифицируется как преступление небольшой тяжести. При тщательном изучении материала может выясниться, что налогоплательщик данные расходы также неправомерно отразил в декларации по налогу на прибыль, что и привело к неуплате этого налога. Общая сумма неуплаченных налогов и (или) сборов образовала состав преступления предусмотренного ч. 2 ст. 199 УК РФ. Таким образом, изучение всех показателей налоговой и

---

<sup>42</sup> Кругликов Л.Л., Дулатбеков Н.О. экономические преступления (вопросы дифференциации и индивидуализации ответственности и наказания): Учеб. Пособие. - Ярославль, 2012. - 322 с.

бухгалтерской отчетности, а также сложение всех сумм, не уплаченных налогов (или) сборов может привести к переквалификации преступления.<sup>43</sup>

По смыслу закона ответственность может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ (например, за календарный год, квартал или месяц применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты.

При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом учитываются лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов в соответствии с НК РФ. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.

Рассмотрим другой случай, когда может возникнуть такая проблема. Предположим, что к следователю попал материал, который может свидетельствовать о совершении налогового преступления юридическим лицом. В ходе проведения доследственной проверки было установлено следующее:

Юридическое лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов, путем не полного отражения полученных доходов от своей предпринимательской деятельности, но сумма недоимки по налогам и (или) сбором не предусматривает уголовно наказуемого деяния. В то же время единственный учредитель и непосредственный руководитель организации является

---

<sup>43</sup> Криминология. Учебник для вузов / Под ред. А.И. Долговой. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2012. 720 с.

директором другой организации. В отношении, которой была проведена налоговая проверка, по результатам которой также установлен факт уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Но данный факт не был известен следственным органам. В связи, с чем в возбуждении уголовного дела было отказано.<sup>44</sup>

В этом случае следователю необходимо было соединить материал проверки с данной информацией о совершении налогового правонарушения другим юридическим лицом руководителем, которого является один и тот же гражданин и при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 199 УК РФ. Проводя проверку поступившего сообщения о поступлении необходимо запросить всю имеющуюся в распоряжении у налогового органа информацию не только касаемо деятельности данного юридического лица, но и полную информацию на учредителей, руководителя и главного бухгалтера. Этого можно достигнуть только путем истребования всей возможной информации.<sup>45</sup>

Также при квалификации преступления сложность составляет доказать сговор сотрудников юридического лица (пункт а, часть 2, ст. 199 УК РФ).

Сговором считается предварительная договоренность нескольких лиц о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

К субъектам преступления, предусмотренного этой статьей, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально

---

<sup>44</sup> Глебов Д.А., Ролик А.И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2012. - 382 с.

<sup>45</sup> Комментарий к Уголовному Кодексу Российской Федерации. /Под общ. ред. Ю.И. Скуратова и В.М. Лебедева.- М.: ИНФРА-М, НОРМА, 2011.-876 с

уполномочены органом управления организации на совершение таких действий.

К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).<sup>46</sup>

Иные служащие организации-налогоплательщика (организации - плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части ст. 199 УК РФ как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ.

Доказать организацию преступления или сговор нескольких лиц можно только путем грамотного планирования следственных действий, своевременных проведений допросов и очных ставок и иных следственных действий.

Четкое взаимодействие и слаженность действий налоговых, следственных и органов МВД может привести к качеству расследования преступлений. Напомним, что налоговые органы лишены возможности проводить оперативно розыскные мероприятия и предварительное расследование преступлений в сфере налогообложения. При получении информации о нарушении налогового законодательства, которая

---

<sup>46</sup> Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Налоговые преступления: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция», 2009.

свидетельствует о возможном совершении уголовно наказуемого преступления, налоговые органы не могут оперативно реагировать на данную информацию.

Примером это может служить обычная налоговая проверка. В ходе проведения мероприятий налогового контроля, налоговому органу стало достоверно известно об уклонении организации от уплаты налогов и (или) сборов в особо крупном размере. Но для направления соответствующей информации в следственные органы у налоговой инспекции нет оснований, так как налоговая проверка не окончена. Это дает время и возможность налогоплательщику внести изменения в документы и подготовиться к возможному проведению в отношении него доследственной проверки. Для повышения эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов необходимо своевременно обмениваться имеющейся информацией. Это можно добиться проведением совместных совещаний, на которых будут рассматриваться конкретные случаи. Привлекать для оперативного сопровождения сотрудников МВД. Органам следствия необходимо давать указания на проведение действий (в рамках своих полномочий) должностным лицам налогового органа и органа МВД. Все это будет отражаться на полноте поступившего материала, который в последствии может служить поводом для возбуждения уголовного дела.<sup>47</sup>

Следующей актуальной проблемой уголовной ответственности за налоговые преступления, является проблема доказывания личной заинтересованности налогового агента в неисполнении обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере. В то же время уголовные дела, возбужденные по признакам

---

<sup>47</sup> Уголовное право. Общая часть: учебник для бакалавров / Ю. В. Грачева и др. – Москва: Проспект, 2012. – 442 с.

преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, нередко прекращаются на основании п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ за отсутствием состава преступления.

Под личной заинтересованностью следует понимать «стремление извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.д.» На практике доказать наличие подобных стремлений и побуждений, являющихся признаками субъективной стороны рассматриваемого преступления, как правило, не всегда представляется возможным.

Как показывает изучение судебной и следственной практики, применение правоохранительными органами ст. 199.2 УК РФ также вызывает определенные затруднения. Подобная ситуация обусловлена рядом причин, в том числе сложностями в квалификации данного деяния и проблемами расследования, возникающими в связи с многообразием способов сокрытия денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов.

Так, законом установлено, что уголовно наказуемым признается сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации или индивидуальным предпринимателем, в крупном размере (ст. 199.2 УК РФ).

При этом сокрытие денежных средств и имущества может совершаться следующими способами: посредством непредставления сведений о месте нахождения имущества, искажения сведений о денежных средствах и имуществе в документах бухгалтерского учета, фиктивной передачи полномочий по владению, пользованию, распоряжению объектами

собственности в аренду, а также иных форм перехода, предусмотренных гражданским законодательством; сокрытия имущества у третьих лиц, совершения различных сделок с имуществом и снятия его с учета; направления распорядительных писем контрагентам о перечислении денежных средств на счета третьих лиц, открытия новых расчетных счетов, неспдачи денежной выручки в кассу, осуществления расчетов с контрагентами векселями и т.д.

Мною был проведен анализ данных портала правовой статистики генеральной прокуратуры Российской Федерации, касающейся общих сведений о состоянии преступности, из которых была сделана выборка преступлений общеэкономической направленности. Результаты представлены в таблице и охватывают период с 2013г. по 2015г.

Сведения о состоянии преступности за период с 2013 по 2015г.<sup>48</sup>

Таблица:2.

	2013	2014	+/-	2015	+/-
По экономическому направлению	141 229	107 314	-24	112 445	+4,3
В сфере налогообложения	6 893	6 205	-10	9 041	+45,6

Из проведенного анализа данных следует, что в 2014г. по сравнению с 2013г. произошло снижение преступлений общеэкономической направленности на 24% и в сфере налогообложения на 10%. В 2015 году наблюдается прирост преступлений в сфере экономики на 4,3% и преступления в сфере налогообложения возросли на 45,6%. по сравнению с 2014г. Таким образом, из проведенного анализа наблюдается не устойчивая динамика.

Для определения возможных причин роста преступлений в сфере налогообложения был проведен анализ сведений о регистрации юридических лиц.

Сведения о работе государственной регистрации юридических лиц

Таблица:3.

	2013	2014	+/-	2015	+/-
Зарегистрировано всего	394 251	417 493	+5,56	460 676	+10,34
Путем создания	388 108	411 862	+8,24	446 491	+8,40

<sup>48</sup> Портал правовой статистики генеральной прокуратуры Российской Федерации <http://crimestat.ru/>

Из проведенного анализа данных следует, что в 2014г. по сравнению с 2013г. произошло увеличение зарегистрированных юридических лиц на 23 242 что составило 5,56%. Из них количество вновь созданных организаций увеличилось на 23 754, что составило 8,24%. Прирост зарегистрированных юридических лиц также наблюдается в 2015г. по сравнению с 2014г. Число вновь созданных юридических лиц увеличилось на 34 629, что составило 8,4%. А общее число зарегистрированных организаций увеличилось на 43 183 что составило 10,34%. В проведенном анализе наблюдается положительная динамика роста регистрации юридических лиц на территории Российской Федерации.

При сравнении проведенных анализов установлено, что совершение преступлений экономической направленности напрямую не зависит от числа созданных организаций.

На портале правовой статистики генеральной прокуратуры Российской Федерации размещена информация об общих сведениях состоянии преступности за девять месяцев 2016г. Для проведения более точного анализа имеющейся информации за 2016г. было проведено сравнение с теми же периодами прошлых лет. Данное сравнение представлено в таблице:

Сведения о состоянии преступности за период  
(январь-август) <sup>49</sup>

Таблица:4

	2013	2014	+/-	2015	+/-	2016	+/-
По экономическому направлению	116 847	83 224	-28	88 625	+6,3	86 397	-2,5
В сфере налогообложения	5 565	4 375	-21,4	6 532	+49,2	6 656	+1,9

Анализ вышеуказанных сведений девятимесячной отчетности за период с 2012-2016г. также показал не устойчивую динамику. Самый большой прирост преступлений в сфере налогообложения произошел в 2015г.

В 2014г. напротив число преступлений экономической направленности по сравнению с 2013г. уменьшилось на 28%, что составило 33 623.

<sup>49</sup> Портал правовой статистики генеральной прокуратуры Российской Федерации <http://crimestat.ru/>

Проведенный анализ еще раз отражает не стабильную статистику в сфере преступлений экономического направления.

## Заключение

Проблемы применения конкретных методик расследования преступлений в сфере экономической деятельности обусловлены рядом обстоятельств, связанных с постоянной сменой нормативно-правовой документации, экономической ситуацией в стране.

Из проведенного анализа данных портала правовой статистики Генеральной прокуратуры Российской Федерации, касающейся общих сведений о состоянии преступности, из которых была сделана выборка преступлений общеэкономической направленности, можно сделать вывод об увеличении доли налоговых преступлений за период с 2013г. по 2015г.

При рассмотрении взаимодействия органов государственной власти в области содействия по пресечению совершаемых преступлений в сфере налогообложения был определен круг государственных служб уполномоченных осуществлять контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах. В рамках своих компетенции все государственные структуры должны оперативно и в полном объеме оказывать помощь в ходе предварительного расследования преступлений совершенных в сфере налогообложения:

- представление документов и информации в максимально короткие сроки;
- осуществлять оперативное сопровождение при выявлении преступления;
- своевременно и предварительно ознакомлять с материалами проводимых налоговых проверок сотрудников следственных органов;
- предоставление информации о случаях привлечения к административной и уголовной ответственности за ранее совершенные правонарушения в области налогового законодательства.

Эффективность взаимодействия зависит от оперативного исполнения документов межведомственного правового регулирования.

В ходе предварительной проверки сообщения о преступлении для определения ущерба, нанесенного бюджетной системе России и дальнейшей квалификации преступления в зависимости от степени общественной опасности необходимо проводить точный анализ и расчет все возможных сумм налогов и (или) сборов подлежащих уплате.

Для своевременного получения информации по данному пункту необходимо оперативное проведение соответствующих экспертиз, которые требуют наличие квалифицированных специалистов, т.к. их фактическое отсутствие затягивает сроки проведения экспертизы более чем на 2 месяца.

Особенности производства предварительного следствия напрямую зависят от вида и способа уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Все это на прямую указывает на необходимость разработки и применения актуальных методик расследования для определенных, конкретных ситуаций. Данное обстоятельство также обусловлено изменениями в законодательстве о налогах и сборах. План хода расследования будет составляться по конкретному случаю в индивидуальном порядке. Характер и способ совершения преступления будет влиять на очередность проводимых следственных действий. В одних случаях первостепенной задачей будет оперативное проведение выемки первичной документации и бухгалтерской отчетности, для предотвращения попыток фальсификации документов или их уничтожения. В других случаях это может оказаться не целесообразным, и первичные следственные действия будут направлены на установление круга подозреваемых путем проведения опросов.

Для улучшения методики расследования преступлений в сфере налогообложения необходимо при рассмотрении вопроса о возбуждении уголовного дела располагать достоверной обширной информацией о совершенном преступлении. Этого можно добиться путем слаженной работы всех государственных органов осуществляющих контроль в сфере налогов и (или) сборов. Например, проводить систематические совещания, на которых будут обсуждаться вопросы, касающиеся возможности дальнейшего уголовного преследования налогоплательщика либо оперативно проводить их

при поступлении информации о совершенном или готовящемся преступлении. На совещаниях должны присутствовать не только представители налоговых органов и органов следствия, но и должностные лица органов прокуратуры. Это позволит увеличить оперативность реагирования государственных органов и принятие своевременных и законных решений по дальнейшей возможности возбуждения уголовного дела.

Ход предварительного расследования преступлений данной категории затягивается в связи с определением перечня документов подтверждающих совершение преступления в сфере налогов и (или) сборов. В зависимости от того или иного вида уклонения от налогообложения меняется и перечень документов свидетельствующий о совершении преступления. При проведении предварительного расследования следователь самостоятельно определяет перечень документов необходимых для доказывания совершения преступления. Не полный пакет документов может затруднить дальнейшее проведение экспертизы, а в некоторых случаях и вообще сделать проведение экспертизы невозможным. Я считаю, что следователь при проведении предварительного расследования преступления должен обладать хорошими знаниями как налогового и бухгалтерского учета, так и экономики в целом. Этого можно добиться путем подбора высококвалифицированных кадров и своевременного повышения квалификации следователей.

В отличие от других экономических преступлений, где имеет место факт незаконного изъятия чужого имущества, при налоговых посягательствах наличествует факт не передачи или неполной передачи части своей собственности в бюджет того или иного уровня в виде налога. Если общеуголовное преступление затрагивает интересы какого-либо одного лица или группы лиц, то налоговое посягает на интересы многих или даже всех граждан страны, поскольку лишает их части дохода из бюджета. Я считаю, что при завершении уголовного дела необходимо также принять все меры для возмещения налогоплательщиком в полном объеме ущерба причинённого бюджетной системе РФ. Этого можно добиться путем своевременного

реагирования органов осуществляющих предварительное расследование направленных на обеспечение компенсации ущерба, путем принятия мер по временному приостановлению операций на расчетных счетах организации, а также наложению запрета на отчуждение всего имеющегося имущества организации. Такие меры необходимо применять на начальном этапе предварительного расследования, чтобы исключить возможность вывода денежных средств организации.

Своевременное усовершенствование методики расследования преступлений в сфере налогообложения ведет к уменьшению числа совершаемых преступлений ввиду неизбежности наказания как административного, так и уголовного наказания.

## Список используемой литературы

### *Нормативно правовые акты*

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года // <http://www.consultant.ru>
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ // <http://www.consultant.ru>
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ // <http://www.consultant.ru>
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // <http://www.consultant.ru>
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ // <http://www.consultant.ru>
6. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17) // <http://www.consultant.ru>
7. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете» // <http://www.consultant.ru>
8. Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>
9. Федеральный закон от 12.08.1995 N 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» // <http://www.consultant.ru>
10. Федеральный закон от 28.12.2010 N 403-ФЗ "О Следственном комитете Российской Федерации" // <http://www.consultant.ru>
11. Федеральный закон от 31.05.2001 N 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>
12. Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" // <http://www.consultant.ru>

13. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>
14. Приказ МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» // <http://www.consultant.ru>
15. Приказ МВД России от 29.06.2005 N 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации» // <http://www.consultant.ru>

*Дополнительная литература:*

1. Боровков А.В. Проблемы возбуждения уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов с организаций / Боровков А.В. // Законность и правопорядок в современном обществе: сборник материалов XII Международной научно-практической конференции/Под общ.ред. С.С.Чернова. – Новосибирск: 2013. с 10-12.
2. Александров И.В. «Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПбю, 2002 с.247
3. Химичева Г.П. «Досудебное производство по уголовным делам: концепция совершенствования уголовно-процессуальной деятельности». М., 2003. с.141.
4. Качалов В., Качалова О. «Правоохранительные органы Российской Федерации в схемах и комментариях». – М.: , 2006. 240 с.
5. Балеев С.А. и др. «Уголовное право России. Особенная часть»: учебник /– М: Статут, 2012. – 941 с.
6. Уголовное право России в вопросах и ответах: учебное пособие / Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова, Юридический факультет. – Москва. 2014. – 421 с.

7. Уголовное право. Общая часть: учебник для бакалавров / Ю. В. Грачева и др. – Москва: Проспект, 2012. – 442 с.
8. Кругликов Л.Л., Дулатбеков Н.О. экономические преступления (вопросы дифференциации и индивидуализации ответственности и наказания): Учеб. Пособие. - Ярославль, 2012. - 322 с.
9. Криминология. Учебник для вузов / Под ред. А.И. Долговой. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2012. 720 с.
10. Глебов Д.А., Ролик А.И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2012. - 382 с.
11. Комментарий к Уголовному Кодексу Российской Федерации. /Под общ. ред. Ю.И. Скуратова и В.М. Лебедева.- М.: ИНФРА-М, НОРМА, 2011.- 876 с.
12. Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Налоговые преступления: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция», 2009. с 432
13. Лошкин А.А. Уголовно-правовые и криминологические аспекты противодействия налоговым преступлениям: дис. канд. юрид. наук. - Челябинск, 2011. - 150 с.

*Интернет-ресурсы:*

1. Официальный сайт МИНФИН России // <http://minfin.ru/>
2. Портал правовой статистики генеральной прокуратуры Российской Федерации <http://crimestat.ru/>
3. «Консультант Плюс» // <http://www.consultant.ru>