

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

Кафедра «Уголовное право и процесс»  
(наименование)

40.03.01 Юриспруденция

\_\_\_\_\_  
(код и наименование направления подготовки, специальности)

Уголовно-правовой

\_\_\_\_\_  
(направленность (профиль) / специализация)

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)**

на тему «Методика расследования налоговых преступлений»

Студент

В.С. Ноженко

\_\_\_\_\_  
(И.О. Фамилия)

\_\_\_\_\_  
(личная подпись)

Руководитель

канд. экон. наук., С.Б. Сыропятова

\_\_\_\_\_  
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2022

## Аннотация

Количества ежегодно совершаемых преступных деяний в РФ, является сегмент преступлений, характеризующихся экономической направленностью. Среди них, в свою очередь, особую роль играют преступные посягательства, осуществляемые в сфере налогообложения.

Объект исследования – преступная деятельность правонарушителей, деятельность правоохранительных органов в процессе расследования налоговых преступлений и деятельность по противодействию расследованию.

Предмет исследования – закономерность совершения налоговых преступлений и обусловленные ими закономерности деятельности сотрудников ОВД по раскрытию, расследованию и предотвращению таких преступлений.

Цель исследования – комплексное исследование методики расследования налоговых преступлений.

Задачи исследования:

- рассмотреть предмет преступного посягательства и обстановка совершения налоговых преступлений;
- изучить способ совершения и сокрытия налогового преступления;
- раскрыть типичные сведения о личности преступника, как элемент криминалистической характеристики налоговых преступлений;  
исследовать проверочную стадию и особенности возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям;
- охарактеризовать взаимодействие следователя с сотрудниками ФНС при раскрытии и расследовании налоговых преступлений;
- рассмотреть типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений и пути их разрешения;
- раскрыть особенности последующего этапа расследования: следственные ситуации и версии;
- проанализировать особенности тактики производства допроса при расследовании налоговых преступлений;

- исследовать тактику проведения иных следственных действий при расследовании налоговых преступлений.

Структурно работа состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, списка используемой литературы и используемых источников.

Глава 1 «Криминалистическая характеристика налоговых преступлений» состоит из трех параграфов, в которых раскрываются: предмет преступного посягательства и обстановка совершения налоговых преступлений; способ совершения и сокрытия налогового преступления; типичные сведения о личности преступника, как элемент криминалистической характеристики налоговых преступлений.

Глава 2 «Особенности первоначального этапа расследования налоговых преступлений» состоит из трех параграфов, и содержат: проверочная стадия и особенности возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям; взаимодействие следователя с сотрудниками ФНС при раскрытии и расследовании налоговых преступлений; типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений и пути их разрешения.

Глава 3 «Характеристика последующего этапа расследования налоговых преступлений. Тактика проведения отдельных следственных действий» состоит из трех параграфов, в которых раскрываются особенности последующего этапа расследования: следственные ситуации и версии; особенности тактики производства допроса при расследовании налоговых преступлений; тактика проведения иных следственных действий при расследовании налоговых преступлений.

В Заключении приводятся обобщающие выводы по теме дипломной работы, включая предложения усилить взаимодействие между правоохранительными и налоговыми органами.

## Оглавление

Введение .....	5
Глава 1 Криминалистическая характеристика налоговых преступлений.....	8
1.1 Предмет преступного посягательства и обстановка совершения налоговых преступлений.....	8
1.2 Способ совершения и сокрытия налогового преступления .....	11
1.3 Типичные сведения о личности преступника, как элемент криминалистической характеристики налоговых преступлений .....	16
Глава 2 Особенности первоначального этапа расследования налоговых преступлений.....	20
2.1 Проверочная стадия и особенности возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям .....	20
2.2 Взаимодействие следователя с сотрудниками ФНС при раскрытии и расследовании налоговых преступлений.....	26
2.3 Типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений и пути их разрешения.....	29
Глава 3 Характеристика последующего этапа расследования налоговых преступлений. Тактика проведения отдельных следственных действий .....	34
3.1 Особенности последующего этапа расследования: следственные ситуации и версии .....	34
3.2 Особенности тактики производства допроса при расследовании налоговых преступлений.....	38
3.3 Тактика проведения иных следственных действий при расследовании налоговых преступлений .....	43
Заключение.....	50
Список используемой литературы и используемых источников .....	54

## Введение

Актуальность выбранной темы. Одним из наиболее объемных, с точки зрения количества ежегодно совершаемых преступных деяний в РФ, является сегмент преступлений, характеризующихся экономической направленностью. Особую роль играют преступные посягательства, осуществляемые в сфере налогообложения. В период с 2011 по 2020 год размер среднегодового ущерба, возникающего в результате совершения преступных деяний в налоговой сфере, составлял около 58 млрд. рублей. При этом деятельность, осуществляемая усилиями Следственного комитета, обеспечивала возврат денежных средств только в половине случаев, что, тем не менее, может характеризоваться как положительная динамика, поскольку в 2014 г. объем возвратов не превышал четверти от фиксируемого значения.

Технологическое и инфраструктурное развитие – факторы, обуславливающие изменение специфики экономических правоотношений, порядка ведения документооборота и учетной документации, формирования и регистрации отдельных субъектов предпринимательства. Осуществление преступных деяний в налоговой сфере, как правило, сопряжено с использованием сложных теневых схем, позволяющих недобросовестным налогоплательщикам избежать уплаты, либо получить необоснованное бюджетное возмещение. Выявление и пресечение подобной противозаконной деятельности требует от сотрудников следственных органов высокой квалификации, достаточного уровня познаний в юридической и экономической сферах, что обуславливает, в том числе, необходимость формирования и применения новых, актуальных методик ведения следственной деятельности на предварительных стадиях.

Исходя из правительственной инициативы, законодатель принял решение о корректировке содержания первой части Налогового кодекса Российской Федерации, определив обязанность правоохранительных органов доказывать умысел субъектов налогообложения к совершению действий, квалифицируемых

как неуплата налоговых сборов [29]. Подобные изменения не могли не сказаться как на качестве, так и на продолжительности расследований в данной сфере.

Исследование практики следственных и судебных мероприятий позволяет говорить о наличии существенных недостатков, причиной которых выступает как отсутствие криминалистике сформированной родовой методики, так и рост числа допускаемых следственных ошибок, результатом которых оказывается безосновательное осуждение добросовестных налогоплательщиков, или уход от ответственности реальных преступников. Перечисленные недостатки обуславливают допускаемые следственные просчеты, и становятся причиной ошибок, связанных с формированием и проверкой версий, а также с оценкой материалов доказательной базы, что в конечном итоге формирует базис для принятия неверных процессуальных решений.

Обозначенные выше обстоятельства указывают на важное теоретическое и практическое значение выбранной темы.

Объектом исследования являются преступная деятельность правонарушителей, деятельность правоохранительных органов в процессе расследования налоговых преступлений и деятельность по противодействию расследованию.

Предметом исследования являются закономерности совершения налоговых преступлений и обусловленные ими закономерности деятельности сотрудников ОВД по раскрытию, расследованию и предотвращению таких преступлений.

Целью работы является комплексное исследование методики расследования налоговых преступлений.

Для достижения названной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть предмет преступного посягательства и обстановка совершения налоговых преступлений;
- изучить способ совершения и сокрытия налогового преступления;
- раскрыть типичные сведения о личности преступника, как элемент криминалистической характеристики налоговых преступлений;

- исследовать проверочную стадию и особенности возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям;
- охарактеризовать взаимодействие следователя с сотрудниками ФНС при раскрытии и расследовании налоговых преступлений;
- рассмотреть типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений и пути их разрешения;
- раскрыть особенности последующего этапа расследования: следственные ситуации и версии;
- проанализировать особенности тактики производства допроса при расследовании налоговых преступлений;
- исследовать тактику проведения иных следственных действий при расследовании налоговых преступлений.

В качестве методологической основы исследования были использованы современные достижения теории познания с акцентом на диалектический метод познания. Также применялись логический, сравнительно-правовой, системно-структурный, социологический и другие методы.

Теоретическую основу работы составили труды таких авторов, как: И.В. Александрова, Ш.Д. Алимова, О.С. Бутенко, О.Ю. Герасимова, Г.В. Дмитриева, П.И. Иванова, Э.Ю. Каверина, С.В. Куханова и другие.

Эмпирической базой работы выступили материалы 20 уголовных дел Межмуниципального отдела полиции «Благовещенский» ГУ МВД России по Алтайскому краю, статистические данные МВД России о количестве зарегистрированных налоговых преступлений, данные опубликованной судебной практики, материалы опроса.

Структурно работа состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, списка используемой литературы и используемых источников.

# **Глава 1 Криминалистическая характеристика налоговых преступлений**

## **1.1 Предмет преступного посягательства и обстановка совершения налоговых преступлений**

Анализ метода совершения преступного деяния в сфере налогообложения неразрывно связан с пониманием самого предмета рассматриваемых преступных деяний, а также с пониманием основных терминов. Для того чтобы получить толкование терминов, связанных с налогообложением, необходимо обратиться к Налоговому кодексу, действующему на территории Российской Федерации и к Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [33].

Следует сказать о том, что предмет рассматриваемого преступного деяния обладает определенными характеристиками, которые находятся в неразрывной связи с процессом непосредственно формирования бюджетных средств. Говоря об общем предмете данных преступных деяний, подразумеваются денежные средства, которые были получены в ходе различных сборов и налоговых отчислений (данное положение регламентируют статьи 198-199.1 Уголовного кодекса, действующего на территории Российской Федерации). Помимо этого, под общим предметом налоговых преступных деяний понимается имущество или денежные средства, которые взыскиваются, как с юридических, так и с физических лиц в бюджет при налоговой недоимке (данное положение регламентируется статьей 199.2 Уголовного кодекса, действующего на территории страны) [60].

Анализ статьи 8 Налогового кодекса, действующего на территории Российской Федерации, показывает, что под налогом понимается индивидуально рассчитанный платеж, который взимается, как с физических, так и с юридических лиц, с той целью, чтобы финансово обеспечить государство или же

муниципальные органы [28]. За счет того, что существование государство неразрывно связано с налогами, в статье 57 Конституции, действующей на территории Российской Федерации, законодательно закреплено, что, как физические, так и юридические лица обязаны платить налоги.

Некоторые исследователи говорят о том, что «в том случае, когда изначально исполнение налоговых обязанностей задумывалось в натуре, значит, в качестве предмета преступных деяний можно рассматривать различную продукцию, которая была произведена лицом, которое отчисляет налоги» [16, с. 131]. Однако с данной точкой зрения невозможно согласиться, так как налогоплательщик имеет определенные обязательства, которые выражены в денежном эквиваленте, а не, например, в тоннах пшена. Если речь идет об оплате налога в виде определенной товарной поставки, даже в этом случае в соответствующих документах будут фигурировать определенные суммы денежных средств. В связи с этим, необходимо сказать о том, что преступной целью лица, совершающего преступное деяние, является «экономия» денежных средств, которая «закрывается» путем поставки продукции в счет налоговых отчислений.

По мнению В.В. Дубровина, под предметом рассматриваемых преступных деяний следует понимать не только налоги, но также декларации, свидетельствующие о доходах, различные документы бухгалтерского учета и иные документы, свидетельствующие о доходах и расходах [12, с.170]. Анализ сказанного позволяет сделать вывод о том, что, если предметы нематериального и материального характера, их необходимо рассматривать не как предмет рассматриваемого преступного деяния, а как способ достижения определенной цели преступного деяния.

Анализ юридических исследований позволяет говорить о том, что среди исследователей не единого мнения относительно того, стоит ли относить платежи, которые перечисляются во все уровни бюджета, к предмету налоговых преступных деяний [62, с. 192]. Ряд исследователей говорит о том, что

содержание налогов любого уровня равнозначны между собой, другие исследователи не согласны с данной точкой зрения.

Следует сказать о том, что данный вопрос был поднят Б.В. Волженкиным. По его мнению, в качестве предмета налоговых преступных деяний целесообразно рассматривать исключительно федеральные налоги, в том случае, когда будут рассматриваться иные налоги, понятие наказуемого и преступного будет во многом отличаться, в зависимости от региона государства, что значительно противоречит одному из основополагающих принципов – законности [24, с. 110]. Исследователи, которые придерживаются данной точки зрения, говоря о том, что необходимо виновное лицо привлекать к уголовной ответственности в том случае, если оно уклоняется от уплаты, как местных, так и региональных налогов. При этом упомянутые налоги могут взиматься не на всей территории государства [56, с. 95].

Данная точка зрения может быть оспорена на основании ряда положений. В частности, в статье 75 Конституции, действующей на территории Российской Федерации, имеются указания на то, что федеральные нормативно-правовые акты устанавливают перечень налогов, которые подлежат оплате в федеральный бюджет, также в указанном документе устанавливаются все принципы налогообложения на территории государства. Анализ статьи 132 Конституции, действующей на территории Российской Федерации, позволяет сделать вывод о том, что местные налоги и сборы устанавливаются органами местного самоуправления. Обращаясь к Налоговому кодексу, действующему на территории Российской Федерации, можно отметить, что в нормативно-правовом акте несколько по-иному рассматривается вопрос наделения полномочия властей различного уровня в сфере налогообложения. В частности, речь идет о статье 132 указанного нормативно-правового акта, где устанавливаются принципы налогообложения в Российской Федерации, а также виды всех налогов, в зависимости от уровня власти. Таким образом, можно сделать вывод о том, что, как местные, так и региональные органы власти имеют право устанавливать налоги и различные сборы, опираясь, исключительно, на

Налоговый кодекс, а также на Конституцию, действующую на территории Российской Федерации.

За счет того, что электронный документооборот значительно расширился, возникает ситуация, когда лицо уклоняется от оплаты налогов и обязательных платежей, используя при этом различные методы связи. В этой связи необходимо сказать о том, что в действующих нормативно-правовых актах в сфере уголовных преступных деяний не используются возможность использования документов в электронном виде. На основании сказанного следует упомянуть о том, что для того, чтобы квалифицировать преступное деяние, связанное с подделкой электронных документов, следует обозначить квалификацию, как в судебной практике, так и в соответствующих нормативно-правовых актах.

В заключение параграфа можно сделать вывод о том, что в качестве предмета налоговых преступных деяний могут выступать не только налоги и различные сборы, но также все документы (в том числе и в электронном виде), которые в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами в сфере налогообложения относятся к обязательным.

## **1.2 Способ совершения и сокрытия налогового преступления**

Метод, при помощи которого было совершено преступное деяние, не только относится к объективной стороне, но также используется для криминалистической характеристики преступного деяния. Анализ статьи 73 Уголовно-процессуального кодекса, действующего на территории Российской Федерации, позволяет говорить о том, что метод, при помощи которого было совершено преступное деяние, это одно из обстоятельств, которое необходимо доказать [59]. Как только было выявлено, каким способом было совершено преступное деяние, следствие может выдвигать определенные версии, а также разрабатывать план дальнейших мероприятий, направленных на раскрытие преступного деяния.

Выбор способа совершения налоговых преступлений, как правило, определяется сопутствующей обстановкой, особенностями финансово – хозяйственной деятельности предприятия или организации, наличия у субъекта определенных знаний и навыков, возможности воспользоваться необходимыми ему средствами. Одновременно способ может определяться конкретными условиями налогообложения [17, с. 95].

По мнению В.В. Ефимова, существуют две группы, в основе которых лежит уклонение от обязательных платежей и налогов виновным лицом:

- уклонение от обязательных платежей и налогов, в основе которого лежит неправильное оформление юридических и иных документов, необходимых для учета налогообложения;
- уклонение от обязательных платежей и налогов, в основе которого лежит сокрытие виновным лицом своей финансовой деятельности [14, с. 60]

Ряд исследователей говорит о том, что между методом, при помощи которого было совершено преступное деяние и следами совершения преступного деяния прослеживается четкая связь. Как говорит П.И. Иванов, метод совершения преступного деяния в сфере налогообложения одновременно выступает в качестве замаскированного метода сокрытия следов преступного деяния [15, с. 114].

По мнению В.М. Прошина, можно говорить о том, что метод подготовки, совершения преступного деяния, а также сокрытие следов аналогичны друг другу. Такое высказывание связано с тем фактом, что во всех случаях речь идет об обмане определенной группы лиц [45, с. 185].

Исследователи преимущественно сходятся во мнении, что чаще всего сокрытие налогооблагаемой прибыли происходит посредством неоприходования денежной выручки в кассу. Осуществляться это может посредством искажения в первичные бухгалтерские документы. Уклоняясь от уплаты налогов и сборов, лица могут не предоставлять налоговую декларацию (расчет) или другие документы, которые действующим законодательством

предусмотрены в качестве обязательных, включать в налоговую декларацию (расчет) искаженные сведения [26, с. 70]. Если речь идет об уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, то виновные с целью облегчить для себя совершение противоправного деяния, нередко подделывают или приобретают поддельные бланки, печати или штампы, официальные документы и т.д.

Согласно материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики, преступники уклоняются от налогов, завышая затраты путём отнесения к их числу расходов, не предусмотренных законодательством или сверх установленных размеров, а также посредством необоснованного списания продукции и товаров в брак [35]. Товары или услуги продаются за наличный расчет, без соответствующего отражения в бухгалтерской отчетности. Тем самым продавец не фиксирует получение прибыли, а, следовательно, не отчисляет налоги.

Преступление, ответственность за которое предусмотрена ст. 199.2 УК РФ, заключается в сокрытии денежных средств либо имущества. Исходя из этого, способ совершения данного преступления заключается в сокрытии информации о наличии имущества или денежных средств посредством искажения сведений, подаваемых в налоговый орган, изготовления подложных документов и т.д.

Проанализировав ряд научных работ, а также материалы изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2021 г.г., опубликованную судебную практику, можно выделить следующие распространенные способы совершения налоговых преступлений.

Умышленное непредставление документов о налоговой отчетности в советующий контролирующий орган.

Приведем пример из практики. Органами предварительного следствия Смирнов М.Л. обвинялся в совершении преступления предусмотренного ч.1 ст.199 УК РФ, путем непредставления налоговой декларации (расчета), совершенное в крупном размере, при следующих обстоятельствах.

Так, Смирнов М.Л., являясь исполнительным органом ООО ОП «МГБ-2000», осуществляя в течение 2017-2018г.г. предпринимательскую деятельность по оказанию охранных услуг, имея умысел, направленный на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, страховых взносов, путем не предоставления в налоговый орган налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за 1, 2, 3, 4 квартал 2018 года, расчетов по страховым взносам за период с 01.12.2017 по 31.12.2018, совершил преступление.

Смирнов М.Л. скрыв от налогового органа, что ООО ОП «МГБ-2000» утратило право применения упрощенной системы налогообложения, не уведомив налоговый орган об утрате такого права, в период с 01.12.2017 по 31.12.2018, неправомерно применял упрощенную систему налогообложения за период с 01.12.2017 по 31.12.2018 в общей сумме 8937173,50 руб., при этом доля неуплаченных налогов к общей сумме налогов, сборов и страховых взносов подлежащих уплате ООО ОП «МГБ-2000», составляет 56,9 %, что является крупным размером [43].

Предоставление документов налоговой отчетности с содержащимися в них заведомо ложными сведениями;

Так, Метальников А.В. дважды уклонился от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, совершенные в особо крупном размере, при следующих обстоятельствах.

Метальников А.В., осуществлявший общее управление деятельностью ОАО «Моршанская табачная фабрика», не желая в полном объеме нести затраты, связанные с обязанностью по уплате в бюджетную систему государства законно установленных налогов и сборов, путем дачи соответствующих указаний подчиненным ему работникам, организовал сокрытие факта реализации произведенных акционерным обществом табачных изделий.

Затем, в период с 01 мая 2012 года по 20 марта 2015 года организовал включение в налоговые декларации ОАО «Моршанская табачная фабрика» по акцизам за май-декабрь 2012 года, январь-декабрь 2013 года и январь-декабрь

2014 года, в налоговые декларации по НДС за 2-4 кварталы 2012 года, 1-4 кварталы 2013 года и 1-4 кварталы 2014 года, а также в налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за 2013 год заведомо ложных сведений об объеме и стоимости произведенной и реализованной табачной продукции в количестве 78 227, 52 тысяч штук, после чего – представление данных налоговых деклараций в налоговый орган – Межрайонную инспекцию ФНС России [40].

Осуществление сделок через несуществующих контрагентов с той целью, чтобы уменьшить размер налога;

Осуществление деятельности с целью получения выгоды за товары и услуги, при этом лицо не становится на учет в налоговые органы.

Что касается последнего упомянутого метода совершения преступного деяния, он более свойствен лицам, которые занимаются предпринимательской деятельностью и рассчитывают на то, что контролирующие органы работают недостаточно эффективно. Стоит сказать о том, что данный способ совершения преступного деяния встречается в местах, где маловероятны случаи проверки налоговыми органами, или же в случаях, когда лицо работает удаленно. В рассматриваемом случае банковские учреждения ужесточают контроль по безналичным переводам денежных средств, а также контроль подозрительных операций. Таким образом, удается добиться затруднения осуществления переводов предпринимателями, которые не зарегистрировали свою деятельность в налоговых органах [63, с. 269].

Обобщая сказанное, можно говорить о том, что наиболее распространенными способами подготовки, совершения и сокрытия преступных деяний в сфере налогообложения являются умышленные деяния, которые могут быть выражены в форме действия (в данном случае речь идет о предоставлении недостоверной финансовой информации налоговым органам) или бездействия (в данном случае речь идет о не предоставлении финансовой информации налоговым органам). Выявление самого способа совершения и сокрытия имеет важное практическое значение, поскольку благодаря четкому пониманию того, как совершено преступление, следователь получает возможность определить

механизм преступления, избрав тактику производства следственных действий и направив ход всего расследования.

### **1.3 Типичные сведения о личности преступника, как элемент криминалистической характеристики налоговых преступлений**

Что касается лица, которое совершает преступное деяние, оно рассматривается с нескольких точек зрения – как составляющее, при помощи которого можно охарактеризовать преступное деяние; в качестве субъекта тактического воздействия при расследовании преступного деяния; как субъект поведения при совершении преступного деяния, которое предполагает, как внутреннюю, так и внешнюю сферу деятельности лица [4, с. 19].

Как считает Е.Е. Кононцева, для того чтобы понять личность лица, которое совершило преступное деяние в сфере налогообложения, следует исходить из следующих составляющих [19, с. 237]:

- в соответствии со статьей 9 Гражданского кодекса, действующего на территории Российской Федерации, как физические, так и юридические лица осуществляют права, которыми они наделены, по своему усмотрению;
- в соответствии со статьей 44 и статьей 45 Налогового кодекса, действующего на территории Российской Федерации, физическое и юридическое лицо, выступающее в качестве налогоплательщика, самостоятельно предпринимает действия, направленные на оплату налогов, установленных нормативно-правовыми актами.

В нормативно-правовых актах, действующих в сфере налогообложения, указано, что участники налоговых правоотношений обладают определенными правами, а также обязанностями. Соответственно, нарушение налогового законодательства возможно исключительно лицами, которые являются участниками упомянутых правоотношений. Таким образом, привлечь виновное

лицо за совершенное преступное деяние можно исключительно в том случае, если лицо является участником правоотношений в сфере налогообложения.

Анализ статьи 107 Налогового кодекса, действующего на территории Российской Федерации, показывает, что ответственность за совершенное преступное деяние в сфере налогообложения несут, как юридические, так и физические лица, достигшие возраста 16 лет.

Если говорить о юридическом лице, согласно статье 110 Налогового кодекса, действующего на территории Российской Федерации, его вина определяется тем, какая вина была возложена на должностное лицо или представителя юридического лица, которое своими действиями или бездействием совершил деяние, повлекшее за собой налоговое преступление.

Как считает А.Г. Смолин, под упомянутыми терминами, то есть под «должностными лицами и представителями юридического лица» необходимо понимать представителей, которые установлены законом, которые осуществляют управление предприятием, например, генеральный директор, а также лиц, которые ответственны за налоговый, а также бухгалтерский учет [8, с. 81].

По мнению Д.Г. Сагайдак, если лицо стремится получить налоговую выгоду, оно осуществляет все действия, направленные на то, чтобы законно обосновать свое требование о налоговой льготе, то есть, предоставляет все необходимые документы, заполненные надлежащим образом, в соответствии с нормативно-правовыми актами о налогообложении [50, с. 151].

В результате исследования материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики, был сделан вывод, что подавляюще число преступников в сфере налогообложения составляют лица мужского пола (около 90%), что объясняется большей долей мужчин в сфере бизнеса [37]. Средний возраст лиц, привлечённых к уголовной ответственности по ст. 198-199 УК РФ составляет 30-50 лет, что обусловлено наиболее активным участием этой возрастной категории в предпринимательской деятельности [60].

Как правило налоговые преступления совершаются одним- двумя лицами, ответственными за соблюдение правил учёта доходов, расходов и объектов налогообложения.

Среди налоговых преступников, число лиц, имеющих судимость на момент совершения налогового преступления, составляет 10%, что в свою очередь объясняется высоким социальным статусом преступников. Примечательно, что абсолютное большинство налоговых преступников (70%) имеют оконченное высшее образование, для них свойственны профессии, связанные с интеллектуальной деятельностью (50%) и чаще всего (90%) они являются руководителями организаций.

Так, например, Алиев М.М. совершил уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, в крупном размере.

Согласно материалов уголовного дела, как личность Алиев М.М. участковым-уполномоченным полиции по месту жительства характеризуется положительно, на учёте в БУЗОО «Наркологический диспансер», в БУЗОО «КПБ Алиев М.М. не состоит и не наблюдается.

Обстоятельствами, смягчающими наказание Алиев М.М., в соответствии со ст. 61 УК РФ, суд признает: совершение преступления впервые, неудовлетворительное состояние здоровья подсудимого и состояние здоровья его близких, социальную обустроенность, наличие положительных характеристик, возраст подсудимого.

У Алиева М.М. имеется малолетний ребенок – дочь 2011 г. рождения и жена, которая не работает, находится на его иждивении [41].

Мотивами совершения преступления выступало (согласно материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики): стремление заработать денег и уехать из страны (20%); отсутствие возможности иным способом заработать средства для достойной жизни (10%); понимание того, что получение необоснованной налоговой выгоды является обычной практикой

предпринимательства (20%); не желание работать на государство (10%); понимание того, что получение необоснованной налоговой выгоды является справедливым с точки зрения баланса публичных и частных интересов (20% изученных уголовных дел); понимание того, что полученная налоговая выгода является обоснованной (20%) [39].

По мнению А.В. Ардасенова личность, совершившая налоговые преступления - специальный субъект преступления, руководитель, мужчина, возраста около 30-50 лет, имеющее высшее образование, семью, характеризующийся с положительной стороны, и имеющий корыстную заинтересованность [2, с. 88].

В заключение главы можно сделать вывод, что знание криминалистической характеристики преступления, обстановке совершения преступления, способах преступления, личности преступника необходимы для построения криминалистических версий, следственных ситуаций, установления виновного лица.

## **Глава 2 Особенности первоначального этапа расследования налоговых преступлений**

### **2.1 Проверочная стадия и особенности возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям**

Ряд исследователей в области криминологии изучали вопросы, связанные с этапами расследования преступных деяний в сфере налогообложения [13, с. 71]. Следует сказать о том, что первоначальный этап расследования рассматриваемых преступных деяний должен осуществляться с учетом всех научных рекомендаций, которые доказали высокую результативность в практической деятельности.

Как только уполномоченное лицо получает достаточное количество информации о том, что имеются признаки налогового преступного деяния, уполномоченное лицо принимает решение о возбуждении уголовного дела. Данное положение регулируется статьей 140 Уголовно-процессуального кодекса, действующего на территории государства, согласно которой возбуждение уголовного дела возможно в том случае, если имеется на это основания и повод.

Сведения поступают следователю:

- непосредственно из ФНС России: с прилагающимся установленным Соглашением, перечнем документов (материалов);
- от органа дознания, в лице сотрудника подразделения полиции по противодействию экономическим и коррупционным преступлениям, который непосредственно обнаруживает налоговое преступление, регистрирует рапорт о его обнаружении, и, проведя проверку, передает материалы непосредственно в СК РФ.

Анализ части 7 статьи 144 Уголовно-процессуального кодекса, действующего на территории государства, позволяет говорить о том, что, в том случае, если уполномоченное лицо получает сведения о преступном деянии,

которое предусмотрено статьями 198-199.1 Уголовного кодекса, действующего на территории Российской Федерации, и при этом не имеется оснований для возбуждения уголовного дела, следователь направляет в вышестоящий по отношению к налоговому органу копию сообщения совместно с соответствующими приложениями, где имеются предварительные расчеты касаясь того, какая сумма недоимки. При этом следователь должен осуществить данные мероприятия в течение трех дней с момента поступления сообщения.

Согласно части 8 указанной выше статьи налоговый орган после получения от следователя соответствующих документов в течение 15 суток обязан выполнить следующее [27, с. 41]:

- составляется заключение, которое в дальнейшем передается следователю, где указывается, что данное сообщение о нарушении налогового законодательства является предметом предшествующей налоговой проверки, по отношению к которой уже было вынесено решение;
- составляется заключение, которое в дальнейшем передается следователю, где указывается, что данное сообщение о нарушении налогового законодательства принято к сведению и в отношении него была назначена налоговая проверка, решение по результатам которой еще не было принято;
- составляется заключение, которое в дальнейшем передается следователю, где указывается, что данное сообщение о нарушении налогового законодательства не стали предметом налоговой проверки.

Согласно части 9 статьи 144 Уголовно-процессуального кодекса, действующего на территории государства, как только уполномоченное лицо получило заключение от вышестоящих налоговых органов, у него имеется 30 дней для того, чтобы принять соответствующее решение в ходе уголовного процесса.

Если говорить о преступных деяниях, которые предусмотрены статьями 198-199.4 Уголовного кодекса, действующего на территории

Российской Федерации, уполномоченное лицо обладает правом возбудить уголовное дело до того момента, как было получено заключение от налогового органа. Однако по мнению М.О. Румянцевой, это допустимо исключительно в тех случаях, когда на это имеется повод, а также все признаки, указывающие на то, что было совершено преступное деяние в сфере налогообложения [49, с. 220].

Обобщая сказанного, для того чтобы возбудить дело об уголовном преступном деянии в сфере налогообложения, необходимо наличие признаков, которые свидетельствуют о том, что было совершено преступное деяние (данное положение регулируется частью 2 статьи 140 Уголовно-процессуального кодекса, который действует на территории Российской Федерации).

В связи с тем, что уголовно-процессуальным законом особый порядок доследственной (предварительной) проверки по налоговым преступлениям не закреплен, доследственная проверка по делам о налоговых преступлениях должна основываться на общих положениях уголовно-процессуального законодательства [64, с. 54].

В ходе изучения материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики было установлено, что показывает, что, при возбуждении уголовных дел данной категории поводами чаще всего выступали [42]:

- рапорт об обнаружении признаков данной категории преступлений самим следователем – 10% (часто это происходит при расследовании других экономических преступлений следователями СК РФ, а также следователями СК МВД России;
- сообщения (заявления) органов ФНС России – 90%.

Обязанность проверить и удостоверить факт налогового преступления, возложена законом на вышестоящий и нижестоящий территориальные налоговые органы ФНС России, в лице соответствующих должностных лиц. Именно они проводят проверку материалов, содержащих признаки налогового преступления, направленных работниками ОВД и следователем. Как только

было совершено рассмотрение, в течение 15 суток необходимо направить уполномоченному лицу, а именно следователю, следующее:

- заключение, где указывается, что данное сообщение о нарушении налогового законодательства является предметом предшествующей налоговой проверки, по отношению к которой уже было вынесено решение;
- заключение, где указывается, что данное сообщение о нарушении налогового законодательства принято к сведению и в отношении него была назначена налоговая проверка, решение по результатам которой еще не было принято;
- заключение, где указывается, что данное сообщение о нарушении налогового законодательства не стали предметом налоговой проверки.

Тем самым, как отмечает М.А. Моисеенко, налоговый орган удостоверяет действительность налогового правонарушения; подтверждает полноту и правильность его обнаружения; размер недоимки, достаточный для квалификации его как налогового преступления; действительность игнорирования налогоплательщиком (его налоговым агентом) предупреждений об уплате недоимки и сложившихся обстоятельств, в результате которых она образовалась, т.е. наличие оснований для уголовного преследования соответствующих лиц [25, с. 39].

Д.С. Свашенко указывает, что в перечне документов, рассматриваемых в качестве основания для возбуждения делопроизводства, так или иначе должны присутствовать [53 с. 21]: отчетность бухгалтерии, содержащая подтверждение соответствующих фактов; полученные от руководящих лиц юридического субъекта объяснения, либо акт, подтверждающий заявление отказа; постановление, вынесенное руководителем налогового ведомства (либо замещающим его должностным лицом) относительно акта проведенной проверки, а также возражений, заявленных руководством организации.

Затем, эти сведения регистрируются и передаются следователю, который, в свою очередь, оценивает достаточность их содержания, удостоверяя наличие в них оснований для возбуждения уголовного дела.

Таким образом, уголовно-процессуальным законом установлен действующий «по общему правилу» «ступенчатый» порядок деятельности взаимодействующих субъектов, по поводу признания в деянии налогоплательщика, или его налогового агента преступления.

Проведение доследственной проверки представляется обязательным условием обоснованности принимаемого решения о возбуждении уголовного дела. И здесь, безусловно, нужно согласиться с В.В. Дубровиным [11, с. 170]: от того, как правильно будет проведена оценка первичных материалов, зависит успех дальнейшего расследования.

Каждое сообщение о преступном деянии в сфере налогообложения должно быть с должным вниманием изучено, все материалы, которые относятся к первичным, должны быть тщательно проверены.

На основании полученных проанализированных данных можно говорить о том, имеются ли основания о возбуждении уголовного дела или нет. В связи с этим, следует сказать о том, что в соответствии со статьей 144 Уголовно-процессуального кодекса, действующего на территории государства [57, с. 700], все методы контроля, которые предусмотрены упомянутой статьей, должны проводиться с той целью, чтобы определить, имеются ли достаточные основания для того, чтобы возбудить уголовное дело за совершение преступного деяния в сфере налогообложения.

Ключевой задачей названного этапа расследования в целом, будет являться установление субъектов налогового преступления и их прямого умысла, направленного на совершение противоправного деяния.

Анализ материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики показал, что основным требованием к материалам доследственной проверки должно быть следующее: такие материалы должны не только

указывать на формальные признаки состава налогового преступления, но и быть достаточными для вывода о судебной перспективе дела [44].

Таким образом, на проверочной стадии, а также на стадии до того, как было возбуждено уголовное дело о преступном деянии в сфере налогообложения, уполномоченное лицо может действовать одним из приведенных ниже ситуаций:

- сведения, которые поступили от налогового органа, имеют все данные о том, что было совершено преступное деяние в сфере налогообложения, однако, требуется криминалистическое исследование для того, чтобы сформулировать основания для того, чтобы была возможность возбудить уголовное дело;
- сведения, которые поступили от налогового органа, имеют не все данные о том, что было совершено преступное деяние в сфере налогообложения, при этом требуется произвести ряд проверок документооборота, соответственно, орган дознания должен получить распоряжение о проведении соответствующих мероприятий;
- сведения, которые поступили от налогового органа, были подвергнуты всем необходимым проверкам, однако, не было выявлено признаков, свидетельствующих о совершении преступного деяния в сфере налогообложения, соответственно, оснований для возбуждения уголовного дела не имеется.

## **2.2 Взаимодействие следователя с сотрудниками ФНС при раскрытии и расследовании налоговых преступлений**

Первоначальный этап расследования налогового преступления характерен совместной деятельностью следователя и иных взаимодействующих субъектов – представителей государственных органов, для достижения общей стратегической цели: противодействия налоговой преступности и правонарушаемости.

Руководствуясь целью взаимодействия на начальном этапе расследования налогового преступления (период от принятия следователем решения о возбуждении уголовного дела, до установления подозреваемого и закрепления следственным путем имеющихся данных), заключающейся в организации обеспечения своевременного обмена необходимой информацией и фактическими данными, содержащимися в документах, свидетельствующих об умышленном совершении лицом налогового преступления, он закрепляет полученные сведения, подтверждающие наличие в деянии физического лица, или управляемого им юридического лица признаков налогового преступления, а, соответственно, подтверждающими законность и обоснованность принимаемого им решения, уголовно-процессуальным путем [3, с. 3].

Цель рассматриваемого этапа расследования, требует от участников взаимодействия создания необходимых организационно-методических условий для последующего более эффективного решения в ходе взаимодействия собственных задач двух органов, в целом самостоятельных, но направленных на реализацию общей стратегической цели взаимодействующих сторон, обозначенной нами выше.

Основные задачи взаимодействия следователя и сотрудников территориальных органов ФНС России на данном этапе, сформулированы в Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утвержденной Приказом

Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232, МВД России, СК России от 08.06.2015 следующим образом [30]:

- обеспечение правильного понимания всеми субъектами взаимодействия стоящих перед ними задач, исходящих из единого согласованного плана действий (мероприятий), построенного на основе имеющейся информации об анализе преступной деятельности конкретного лица и (или) группы лиц;
- разработка единой программы действий субъектов взаимодействия на основе имеющихся межведомственных документов о взаимодействии, типовых ведомственных программ и рекомендаций, корпоративных связей и опыта деятельности субъектов взаимодействия в условиях существующего налогового и уголовно-процессуального законодательства;
- поддержание прямой и обратной корпоративной связи на основе доверительных отношений между участниками взаимодействия, исключающей необоснованное использование государственного ресурса (с одной стороны - ненужных затрат на производство предварительного расследования налогового преступления (СК РФ), при получении информации о погашении нарушителем задолженности и всех установленных платежей; с другой стороны, затрат на производство по обеспечению налогового контрольного правоотношения (ФНС России), при необходимости использовать уголовное принуждение);
- координирование разрешения возникающих у субъектов взаимодействия (в том числе, и третьих лиц - представителей оперативных подразделений МВД России), вопросов, с учетом непрерывного согласования субъектами взаимодействия возникающих проблем и способов их решения;
- доведение до всех субъектов взаимодействия правовых, тактических, технических и иных возможностей друг друга в условиях конкретной

сложившейся по делу на начальном этапе расследования, следственной ситуации;

- систематический взаимный обмен информацией;
- поддержание устойчивой связи взаимодействия;
- криминалистическое прогнозирование целесообразного применения возможностей каждого субъекта взаимодействия их, сил и средств при разрешении конкретной следственной ситуации данного этапа расследования, обеспечении интересов государства, представленных в его налоговой политике, прав налогоплательщиков - в качестве общей тактической задачи;
- применение мер по поддержанию и восстановлению утраченного взаимодействия.

Сформулированные задачи являются типовыми и не зависят от складывающейся на начальном этапе расследования налогового преступления следственной ситуации. Могут выступать основой для формирования программы взаимодействия при расследовании любого уголовного дела о налоговом преступлении.

На первоначальном этапе проверочной деятельности и уже при оценке акта, обычно прослеживаются две формы взаимодействия: процессуальная и организационная.

Последняя, в свою очередь, подразделяется на организационно-управленческую и организационно-тактическую разновидность.

Процессуальное взаимодействие обусловлено необходимостью объединения усилий следователя и органа налогового контроля, наделенных для реализации общих функций разными полномочиями, использующих различные средства и методы, сочетание которых может обеспечить эффективную реализацию этих задач. Особую значимость оно приобретает при решении вопроса о возбуждении уголовного дела по материалам налоговых проверок, по неочевидным преступлениям, в следственно-оперативных группах [34. с. 61].

Процессуальная форма взаимодействия может быть представлена использованием специальных знаний работника ФНС России при привлечении его в качестве специалиста для проведения осмотра места происшествия, других следственных действий, поручение ему проверки или ревизии в ходе расследования по делу.

Организационно-тактическая форма взаимодействия направлена, прежде всего, на эффективное решение конкретных задач, возникающих непосредственно в процессе расследования преступлений или, когда при выполнении общих задач противодействия налоговой преступности в общем механизме такого противодействия, решается проблема раскрытия, расследования конкретного преступления.

К такой форме взаимодействия относится участие в работе следственно-оперативной группы по выявлению налоговых преступлений специалистов из налоговой инспекции.

Взаимодействие при расследовании налоговых преступлений сотрудников полиции и налоговых органов осуществляется путем осуществления ревизий, аудиторских проверок по документам, предоставленным налоговыми органами, направление запросов и проведение проверок налоговыми органами; совместные осмотры помещений и документов; получение документов и объяснений от должностных и материально ответственных лиц [21, с. 71].

### **2.3 Типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений и пути их разрешения**

Профессор Р.С. Белкин писал: «Следственная ситуация – это совокупность условий, в которых в данный момент осуществляется расследование, то есть та обстановка, в которой протекает процесс доказывания» [5, с. 169].

О.Г. Терзийский, анализируя криминалистические и организационные аспекты расследования налоговых преступлений, также подчеркивает, что

главной отправной точкой при определении обстановки расследования преступления, в том числе налоговых, является именно следственная ситуация.

Примечательно, что разные авторы описывают типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений, исходя из разных факторов.

Так, Е. Скороделова выделяет следующие группы типичных исходных ситуаций по делам о налоговых преступлениях. Первая из них:

«Сведения о налоговом преступлении собирались главным образом средствами оперативно-розыскной деятельности. При такой ситуации план расследования будет представлять собой программу реализации замысла неожиданного для преступника одновременного проведения серии оперативных мероприятий и следственных действий. Этим планом расследования («планом внезапности») намечаются задержания и обыски, осмотры и выемки, допросы подозреваемых и свидетелей, назначение экспертиз. Данная ситуация весьма благоприятна, с точки зрения перспектив расследования, но требует наличия значительного количества исполнителей и их очень четкого взаимодействия».

Представляется, выводы, сделанные автором относительно плана расследования, являются абсолютно точными с содержательной стороны. Так как в случае собирания информации оперативно-розыскными методами дальнейшая тщательно спланированная ее реализация в ходе расследования будет неожиданной, что позволит свести противодействие следствию со стороны преступников к минимуму.

Вторая группа типичных ситуаций, с которыми сталкивается следствие, определяется Е.Н. Скороделовой как получение сведений касательно совершения преступных деяний в результате осуществления ревизионных и проверочных мероприятий, а также иных плановых действий. В подобных обстоятельствах планирование следственной деятельности должно отталкиваться от принципа строгой реализации намеченного плана ОРМ, а также иных мероприятий, при этом осуществление следственного замысла не

предусматривает обязательного одновременного привлечения большого числа участников.

К третьей категории автор относит получение информации, недостаточно полно характеризующей отдельно взятый эпизод преступного деяния, что исключает возможность вынесения суждения о реальных масштабах общей криминальной деятельности, а также о количестве лиц, вовлеченных в процессы ее реализации. В подобных обстоятельствах актуально включение в перечень плановых мероприятий проверки большого количества версий, что обуславливает объемность реализуемых следственных мероприятий – обысков, выемок, экспертных исследований и т.д.

Представляется, к «гласному обнаружению» уклонения от уплаты налогов также можно отнести сообщение о них в СМИ, в том числе в сети Интернет, однако такие случаи скорее будут носить характер исключения в силу высокой латентности преступлений данной группы. Более возможным представляется то, что из СМИ могут быть получены сведения, косвенно свидетельствующие о возможном совершении преступления (например, сведения из обращений граждан о незаконной работе торговых организаций, низком качестве продукции и др.) [58, с. 179].

Как видно из приведенной выше классификации типичных следственных ситуаций, в качестве критерия Е.Н. Скороделова выбрала источник информации о совершенном преступлении.

Несколько иную классификацию приводит И.В. Александров. С точки зрения специалиста, целесообразно различать две базовые категории типичных ситуаций, складывающихся в рамках следственного процесса – простых и сложных – дифференциация которых основывается на определении объема, специфики и степени конкретизации имеющихся исходных данных [1, с. 277].

Под простыми ситуациями автор понимает обстоятельства, при которых следователь располагает сведениями, характеризующими событие преступного деяния, субъекта, виновного в его совершении, способы и механизмы, примененные для достижения преступного результата, а также величину

нанесенного ущерба. В подобных условиях от следователя требуется проведение комплексной проверки и процессуально корректный сбор материалов доказательной базы, подтверждающих корректность установленных обстоятельств, перечень которых приводится в содержании проверочного акта, и наличие у субъекта прямого умысла, то есть цели, определенной как уклонение от исполнения налоговых обязательств.

К сложным ситуациям относятся обстоятельства, в рамках которых исходные сведения, характеризующие преступные деяния, были получены в ходе реализации различного рода ОРМ, либо собраны на основе материалов иного делопроизводства, что обуславливает необходимость проведения большего количества мероприятий, и использования различного рода методик и средств, принятых в криминалистике.

Приоритетной задачей первичного этапа расследования в подобных случаях выступает создание условий, позволяющих провести выемку и сохранить документацию для дальнейшего экспертного анализа. Реализуемые мероприятия должны являться неожиданностью для заинтересованных субъектов, способных предпринять действия, направленные на сокрытие информации. И.В. Александров указывает [1, с. 277], что в подобных случаях ключевыми факторами выступают синхронность и внезапность реализации всех запланированных мероприятий, целью которых выступает получение следствием документов, содержащих следы осуществления преступного деяния рассматриваемой категории.

В данном случае за критерий классификации автор принял степень полноты информации о преступлении, имеющейся у следователя. Однако в обоих рассмотренных нами примерах возможных типичных следственных ситуаций имеются общие черты – всегда упоминается источник получения информации о преступлении. Это ключевое значение и в значительной степени влияет на решение вопроса о возбуждении уголовного дела, планирование и дальнейший ход расследования.

Подводя итог анализу типичных следственных ситуаций, возникающих на первоначальном этапе расследования налоговых преступлений, можно отметить следующее. Множественность и специфичность способов уклонения от уплаты налогов обуславливается наличием различных факторов, образующих в своей совокупности актуальную информацию о совершенном преступлении, что и объясняет своеобразие складывающихся следственных ситуаций на первоначальном этапе расследования этих преступлений.

Основываясь на рассмотренных точках зрения, можно определить типичную следственную ситуацию первоначального этапа расследования налоговых преступлений как совокупность криминалистически значимых и актуальных информационных условий и факторов, имеющих на момент возбуждения уголовного дела, и оказывающих влияние на процесс расследования преступления.

В заключение главы можно сделать вывод, что первоначальный этап расследования налоговых преступлений имеет важное значение. В данный период идет доследственная проверка информации о преступлении, строятся первоначальные криминалистические версии, следственные ситуации в зависимости, установлено уже виновное лицо или нет. Важное значение имеет взаимодействие правоохранительных органов со специалистами из налоговых органов.

## **Глава 3 Характеристика последующего этапа расследования налоговых преступлений. Тактика проведения отдельных следственных действий**

### **3.1 Особенности последующего этапа расследования: следственные ситуации и версии**

Позиция, предлагаемая Н.П. Яблоковым, предусматривает выделение ряда характерных этапов в расследовании преступных деяний. К их числу специалист относит:

- первоначальный – отправной точкой выступает момент возбуждения делопроизводства, завершающей – реализация первичных следственных действий;
- последующий – предусматривает в качестве основных возможных направлений установление личности, проведение розыска или избличение;
- заключительный – начинается с процесса ознакомления субъекта, которому были предъявлены обвинения, с материалами уголовного делопроизводства.

Для расследования преступных деяний, совершаемых в налоговой сфере, характерна своя специфика, обуславливаемая особенностями реализации как самого преступления, так и последующих за ним следствия и судебного разбирательства. Формирующиеся ситуации во многом зависят от выбранного злоумышленником метода подготовки, осуществления и сокрытия совершенного противоправного посягательства, от условий, в которых оно было реализовано, а также от личностных характеристик субъекта и складывающейся следовой картины [23, с. 11].

Согласно проведенному Д.С. Свашенко исследованию, на последующем этапе расследования налоговых преступлений выдвигают следующие криминалистические версии:

- относительно надлежащего субъекта преступного деяния – в случае недостаточности сведений о лице, законодательно определяемом в статусе налогоплательщика, обязанного соблюдать требования относительно уплаты взносов и сборов, и представлять соответствующую отчетность в установленные сроки;
- о числе субъектов, ответственных за совершение преступного посягательства;
- о специфике действий, осуществленных каждым из субъектов (распределение ролей), а также степени их вовлеченности в процессы реализации преступления, в том числе – определение его организатора;
- о возможности участия и значении отдельных управленческих органов юридического субъекта с точки зрения совершенного преступного деяния;
- о наличии законодательных пробелов, недочетов и противоречий, определивших возникновение возможности планирования замысла и осуществления преступления в налоговой сфере;
- о возможном существовании взаимосвязи коррупционного характера, существующей между преступниками и сотрудниками, представляющими различные властные структуры;
- о методиках и механизмах реализации каждого из действий (а также бездействия), результатом которых стало осуществление преступного замысла;
- об иных преступных эпизодах и взаимосвязи между ними – в тех случаях, когда у следствия имеются сведения о том, что рассматриваемое налоговое преступление входит в цепочку других противоправных деяний;
- о мотивах, побудивших каждого из субъектов к участию в совершении преступного деяния;
- о наличии причинно-следственной связи между действиями, совершенными каждым из субъектов;

- о достаточности и достоверности материалов доказательной базы, собранных в рамках расследования каждого из эпизодов;
- о существовании, возможных местах и методах хранения иных материалов доказательной базы, вероятность существования которых подкрепляется соответствующими свидетельскими или экспертными показаниями, а также результатами проведенных следственных мероприятий [53, с. 15].

Разные авторы описывают следственные ситуации последующего этапа расследования налоговых преступлений, исходя из разных факторов.

Так, В.М. Прошин на последующем этапе расследования описывает следующие типичные следственные ситуации:

- обвиняемый признаёт свою вину. Обвиняемый согласен с предъявляемыми ему обвинениями и дает признательные показания; собранными по делу доказательствами вина обвиняемого доказана полностью; выявлены и устранены все или большинство причин и условий, способствующих совершению преступления; успешно приняты меры по компенсации причиненного преступлением вреда. Задача следователя в такой ситуации – проверка и доказывание правильно выявленных на первоначальном этапе обстоятельств, процессуальными средствами, а также установление прямого умысла на уклонение от уплаты налога в действиях налогоплательщика;
- обвиняемый признаёт вину частично. Обвиняемый, соглашаясь с предъявленными ему обвинениями лишь частично, не дает признательные показания; по делу собраны доказательства, подтверждающие лишь некоторые элементы или этапы совершения обвиняемым преступления; по делу установлено только небольшое количество условий, способствующих совершению преступления; успешное принятие мер по компенсации причиненного преступлением вреда затруднено сокрытием обвиняемым имущества, приобретенного преступным путем;

- обвиняемый свою вину не признаёт. Обвиняемый не согласен с предъявленными ему обвинениями, отказывается от дачи показаний, занимая конфликтную позицию; по делу собраны доказательства, позволяющие лишь предъявить обвинение; причины и условия, способствующие совершению преступления не установлены; вред, причиненный преступлением в должной мере не подтвержден, его размер достоверно не установлен [46, с. 254].

В подобных случаях ситуация имеет признаки сложной и проблемной, требует применения для ее разрешения более широкого комплекса криминалистических приемов и средств. Основной задачей расследования на данном этапе является сбор доказательственной базы, обеспечение выемки и сохранности документов для их последующего исследования. Проведение допросов, очной ставки, экспертиз.

Таким образом, В.М. Прошин в качестве критерия классификации следственных ситуаций признание вины подозреваемым (обвиняемым).

В качестве критерия Е.Н. Скороделова выбрала источник информации о рассматриваемом преступлении.

Анализ взглядов различных ученых на содержание следственных ситуаций и криминалистических версий, возникающих на последующем этапе расследования налоговых преступлений, показал, что множественность и специфичность способов уклонения от уплаты налогов обуславливается наличием различных факторов, в связи с чем, в литературе предлагается определенное своеобразие складывающихся следственных ситуаций на последующем этапе расследования налоговых преступлений.

Таким образом, к основным криминалистическим версиям последующего этапа расследования налоговых преступлений можно отнести: о субъекте преступления, о количестве лиц, совершивших преступление, мотивы совершения налоговых преступлений, способы совершения анализируемого преступления. Следственные ситуации расследования налоговых преступлений на последующем этапе могут строиться в зависимости от различных факторов.

В зависимости от признания вины преступника выделяют следующие следственные ситуации: на последующем этапе расследования:

- обвиняемый признаёт свою вину;
- обвиняемый признаёт вину частично;
- обвиняемый свою вину не признаёт.

В зависимости от имеющейся информации образуются следующие следственные ситуации:

- сведения о налоговом преступлении собирались главным образом средствами оперативно-розыскной деятельности;
- данные о преступлении на начальном этапе формировались в ходе проведения гласных запросов и ревизий, в ходе проверки контрагентов;
- неполная информация о преступлении не позволяет судить ни о действительном масштабе налогового преступления, ни о всех его участниках.

### **3.2 Особенности тактики производства допроса при расследовании налоговых преступлений**

Допрос – это наиболее используемый метод, который применяется при расследовании практически всех уголовных дел.

По мнению С.С. Домовец, основной целью, которая преследуется при выполнении указанных следственных действий, является получение от лица данных, свидетельствующих об определенных событиях или же фактах. Данные сведения позволяют установить определенные обстоятельства, а также «выявить источники данных, которые относятся к определенному событию, а также позволяет выявить достоверность доказательств, которые имеются в материалах уголовного дела» [10, с. 23].

Допрос позволяет следователю «основываясь на полученной информации, выяснить обстоятельства преступного деяния, которое расследуется в

конкретный момент времени».

За счет того, что допрос, как уже было сказано выше, выступает в качестве следственного действия, он должен производиться исключительно в рамках, очерченных нормативно-правовыми актами, действующими на территории Российской Федерации.

В связи с этим, можно говорить о том, что все данные, которые были получены в ходе допроса, должны отвечать процессуальным требованиям, которые выдвигаются нормативно-правовыми актами, и при этом полученные данные должны отвечать принципам объективности и полноты.

Расследование преступного деяния в сфере налогообложения характеризуется тем, что первичные данные уполномоченное лицо получает от налогового органа, который предоставляет сведения, а также после проведения всех необходимых экспертиз.

По мнению Л.В. Поповой, все доказательства, которые задокументированы, могут выступать в качестве основания для возбуждения уголовного дела о преступном деянии в сфере налогообложения, однако, исключительно показания участников, которые были получены в ходе проведения допроса, могут выступать в качестве объективной оценки всех доказательств, которые были собраны в ходе расследования преступного деяния [31, с. 101].

В соответствии с Уголовно-процессуальным кодексом, который действует на территории Российской Федерации, допрос может быть применен ко многим участникам, которые задействованы в судопроизводстве. Следует сказать о том, что при расследовании уголовных преступных деяний именно допрос, как подозреваемого лица, так и свидетелей, выступает в качестве наиболее значимой информации [59].

В том случае, когда допрос проходит в состоянии конфликта, лицо, подозреваемое в совершении преступного деяния, в большинстве случаев отказывается от дачи показаний, опираясь на то, что это его процессуальное право. Что касается свидетелей, они могут отказаться свидетельствовать,

опираясь на статью 51 Конституции, действующей на территории государства [20].

Если лицо отказывается от дачи показаний, в обязанности уполномоченного лица входит разъяснение всех последствий, которые сопряжены с отказом от дачи показаний. За счет того, что лицо, подозреваемое в совершении преступного деяния в сфере налогообложения, может применять свои показания с целью защиты, а если лицо отказывается от дачи показаний против лица, которое связано с ним родственными или должностными связями, данное деяние выступит отягчающим фактором. Если же лицо, виновное в совершении преступного деяния, свидетельствует против лиц, находящихся с ним в родственных или должностных связях, данное обстоятельство не всегда выступает фактором, на основании которого смягчается наказание за совершенное преступное деяние.

Как показывает судебная практика, в большей части случаев, если лицо, подозреваемое в совершении преступного деяния, или же свидетель отказываются от дачи показаний, данное явление носит временный характер [36]. Оно связано с тем, что лицо после того как ознакомится со всеми материалами дела, в том числе со всеми фото-, видео- и аудио доказательствами, старается занять для себя наиболее выгодную в правовом значении позицию.

По мнению В.М. Прошина, для того чтобы лицо отказалось от первоначально занятой позиции и начало давать показания, следует использовать следующие факторы, которые применяются уполномоченным лицом:

- показания лиц, которые являются соучастниками преступного деяния, в которых они полностью или частично пытаются снять с себя ответственность за совершенное преступное деяние и переложить вину на лицо, которое отказывается от дачи показаний;
- предоставление доказательств, которые в полном и объективном объеме свидетельствуют о том, что лицо, которое отказывается от дачи показаний, выступает в качестве одного из участников преступного

деяния;

- если уполномоченное лицо умело оперирует результатами расследования, лицо, которое отказывается от дачи показаний, убеждается в том, что следователь сможет восстановить все обстоятельства, которые имели место быть в ходе совершения преступного деяния [46, с. 254].

По словам А.М. Сажаева, необходимо использовать определенную линию допроса в том случае, если лицо дает ложные показания. Если лицо дает ложные показания, лучшей линией допроса станет использование доказательств. Если их достаточно для того, чтобы доказать вину лица, дающего ложные показания, следует использовать их наиболее эффективным способом. В первую очередь, рекомендовано допросить лицо именно по тем обстоятельствам, которые можно доказать. Таким образом, удастся добиться того, чтобы лицо в дальнейшем не изменило свои показания. Далее следует предъявить все собранные доказательства в той логической последовательности, которая будет понятна виновному лицу [51, с. 175].

Если говорить о случаях, когда следователь не обладает достаточной доказательной базой, он должен вести себя так, чтобы, с одной стороны, у лица, который отказывается давать показания или дает ложные показания, создалось ощущение повышенной осведомленности уполномоченного лица, но при этом следователь должен вести себя так, чтобы лицо, которое отказывается давать показания или дает ложные показания, не осознало, что уполномоченное лицо о чем-то не осведомлено.

Для того чтобы следователь создал видимость того, что осведомлен достаточно, следует использовать следующие методы. При таком подходе удастся добиться того, что лицо начинает идти на контакт с уполномоченным лицом [45, с. 219]:

- вся доказательная база, которая была собрана, должна предъявляться лицу, которое отказывается давать показания или дает ложные показания, постепенно, с большими временными интервалами, чтобы у

- лица создалась видимость того, что доказательная база объемная;
- применение оперативных данных о деятельности, которая связана с преступными деяниями, в сфере налогообложения;
  - выяснять у лица второстепенные данные о расследуемом преступном деянии в сфере налогообложения, что позволяет создать у подозреваемого лица видимость того, что все остальные данные уже известны должностному лицу.

За счет того, что довольно часто уполномоченное лицо не может использовать доказательную базу в ходе допроса, так как она неполная и не отражает всех событий, в связи с чем, недостающие данные должны быть выяснены в ходе допроса. С указанной выше целью можно применять различные проговорки. Связано это с тем, что довольно часто лицо, дающее показания, путает реальность и вымышленные события. В связи с этим, особую актуальность приобретает отмечание этих проговорок и их запоминание. Далее уполномоченное лицо должно использовать все эти проговорки во второй части допроса. Делать это необходимо при помощи постановки перед лицом, которое дает показания, вопросов.

Дополнительно при допросе можно использовать методы эмоционального воздействия. Их допустимо применять, как самостоятельно, так и комплексно. Ниже перечислены приемы эмоционального воздействия, которые можно использовать при допросе подозреваемого лица [48, с. 350]:

- ознакомить лицо, которое стало участником допроса с последствиями раскаяния. С этой целью необходимо рассказать ему, что ждет лицо, если он будет скрывать информацию и позже привести пример из судебной практики, когда лицо раскаялось и получило смягчающее наказание, при этом наказание не должно быть связано с лишением лица свободы за совершенное преступное деяние;
- следователь должен активировать положительные качества подозреваемого лица. С этой целью необходимо упомянуть о его хороших отзывах от коллег, семьи, знакомых, уверить подозреваемое

лицо в том, что постепенно его жизнь наладится. Если лицо, которое участвует в допросе, ощутит благожелательный настрой уполномоченного лица, оно более будет открыто контакту.

В этой связи необходимо сказать о том, что независимо от того, какая тактика была выбрана при допросе, эффективного результата не добиться, если отсутствует психологический контакт между уполномоченным лицом и допрашиваемым лицом. Как считает А.В. Боровков, уполномоченное лицо должно внимательно следить за допрашиваемым лицом, в нужный момент времени отмечая негативные изменения и эффективно сглаживать все нежелательные изменения. Следователь должен постоянно следить за допрашиваемым лицом, поскольку любая неловкость может привести к тому, что потеряется психологический контакт [6, с. 24].

Обобщая сказанное, следователь при допросе лица может использовать различные приемы. Наиболее часто применяется предоставление объективной, полной и логически построенной доказательной базы, а также данные допроса иных участников преступного деяния, которые признали свою вину.

### **3.3 Тактика проведения иных следственных действий при расследовании налоговых преступлений**

Анализ материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики, связанных с преступными деяниями в сфере налогообложения, позволяет говорить о том, что большая часть собранной доказательной базы была получена посредством допроса, обыска, проведения различных экспертиз.

Рассмотрим тактику проведения отдельных из них. Так, под обыском понимается обнаружение и изъятие предметов, которые виновное лицо старается скрыть. Под обыском понимается исследование помещений, территорий, граждан с целью обнаружения улик, играющих большую роль в расследовании уголовного дела [52, с. 1336].

Следует сказать о том, что обыск должен производиться в том случае, если уполномоченное лицо полагает, что у какого-либо лица или на какой-либо местности имеются документы и вещи, которые важны для расследования преступного деяния. Анализ судебной практики, которая использовалась для данной работы, показывает, что во всех случаях при расследовании преступного деяния был применен обыск.

Необходимо сказать о том, что основной особенностью, которая связана с расследованием преступных деяний в сфере налогообложения, является тот факт, что основной объем финансовых документов уже изъят на стадии налоговой проверки с целью решения вопроса о том, будет ли возбуждено уголовное дело или нет.

Необходимо более подробно остановиться на вопросах, связанных с проведением обыска у лиц, задействованных в преступных деяниях в сфере налогообложения.

В первую очередь, перед тем, как проводить обыск, следует установить адреса фактического нахождения объектов жилой и коммерческой недвижимости, которая используется лицом, как для проживания, так и для работы или с иной целью.

Рекомендовано одновременно проводить обыск по всем адресам, которые были выявлены. Как показывает практика, такой подход дает наилучший результат.

По словам К.А. Костенко, при обыске важно найти все документы, свидетельствующие о том, что лицо, подозреваемое в совершении преступного деяния в сфере налогообложения, стремился получить имущественную выгоду путем неуплаты налогов в бюджет государства [22, с. 165].

В целях исключить утаивание или уничтожение предметов, документов и информационных баз данных на машинных носителях А.Д. Пригушина предлагает в начале обыска необходимо блокировать и исключить вне рамок контроля оперативно – следственных сотрудников доступ иных лиц к местам хранения документов, серверным, компьютерам [47, с. 62].

Основное средство фиксации обыска – протокол. Он должен отражать ход и результаты обыска. Изъятые предметы и документы описываются в пределах, позволяющих индивидуализировать их.

По результатам изучения следственной и судебной практики можно сделать вывод о том, что выемка является одним из основных следственных действий, результаты которого были использованы в доказывании совершения налогового преступления.

Согласно материалов изученных нами уголовных дел МО МВД России «Благовещенский» за период 2018-2020 г.г. и опубликованной судебной практики и проведенного опроса работников полиции выемка проводилась по каждому налоговому преступлению. данное следственное действие обеспечивает вхождение в уголовный процесс доказательств, которые в основном позволяют воссоздать отдельные элементы механизма совершения налогового преступления (например, выемка у контрагентов налогоплательщика), подтверждают незаконность полученной налоговой (имущественной) выгоды.

Кроме того, при выемке обязательным и необходимым является присутствие специалиста-бухгалтера (аудитора, ревизора, эксперта).

Осмотр предметов и документов. Осмотр предметов и документов производится в целях обнаружения следов преступления, выяснения других обстоятельств, имеющих значение для уголовного дела. Осмотр документов и предметов может быть произведён до возбуждения уголовного дела.

В изученных в ходе выпускной квалификационной работы уголовных делах, осмотру подвергались предметы и документы:

- полученные следователем в составе материалов, направленных налоговым органом для решения вопроса о возбуждении уголовного дела;
- полученных следователем при проверке сообщения о налоговом преступлении;
- изъятых в процессе производства выемки у контрагентов

налогоплательщика;

- изъятые в процессе производства обыска в соответствии с вышеуказанными в настоящей работе особенностями и тактическими приёмами проведения обыска по делам о налоговых преступлениях.

По делам о налоговых преступлениях проводятся экспертизы различных родов и видов.

Традиционно распространёнными экспертизами по налоговым преступлениям, как, впрочем, и по иным преступлениям, являются криминалистическая экспертиза видео- и звукозаписей, почерковедческая, судебная информационно-компьютерная экспертиза (данных), судебно-бухгалтерская, судебная финансово-экономическая, судебная инженерно-экономическая, технико-криминалистическая [7, с. 45].

При расследовании налоговых преступлений нередко приходится проводить почерковедческую экспертизу, целью которой является установление принадлежности письменной записи или подписи конкретному лицу. В данном случае проведение почерковедческой экспертизы позволяет решить следующие задачи [61, с.25]:

- по подписям на отчётных документах и документах, отражающих ход финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, установить участие круга лиц в определении объекта налогообложения; определить порядок реализации товаров, работ и услуг и определить их цены для целей налогообложения; определить расходы и доходы налогоплательщика с целью формирования его налогооблагаемой базы; определить налоговую ставку, порядок исчисления налога и его уплаты; формирование налоговой отчётности и её предоставление в налоговый орган (т.е. установление роли, степени участия и виновности круга лиц, вовлечённых в механизм совершения налогового преступления);
- по изъятым во время обыска или выемки черновым записям, относящимся к деталям планирования и реализации механизма

осуществления налогового преступления, установить круг лиц, вовлечённых в совершение данного преступления.

Судебно-бухгалтерскую экспертизу проводят для [32 с. 81]:

- исследования способа и состояния ведения бухгалтерского учёта налогоплательщика;
- установления нарушений правил учёта доходов и расходов и объектов налогообложения для целей исчисления и уплаты налога;
- установления нарушений правил формирования и ведения первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учёта и налогового учёта;
- установления фактов несвоевременного и неправильного отражения на счетах бухгалтерского учёта, в регистрах налогового учёта и в сдаваемой в налоговый орган отчётности хозяйственных операций, движения денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Судебную финансово-экономическую экспертизу проводят с целью установления действительного соответствия положения дел, отражённого на счетах бухгалтерского учёта, в регистрах налогового учёта и в иной сдаваемой в налоговый орган отчётности, реальности финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, воплотившейся в проведении хозяйственных операций, в движении денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активах и финансовых вложениях налогоплательщика.

Судебная информационно-компьютерная экспертиза (данных) исследует информационное содержание текстовых и графических файлов, подготовленных с использованием программных средств.

Технико-криминалистическая экспертиза документов проводится с целью установления способа изготовления или подделки документов. Предметом данной экспертизы являются обстоятельства, связанные с изготовлением документов, отождествлением материалов документов, средств и способов их изготовления, устанавливаемые на основе специальных знаний [54, с. 178].

Объектами исследования данной экспертизы являются:

- рукописные и машинописные документы;
- документы, изготовленные полиграфическим способом и их фрагменты;
- орудия письма;
- изделия из материалов и сырья, предназначенные для изготовления документов;
- технические средства, предназначенные для выполнения реквизитов документов;
- вещества и средства, предназначенные для форматирования содержания документов;
- изделия из бумаги, картона, полимерных веществ и т.д.;
- сопутствующие средства и вещества, предназначенные для вспомогательного использования при создании документа требуемой формы и содержания.

Применение специальных знаний при расследовании налоговых преступлений есть целенаправленный процесс использования в установленном законом порядке научных достижений, разработанных технологий, навыков и умений в различных отраслях и областях знаний при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу.

Таким образом, на последующем этапе расследования налоговых преступлений как правило проводятся такие следственные действия (мероприятия), как допрос обвиняемого, свидетелей, эксперта, специалиста; назначение и проведение налоговых, почерковедческих и бухгалтерских (судебно-экономических) экспертиз; очная ставка; осмотр, приобщение к материалам дела документов; обыск выемка.

В заключение главы можно сделать вывод, что тактика проведения отдельных следственных действий состоит совокупности последовательных научно обоснованных и приемов, и методов, позволяющих раскрыть особенности следственной ситуации, обосновать версии. Включает в себя

особенности тактики производства допроса при расследовании налоговых преступлений, тактику проведения иных следственных действий при расследовании налоговых преступлений.

На последующем этапе расследования налоговых преступлений выдвигаемые следственные ситуации и версии уже связаны с собиранием доказательственной базы, улики преступления, преступник как правило уже установлен.

Как правило, проводятся такие следственные действия (мероприятия), как допрос обвиняемого, свидетелей, эксперта, специалиста; назначение и проведение налоговых, почерковедческих и бухгалтерских (судебно-экономических) экспертиз; очная ставка; осмотр, приобщение к материалам дела документов; обыск выемка.

## Заключение

В методике расследования налоговых преступлений важно знать элементы криминалистической характеристики преступлений, т.к. с их помощью выдвигаются криминалистические версии, типичные следственные ситуации.

Предметом преступных посягательств рассматриваемой категории могут быть определены налоги и сборы, страховка, плановая декларация, а также иные формы документации, обязательной к представлению исходя из государственных требований.

Развитие технологий и интеграция электронного документооборота обусловили появление новых методик совершения преступных деяний, ориентированных на уклонение от налогового бремени. Актуальные законодательные нормы не принимают во внимание специфику ЭДО, что обуславливает необходимость конкретизации оснований, позволяющих дифференцировать поддельную электронную документацию как в теории, так и на практике.

Способ осуществления преступного посягательства в налоговой отрасли – определенно умышленное деяние, реализуемое как в действенной (намеренная подача ложной информации), так и в пассивной формах (непредставление обязательных сведений). Определение способа характеризуется большой практической значимостью, поскольку благодаря четкому пониманию того, как совершено преступление, следователь получает возможность определить механизм преступления, избрав тактику производства следственных действий и направив ход всего расследования.

Личность, совершившая налоговые преступления – это специальный субъект преступления, руководитель, мужчина, возраста около 30-50 лет, имеющее высшее образование, семью, характеризующийся с положительной стороны, и имеющий корыстную заинтересованность.

На проверочной стадии и стадии возбуждения уголовного дела по рассматриваемой категории преступлений у следователя возможны следующие

ситуативные варианты:

- сведения, поступающие от уполномоченного ведомства, характеризуются наличием достаточного объема сведений, указывающих на наличие признаков преступного деяния, однако специфика обстоятельств обуславливает необходимость проведения криминалистического исследования и квалификации с точки зрения положений уголовного права, позволяющих сформулировать перечень оснований для возбуждения делопроизводства;
- сведения, поступающие от налогового ведомства, характеризуются недостаточностью объема, что обуславливает появление сомнений относительно их достоверности, и не представляют достаточного объема данных, которые указывали бы на наличие признаков, присущих рассматриваемой категории преступления, что обуславливает необходимость организации в рамках проверочных мероприятий различного рода ревизий и исследований, объектами которых выступают различная документация и отчетность, а также привлечения профильных специалистов, обеспечивающих наличие необходимых знаний в налоговой сфере;
- сведения, поступающие от уполномоченного ведомства, стали объектом детализированного криминалистического анализа и исследованию с позиции уголовного права относительно их возможной квалификации, плановые проверочные мероприятия, перечень которых закреплен в рамках содержания ст. 144-145 УПК, реализованы надлежащим образом, однако установить наличие данных, определяемых как достаточные для определения в качестве оснований возбуждения уголовного делопроизводства, следствию не удалось.

Взаимодействие при расследовании налоговых преступлений сотрудников полиции и налоговых органов осуществляется путем осуществления ревизий, аудиторских проверок по документам, предоставленным налоговыми органами, направление запросов и проведение проверок налоговыми органами; совместные

осмотры помещений и документов; получение документов и объяснений от должностных и материально ответственных лиц.

К основным криминалистическим версиям последующего этапа расследования налоговых преступлений можно отнести: версии о субъекте преступления, версии о количестве лиц, совершивших преступление, версии о мотивах совершения налоговых преступлений, версии о способах совершения анализируемого преступления.

Следственные ситуации расследования налоговых преступлений на последующем этапе могут строиться в зависимости от различных факторов. В зависимости от признания вины преступника выделяют следующие следственные ситуации: на последующем этапе расследования:

- обвиняемый признаёт свою вину;
- обвиняемый признаёт вину частично;
- обвиняемый свою вину не признаёт.

В зависимости от имеющейся информации образуются следующие следственные ситуации:

- сведения о налоговом преступлении собирались главным образом средствами оперативно-розыскной деятельности;
- данные о преступлении на начальном этапе формировались в ходе проведения гласных запросов и ревизий, в ходе проверки контрагентов;
- неполная информация о преступлении не позволяет судить ни о действительном масштабе налогового преступления, ни о всех его участниках.

При допросе при расследовании налоговых преступлений могут быть использованы тактические приемы:

- предъявление доказательств (вещественных доказательств, документальных протоколов следственных действий, заключений экспертов, актов ревизий);
- использование показаний других соучастников преступления,

признавшихся в содеянном.

В качестве практических рекомендаций можно предложить усилить взаимодействие между правоохранительными и налоговыми органами, например:

- обязательное участие специалиста со стороны налоговых органов при проведении следственных действий,
- консультация специалиста перед проведением допроса подозреваемого, обвиняемого,
- использование специальных знаний работника ФНС России при привлечении его в качестве специалиста для проведения осмотра места происшествия, других следственных действий,
- поручение ему проверки или ревизии в ходе расследования по делу.

## Список используемой литературы и используемых источников

1. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие для магистров. Москва : Норма, 2019. 210 с.
2. Ардасенов А.В. Личность преступника, совершающего налоговые преступления // Молодой ученый. 2019. № 15 [253]. С. 88-92.
3. Бажанов С.В. Взаимодействие правоохранительных и контролирующих органов при выявлении налоговых преступлений // Налоги. 2018. № 1. С. 3-7.
4. Балюк Н.Н. Влияние личности преступника на уровень налоговой преступности в России // В сборнике: Актуальные теоретические и прикладные проблемы юридических наук: история и современность. Материалы международной научно-практической конференции. Воронежский государственный аграрный университет. 2015. С. 19-25.
5. Белкин Р.С. Курс криминалистики. В 3-х т. т. 2: Общая теория криминалистики. Москва : Проспект, 1997. 920 с.
6. Боровков А.В. Психологические аспекты допроса подозреваемого при расследовании «налоговых преступлений» // В сборнике: Актуальные проблемы уголовного процесса и криминалистики. Материалы VI Международной научно-практической конференции. 2016. С. 24-26.
7. Бутенко О.С., Березин И.Г., Передерий В.А. Использование специальных знаний и назначение судебных экспертиз при расследовании преступлений, совершенных в налоговой сфере / О.С. Бутенко, И.Г. Березин, В.А. Передерий. – Ростов-на-Дону, 2019. С.45-48.
8. Бякина М.М., Смолин, А.Г. Криминологическая характеристика преступности в налоговой сфере // В сборнике: Юность. Наука. Культура. Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции. Редколлегия: Г.П. Кулешова. 2019. С. 81-82.

9. Гетманов А.С. Уголовная ответственность руководителей предприятий: правовой анализ и практические советы. Москва: Редакция Российской газеты, 2019. 180 с.

10. Домовец С.С. Об особенностях производства допроса и очной ставки при расследовании налоговых преступлений в строительной сфере // В сборнике: Раскрытие и расследование преступлений: проблемы и пути их решения. Сборник статей Международной научно-практической конференции. 2017. С. 41-45.

11. Дубровин В.В. К вопросу о предмете налоговых преступлений // Библиотека уголовного права и криминологии. 2017. № 6 (24). С. 60-65.

12. Дубровин В.В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 3. С. 170-174.

13. Енгибарян В.Г. Основы содержания и структура криминалистической методики расследования // Закон и право. 2019. № 5. С. 122-125.

14. Ефимова В.В. Влияние криминальной схемы уклонения от уплаты налогов на выбор методики расследования налоговых преступлений // Сибирские уголовно-процессуальные и криминалистические чтения. 2019. № 1 [23]. С. 60-62.

15. Иванов П.И., Шитов А.С. Раскрытие и расследование налоговых преступлений в аспекте криминалистического обеспечения / П.И. Иванов, А.С. Шитов // Юрист-Правоведь. 2020. № 3 [94]. С. 114-116.

16. Исабеков Р.Ш. Налоговые правонарушения и налоговые преступления: вопросы разграничения, проблемы выявления и расследования // Молодой ученый. 2019. № 46 (284). С. 132-135.

17. Князева М.А. Способы подготовки, совершения и сокрытия преступлений в сфере налогообложения // Наука через призму времени. 2019. № 12 (33). С. 115-117.

18. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: федеральный закон от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от

11.06.2022 г.) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1; Официальный интернет-портал правовой информации. – Электрон. текст. дан. [Москва], 2005-2020. URL: <http://www.pravo.gov.ru/> (дата обращения: 10.01.2022).

19. Кононцева Е.Е. Налоговая преступность и личность преступника, совершающего налоговые преступления // Мирская наука. 2018. № 6 [15]. С. 237-239.

20. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, (дата обращения 04.01.2022).

21. Корма В.Д. Некоторые проблемы методики расследования преступлений // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2019. № 3 (55). С. 71-74.

22. Костенко К.А. К вопросу об особенностях изъятия электронных носителей информации при расследовании налоговых преступлений // В сборнике: Противодействие налоговой преступности. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Под общ. ред. А.М. Багмета. 2018. С. 165-168.

23. Криминалистика: учебник / отв. ред. Н.П. Яблоков. – Москва : Спарк, 2015. 750 с.

24. Куханова С.В. Механизм налогового преступления как важнейший элемент методики расследования преступления отдельного вида // В сборнике: Молодёжь Сибири - науке России. Международная научно-практическая конференция. Составитель Л.М. Ашихмина. 2019. С. 110-115.

25. Моисеенко М.А., Вепрев С.Б. О возможности применения системного анализа взаимодействия следственных и налоговых органов при расследовании налоговых преступлений / М.А. Моисеенко, С.Б. Вепрев // Налоги. 2020. № 3. С. 39-45.

26. Мураенко А.Г. Способ совершения как основной элемент криминалистической характеристики налоговых преступлений // В сборнике: Проблемы методологии и опыт практического применения синергетического подхода в научных исследованиях. Сборник статей Международной научно-практической конференции. Уфа, 2020. С. 70-75.

27. Назаров О.В. О проблемах, связанных с возбуждением уголовных дел о налоговых преступлениях // Адвокат. 2016. № 2. С. 41-45.

28. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; Официальный интернет-портал правовой информации. – Электрон. текст. дан. – [Москва], 2005–2022. URL: <http://www.pravo.gov.ru/> (дата обращения: 10.01.2022).

29. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 26 марта 2022 г. № 67-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2022. № 13. Ст. 1956.

30. Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями: приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232, МВД России, СК России от 08.06.2015 [Электронный ресурс] // СПС Консультант плюс URL: <https://onlineovp1.consultant.ru/> (дата обращения 15.01.2022 г.).

31. Попова Л.В. О нормативной регламентации следственных действий по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2016. № 3 [38]. С. 101-105.

32. Посельская Л.Н. Использование результатов налоговой экспертизы в выявлении и расследовании преступлений в сфере экономики // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 1. С. 81-85.

33. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 1. Ст.3

34. Почуева А.Ю. Взаимодействие правоохранительных органов в ходе расследования налоговых преступлений // Вестник науки. 2019. Т. 4. № 9 [18]. С. 61-65.

35. Приговор Анжеро-Судженского городского суда Кемеровской области 05 апреля 2018 года от 1-81/2018 // ГАС Правосудие: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 27.02.2022 г.).

36. Приговор Бийского городского суда Алтайского края 18 сентября 2019 года № 1-507/2019 [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: URL: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 15.02.2022 г.).

37. Приговор Железнодорожного районного суда г. Красноярска № 1-399/2018 от 20.07.2018 [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: URL: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 27.02.2022 г.).

38. Приговор Избербашского городского суда Республики Дагестан №1-27/2018 от 28 марта 2018 г. [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: URL: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 25.02.2022 г.).

39. Приговор Ленинского районного суда г. Барнаула Алтайского края № 1-444/2019 от 12 августа 2019 г. [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 20.02.2022 г.).

40. Приговор Моршанского районного суда Тамбовской области № 1-4/2020 от 17 марта 2020 года [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: URL: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 05.02.2022 г.).

41. Приговор Рассказовского районного суда Тамбовской области № 1-2/2020 от 22 января 2020 года [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: URL: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 05.02.2022 г.).

42. Приговор Рубцовского городского суда Алтайского края № 1-449/19 от 14 августа 2019 г. [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 23.02.2022 г.).

43. Приговор Центрального районного суда г. Барнаула Алтайского края №1-594/2019 от 30 сентября 2019 г. [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 23.02.2022 г.).

44. Приговор Шелаболихинского районного суда Алтайского края №1-39/2019 от 06 августа 2019 г. [Электронный ресурс] // ГАС Правосудие: <https://bsr.sudrf.ru/> (дата обращения 16.02.2022 г.).

45. Прошин В.М. Некоторые особенности допроса свидетеля и подозреваемого (обвиняемого) по делам о налоговых преступлениях // Расследование преступлений: проблемы и пути их решения. 2017. № 3 [17]. С. 219-224.

46. Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: дисс. доктора юрид. наук / В.М. Прошин. – Краснодар: Кубан. гос. аграр. ун-т, 2019. 480 с.

47. Прыгушина А.Д., Финогенов Н.А. Особенности тактики производства неотложных следственных действий при расследовании налоговых преступлений (на примере обыска и выемки) / А.Д. Прыгушина, Н.А. Финогенов // Студенческий. 2019. № 39-7 [83]. С. 62-65.

48. Ратников, А.Р. Судебная психология для следователей / А.Р. Ратников. – М.: ВШ МООП РСФСР, 1967. 350 с.

49. Румянцева, М.О. Возбуждение уголовного дела: проблемы и перспективы: монография. Москва: Юстицинформ, 2019. 220 с.

50. Сагайдак, Д.Г. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с физических лиц и организаций // Юристъ-Правоведъ. 2018. № 2 [27]. С. 121-124.

51. Сажаев А.М. О тактике допроса подозреваемых (обвиняемых) при расследовании налоговых преступлений // В сборнике: Противодействие налоговой преступности. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Под общ. ред. А.М. Багмета. 2018. С. 175-176.

52. Саркисянц Б.Г. Тактика обыска и выемки при расследовании налоговых преступлений // В сборнике: Научное обеспечение агропромышленного комплекса. Сборник статей по материалам 75-й научно-практической конференции студентов по итогам НИР за 2019 год. Отв. за выпуск А.Г. Кощаев. 2020. С. 1334-1337.

53. Свашенко Д.С. Планирование расследования налоговых преступлений: автореф. дис. канд. юрид. наук. Краснодар, 2016. 29 с.

54. Семикаленова А.И., Рядовский И.А. Использование специальных знаний при обнаружении и фиксации цифровых следов: анализ современной практики / А.И. Семикаленова, И.А. Рядовский // Актуальные проблемы российского права . 2019. № 6. С. 178-180.

55. Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3 [Электронный ресурс] // СПС Консультант плюс URL: <https://onlineovp1.consultant.ru/> (дата обращения 27.02.2022 г.).

56. Сретенцев А.Н., Нужина Е.А. Некоторые проблемы расследования налоговых преступлений / А.Н. Сретенцев, Е.А. Нужина // Научный вестник Орловского юридического института МВД России имени В.В. Лукьянова. – 2019. № 4 [81]. С. 95-98.

57. Старухина К.Е., Рузанков А.В. Особенности расследования налоговых преступлений / К.Е. Старухина, А.В. Рузанков // Синергия Наук. – 2019. № 34. С. 700-705.

58. Титов А.А. Типичные следственные ситуации первоначального этапа расследования налоговых преступлений / А.А. Титов // В сборнике: Проблемы и перспективы развития уголовно-исполнительной системы России на современном этапе. Материалы Международной научной конференции адъюнктов, аспирантов, курсантов и студентов. 2018. С. 179-184.

59. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 11.06.2022) // Собрание законодательства РФ. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921; Официальный интернет-портал правовой информации. – Электрон. текст. дан. – [Москва], 2005-2020. URL: <http://www.pravo.gov.ru/> (дата обращения: 10.01.2022).

60. Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 25.03.2022) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954; Официальный интернет-портал правовой информации. –

Электрон. текст. дан. [Москва], 2005-2020. URL: <http://www.pravo.gov.ru/> (дата обращения: 10.01.2022).

61. Червяков М.Э., Гудкова К.А. Налоговая и иные экспертизы при расследовании экономических преступлений / М.Э. Червяков, К.А. Гудкова // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. 2019. № 3 [13]. С. 24-26.

62. Шатунов Н.С. Предмет и пределы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // В сборнике: Молодой исследователь: вызовы и перспективы. Сборник статей по материалам LXXIV международной научно-практической конференции. 2018. С. 192-195.

63. Шигонцев Д.В. Налоговые преступления и первоначальная стадия их расследования // В сборнике: Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития. Сборник научных трудов. 2019. С. 269-280.

64. Шишкин Р.Н. Методика доказывания умысла на неуплату налогов. Стратегия защиты прав налогоплательщика: практические рекомендации. Москва : Норма, 2020. 120 с.