

Министерство внутренних дел Российской Федерации

Федеральное государственное казенное образовательное учреждение высшего образования «Казанский юридический институт  
Министерства внутренних дел Российской Федерации»

Кафедра криминалистики

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**на тему «Особенности расследования налоговых преступлений»**

Выполнил: Нуртдинов Ленар Рамилевич

(фамилия, имя, отчество)

40.05.02. - Правоохранительная деятельность,

(специальность, год набора, № группы)

2012 год набора, 022 группа

Руководитель:

К.ю.н., доцент, начальник кафедры

(ученая степень, ученое звание, должность)

криминалистики Габдрахманов А.Ш.

(фамилия, имя, отчество)

Рецензент:

\_\_\_\_\_

(ученая степень, ученое звание, должность)

\_\_\_\_\_

(фамилия, имя, отчество)

К защите \_\_\_\_\_

(допущена, дата)

Начальник кафедры \_\_\_\_\_

Дата защиты: " \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Оценка \_\_\_\_\_

Казань 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.....	7
§1. Способ совершения налоговых преступлений.....	7
§2. Механизм слеодообразования .....	17
§3. Данные о личности потерпевшего и преступника.....	22
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ТАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ, СВЯЗАННЫЕ С РАССЛЕДОВАНИЕМ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ .....	28
§1. Выявление признаков преступлений и тактика проверочных действий по преступлениям в сфере налогового законодательства.....	28
§2. Анализ исходной информации и следственные ситуации.....	32
§3. Построение, разработка версий и планирование расследования.....	35
§4. Особенности возбуждения уголовных дел об уклонении от уплаты налогов.....	38
ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.....	47
§1. Тактика допросов при расследовании налоговых преступлений .....	47
§2. Тактика проведения обыска при расследовании налоговых преступлений.....	53
§3. Особенности проведения судебно-экономических экспертиз при расследовании налоговых преступлений.....	54
§4. Криминалистическое исследование документов.....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	68
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ	
ЛИТЕРАТУРЫ.....	<b>Ошибка!</b>
	<b>Закладка</b>
	<b>не</b>
	<b>определена.</b>
	<b>71</b>

## ВВЕДЕНИЕ

На протяжении последних лет в криминогенной обстановке России превалирует комплекс факторов экономического и финансового содержания. Это детерминировано объективными противоречиями между экономическими потребностями населения и возможностями общества. Такие факторы, как большая инфляция, растущая безработица, разделение населения по уровню доходов, слабая приспособленность российской экономики к условиям мирового рынка, финансовая необеспеченность государственных мер по борьбе с преступностью, обусловили значительное увеличение в экономической сфере теневого сектора и распространение коррупции.

Солидную составляющую в масштабах теневой экономики представляют посягательства, связанные с сокрытием налогов. Такие нарушения выявляются у каждого четвертого из проверяемых налогоплательщиков. По различным подсчетам, в бюджет России не поступает от 30 до 50% причитающихся к уплате налогов.

Только в течение 2016 года (по результатам проверки деклараций о доходах) Генеральная Прокуратура России обнаружила свыше 41 тыс. нарушений налогового законодательства, внесено около 9 тыс. представлений о привлечении к ответственности<sup>1</sup>. При общепризнанной высокой латентности налоговых преступлений, статистический анализ демонстрирует устойчивый характер налоговой преступности в течение последних двадцати лет развития рыночного правопорядка.

Несмотря на декриминализацию в 2003–2013 гг. целого ряда преступлений в сфере экономической деятельности, удельный вес налоговых преступлений устойчиво держится на уровне 10 % от всех официально зарегистрированных таких преступлений на протяжении последних пятнадцати лет. В свою очередь, ущерб, наносимый государству в результате совершения

---

<sup>1</sup> Российский налоговый портал: [www.taxpravo.ru](http://www.taxpravo.ru). 05.02.2017 г.

налоговых преступлений, превышает ущерб от всех иных преступлений экономической направленности.

Надо заметить, что в последние годы отмечен рост налоговых поступлений в бюджет. Актуализация проблем налогового правопорядка связана с необходимостью укрепления финансовой и налоговой дисциплины всех участников бюджетных отношений, особенно в свете решения стратегической задачи по превращению России в один из мировых финансовых центров, совершенствования инвестиционного климата, решения стратегических социальных задач.

Применительно к задачам государственной уголовной политики, существенное значение имеет проблема предупреждения налоговой преступности в контексте сохраняющихся негативных тенденций, связанных с теневой экономикой, в том числе, на региональном уровне. Общеизвестно, что именно налоговая преступность подрывает основы бюджетной политики государства, используя «коррупционные ловушки» законодательства в целях получения незаконных доходов.

По официальным данным Госкомстата России масштабы теневого сектора экономики в России составляют 22–25 % от ВВП; по оценкам других экспертов – от 40 до 50 %<sup>2</sup>. Влияние факторов теневой экономики становится настолько ощутимым, что ставит под угрозу национальную безопасность страны; в свою очередь, эволюционируют схемы уклонения от уплаты налогов, которые с каждым годом становятся все более изощренными и «адаптированными» в отношении позитивного права и судебного правоприменения.

Проблема налоговой преступности (которую в настоящее время составляет совокупность преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ)<sup>3</sup> является одной из наиболее дискуссионных тем в российской криминологической науке.

---

<sup>2</sup> Елисеева И.И., Щирин А.Н., Капралова Е.Б. Определение объема теневой деятельности на основе макроэкономических показателей // Вопросы статистики. 2014. № 4. С. 21.

<sup>3</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 13 июня 1996 года N 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации . – 1996. - N 25. - Ст. 2954.2954.

Актуальность данной темы продиктована несовершенством налоговой системы, ведущей к увеличению налоговых преступлений. Это, в свою очередь, требует разработки единой, теоретически обоснованной, методики расследования налоговых преступлений.

Существенный вклад в дело общей теоретической разработки проблем борьбы с налоговой преступностью внесли такие ученые, как И.В. Александров, А.П. Кузнецов, И.И. Кучеров, В.Д. Ларичев, О.Ш. Петросян, И.Н. Соловьев, П.С. Яни и др. Целый ряд работ посвящен изучению отдельных аспектов исследуемого явления, включая криминологические, уголовно-правовые, криминалистические и пр. Так, особенности тактики и методики расследования налоговых преступлений изучались в трудах Н.В. Башировой, Р.В. Бобринева, В.П. Васильева, П.В. Донцова, В.В. Карякина, И.В. Пальцевой, К.А. Пирцхалавы, Л.Г. Шапиро. Проведение оперативно-розыскных мероприятий при выявлении и пресечении налоговых преступлений исследовали С.А. Бурлин, Н.С. Решетняк, В.Н. Титова.

Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в процессе расследования налоговых преступлений.

К предмету исследования относятся закономерности преступной деятельности в сфере налогообложения и деятельности следователей и дознавателей по расследованию налоговых преступлений, получающие конкретизацию в исследованиях процесса систематизации информации о налоговом преступлении; структуры и содержания структурных элементов налогообложения, криминалистической характеристики налоговых преступлений и криминалистической характеристики предварительного расследования как основы методики расследования уголовных дел данной категории.

Цель работы состоит в изучении методики расследования налоговых преступлений.

Задачи конкурсного исследования:

- криминалистическая характеристику налоговых преступлений,

- организационно-тактические вопросы, связанные с расследованием налоговых преступлений,
- особенности проведения отдельных следственных действий при расследовании налоговых преступлений.

Методологическую основу исследования составляют категории и принципы диалектического метода познания социально-правовой действительности. В работе также использованы общенаучные методы (системно-структурный, формально-логический и др.), специальные методы социолого-криминологической направленности (статистическое наблюдение, сводка и группировка, сравнительно-криминологический анализ, метод экспертных оценок, анализ документов и др.).

Структура работы состоит из введения, трех глав, включающих в себя шесть параграфов, заключения, списка использованной литературы.

# ГЛАВА 1. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

## §1. Способ совершения налоговых преступлений

В уголовном законодательстве Российской Федерации отсутствует понятие налоговых преступлений. Но это понятие все шире используется в уголовно-правовой науке и отдельных нормативных актах. Понятие «налоговые преступления» у разных исследователей употребляются в различных смыслах. Для некоторых авторов характерно расширенное понимание, в соответствии с которым налоговым преступлением признается всякое преступное деяние, так или иначе посягающее на правоотношения в сфере налогообложения.

Согласно данной концепции к ним относят не только вышеуказанные составы, но и преступления, посягающие на иные родовые объекты. Например, на нормальную деятельность налоговых органов и их должностных лиц в связи с осуществлением ими контроля над уплатой налогов, а также на интересы налогоплательщиков, поскольку все эти преступления нарушают те или иные нормы налогового законодательства<sup>4</sup>. Другая позиция заключается в том, что под налоговыми преступлениями понимаются предусмотренные уголовным законом общественно опасные деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц. С данным определением следует согласиться, потому что необходимо исходить из определения того, на какие именно охраняемые законом общественные отношения направлено общественно опасное деяние. Наиболее точным критерием в данном случае будет лишь непосредственный объект преступного деяния.

Исходя из этого, налоговыми преступлениями следует считать

---

<sup>4</sup> Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. Дисс... канд. юр. наук. М., 2014., С. 92-94; Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (По материалам России, Белоруссии, Литвы и Польши). Дисс... канд. юр. наук. М., 2014. С. 23.

преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ.

Налоговые преступления являются разновидностью налоговых правонарушений и наиболее опасной их частью. Они отличаются повышенной общественной опасностью. Виновные, как правило, причиняют ощутимый ущерб финансовым интересам государства в виде неуплаты налогов и иных обязательных платежей. Ответственность за них наступает лишь том случае, если наказуемость установлена уголовным законом. Виновность как признак налоговых преступлений выражается в форме умысла, тогда как другие правонарушения могут совершаться и по неосторожности.

Согласно наиболее распространенной в настоящее время точке зрения, к собственно налоговым преступлениям относятся лишь те деяния, которые непосредственно посягают на отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Такие преступления выражаются в неисполнении налогообязанными лицами своих обязанностей по исчислению, уплате или перечислению налогов и сборов в бюджетную систему РФ<sup>5</sup>.

Преступный характер деяния в налоговой сфере должен быть признан уголовным законодательством территории, к юрисдикции которого оно отнесено.

Таким образом, признаками налогового преступления являются:

- вина субъекта преступления, то есть лица, совершившего деяние;
- общественная опасность деяния;
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах;
- наличие запрета уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение деяния.

Налоговая преступность отличается как распространенностью, так и повышенной общественной опасностью.

Одним из центральных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений являются данные о способе их совершения.

---

<sup>5</sup> Бадаев А. Е. Налоговая преступность — слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. — 2008. — № 3. — С. 23.

Рассмотрим как общие способы совершения, характерные для всех налоговых преступлений, так и специфические, имеющие отношение к каждому из названных составов преступлений.

Способы, при помощи которых физическое лицо или организация уклоняются от уплаты налога, прямо предусмотрены в законе. К ним отнесены непредставление декларации или иных документов, когда их предоставление обязательно, и включение в декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Основная масса выявленных преступлений - это факты уклонения от уплаты налогов физическими лицами и факты уклонения от уплаты налогов организациями.

Преступные ухищрения по утаиванию доходов насчитывают уже более трехсот способов.

Рассмотрим сначала способы уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость<sup>6</sup>.

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованной продукции (товаров), работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Самым распространенным способом уклонения от уплаты указанного налога является неотражение по счету реализации сумм выручки от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг по основной деятельности, включая суммы арендной платы и другие обороты по реализации. Чаще всего, поступившие суммы относят не на счет реализации, а на счета расчетов с покупателями.

Кроме того, нередко сокрытие НДС происходит при проведении взаимных расчетов по бартеру. Это прослеживается по фактам огромных задолженностей со стороны сотен предприятий, которые, не имея оборотных

---

<sup>6</sup> Дармаева В.Д., Уголовная ответственность за налоговые преступления / В.Д. Дармаева, Л.В. Золотухина, Е.И. Кузянова // Право и экономика. 2013. № 2. С. 76-77.

средств, осуществляют деятельность по реализации продукции, все более увеличивая дебиторскую задолженность. Упомянутые сделки практически не подлежат контролю со стороны налоговых и правоохранительных органов.

В качестве способа сокрытия или уменьшения НДС часто встречается искажение отчетных данных при определении расходов на оплату труда. В частности, при определении базовой величины для начисления указанных расходов в расчете принимается фонд оплаты всего персонала вместо фонда оплаты работников основной деятельности. В случаях завышения фонда оплаты труда денежные средства списываются по подложным ведомостям на подставных лиц<sup>7</sup>.

Рассмотрим способы уклонения от уплаты налога на прибыль предприятий.

Налог на прибыль предприятий и организаций уплачивается в бюджет исходя из облагаемой прибыли и установленной ставки налога, и, следовательно, его окончательная сумма зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности таких предприятий и организаций. Однако этот конечный результат искажается в бухгалтерских документах.

Разграничивают уклонение от уплаты налогов на прибыль, полученную законным путем, и сокрытие доходов от незаконных видов деятельности и нелегального бизнеса. В первом случае, как правило, субъект - это производитель товаров и услуг (руководитель предприятия), который нарушает налоговое законодательство с целью личного обогащения от легальной производственно-коммерческой деятельности. Во втором случае субъектами обычно являются представители преступных группировок.

К наиболее распространенным способам сокрытия прибыли относится отсутствие в бухгалтерском учете предприятия данных о полученных суммах дохода. Иными словами, доход не отражается ни в первичных документах, ни в бухгалтерских регистрах; таким образом, сокрытие происходит в сфере

---

<sup>7</sup> Касницкая И.Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения. Автореф. дисс. . канд. юрид. наук. (12.00.08) / И.Ю. Касницкая; Науч. рук. В.И. Морозов. Тюмень.: ЮИ МВД РФ, 2013. С.11.

учетного процесса предприятия и налогоплательщиком не ведется должный бухгалтерский учет.

Уклонением от уплаты налога на прибыль признается осуществление предпринимательской деятельности без регистрации в государственных органах и постановки на учет в налоговых органах, а также сокрытие прибыли, не фиксируемой в бухгалтерских документах при работе за наличный расчет, когда товарообменные операции совершаются на бартерной основе<sup>8</sup>.

Весьма часто налог на прибыль скрывается путем завышения себестоимости реализованной продукции (работ, услуг). Неполное и неправильное отражение в учете фактических затрат на производство и реализацию, завышение стоимости материалов, идущих в производство, - все это увеличивает себестоимость. Иногда в подобных случаях в затраты производства включают суммы выплаченных премий, пособий по социальному страхованию и другие расходы, производимые в форме выплаты наличных денежных средств из специальных фондов. Указанные выплаты должны производиться за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, а не за счет издержек производства<sup>9</sup>.

Достаточно распространен способ невключения в прибыль доходов, полученных от внереализационных операций. В число доходов не вносят суммы, полученные от уплаты присужденных или признанных должниками штрафов, пени, неустоек, от реализации других видов санкций за нарушение условий хозяйственных договоров и от возмещения причиненного ущерба. К такого рода доходам следует отнести «укрытые» проценты, которые начисляются с сумм средств, находящихся на расчетных счетах, текущих, валютных и других счетах предприятия<sup>10</sup>.

Одним из новых способов запутывания учета с целью уклонения от

---

<sup>8</sup> Сердюков А.Э. Особый акцент сделан на улучшении качества контрольной работы налоговых органов / А.Э. Сердюков // Российский налоговый курьер. 2012. № 13. С. 8-11.

<sup>9</sup> Дармаева В.Д., Уголовная ответственность за налоговые преступления / В.Д. Дармаева, Л.В. Золотухина, Е.И. Кузнецова // Право и экономика. 2013. № 2. С. 76-77.

<sup>10</sup> Касницкая И.Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: Автореф. дисс. . канд. юрид. наук. (12.00.08) / И.Ю. Касницкая; Науч. рук. В.И. Морозов. Тюмень.: ИЮИ МВД1 РФ, 2013. С.11.

уплаты налога на прибыль является организация сети предприятий, управляемых из одного центра. Подобные структуры часто имеют разветвленный межрегиональный характер, что требует трудоемкой организации взаимодействия правоохранительных и налоговых органов различных регионов, проведения большого количества встречных проверок.

В последнее время широко используется новый вид сокрытия прибыли - сокрытие доходов казино, игорных домов и другого игорного бизнеса, а также видеосалонов от видеопказа, проката видео- и аудио кассет и записи на них. Здесь объектом сокрытия налога на прибыль является доход предприятия или частного лица от данных видов деятельности, исчисляемый, исходя из выручки за вычетом материальных затрат, связанных с получением этих доходов.

Весьма многообразны способы уклонения от уплаты акцизов. Акцизы представляют собой косвенные налоги, которые устанавливаются государством в процентах от отпускной цены товаров, реализуемых предприятиями-производителями. Как правило, акцизами облагаются высокорентабельные товары для того, чтобы обратить в доход государственного бюджета полученную производителями сверхприбыль.

К способам уклонения от уплаты акцизов относятся вывоз товаров на временное хранение и переработка сырья за рубежом. Для сокрытия противоправных сделок обычно в таможенные органы представляются подложные документы о якобы возвращенных в республику товарах или сырье.

Чтобы уклониться от уплаты акциза при ввозе на территорию республики некоторых потребительских товаров, неплательщики налогов широко используют якобы транзитный провоз грузов через территорию республики в другие государства. Фактически же эти грузы оседают в республике.

Огромны масштабы уклонения от уплаты акцизов в процессе ввоза из-за рубежа и реализации на территории республики автомобилей иностранного производства. Такой «бизнес» сформировал устойчивые преступные группировки с четким распределением функций деятельности и ряд коррумпированных должностных лиц, работающих в государственных и иных

структурах.

В зависимости от характера противоправных деяний И.Н. Соловьев подразделяет нарушения налогового законодательства, приводящие к сокрытию налогов с организаций, на следующие семь групп:

- 1) уклонение от регистрации в налоговых органах в качестве налогоплательщика с сокрытием всех объектов налогообложения;
- 2) сокрытие с использованием различных приемов дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения;
- 3) занижение полученных доходов и завышение произведенных расходов;
- 4) переложение налоговых обязательств на несуществующие или подложные юридические лица;
- 5) неотражение оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- 6) отсутствие учета объектов налогообложения при условии их сокрытия;
- 7) незаконное использование налоговых льгот.

При этом автор делает оговорку, что данный перечень является далеко не исчерпывающим<sup>11</sup>.

И.И. Кучеров также объединяет известные ему способы уклонения от уплаты налога в семь групп:

- 1) открытое игнорирование налоговых обязанностей (непредставление бухгалтерской отчетности (декларации) в налоговые органы);
- 2) выведение субъекта налогообложения из-под налогового контроля (непостановка на налоговый учет, фиктивная реорганизация (ликвидация) организации);
- 3) неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в документах бухгалтерского (налогового) учета (осуществление сделок без документального оформления, неотражение результатов хозяйственных операций в документах бухгалтерской отчетности, неоприходование товарно-

---

<sup>11</sup> Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. – М., 2000. С. 68-69.

материальных ценностей и денежной выручки);

4) маскировка объекта налогообложения (фиктивный бартер, ложный экспорт, фиктивная сдача в аренду основных средств, подмена объекта налогообложения, создание искусственной дебиторской задолженности, отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета);

5) искажение объекта налогообложения, занижение объема (стоимости) реализованной продукции, занижение стоимости налогооблагаемой недвижимости, автотранспорта, другого имущества);

6) искажение экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы;

7) использование необоснованных изъятий и скидок<sup>12</sup>.

Предложенные классификации способов совершения налоговых посягательств в общем сходны между собой, но без дополнительного пояснения их сложно воспринимать.

На наш взгляд, доступное описание способов предложено В.А. Козловым. Так, для физических лиц он выделяет способы уклонения:

1) сокрытием валового дохода;

2) использованием банковских счетов предпринимателя;

3) манипуляциями с издержками (завышение себестоимости продукции путем необоснованного отнесения к ней расходов, неподлежащих включению в себестоимость; незаконное возмещение НДС из бюджета, внесение в авансовые счета фиктивных расходов, включение расходов будущих периодов в затраты отчетного периода и т.п.);

4) ведением неправомерной деятельности (прекращение предпринимательской деятельности без уведомления налоговых органов; ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговых органах и т.п.);

5) подделкой документов (составление подложных документов по

---

<sup>12</sup> Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. – М., 2000. С. 215-216.

списанию материалов на производство, использование фиктивных закупочных документов и т.п.):

б) злоупотреблениями в личных интересах (передача в личное пользование товарно-материальных ценностей предприятий с одновременным отражением их стоимости на забалансовом счете «товары на ответственном хранении» и т.п.).

Для юридических лиц характерны способы уклонения, связанные с:

1) сокрытием выручки или дохода (сокрытие выручки от розничной продажи путем подмены или уничтожения накладных и других документов после продажи товара; неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц; занижение объема реализованной продукции; занижение фактической цены реализации товаров и т.п.);

2) использованием фондов предприятий (неправомерность применения нормативов ускоренной амортизации основных фондов; необоснованное применение льгот по уменьшению налогооблагаемой прибыли при существовании неиспользованных на эти цели специальных фондов и т.п.);

3) использованием расчетных счетов (осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности; открытие нескольких расчетных счетов в различных банках без уведомления налоговых органов и т.п.);

4) манипуляциями с издержками (включение в затратную часть оплаты по фиктивным договорам за работы и услуги, которые в действительности не выполнялись подрядчиком; отражение в бухгалтерском учете затрат на капитальные вложения как затрат на текущий ремонт и т.п.);

5) злоупотреблениями в личных интересах (неполная регистрация в учетных журналах взятых на складирование (хранение) товарно-материальных ценностей; аренда жилых помещений для проживания сотрудников предприятия под видом аренды этих помещений для производственных нужд и пр.);

б) формальным увеличением числа сотрудников (искусственное

завышение численности сотрудников предприятия, используемое для занижения сумм подоходного налога с физических лиц; формальное зачисление на работу инвалидов и пенсионеров с целью получения льгот по налогообложению и т.д.);

7) подделкой документов (составление подложных документов по списанию материалов на производство; использование фиктивных закупочных документов и др.);

8) неправомерным учреждением новых структур (создание коммерческих структур на базе предприятия без разделения финансово-хозяйственной деятельности; ликвидация действующих предприятий и создание теми же учредителями новых структур, не являющихся их правопреемниками, в целях неуплаты сумм задолженности бюджету и т.п.);

9) ведением деятельности (ликвидация предприятия без объявления; ведение посреднической деятельности под видом торговой с целью применения пониженной ставки налога на прибыль; ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговых органах; фиктивная сдача в аренду основных средств предприятиям, которые пользуются налоговыми льготами, и т.д.);

10) несоблюдением порядка регистрации и хранения денежных средств (невключение в налогооблагаемый оборот авансовых платежей за выполненные работы и услуги; совершение финансово-хозяйственных операций с оплатой наличными без оприходования этих сумм в кассах предприятий)<sup>13</sup>.

Итак, последствия уклонения от налогов нередко рассматриваются только сквозь призму причиняемого государственному бюджету ущерба на сумму, получаемую при беспрекословном применении фискальных постановлений.

Незаконное уклонение от уплаты налогов может иметь нежелательные политические последствия. Многие общественные учреждения и органы находятся в прямой зависимости от регулярности налоговых поступлений, обеспечивающих их деятельность. Поэтому различные способы обхождения налоговой системы являются и прямой атакой на государство в целом. В этом

---

<sup>13</sup> Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений // Российский следователь. 2003. №2. С. 8-9.

смысле налог представляет собой политический механизм, регулирующий отношения в обществе через перераспределение общественного продукта между различными категориями граждан.

## §2. Механизм слепообразования

Статистика свидетельствует, что преступные нарушения налогового законодательства обычно связаны с порядком исчисления и уплаты налога на прибыль - 43% от общего числа налоговых преступлений, налога на добавленную стоимость - 28,4%, налогов, уплачиваемых в дорожные фонды - 6,7%, подоходного налога - 3,7%, акцизов - 1,2%. Приведенные цифры показывают, что, как правило, налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты налогов, предусматривающих наиболее крупные отчисления в бюджет<sup>14</sup>.

Налоговые преступления совершаются на различных предприятиях независимо от форм собственности, однако следует отметить, что на предприятиях, основывающихся на частной форме собственности, выявляется около 80% таких преступлений.

Распределение выявленных налоговых правонарушений в зависимости от организационно-правовых форм хозяйствующих предприятий выглядит следующим образом. На долю акционерных обществ и товариществ приходится 69,8% правонарушений, государственных и муниципальных предприятий - 12,8%, индивидуально-частных - 3,9%. Такая закономерность определяется, видимо, тем, что право управления и осуществление внутреннего контроля на предприятиях, действующих в форме акционерных обществ, как правило, принадлежит ограниченному кругу лиц. Обычно их руководители являются фактическими владельцами, а должный контроль отсутствует.

Определенный интерес представляет также распределение нарушений налогового законодательства по сферам деятельности предприятий. На долю

---

<sup>14</sup> Статистические данные с официального сайта Генеральной Прокуратуры Российской Федерации// [genproc.gov.ru](http://genproc.gov.ru)

предприятий, осуществляющих торговлю продуктами питания, приходится 24% правонарушений, торгующих товарами народного потребления - 16%, занимающихся оказанием услуг - 12%, осуществляющих финансово-кредитные операции - 9%, торгующих недвижимостью - 8%, производящих продукцию металлообработки и машиностроения - 8%, осуществляющих нефтедобычу и нефтепереработку - 6%<sup>15</sup>.

Таким образом, приведенные данные позволяют сделать вывод о том, что подавляющее число налоговых правонарушений совершается в торговой сфере. Предприятия торговли стремятся получать оплату наличными деньгами за реализуемые ими товары, что позволяет им использовать денежную наличность во вне банковском обороте, что, в свою очередь, значительно затрудняет осуществление налогового контроля и способствует сокрытию указанных средств от налогообложения.

Если в 2014 году было зарегистрировано 14 642 налоговых преступления, то в 2015 году – 6 802, а в 2016 году – 3 367<sup>16</sup>.

Столь существенное снижение статистических показателей отчасти обусловлено изменением материального права в области определения преступности и уголовно-правовой наказуемости деяний.

В частности, в 2011 году примерно в шесть раз были увеличены размеры сумм неуплаченных налогов и сборов, которые образуют преступность деяния. С 1 января 2010 года отменен единый социальный налог, который трансформировался в страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, не являющиеся налоговыми платежами. Вследствие невнесения соответствующих изменений в статьи 199 – 199.2 УК РФ, эти платежи более не попадают в сферу уголовно-правовой защиты указанных статей<sup>17</sup>.

Вместе с тем одной из основных причин снижения показателей противодействия налоговой преступности стало изменение процедур выявления

<sup>15</sup> Статистические данные с официального сайта Генеральной Прокуратуры Российской Федерации// [genproc.gov.ru](http://genproc.gov.ru)

<sup>16</sup> Статистические данные с официального сайта Генеральной Прокуратуры Российской Федерации// [genproc.gov.ru](http://genproc.gov.ru)

<sup>17</sup> Сердюков А.Э. Особый акцент сделан на улучшении качества контрольной работы налоговых органов / А.Э. Сердюков // Российский налоговый курьер. 2012. № 13. С. 8-11.

налоговых преступлений и возбуждения уголовных дел рассматриваемой категории, установленных взаимокорреспондирующими положениями п. 3 ст. 32, п. 15.1 ст. 101 НК РФ и ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ.

В настоящее время единственным субъектом, уполномоченным направлять материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовных дел о налоговых преступлениях, является налоговый орган.

За 2016 год налоговыми органами было направлено почти 10 тысяч таких материалов, суммы налоговых претензий по которым превысили 140 млрд рублей. По результатам их рассмотрения возбуждено всего 1 745 уголовных дел (15% от направленных). Из них направлено в суд 153 уголовных дела (1,5% от направленных материалов), из которых по 126 делам вынесен обвинительный приговор (1,1% от направленных материалов). На стадии уголовного преследования возмещен ущерб в размере чуть более 5 млрд рублей (3,5% от общей суммы налоговых претензий).

Для сравнения можно привести аналогичные показатели деятельности упраздненной в 2003 году Федеральной службы налоговой полиции.

За 9 месяцев 1999 года ФСНП РФ было выявлено 11358 налоговых преступлений, а за 9 месяцев 2000 года – 19085. За 9 месяцев 1999 года возбуждено 4800 уголовных дел по статьям 198, 199 УК РФ. За 9 месяцев 2000 года – 8200 уголовных дел. За тот же период в 1999 году в суд направлено 3100 дел (65% от возбужденных уголовных дел), а в 2000 году – 6900 дел (85% от возбужденных дел)<sup>18</sup>.

Сегодня же столь незначительные показатели выявления налоговых преступлений посредством действующей процедуры обусловлены задачами и функциями, а также определяемой ими компетенцией налогового органа.

В результате совершения любого преступления происходят многочисленные изменения, связанные с обстановкой, предметом воздействия,

---

<sup>18</sup> Козлов В.А. Значение криминалистической характеристики налоговых преступлений для их раскрытия и расследования федеральными органами налоговой полиции / Черные дыры в Российском Законодательстве № 2. 2011. С.67.

орудиями и средствами посягательства, иными объектами реальной действительности. Следователя, в первую очередь, интересуют различные виды материальных и идеальных следов - следовая картина преступления, а также взаимосвязи следов с остальными элементами преступной деятельности. Процесс образования данных следов носит название механизма следообразования.

Типичные особенности механизма следообразования налоговых преступлений (так же, как и преступлений других видов) определяются способом совершения и сокрытия преступления. Специфика рассматриваемых преступлений такова, что результат их в виде следовой картины, главным образом, находит свое отражение в различных документах: финансовых, бухгалтерских и иных. Поэтому именно документы являются основными носителями информации о совершенном уклонении от уплаты налогов.

Понятие «документ» используется в различных значениях. В уголовно-процессуальном праве документ - это вид источников доказательств. В делопроизводстве - это средство фиксации в письменном виде сведений о фактах, событиях, явлениях объективной действительности и мыслительной деятельности человека. В бухгалтерском учете документ - письменное свидетельство о фактическом совершении или о праве на совершение хозяйственной операции.

При расследовании преступных уклонений от уплаты налогов используется общее для уголовного процесса понятие документа. Однако с позиции налогообложения документ определяют как установленный законодательством определенный письменный акт, форма и содержание которого отражают размер полученного дохода (расхода) и правильность перечисления обязательного взноса в соответствующий бюджет. По некоторым данным, нарушения налогового законодательства в 80% случаев связаны с подлогами в первичных и иных бухгалтерских документах. В большинстве случаев следы налоговых преступлений можно обнаружить лишь в подлинных документах, поэтому замена их копиями допускается лишь в исключительных

случаях.

Выделяют несколько видов бухгалтерских документов, которые могут явиться носителями информации о налоговом преступлении:

- первичные учетные документы;
- балансовые счета и документы аналитического учета;
- документы бухгалтерской отчетности, предоставляемые в налоговую инспекцию;
- расчеты налогов.

В зависимости от особенностей способа сокрытия объектов налогообложения информация о преступлении может отражаться в указанных документах по-разному. Искажение сведений об объектах налогообложения может начаться с составления первичных учетных документов, а может произойти и позже. В последнем случае следовая картина преступления выявляется в ходе сопоставления всех бухгалтерских документов и выявления несоответствия отраженных в них сведений.

Если способ сокрытия объекта налогообложения связан с внесением изменений в учетные документы (дописок, подчисток, подделки подписей и т. п.), то обнаружение следов преступления будет происходить не только с анализом содержания документов, но и с их технико-криминалистическим и почерковедческим исследованием.

Несмотря на огромное значение бухгалтерских документов, как носителей информации о налоговом преступлении, следовательно, картина не может ограничиваться только документами. Информация о преступлении может быть получена и путем исследования других предметов. Так, если для снижения налогов применялись такие способы, как занижение стоимости реализованной продукции, завышение приходной цены товара, то установлению подлежат наименование, качество и количество продукции, ее фактическая (реализационная) цена, а также реальная стоимость. В этом случае установление следовой картины будет включать в себя не только исследование документов, но и самой продукции (товара), образцов, проб и т. п.

Как уже было сказано, в процессе совершения и сокрытия преступления остаются не только материальные, но и идеальные следы. Не являются исключением и налоговые преступления. Отдельные элементы преступной деятельности отражаются в памяти людей (сотрудников налоговой службы, сослуживцев подозреваемого и т. п.), которым пришлось наблюдать отдельные факты, связанные с преступлением, а иногда и весь процесс совершения преступления. Иногда люди могут не осознавать правового значения обстоятельств (фактов), свидетелями которых они являются, однако ценность соответствующих сведений от этого не уменьшается.

Своеобразие механизма следообразования определяет особенности инструментов, которыми может воспользоваться следователь для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, совокупности наиболее эффективных следственных действий и тактических приемов их производства.

### §3. Данные о личности потерпевшего и преступника

Необходимым элементом криминалистической характеристики преступлений любого определённого вида является личность вероятного преступника. Следует сразу отметить, что личность вероятного преступника, совершившего налоговое преступление, существенно отличается от лиц, совершающих так называемые общеуголовные преступления.

Для абсолютного большинства налоговых преступников уклонение от уплаты налогов является само собой разумеющимся действием, сопряженным с определенным риском быть пойманным.

Так, характерные черты налоговых преступников следующие: наличие определенного уровня достатка; достаточно высокий интеллектуальный уровень, знание основ налогового законодательства; способность оплатить услуги консультантов, адвокатов.

Для налоговых преступников свойственны относительно высокий социальный статус; самоуверенность, иногда доходящая до прямого демонстрирования своего превосходства над коллегами, подчиненными,

сотрудниками контролирующих и правоохранительных органов; прагматизм (элементы практичности и рационализма); ориентация на достижение успеха (прочная установка на достижение поставленной цели, называемой иногда рыночной ориентацией); разветвленные социальные связи в различных сферах, в том числе в правоохранительных органах и иногда в преступном мире.

*Возраст.* Общеуголовные преступники чаще всего принадлежат к возрастной группе до 29 лет, далее следует группа 30-39 лет, после криминальная активность значительно спадает<sup>19</sup>. При этом необходимо отметить, что на долю лиц моложе 20 лет приходится около 13% совершаемых преступлений.

Распределение налоговых преступников по возрастным категориям дало следующие результаты: от 18 до 24 лет – 0,64% от общего количества привлеченных к уголовной ответственности по налоговым составам преступления; от 25 до 29 лет – 5,4%; от 30 до 49 лет – 60,7%; от 50 лет и старше – 32%.

Столь значительное различие в возрасте среднестатистического общекриминального и налогового преступников можно объяснить такими факторами: в отличие от общеуголовных, совершение налоговых преступлений требует высокого уровня знаний в экономико-правовой сфере; для получения реальной возможности совершить налоговое преступление человеку необходимо также иметь определенное положение в обществе, опыт работы с финансами, он должен занимать определенные руководящие посты в организации.

Можно отметить, что лица, совершившие различные виды экономических преступлений, как правило, старше 30 лет. Наибольшее сходство налоговых преступников по данным показателям отмечено с преступниками, совершившими таможенные преступления (распределение по возрастным категориям дало следующие результаты: от 18 до 24 лет – 10%; от 25 до 29 лет –

---

<sup>19</sup> Алексеев А.И. Криминология: Курс лекций. – М.: ЩИТ-М, 2011. – С.86.

28%; от 30 до 49 лет – 62%<sup>20</sup>).

*Место жительства.* Среди общеуголовных преступников около 85% являются городскими жителями. Среди налоговых преступников доля городских жителей выше – ими были совершены 91% налоговых преступлений. Данный факт можно объяснить значительно более высоким уровнем экономического развития городов и уровнем предпринимательской активности в них. Тот факт, что количество налоговых преступников из числа лиц, проживающих в сельской местности, можно объяснить высоким уровнем развития сельского хозяйства в данном регионе.

*Наличие постоянной работы.* Безработными являются 10% лиц, совершивших общеуголовные преступления. А доля лиц, не имеющих на момент совершения преступления постоянного источника дохода, составила 59,6%. Среди налоговых преступников официально 6,5% являлись безработными.

*Наличие судимости.* В 2011 году 28,8% преступников совершили преступления уже не в первый раз.

Среди налоговых преступников число лиц, совершивших налоговое преступление, имея уже одну или несколько судимостей, составляет лишь 6% от общего числа налоговых преступников.

Столь незначительное количество лиц, имеющих судимости, характерно для всех преступлений в сфере экономической деятельности. Так, например, среди лиц совершивших мошеннические посягательства доля ранее судимых составляет 7,02%<sup>21</sup>, а среди лиц совершивших уклонение от уплаты таможенных платежей – 3%<sup>22</sup>.

Такое низкое количество лиц, имеющих судимости, среди налоговых преступников можно объяснить наличием высокого социального статуса данной категории преступников, а наличие судимости, как правило, не позволяет его

---

<sup>20</sup> Гильмутдинова Н.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – С.45.

<sup>21</sup> Криминология: Учебник / Под ред. проф. Н.Ф. Кузнецовой, проф. Г.М. Миньковского. – М.: БЕК, 2011. – С.112.

<sup>22</sup> Гильмутдинова Н.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – С.46.

достичь.

*Социально-ролевая характеристика.*

Число граждан иностранных государств, совершающих любые виды преступлений на территории Российской Федерации, довольно незначительно и составляет 3,5% всех преступников.

Уровень образованности среднестатистического преступника существенно ниже среднестатистического уровня образования населения России и, как правило, соответствует незаконченному среднему образованию (60% среднестатистических преступников). При этом высшее образование имеют не более 4%<sup>23</sup>.

Говоря об образовательном уровне налоговых преступников, необходимо отметить, что он весьма высок. При достаточно высоком уровне образования лиц, совершающих другие экономические преступления, уровень образования налоговых преступников оказался самым высоким.

Столь высокий уровень образования налоговых преступников объясняется тем фактом, что для совершения налоговых преступлений преступник должен обладать определенной квалификацией, в том числе хорошим знанием законодательства, бухгалтерии и другими специальными познаниями.

Среди общекриминальных преступников встречаются выходцы абсолютно из всех социальных слоев населения, однако все же среди них преобладают те, чей социально-экономический уровень ниже среднего по России. Доля лиц, имеющих рабочие профессии, среди совершивших общеуголовные преступления составляет 27-30%.

Крестьяне совершают до 3% преступлений, а служащие — примерно 23%<sup>24</sup>. Среди налоговых преступников, напротив, преобладают те, чей социально-экономический уровень выше среднего по России. Для налоговых преступников свойственны профессии, связанные с интеллектуальной деятельностью. Можно отметить, что предпринимателями (или собственниками)

---

<sup>23</sup> Криминология / Под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2011. – С.281.

<sup>24</sup> Там же. С.282.

являются 47,2% от общего количества привлеченных к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, а служащими – 36,2% и др.

Подавляющее большинство привлеченных к ответственности за совершение налоговых преступлений составляют руководители организаций – 82,95% (наиболее распространенный тип организации – общество с ограниченной ответственностью), бухгалтеры – 8,4% (более 90% которых составляют женщины), служащие организаций – 4,4%.

Необходимо отметить, что налоговые преступления совершаются гражданами, которые не занимают должностного, положения в предприятиях и организациях, осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве предпринимателей без образования юридического лица. Как правило, граждане, осуществляющие коммерческую деятельность в качестве предпринимателей без образования юридического лица, совершают налоговые преступления, связанные с нарушением порядка декларирования расходов и доходов, в результате чего происходит уклонение от уплаты подоходного налога, а также нарушение порядка подачи расчета по налогу с продаж и уплат данного налога.

При совершении налоговых преступлений целью, как правило, является снижение размеров налоговых и страховых взносов, подлежащих уплате, или полный отказ от выполнения обязательств по уплате налогов и страховых взносов с последующим обращением сокрытых средств в личную или иную собственность. Мотивы у налоговых преступников носят преимущественно корыстный характер, хотя могут иметь место карьеристские устремления, забота о трудовом коллективе, «чести фирмы» и иные побуждения. Так, при расследовании уголовных дел было установлено, что сокрытые от налогообложения денежные средства использовались руководителями предприятий и организаций для развития производства, покупки сырья, оборудования и комплектующих, погашения кредитов, выплаты заработной платы. Тем самым, здесь усматривается заинтересованность виновного лица,

выраженная в стремлении улучшить финансовое положение предприятия или организации<sup>25</sup>.

Итак, налоговыми преступлениями следует считать преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ.

Налоговые преступления являются разновидностью налоговых правонарушений и наиболее опасной их частью. Они отличаются повышенной общественной опасностью. Виновные, как правило, причиняют ощутимый ущерб финансовым интересам государства в виде неуплаты налогов и иных обязательных платежей. Ответственность за них наступает лишь том случае, если наказуемость установлена уголовным законом. Виновность как признак налоговых преступлений выражается в форме умысла, тогда как другие правонарушения могут совершаться и по неосторожности.

---

<sup>25</sup> Чельшева О.В., Феськов М.В., Расследование налоговых преступлений. – СПб: Питер, 2001. – С. 53-60.

## ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ТАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ, СВЯЗАННЫЕ С РАССЛЕДОВАНИЕМ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

### §1. Выявление признаков преступлений и тактика проверочных действий по преступлениям в сфере налогового законодательства

Изучая поступившие материалы о возможном совершении налогового преступления, следователь обязан:

- установить наличие признаков состава налогового преступления,
- наличие или отсутствие обстоятельств, исключающих производство по уголовному делу,

- а также тщательно проверить наличие в них необходимых документов.

Так, при рассмотрении вопроса о налоговом преступлении в материалах, поступивших из налоговых органов, должны находиться следующие документы:

- 1) копии объяснений физического лица (руководителя юридического лица) по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту налоговой проверки);

- 2) документы, содержащие сведения о том, в каком порядке и в какие сроки физическое (юридическое) лицо должно было представить налоговому органу налоговую декларацию;

- 3) копии документов, на основании которых можно сделать вывод о включении физическим (юридическим) лицом в налоговую декларацию заведомо ложных сведений;

- 4) копия акта налоговой проверки с необходимыми приложениями;

- 5) копия возражений по акту налоговой проверки;

- 6) копия решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

- 7) копия апелляционной жалобы и копия решения по ней при обжаловании принятого решения налогового органа до момента его вступления

в силу;

8) при обжаловании вступившего в законную силу решения налогового органа — копия жалобы, копия решения по жалобе, а при наличии судебного разбирательства — копии судебных решений (определений);

9) копия требования об уплате налогов и (или) сборов, документ, подтверждающий факт и дату вручения налогоплательщику (налоговому агенту) данного требования;

10) копии налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, подтверждающих исчисленные налоги и (или) сборы;

11) копии документов, связанных с мерами принудительного взыскания: сведения о направленных поручениях налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации, о реструктуризации задолженности, приостановлении операций по счетам в банках налогоплательщиков (налогового агента), а также о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента);

12) справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов и (или) сборов выявлены факты неуплаты (неправомерного неисчисления, неудержания и неперечисления либо неправильного исчисления, удержания и неполного перечисления) их налогоплательщиком (налоговым агентом) (с разбивкой сумм доначисленных налогов и (или) сборов по периодам платежей и с указанием доли неуплаченных налогов и (или) сборов в общей сумме налогов и (или) сборов, подлежащих уплате (исчислению, удержанию и перечислению в бюджет);

13) акты сверки взаиморасчетов с налогоплательщиком или налоговым агентом (односторонние акты сверки взаиморасчетов — в случаях неявки налогоплательщика или налогового агента по вызову налогового органа с целью проведения сверки расчетов по налогам);

14) сведения об имеющихся банковских счетах налогоплательщиков (налоговых агентов) с момента возникновения задолженности;

15) иные документы, позволяющие предполагать совершение нарушений

законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления.

Следователь имеет право провести ряд проверочных мероприятий в рамках до-следственной проверки:

- 1) опрос работников предприятия-налогоплательщика, сотрудников фирм-контрагентов;
- 2) документальные проверки, направленные на исчисление сумм неуплаченных налогов с учетом получаемых в ходе процессуальных проверок дополнительных сведений, а также процентного соотношения сумм неуплаченных налогов к общей сумме налогов, подлежащих уплате;
- 3) финансово-хозяйственные и бухгалтерские предварительные исследования;
- 4) установление контрагентов предприятия-налогоплательщика.

Помимо этого следователь имеет право до возбуждения уголовного дела провести следственный осмотр, особенно документов налогоплательщика, которые были получены налоговыми органами в ходе осуществления проверочных мероприятий, в том числе изъятия соответствующих документов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, с целью постановки вопросов специалисту для проведения предварительного исследования или документальной проверки.

Однако сжатые сроки проведения проверки в порядке ст.ст. 144, 145 УПК РФ не позволяют в полном объеме организовать проверочные мероприятия.

Целесообразно было бы установить более расширенные сроки следственным органам для проведения проверки в порядке ст.ст. 144, 145 УПК РФ по материалам о налоговых преступлениях.

В постановлении о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении должна содержаться в обязательном порядке, кроме сведений, предусмотренных ч. 2 ст. 146 УПК РФ, следующая информация:

- 1) о поводе для возбуждения уголовного дела;
- 2) о наличии достаточных данных для возбуждения уголовного дела;
- 3) о наименовании налогоплательщика, его юридическом и фактическом адресах, идентификационном номере налогоплательщика (ИНН);

4) о способе совершения налогового преступления, согласно диспозиции соответствующей статьи УК РФ;

5) о том, какие конкретно налоги не были уплачены в результате совершения преступления, за какой налоговый период;

б) о том, какова сумма каждого из неуплаченных налогов (сборов) и общая сумма налогов (сборов), от уплаты которых уклонился налогоплательщик (которые не перечислил налоговый агент);

7) о размере (крупном или особо крупном) неуплаченных налогов (сборов) и критерии определения этого размера;

8) о квалификации преступления на момент возбуждения уголовного дела;

9) о лицах, в отношении которых возбуждено уголовное дело<sup>26</sup>.

Вышеуказанные сведения носят обобщенный характер, в каждом уголовном деле они должны быть конкретизированы.

Прекращение большого количества уголовных дел о налоговых преступлениях объясняется, во-первых, погашением налогоплательщиком суммы неуплаченной недоимки, вследствие чего бюджет Российской Федерации пополняется необходимой денежной суммой, во-вторых, тем, что суды примерно в 70% случаев отменяют решения налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности.

Тем не менее выстроенная законодателем логическая схема по привлечению виновных лиц к налоговой и уголовной ответственности, либеральный подход к привлечению неплательщиков налогов к ответственности — освобождению от уголовного преследования, если они совершают указанное преступление впервые, позволит пополнить недостающими суммами бюджет Российской Федерации или ее субъектов.

---

<sup>26</sup> Сологуб Н.М. Налоговые преступления: Методика и тактика расследования. – М.: Инфра. 2014.- С.79.

## §2. Анализ исходной информации и следственные ситуации

Собранную в ходе проверочных действий информацию необходимо оценивать с нескольких позиций:

- насколько она относима к целям и задачам расследования;
- в какой степени допустима в качестве доказательственной информации;
- достаточно ли ее для принятия каких-либо процессуальных или иных решений;
- какие перспективы открываются для расследования, если будет принято то или иное решение;
- какие методические и тактические решения можно принять исходя из сложившейся следственной ситуации.

Оценку относимости и допустимости исходной информации следует производить отдельно, сначала по критериям относимости, затем - допустимости.

Относимость информации характеризует связь ее содержания с предметом доказывания или же со вспомогательными фактами, служащими для его установления.

Предмет доказывания по своей структуре во многом совпадает с основными элементами криминалистического анализа налоговых преступлений, хотя это не одно и то же. И если исходная информация собиралась в соответствии с этой структурой, то она, как правило, является относимой. Включая и информацию об образе жизни соответствующих лиц, об их пристрастиях и наклонностях, поскольку эти сведения имеют значение для поиска новых источников информации и для правильного выбора тактики действий субъектов расследования.

Допустимость означает пригодность исходной информации с позиций законности источников, методов и приемов ее получения.

Необходимый признак допустимости - возможность проверки и перепроверки происхождения информации.

Оценка допустимости информации предполагает процессуальный и

тактический выбор по схеме “если..., то...”:

если те или иные сведения получены в результате проведения следственного действия, например, осмотра документов, то информация, безусловно, является допустимой (более того, она подлежит обязательному приобщению к материалам дела);

если определенная доля сведений явилась результатом организационных действий оперуполномоченного или же собрана в ходе проведения оперативно-розыскных действий, то ее приобщение зависит, с одной стороны, от форм фиксации полученных данных, а с другой - от тактической целесообразности приобщения (например, источник информации выразил желание остаться неизвестным и оперативный работник учел это обстоятельство)<sup>27</sup>.

Оценка объема и содержания исходной информации - наиболее сложное дело. Сначала весь объем данных необходимо сгруппировать по элементам криминалистического анализа преступления, после чего станет ясно, каких сведений недостает, а какие в избытке.

Дальнейший анализ следует вести отдельно по фазам развития преступления, которые с известной долей условности все же можно проследить по документальным данным. В подготовительной стадии, как правило, вносятся изменения в первичную документацию и в учетные регистры, в фазе совершения - в отчетные документы (впрочем, возможно и обратное, когда сперва фальсифицируются итоговые документы, затем - первичные). Сопоставление этих уровней (учета и отчетности) в ряде случаев позволяет выявить то, что называют негативными обстоятельствами. Например, судя по содержанию договоров, предприятие принимало предоплату за последующую поставку товаров, но приход денежных средств по кассовым ордерам и кассовой книге не зафиксирован или же по своим характеристикам не соответствует (по времени, сумме) источнику поступления<sup>28</sup>.

Смысл всей оценки исходной информации сводится к поиску

---

<sup>27</sup> Сологуб Н.М. Налоговые преступления: Методика и тактика расследования. – М.: Инфра. 2014.- С.79.

<sup>28</sup> Расследование экономических преступлений: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Ю. Журавлева, В.И. Каныгина. – М.: ЦОКР МВД России, 2013.- С.218.

обоснований для принятия одного из следующих решений о формах и средствах дальнейшего хода расследования:

в связи с отсутствием каких-либо признаков налогового преступления, проверочные действия прекратить;

в целях устранения значительных пробелов в составе исходной информации продолжить предварительную проверку без возбуждения уголовного дела;

возбудить уголовное дело по обвинению конкретного лица.

Во втором случае, по мнению некоторых исследователей может сложиться одна из трех типовых ситуаций расследования.

Первая ситуация характеризуется тем, что проверочные действия были проведены без нарушения правил конспирации, а дефицит исходных данных незначителен. Здесь одновременно с возбуждением уголовного дела рекомендуется провести так называемую реализацию материалов оперативно-розыскной деятельности.

Во второй ситуации, когда заинтересованные лица в достаточной мере информированы о ходе и результатах проверочных действий, а дефицит собранных данных не затрагивает поводы и основания возбуждения уголовного дела, таковое все же необходимо возбуждать. Оперативно-розыскные действия при этом прекращаться не должны. Их цели и задачи определяются общим и согласованным планом расследования.

В третьей ситуации, если степень осведомленности заинтересованных лиц о ходе и результатах проверочных действий незначительна, но значителен дефицит исходной информации, а реальные возможности восполнить его за счет средств следственной формы деятельности минимальны, необходимо продолжить негласные проверочные действия.

После окончания дополнительных и повторных проверочных действий процедура оценки исходной информации начинается на новом количественном и качественном уровнях.

### §3. Построение, разработка версий и планирование расследования

Строго говоря, версии строятся сразу же, как только выявлены признаки совершения налогового преступления. Однако такие версии возникают в основном на базе типового криминалистического анализа и являются весьма расплывчатыми. При характерном для начального этапа расследования явном дефиците исходной информации эти версии носят множественный характер, но по мере накопления в ходе проверочных действий фактических данных число версий закономерно сокращается за счет их укрупнения, систематизации и конкретизации.

Таким образом, построение версий после того, как исходная информация сформирована, означает выдвижение на новой информационной основе более обоснованных и конкретных предположений о сущности налогового преступления и его участниках. Задачи, которые приходится решать согласно новым условиям, остаются прежними:

выявление и извлечение (расшифровка) информации о налоговом преступлении из вещественных, документальных и личностных источников - носителей сведений;

систематизация исходных данных, извлеченных из этих источников;

интеграция (слияние) исходной информации с данными криминалистического анализа преступления - собственно построение версий;

выведение следствий, которые вытекают из той или иной версии (разработка версий).

К этому моменту вопрос о поводах и основаниях возбуждения уголовного дела, как правило, уже оказывается решенным положительно. Версии в основном строятся путем сопоставления исходной информации с типовым криминалистическим анализом.

Такое сравнение дает возможность построить общие версии о способе налогового преступления.

При совершении такового сокрытие налогооблагаемой прибыли может выполняться:

за счет занижения выручки в учетно-отчетных документах;  
посредством завышения данных о материальных затратах и незаконного списания оборудования и запасов;

путем раздувания долгов, причем уловки, используемые в каждой из этих групп, могут быть взаимосвязаны и отражать одновременное мошенничество как с доходами, так с затратами и с долгами.

Особое место обычно занимает версия о сговоре руководителей предприятий, если в числе последних имеется такое, которое пользуется льготами по налогообложению<sup>29</sup>.

Разработка выдвинутых общих версий представляет собой выведение логических (мысленных) следствий в виде предположений частного характера о субъектах, используемых ими способах действий, следах-отображениях и вопросах, подлежащих разрешению. При этом следствия — частные версии — в свою очередь выступают общими посылками для выведения новых частных следствий-версий.

В порядке иллюстрации рассмотрим вариант разработки одной из типовых версий при расследовании налоговых преступлений.

1. Если сокрытие налогооблагаемой прибыли выполнено за счет занижения выручки в учетно-отчетных документах, то наиболее вероятно, что в качестве субъектов могут выступать руководитель предприятия, главный бухгалтер, бухгалтер.

2. Если это так, то вероятными действиями этих лиц могут являться занижение количества приобретенных товаров, занижение цены реализации, оплата товаром (бартер), открытие неучтенных торговых точек, внесение фиктивных записей в первичные документы, в отчет и баланс.

3. Если такие действия могли быть совершены, то, вероятно, документальными источниками информации являются путевые листы, товарно-транспортные накладные, журнал учета движения материальных ценностей, договора, платежные поручения, банковские выписки, главная книга, баланс,

---

<sup>29</sup> Сологуб Н.М. Налоговые преступления: Методика и тактика расследования. – М.: Инфра. 2014.- С.109.

отчет о финансовых результатах деятельности. Здесь же следует иметь в виду наличные суммы денег, а также черновые записи и материалы предшествующих ревизий и проверок.

4. Если в таких документах имеется материальный подлог или же они полностью фальсифицированы, то возможно и необходимо решить следующие вопросы:

какова сумма заниженной выручки, кем были составлены подложные документы,

на какие цели использовалась полученная прибыль,

отмечались ли факты «неделовых» отношений руководителей предприятия с налоговыми инспекторами, ревизорами и пр.,

каково количество торговых точек,

каково количество поступивших на реализацию товаров,

какова была цена реализации товаров?

На основе личностных источников информации помимо решаемых в результате обращения к документальным источникам вопросов могут быть дополнительно уяснены и другие:

какова структура и статус предприятия,

каковы материальные условия жизни руководителей предприятия, их социальные связи (включая и преступные),

когда и кем проводилась последняя документальная проверка, каковы ее результаты,

каким образом объясняют руководители предприятия сокрытие налогооблагаемой прибыли,

каким образом заинтересованные лица могут организовать противодействие расследованию налогового преступления.

После завершения разработки каждой из построенных версий начинается процесс планирования их проверки. Сначала определяется последовательность решения сформулированных вопросов: какой из них надлежит решать в первоочередном порядке, какой - позднее. Приведенный выше перечень в целом

отвечает данному условию, но многое зависит и от конкретной ситуации расследования.

Далее избирается порядок действий, позволяющих решить поставленные вопросы, а значит, проверить версии. Действия эти могут быть как организационными либо оперативно-розыскными, так и следственными. К числу организационных действий относятся:

- документальная ревизия,
- инвентаризация,
- запросы в вышестоящие организации,
- запросы в информационные центры и учеты,
- запросы в налоговые инспекции,
- запросы в контрольно-ревизионные учреждения,
- консультации со специалистами,
- опрос работников предприятия,
- проведение предварительных исследований.

Следственными действиями являются:

- выемки документов,
- осмотры документов и вещественных доказательств,
- допросы руководителей предприятия,
- обыски по месту работы и месту жительства,
- назначение и проведение экспертиз,
- очные ставки.

#### §4. Особенности возбуждения уголовных дел об уклонении от уплаты налогов

До недавнего времени на практике не был однозначно решен вопрос о порядке возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, признаки состава которых были выявлены в ходе расследования других преступлений или проведения оперативно-розыскных мероприятий при отсутствии решения налогового органа о привлечении налогоплательщика налогов к налоговой ответственности.

Информационным письмом Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 9 марта 2010 г. № 69-11-2010 разъяснялось, что имеется возможность возбуждения уголовного дела без наличия решения налогового органа на основании материалов, полученных в результате оперативно-розыскной деятельности. В письме также отмечалось, что органы внутренних дел обязаны направлять информацию о налоговых правонарушениях в налоговые органы, однако оценки данным требованиям законодательства не давалось.

Вместе с тем согласно ч. 3 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу. Подобная формулировка только обостряла вопрос о соотношении норм налогового и уголовного законодательства, так как по сути составы преступлений, предусмотренные ст.ст. 198—1991 УК РФ, предполагают умышленное нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в крупном размере и определенным в УК РФ способом.

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 404-ФЗ изменил порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. Тем самым была поставлена точка в дискуссии, которую вели и ученые и практики. Для решения вопроса о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении необходимо решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности — взыскании суммы неуплаченного налога и (или) сбора и пени.

Частью 1 ст. 144 УПК РФ предусмотрен закрытый перечень поводов для возбуждения уголовных дел, причем для возбуждения дела о налоговом преступлении, как правило, используются материалы контролирующих органов, которые надлежит рассматривать как иной источник. Однако у практических работников до недавнего времени возникал вопрос о том, как надлежит поступать, если в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий или

расследования других уголовных дел, в том числе экономической направленности, выявляются признаки налоговых преступлений. В настоящее время внесенными в УПК РФ изменениями дан однозначный ответ на этот вопрос — передавать соответствующие материалы в налоговые органы для проведения камеральной проверки соблюдения налогового законодательства.

Налоговый орган, получив материал из правоохранительных органов, обязан провести проверку на предмет соблюдения налогового законодательства, и в случае, если при проведении налоговой проверки выявлены нарушения налогового законодательства, вынести решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Затем налоговый орган отправляет налогоплательщику требование об уплате налога, содержащее помимо неуплаченной суммы налога также суммы пени за просрочку и штрафа. До недавнего времени налоговые органы не указывали в требовании, что в случае неуплаты недоимки материалы будут переданы в правоохранительные органы, однако сейчас это предупреждение налогоплательщика включается в требование в обязательном порядке.

Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (ч. 3 ст. 32 НК РФ).

В настоящий момент законодателем употреблена формулировка «только на основании материалов, поступивших из налоговых органов». Если не будут

внесены изменения в ст. 140 УПК РФ, где предусмотрены поводы к возбуждению уголовного дела, то возможными вариантами будут:

1) направление материалов, собранных налоговыми органами в следственные органы с заявлением о совершенном преступлении, подлежащим регистрации в книге учета сообщений о преступлениях;

2) направление материалов, собранных налоговыми органами с сопроводительным письмом, оценка собранных материалов следователем и составление им рапорта о наличии признаков преступления в порядке ст. 143 УПК РФ.

Второй вариант в принципе представляется более взвешенным, в связи с тем что изменения в законодательстве не отменяют инструкций, действующих в налоговых органах в настоящее время, а также отдельных положений НК РФ, главное из которых предусматривается ч. 3 ст. 32 НК РФ.

В то же время такая ситуация, предусматривающая обязанность направить материалы в следственные органы, может возникнуть и при наличии обстоятельств фактически препятствующих принятию законного и обоснованного решения о возбуждении или об отказе в возбуждении уголовного дела. Например, налогоплательщик не уплатил недоимку в срок, указанный в требовании, а затем обжаловал решение налогового органа в арбитражный суд, не заявив при этом требования о приостановлении исполнения требования (или в этом налогоплательщику судом было отказано).

Основанием же начисления налогов стало различное толкование норм налогового законодательства и положений бухгалтерского учета, при этом сами действия, послужившие основанием для начисления налогов, налогоплательщиком не оспариваются. В этом случае, особенно с учетом положений ст. 90 УПК РФ, решение вопроса о наличии или отсутствии события преступления (крупного или особо крупного размера) будет зависеть от оценки арбитражным судом правильного варианта толкования и применения спорных норм. Правильным было бы в такой ситуации предусмотреть возможность следователя определять, есть ли в материале признаки состава преступления,

требующие незамедлительной реакции следственных органов, или до момента начала процедуры рассмотрения материала в уголовно-процессуальном порядке арбитражный суд должен определить размер доначисленных налогов. Это как раз и возможно в том случае, если следователь принимает решение о наличии или отсутствии основания для составления рапорта об обнаружении признаков преступления.

По результатам оценки поступивших в следственные органы материалов о нарушениях налогового законодательства следователем составляется рапорт об обнаружении признаков преступления в порядке ст. 143 УПК РФ при наличии данных, указывающих на совершение преступления, предусмотренного ст.ст. 198—199 УК РФ.

Для начала проверки в порядке ст.ст. 144—145 УПК РФ необходимо наличие сведений о совершении уклонения от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере, методика определения которого предусмотрена примечанием к ст. 198 и ст. 199 УК РФ.

Неоднозначно решается вопрос об исчислении крупного размера ущерба (примечание к ст. 199 УК РФ) для целей ст. 1991 УК РФ. Исчисляется 10% от сумм налогов, подлежащих перечислению в качестве налогового агента или от суммы всех налогов (в том числе тех, которые уплачены организацией как налогоплательщиком). Представляется, что необходимо исчислять сумму причиненного ущерба в результате совершения налогового преступления только от суммы налогов, по отношению к которым физическое или юридическое лицо являются налоговым агентом.

Определить элементы неуплаченного налога позволит следователю справка из налогового органа, которая содержит все сведения, необходимые следователю, чтобы определить процент неуплаченного налога (налогов) за любой налоговый период и по любому виду налога. Налоговые органы должны рассчитать общую сумму неуплаченных (доначисленных в ходе налоговой проверки) налогов и при наличии признаков крупного размера направить в следственные органы. Однако на практике распространена ситуация, когда

следственные органы усматривают умышленные действия лица только в отношении части суммы (например, по сокрытой крупной сделке), а часть налогов начислена в результате ошибочного применения налогоплательщиком законодательства или правил бухгалтерского учета (например, налогоплательщик фактически имеет право на вычет по акцизам, но применил его не в том налоговом периоде, когда имел на это право), что исключает уголовную ответственность в этой части и требует перерасчета суммы, начисленной налоговыми органами, для установления наличия или отсутствия крупного размера, а следовательно, и состава преступления.

Актуальным является вопрос о том, следует ли включать в объем неуплаченных налогов и (или) сборов один налог или несколько, а также сроки давности привлечения к ответственности за налоговые преступления.

Вне зависимости от того, один или несколько видов налогов не были уплачены организацией за отчетный период, в постановление о возбуждении уголовного дела может быть включено несколько налогов. Однако технически сложно выявить недоимку по нескольким налогам, так как налоговые органы, как правило, проводят проверку по одному налогу.

Согласно ч. 1.1 ст. 113 НК РФ при выявлении налогового правонарушения налоговые органы вправе привлечь налогоплательщика к ответственности за неуплату налогов и (или) сборов за трехлетний период, предшествовавший выявлению нарушений. Однако данное ограничение не распространяется на случаи противодействия налогоплательщиком налоговым органам при проведении проверки соблюдения налогового законодательства, в качестве которого можно рассматривать фальсификацию документов, а также их сокрытие. Таким образом, течение срока давности привлечения к ответственности за совершения налоговых преступлений приостанавливается в рассматриваемом случае.

Законодатель предпринял меры к либерализации законодательства в части привлечения налогоплательщиков к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, повысив сумму размера причиненного

ущерба бюджету Российской Федерации, т. е. неуплаченного налога, а также введя в уголовно-процессуальное законодательство нормы, предусматривающие освобождение налогоплательщика от ответственности в случае погашения неуплаченной суммы налога (ст. 281 УПК РФ).

Суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа или дознаватель с согласия прокурора прекращает уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст.ст. 198—1991 УК РФ, при наличии оснований, предусмотренных ст.ст. 24 и 27 УПК РФ или ч. 1 ст. 761 Уголовного кодекса Российской Федерации, в случае если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

При этом под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме:

- 1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу;
- 2) соответствующих пеней;
- 3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Однако на практике неоднозначно решается вопрос о применении положений ст. 281 УПК РФ, когда в ходе проведения проверки в порядке ст.ст. 144—145 УПК РФ организация или индивидуальный предприниматель возместят ущерб.

Как отмечалось выше, налоговые органы обязаны направить материалы в следственные органы для решения вопроса об уголовном преследовании только в случае, если недоимка не погашена в течение двух месяцев после истечения срока, указанного в требовании.

При этом, в случае полного погашения недоимки, пени и штрафов, материал для решения вопроса о привлечении лица к уголовной ответственности не направляется. Таким образом, лицо, совершившее налоговое преступление, но погасившее недоимку до направления материалов в

следственные органы, от уголовной ответственности освобождается.

Уголовное преследование в отношении лица, совершившего налоговое преступление, прекращается согласно ст. 281 УПК РФ, если до окончания предварительного следствия им возмещается в полном объеме ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации.

Положения УПК РФ не распространяются на лиц, в отношении которых проводится проверка в порядке ст.ст. 144—145 УПК РФ, т. е. тех, кто до возбуждения уголовного дела, но после направления материалов в следственные органы возместил ущерб. Данное положение представляется противоречащим целям, с которыми были внесены изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации о фактическом не направлении материалов при уплате недоимки, пеней и штрафов и ст. 281 в УПК РФ.

Для устранения данного противоречия целесообразно внести изменения в ст. 24 УПК РФ, дополнив ч. 1 данной статьи п. 7 следующего содержания: «возмещения в полном объеме ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации при совершении преступлений, предусмотренных ст.ст. 198—199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации».

Поскольку процедура взыскания неуплаченного налога длится, как правило, несколько месяцев, недобросовестный налогоплательщик в течение этого времени имеет все возможности принять различные меры с целью избежать привлечения к уголовной ответственности. Данный факт необходимо обязательно учитывать при рассмотрении вопроса о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении.

Материалы, собранные налоговыми органами, далеко не во всех случаях могут указывать на все признаки преступления и тем более раскрывать все его обстоятельства согласно требованиям ст.ст. 24 и 73 УПК РФ. Например, в отдельных случаях налоговые органы обладают правом определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных

налогоплательщиках (п. 7 ст. 31 НК РФ). Однако такие расчеты в силу положений ст. 5 УК РФ не могут быть положены следователем в основу выводов о наличии достаточных данных для возбуждения уголовного дела, не говоря уже о предъявлении обвинения. Налоговые органы не обязаны устанавливать факт истечения сроков давности уголовного преследования перед отправкой материалов в органы внутренних дел.

Таким образом, следует в целях полноты и объективности назначать по поступившим материалам документальную проверку, а производство ее поручать соответствующим специалистам следственного управления по субъекту Российской Федерации.

### ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

#### §1. Тактика допросов при расследовании налоговых преступлений

Основными задачами последующего этапа расследования выступают доказывание вины подозреваемых в совершении инкриминируемого им деяния, выявление всех эпизодов преступной деятельности. В период дальнейшего расследования налоговых преступлений производятся следующие следственные действия: очные ставки, производство судебных экспертиз, повторные допросы и др.<sup>30</sup>.

В соответствии со ст. 192 УПК РФ очная ставка проводится в том случае, когда в показаниях двух ранее допрошенных лиц имеются существенные противоречия. По делам о налоговых преступлениях такие противоречия обычно возникают в показаниях лиц, осуществлявших налоговую проверку, и руководителя, главного бухгалтера, отрицающих факт совершения преступления, а также в показаниях свидетелей — рядовых работников, бухгалтеров, технологов и т.п., допрошенных в качестве свидетелей, и руководителя или главного бухгалтера.

Проведение очной ставки между лицами, проводившими налоговую проверку, и подозреваемыми (обвиняемыми), отрицающими факт совершения налогового преступления, позволяет следователю установить, насколько серьезны аргументы, выдвигаемые подозреваемыми, какие новые возражения, помимо заявленных по результатам налоговой проверки, они приводят. Кроме того, процедура очной ставки предусматривает возможность для ее участников с разрешения следователя задать вопросы друг другу. Принимая во внимание, что налоговую проверку проводят лица, обладающие специальными познаниями в области бухгалтерского учета и налогового законодательства, целесообразно разрешить им задать

---

<sup>30</sup> Криминалистика: Учебник. – 2-е изд. под ред. Балашова Д.Н., Балашова Н.М., Маликова С.В. – М.: ИНФРА – М, 2012. С- 419.

подозреваемому (обвиняемому) вопросы по обстоятельствам, возникшим в процессе проведения очной ставки. В последнее время в связи с некоторыми новеллами УПК РФ подозреваемые (обвиняемые) предпочитают не говорить обо всех имеющихся у них доводах на предварительном расследовании, а называть их непосредственно в суде. Обладая большей квалификацией в сфере финансовых отношений, чем следователь, лица, проводившие налоговую проверку, участвуя в очной ставке, могут более точно оценить позицию обвиняемого (подозреваемого), высказать предположение о возможности приведения им впоследствии новых возражений, серьезности этих возражений, необходимости исследования новых обстоятельств.

Другим должен быть подход к очным ставкам, проводимым между свидетелями — работниками предприятия, учреждения, организации и подозреваемым (обвиняемым) — руководителем либо главным бухгалтером. При наличии в показаниях этих лиц существенных противоречий следует попытаться устранить иначе: допросить вновь выявленных или дополнительно ранее допрошенных свидетелей; произвести повторную выемку либо обыск, выемку либо обыск, у контрагентов, в банковских учреждениях: исследовать полученные в ходе данных следственных действий документы; назначить и произвести экспертизы и т.п. Если принятыми мерами устранить противоречия не представилось возможным, следователь должен провести очную ставку. При этом следует иметь в виду, что очная ставка может быть использована подозреваемым (обвиняемым) для того, чтобы оказать воздействие на свидетеля, попытаться его запутать и т.п. Во избежание этого необходимо тщательно подготовиться к проведению очной ставки, предусмотреть использование в дополнительных средств фиксации показаний, таких как звуко- и видеозапись. Необходимо тщательно сформулировать вопросы, дополнительно непосредственно перед очной ставкой еще раз допросить свидетеля. Это позволит следователю убедиться в том, что позиция свидетеля осталась прежней, что она является последовательной, твердой и не будет изменена в ходе очной ставки. Кроме

того, на очной ставке первым следует задать вопросы именно свидетелю, а не подозреваемому, так как иная последовательность может привести к тому, что под воздействием показаний подозреваемого (обвиняемого) свидетель может изменить свои показания.

Проверка показаний на месте по делам указанной категории на практике проводится достаточно редко, что свидетельствует о непонимании следователями возможностей данного следственного действия. В ходе проверки показаний на месте могут быть выявлены ранее неустановленные либо проходящие по документам под вымышленными именами контрагенты предприятия, учреждения, организации, фирмы, через которые осуществлялось обналичивание денег, подпольные цеха и производства, сокрытое на территории других хозяйствующих субъектов движимое имущество, знакомые обвиняемых и подозреваемых, в том числе работники налоговых инспекций, государственных органов, и т.п. Данной информацией могут владеть, а следовательно, и быть участниками проверки показаний на месте, прежде всего, водители руководителя и главного бухгалтера, грузового автотранспорта, экспедиторы и т.д.

Таким образом, проверка показаний на месте может быть использована для получения доказательств совершенного преступления, выявления новых эпизодов преступной деятельности, а также для изобличения подозреваемого (обвиняемого), дающего ложные показания, при несовпадении описанных им событий, действий с реальной обстановкой.

Допрос указанных субъектов производится с целью:

- уточнения его компетенции и отношения к расследуемому делу;
- получения сведений об обстоятельствах, требующих специальных познаний;
- разъяснения или уточнения данного заключения.

Допрос эксперта в соответствии со ст. 205 УПК РФ может быть произведен как по собственной инициативе следователя, так и по ходатайству обвиняемых (подозреваемых) либо их защитников. Ходатайствуя о

производстве допроса эксперта, подозреваемый (обвиняемый) либо защитник вправе представить следователю перечень вопросов, которые, по их мнению, необходимо поставить перед экспертом. Протокол допроса эксперта предъявляется подозреваемому, обвиняемому, защитнику, которые по результатам ознакомления с ним, а также и с заключением эксперта вправе ходатайствовать о назначении дополнительной либо повторной экспертизы<sup>31</sup>.

На последующем этапе расследования могут быть произведены допросы вновь выявленных, в том числе при проведении проверки показаний на месте, свидетелей, а также и дополнительные допросы лиц, которые уже были допрошены на первоначальном этапе, в целях уточнения данных ими показаний. В качестве новых свидетелей могут выступить руководители и работники фирм-контрагентов, банков и других финансово-кредитных учреждений. Помимо допросов этих лиц, необходимо произвести у них выемку соответствующей документации.

На завершающей стадии расследования, после сбора всех необходимых доказательств, следователь предъявляет обвинение и производит допрос обвиняемого.

Если доказательств достаточно для изобличения, то прежде целесообразно допросить обвиняемого по обстоятельствам, связанным с каждым из предъявляемых доказательств, лишив его в дальнейшем возможности опровергнуть это доказательство или изменить свои показания, использовав это доказательство в свою пользу (тактика постановки «отсекающих» вопросов).

Если имеется возможность предъявить доказательства в их логической последовательности (сначала первичные документы и показания продавца или товаровед, их оформлявших, потом учетно-финансовые документы и показания кассира и ответственного лица, принявших товар и выплативших деньги, после этого показания бухгалтера и соучастников), то обычно в начале предъявляются доказательства, касающиеся второстепенных обстоятельств, затем — более

---

<sup>31</sup> Уголовный процесс: Практика успешной защиты и обвинения / № 1 январь 2013; С. 12-17.

значимых. Однако, с учетом личностных особенностей, может быть избран обратный порядок. Не подготавливая к этому допрашиваемого, с учетом эффекта внезапности следователь, например, предъявляет руководителю показания главного бухгалтера, изобличающие его в финансовых нарушениях и сокрытии налогов. Следует учитывать, что внезапность может не сработать, и поэтому в дополнение к такому вескому доказательству должны иметься другие, пусть и второстепенные, но позволяющие при их предъявлении создать полную картину осведомленности и доказанности содеянного.

Создание впечатления о полной осведомленности основано на эффекте домысливания. В дополнение к перечисленному можно использовать осведомленность о второстепенном обстоятельстве, например, о продаже продукции, не отраженной в бухгалтерских документах, задавая вопросы таким образом, как будто это единственное, что интересует следователя. В этих ситуациях для изобличения и подтверждения умысла в допросе целесообразно использовать информацию о явных признаках налогового преступления:

- 1) полное несоответствие реальной хозяйственной деятельности ее документальному отражению;
- 2) несоответствие записей в бухгалтерских документах: первичных — учетным, учетных — отчетным;
- 3) наличие материальных подлогов в документах (дописки, исправления, подчистки, замена страниц и т. д.);
- 4) уничтожение бухгалтерских документов (первичных, учетных, отчетных);
- 5) инсценировка несчастного случая (пожар, затопление) или банкротства.

Также эффективно применять прием совместного с допрашиваемым анализа хозяйственных сделок предприятия, свидетельствующих о возможном уклонении от уплаты налогов:

- сделки, сущность которых противоречит их форме (например,

оформление купли-продажи договором простого товарищества);

— сделки, осуществленные нетипичным для данного предприятия способом (например, оплата наличными, тогда как обычно используется безналичный расчет);

— неоправданно высокая доля сделок с некоторыми контрагентами в ущерб другим;

— убыточные сделки;

— сделки с фирмами, зарегистрированными в оффшорных зонах;

— оплата информационных или маркетинговых услуг на значительную для данного предприятия сумму при отсутствии явно выраженного результата;

— сделки, стоимость которых заметно превышает рыночную.

Перечень данных признаков далеко не исчерпывающий и является специфическим для каждой организации.

Важным средством получения от допрашиваемого нужных сведений является косвенный допрос. Заведомо зная, что не получит правдивого ответа на основные вопросы, и не имея возможности подкрепить вопрос доказательствами, следователь задает ряд других, менее опасных, с точки зрения допрашиваемого. Так, руководитель может утверждать, что не знаком с договором, на основании которого были получены суммы, не оприходованные на предприятии, что привело к сокрытию доходов. Задавая вопросы о поступлении других сумм по тому же договору, о которых знает главный бухгалтер, оприходовавший эти суммы или суммы по смежным договорам, можно выявить и уличить руководителя в том, что он подписывал платежно-учетные и сводные документы, по которым проходили скрытые суммы, и не мог не знать об их существовании. Таким образом, в ситуации, когда отсутствует вовсе совокупность изобличающих доказательств, тактика допроса направлена на использование противоречий и оговорок допрашиваемого.

## §2. Тактика проведения обыска при расследовании налоговых преступлений

Обыск относится к мерам процессуального принуждения, связанным с собиранием и исследованием доказательств.

Принятие решения о его производстве требует особой осторожности и обоснованности, поскольку оно непосредственно связано с конституционными гарантиями неприкосновенности личности, жилища, тайны переписки, телефонных переговоров и телеграфных сообщений. Успешно проведенный обыск дает следователю возможность обнаружить и изъять вещественные доказательства, собрать сведения о личности подозреваемого (обвиняемого) и других лиц, выявить обстоятельства, способствующие совершению преступления, а в ряде случаев - предотвратить совершение других преступлений.

Проведение обыска направлено на выявление новых доказательств, на проверку имеющихся доказательств, на проверку версий, на установление обстоятельств, способствовавших совершению преступлений, принятие мер профилактического характера. Обыск при расследовании налоговых преступлений имеет определенные особенности:

проводить обыски нужно одновременно - по месту работы руководителя предприятия и главного бухгалтера, затем - у этих же лиц по месту жительства

личный обыск проводится до обыска помещений

контролировать поведение лиц (родственников, сослуживцев) в других помещениях, контролировать телефоны, снаружи у дверей и окон соответствующего помещения поставить охрану

шкафы, ящики и сейфы, при отсутствии иных возможностей, вскрывать принудительно

применять приемы отвлечения, когда в интересах расследования нецелесообразно раскрывать перед обыскиваемым осведомленность следователя о месте нахождения того или иного документа, крупной наличной суммы денег и т. п.

предотвращать разглашение сведений об интимных сторонах жизни обыскиваемых лиц

после окончания обыска выносить мотивированное постановление о наложении ареста на имущество, банковский счет обыскиваемых лиц

Названные выше особенности проведения обыска связаны с тем, что обыск при расследовании налоговых преступлений проводится прежде всего с целью обнаружения документов, указывающих на важные для расследования обстоятельства.

### §3. Особенности проведения судебно-экономических экспертиз при расследовании налоговых преступлений

Экспертиза - процессуальное действие, заключающееся в исследовании экспертом (обладателем специальных познаний) по поручению следователя (суда) вещественных доказательств, иных материальных объектов и материалов с целью установления фактических данных и обстоятельств, имеющих значение для правильного разрешения уголовного или гражданского дела.

Правовой основой судебно-экспертной деятельности являются Конституция РФ, Уголовно-процессуальный кодекс, а также иные законы и нормативные правовые акты, регулирующие порядок судопроизводства.

Значение судебно-экономической экспертизы определяется тем, что заключение эксперта является доказательством в судах, на его основании и в совокупности с другими доказательствами может быть установлена виновность или невиновность лица в совершении правонарушения или преступления, решен вопрос о его привлечении к уголовной ответственности.

Полная и объективная экспертиза базируется на строго научной и практической основе и осуществляется в пределах соответствующей специальности в объеме, необходимом для установления подлежащих доказыванию обстоятельств по конкретному делу.

Проведение экспертизы должно происходить в соответствии с уголовно-

процессуальным законодательством и иными нормативными актами и не должно нарушать прав участников процесса, так как согласно 5 УПК РФ доказательства, полученные с нарушением закона, признаются не имеющими юридической силы и не могут быть положены в основу обвинения, а также использоваться для доказывания обстоятельств по уголовному делу.

Заключение эксперта, так же как и любое другое доказательство, не имеет заранее установленной силы и должно оцениваться в совокупности с иными доказательствами.

Для установления истины по делу могут назначаться и проводиться дополнительные, повторные, комиссионные и комплексные экспертизы.

Дополнительная судебная экспертиза назначается для восполнения пробелов в ранее проведенном исследовании или заключении.

Повторная судебная экспертиза назначается для устранения сомнения, возникшего у суда, судьи, прокурора или следователя, в правильности или обоснованности ранее полученного заключения судебного эксперта по тем же вопросам. Цель повторной экспертизы - проверить исследования, произведенные при первоначальной экспертизе, и объяснить обнаружившиеся расхождения.

Комиссионная судебная экспертиза осуществляется несколькими экспертами одной специальности (профиля). Эксперты комиссии, которой поручено производство экспертизы, проводят совместно исследования, оценивают полученные результаты и формулируют выводы по поставленным вопросам.

Комплексная экспертиза осуществляется экспертами различных специальностей. При проведении комплексной экспертизы каждый эксперт проводит исследования в пределах своей компетенции.

Криминалисты считают, что при расследовании налоговых преступлений могут быть произведены следующие экспертизы:

1. Судебно-бухгалтерская экспертиза.

Отметим, что до настоящего времени имеются разногласия в толковании

термина "судебно-бухгалтерская экспертиза". Одни специалисты определяют судебно-бухгалтерскую экспертизу как процессуально - правовую форму применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным делам, другие - как исследование материала дела специалистом-бухгалтером и дача им в соответствии с его специальными знаниями заключения по поставленным следователем или судом вопросам, которые относятся к явлениям хозяйственной жизни, получившим отражение в бухгалтерском учете.

#### 2. Судебно-товароведческая экспертиза.

Данная экспертиза проводится с целью исследования продукции, решения вопросов о ее качестве, сортности и возможной стоимости.

#### 3. Криминалистическая экспертиза документов

Данный вид экспертизы включает почерковедческие, графические экспертизы, исследование машинописных и принтерных текстов, оттисков печатей и штампов.

#### 4. Комплексная (техническая и бухгалтерская) экспертиза

Эта экспертиза проводится для исследования соответствия конкретных компьютерных программ правилам ведения бухгалтерского учета и отчетности.

#### 5. Судебно-экономическая экспертиза

Данная экспертиза назначается, если необходимо использовать специальные познания в области экономической теории и практики (науки). Судебно-экономическая экспертиза, являясь самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания, использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к уголовному делу.

Судебный эксперт является субъектом уголовного процесса, дает заключение от своего имени на основании произведенных исследований в соответствии с его специальными знаниями, несет за данное им заключение личную ответственность, он вправе знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о представлении

дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения, присутствовать при производстве следственных и судебных действий, задавать допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету экспертизы.

Следует отметить, что в судебно-экономической экспертизе исследуются содержащиеся в доказательствах исходные данные, относящиеся к предмету экспертизы.

Предмет судебно-экономической экспертизы определяется потребностями правосудия в использовании специальных познаний в области экономической теории и практики для установления подлежащих доказыванию фактических обстоятельств, включая экономические признаки события, состава преступления, а также его последствия в сфере экономики.

Основными принципами судебно-экономических экспертиз являются:

- обязательный анализ фактов предпринимательской деятельности, который проводится с целью определения фактических результатов предпринимательской деятельности налогоплательщика, выявления недостоверных данных в предъявленной документации.

- объективность и полнота исследования вышеуказанных фактов, которые выражаются в исследовании всех имеющихся в материалах уголовного дела сведений, относящихся к предмету экспертизы, строгом соответствии выводов из исследования имеющимся сведениям.

- выстраивание логических взаимосвязей, заключающихся в определении причинно-следственной связи между распоряжением доходами, несоответствием сведений в документах, учете и отчетности фактам и результатам предпринимательской деятельности и материальными последствиями деяний для собственников доходов, извлекаемых из использования имущества и государства.

- установление наличия отрицательных материальных последствий, которые определяются в виде части доходов от продаж продукции (работ, услуг), доходов на капитал и доходов от продажи собственности, не использованных в соответствии с материальными интересами собственников

для осуществления деятельности организации и (или) не поступивших государству в виде налогов, поскольку размер нанесенного ущерба одним из последствий совершенного налогового преступления.

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

- имело ли место несоответствие первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности данной организации (декларации о доходах предпринимателя - физического лица) хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования? Если имело, то какое именно и каков механизм этого несоответствия?

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

- относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица или предпринимателя - физического лица) документы, которыми подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства?

К объектам экспертизы относятся отчетные документы (балансы с приложениями, декларации о доходах), содержащие недостоверные сведения о результатах предпринимательской деятельности, и иные документы, отражающие распорядительную деятельность собственника или его представителя в сфере экономики. Например, первичные распорядительные документы, содержащие недостоверные сведения о фактах предпринимательской деятельности. Такие документы относимы к предпринимательской деятельности исследуемого хозяйствующего субъекта и имеют необходимую доказательную силу в материалах уголовного дела.

Если уголовное дело возбуждено на основании акта документальной проверки соблюдения налогового законодательства, с помощью экспертизы устанавливается относимость и недостоверность документов как объектов

исследования, которыми подтверждены результаты проверки.

После производства исследований эксперт составляет письменное заключение и удостоверяет его своей подписью.

Заключение эксперта - это письменно оформленный вывод эксперта, в котором он на основании произведенного исследования и в соответствии со своими специальными познаниями дает мотивированные ответы на поставленные перед ним вопросы. Заключение эксперта должно состоять из вводной, исследовательской частей и выводов вводной части отражаются необходимые данные, требующиеся для признания процессуальной полноты заключения эксперта:

- подписка эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- время, место проведения и основания назначения экспертизы;
- данные об органе или лице, назначившем экспертизу;
- сведения об эксперте, если экспертиза производится в порядке выполнения должностных обязанностей;
- вопросы, поставленные перед экспертом, краткое изложение обстоятельств дела, сообщенных эксперту;
- лица, присутствовавшие при производстве экспертизы;
- описание объектов исследования;
- указание времени начала, производства и окончания экспертизы.

Исследовательская часть заключения представляет собой обоснование выводов и содержит:

- описание произведенных исследований с указанием примененных методов;
- ссылки на заключения других экспертов, использованные в качестве исходных данных;
- ссылки на проанализированные материалы дела;
- справочные данные;
- указание на участие эксперта в следственных действиях.

Выводы представляют собой оценку результатов исследования и ответы на поставленные вопросы и должны излагаться в сжатых, лаконичных формулировках.

Заключение судебного эксперта является доказательством по делу и оценивается лицом, производящим дознание, следователем, прокурором, судьей, судом, с точки зрения его обоснованности, достоверности, полноты, соблюдения установленных для производства экспертизы порядка и правил.

#### §4. Криминалистическое исследование документов

Как правило, налоговые преступления совершаются путем включения в налоговые декларации и бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах. Поэтому исследование документов является одним из важнейших направлений работы следователя по делам о налоговых преступлениях, так как именно документы выступают в качестве носителей информации о совершенном противоправном деянии.

При исследовании документов рекомендуется учитывать следующие особенности.

Изучая подписи в отчетно-финансовых документах, в первую очередь выясняют, нет ли в них признаков, указывающих на техническую подделку подписей:

- вдавленные штрихи на оборотной стороне листа,
- остатки копировальной бумаги,
- следы предварительной подготовки карандашом.

Признаками включения фамилий вымышленных лиц в документы (например, в платежные ведомости) могут явиться:

- высокая встречаемость фамилий, образованных от имен людей (Александров, Константинов, Николаев) или названий животных, птиц (Волков, Коровин, Сеницын, Соловьев и т.д.);

- варьирование одной и той же основы фамилии (Гаврилов, Гавриленко,

Гавриловский и т.п.);

- нарушение алфавитного порядка при перечислении фамилий;
- написание после каждой вымышленной фамилии инициалов в алфавитном порядке (Королев А.Б., Доронин В.Г., Дерюгин Д.Е. и пр.)<sup>32</sup>.

Зачастую подделыватели выполняют подписи различными по цвету красителями. При этом наблюдается упорядоченная разбивка подписей на группы. Возможны признаки, свидетельствующие об умышленном искажении почерка (тупые начала и окончания штрихов, извилистость штрихов и т.п.).

Искажая почерк, подделыватель может вводить в состав подписей вычурные, иногда причудливые конструкции, несвойственные нормальному письму, или усложненные варианты отдельных букв.

Исследование документов, подлинность которых вызывает сомнение, является основанием для назначения почерковедческой экспертизы.

Успех экспертизы во многом зависит от качества представляемых для сравнительного исследования образцов. Для криминалистической экспертизы рукописей в распоряжение эксперта следует представлять исследуемые (спорные документы, т.е. документы, исполнителей которых требуется установить) и образцы письма лиц, которые подозреваются в их исполнении. На экспертизу необходимо представлять сами исследуемые документы.

В качестве образцов письма нужно представлять только те рукописные документы, которые отвечают определенным требованиям, а именно:

- образец должен быть достоверным, т.е. действительно выполненным подозреваемым лицом;
- по содержанию, назначению и времени исполнения он должен быть наиболее близок к исследуемому документу;
- он должен быть полным, т.е. отражать почерк во всех его вариантах.

Образцы почерка подразделяют на свободные и экспериментальные.

Свободные образцы — это рукописные тексты, выполненные каким-либо лицом вне связи с проведением экспертизы.

---

<sup>32</sup>Расследование экономических преступлений: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Ю. Журавлева, В.И. Каныгина. – М.: ЦОКР МВД России, 2013.- С.211.

Экспериментальные образцы — это аналогичные тексты, которые исполнены подозреваемым специально для производства экспертного исследования.

Если почерковедческое исследование проводится в ходе оперативно-розыскной деятельности, то возможность получить экспериментальные образцы, естественно, ограничена. В качестве образцов для сравнительного исследования в таких случаях следует представить документы, выполненные подозреваемым при исполнении служебных обязанностей (различные ведомости, накладные, авансовые отчеты, листки по учету кадров, заявления и т.д.). Если имеется возможность, то в качестве свободных образцов нужно представлять 2-3 страницы рукописного текста<sup>33</sup>.

Вполне типичными объектами криминалистического исследования являются машинописные тексты. При этом имеется в виду, что каждой пишущей машинке присущ только ей свойственный комплекс общих и частных признаков, проявляющихся в напечатанном тексте. Общие признаки характеризуют конструктивные особенности машинки, технологию ее изготовления. По совокупности этих признаков (такowymi являются: шаг главного механизма, интервал между строками, комплект знаков, марка шрифта) можно установить систему и модель пишущей машинки. Частные признаки отражают особенности механизма (смещение отдельных знаков текста по вертикали и горизонтали, неполнота оттисков по вертикали, неравномерная интенсивность окраски оттисков, несовпадение линий оснований заглавных и строчных букв, непараллельность строк) и особенности шрифта, возникшие как в процессе изготовления литер, так и при эксплуатации машинки (искривление деталей рисунка, непропорциональное соотношение отдельных частей буквы, отсутствие засечек, точечные выбоины, образование «слепых» участков).

Критерием оценки частных признаков является их устойчивая повторяемость в тексте<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> Расследование экономических преступлений: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Ю. Журавлева, В.И. Каныгина. – М.: ЦОКР МВД России, 2013.- С.211.

<sup>34</sup> Сологуб Н.М. Налоговые преступления: Методика и тактика расследования. – М.: Инфра.

При осмотре машинописных документов следует обращать внимание на выраженность названных выше признаков, характеризующих конкретный экземпляр пишущей машинки. При этом могут быть обнаружены части текста, исполненные на другой машинке, что свидетельствует о внесении дописок в первоначальный текст. Этот факт устанавливается по различию общих и частных признаков, отобразившихся в основном тексте и в допечатке.

Иногда пишущую машинку используют для изготовления документов от имени другого юридического или иного физического лица. Сравнение документов по признакам пишущих машинок позволяет установить объекты, подлинность которых вызывает сомнение. В этих случаях назначается криминалистическая экспертиза машинописных документов, на разрешение которой могут быть поставлены вопросы:

- каковы система и модель пишущей машинки, на которой исполнен такой-то текст (например, доверенности на имя Иванова В.М. от 24.03.2000г);
- не исполнен ли данный текст на машинке такой-то (скажем, «Ятрань» №603916);
- на одной или разных машинках исполнен текст, представленной на исследование доверенности.

Если в тексте отобразились те или иные особенности печатавшего текст лица, то вопрос об этом также может быть поставлен эксперту.

В случае, когда в исполнении документа подозревается конкретное лицо, на экспертизу следует представить свободные и экспериментальные образцы машинописных документов, исполненные подозреваемым<sup>35</sup>.

Еще один распространенный вид криминалистического исследования - бланки документов. Правила изготовления таких бланков изложены в специальных инструкциях и (если говорить в общих чертах) предусматривают;

- зрительную равномерность выключки (интервалов между словами);
- одинаковые абзацные отступы;

- симметричное размещение текста;
- указание номера заказа и даты изготовления.

При этом не допускаются сбитые литеры, литеры других гарнитур и шрифтов, загрязнения от пробельных материалов. Нарушения этих правил ставят под сомнение подлинность бланка.

В целом поддельные бланки характеризуются нестандартным шрифтом, неровностью линий строки, неравномерностью интервалов между строками, словами и буквами, наличием в словах букв разных по размеру и графическому начертанию, заменой одних букв другими, наличием перевернутых знаков, отклонением букв от вертикали или неравномерный их наклон.

Для бланков, подделанных с помощью множительных аппаратов (типа «Ксерокс», «Кэнон», «Минольта» и др.), характерны следующие признаки:

- совпадение с подлинными бланками по содержанию, размещению частей документа;
- зернистая структура штрихов;
- наличие дефектов, свойственных репрографии (прерывистость тонких штрихов, неровность краев штрихов, загрязнения между штрихами и полями документа).

Перечисленные признаки могут быть установлены при осмотре бланка через 4-7 кратную лупу. В случае обнаружения таких признаков необходимо назначить криминалистическую экспертизу, на разрешение которой выносятся вопросы:

- изготовлен ли представленный бланк документа такого-то в соответствии с требованиями полиграфической технологии или является поддельным;
- каким способом изготовлен бланк документа;
- не изготовлен ли бланк на множительном аппарате или принтере ЭВМ;
- не изготовлен ли бланк на множительном аппарате таком-то (например, на «Ксероксе» №..., принадлежащем фирме).

Подготовка материалов для экспертизы бланков требует особой

тщательности и помощи специалистов в области технического исследования документов, особенно если необходимо идентифицировать оборудование, на котором был изготовлен бланк документа. В зависимости от ситуации, следует гласным или негласным путем изъять образцы печатной продукции, выполненные в тех же условиях, что и поддельный бланк.

Объем и последовательность сбора материалов для исследования во многом определяются характером решаемых задач. Чтобы определить, например, способ изготовления бланка, установить тип (модель) оборудования, на котором он изготовлен, констатировать общность происхождения объектов исследования, образцы не требуются. А для идентификации конкретного аппарата в распоряжение эксперта необходимо представлять выполненные на этом аппарате как свободные, так и экспериментальные образцы

Применительно к исследованию оттисков печатей (штампов) необходимо иметь в виду следующее<sup>36</sup>.

Подлинные печати и штампы изготавливаются в штемпельно-граверных мастерских по специальной технологии из каучука (предназначены для нанесения окрашенных оттисков) и металла (предназначены для нанесения рельефных оттисков). Перечень их признаков, которые могут быть выявлены при осмотре оттисков, включает:

- соответствие рисунка букв рисунку типографского шрифта;
- отсутствие в тексте грамматических ошибок;
- равномерность интервалов между буквами и словами;
- симметричность расположения фрагментов печати относительно ее основания;
- наличие геометрически правильных окружностей, образующих линии рамок, центр которых находится в одной точке;
- расположение продольных осей букв по направлению радиусов внешней окружности и др.

Несоответствие перечисленных признаков характеристикам

---

<sup>36</sup> Сологуб Н.М. Налоговые преступления: Методика и тактика расследования. – М.: Инфра. 2014.- С.109.

исследуемого оттиска свидетельствует о том, что для его получения использовалось самодельное клише. Для поддельных печатей, в частности, характерны:

- угловатость букв,
- неровность штрихов,
- неравномерные интервалы между буквами и словами,
- различная конфигурация и размеры одноименных букв,
- наличие зеркальных элементов,
- отсутствие радиальности в размещении букв,
- искривление линии строки,
- несимметричное размещение текста,
- наличие ошибок.

Встречаются также:

- расплывы красителя при слабо окрашенном изображении оттиска; нечеткие границы штрихов;

- различие в цвете люминесценции между участком документа, на котором расположен оттиск, и остальной его частью (при осмотре в ультрафиолетовом освещении); взъерошенность волокон бумаги и отсутствие глянца в оттиске.

Для осмотра оттисков печатей и штампов целесообразно применять 2-7 кратную лупу и портативный ультрафиолетовый осветитель.

При назначении криминалистической экспертизы на разрешение могут быть поставлены такие вопросы:

- нанесен ли оттиск печати на документе таком-то (например, на платежном поручении №...) печатью (указывают наименование учреждения) или оттиск воспроизведен с поддельного клише;

- не нерекопирован ли оттиск печати на представленном документе с иного подлинного оттиска?

В распоряжение эксперта направляют спорный документ и образцы подлинных печатей.

Образцы оттисков должны быть сделаны на белой плотной бумаге красителем, равномерно нанесенным на печать или штамп при помощи штемпельной подушки. Для экспертизы представляется несколько образцов, оттиснутых с разной степенью нажима. Помимо полученных таким путем специальных образцов на экспертизу весьма желательно направлять и оттиски соответствующих печатей на документах, составленных в то же время, что и сомнительный документ. В некоторых случаях (связанных с давностью изготовления документа, а также при небрежном хранении печати либо штампа) представление таких оттисков обязательно.

Чтобы установить факты частичной подделки документа путем дописки, подчистки или травления, назначают криминалистическую экспертизу документов. На разрешение эксперта обычно ставят такие вопросы:

- имеются ли в представленном эксперту документе изменения первоначального содержания, если имеются, то каким способом они произведены;

- каково первоначальное содержание представленного документа.

Для проведения экспертизы представляется документ, подлинность которого вызывает сомнение. Как правило, образцы для сравнения в этих случаях не требуются.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе проведённого исследования, исходя из его цели и в соответствии с поставленными задачами, были сформулированы следующие выводы.

Формирование криминалистической методики как раздела науки комплексов методических рекомендаций и частных криминалистических методик, предназначенных для использования в борьбе с преступностью, происходило на основе изучения и обобщения следственной практики. Следственная практика – это и источник методических рекомендаций, и критерий их истинности, эффективности.

Криминалистическая методика расследования налоговых преступлений – это разработанная на основе изучения следственной практики, способов преступлений и механизма образования следов, система рекомендаций о криминалистической классификации преступлений, организации начального и последующих этапов расследования, а также об особенностях применения тактических приемов и научных средств в целях эффективного расследования.

Изучение следователем преступления, которое он должен расследовать, имеет чисто практические цели. Цель следователя — обнаружить признаки преступления, распознать по ним способ его совершения и сокрытия, и отправляясь от последнего, выявить всю совокупность доказательств по делу, применив для этого как подсказанные опытом, так и рекомендуемые наукой методы и средства. Между тем, учитывая, что в настоящий момент достаточно мало разработанных наукой методических рекомендаций по расследованию налоговых преступлений, большое значение для эффективного расследования данной категории уголовных дел приобретает изучение следователем коллективной практики расследования налоговых преступлений путем различных форм обмена опытом, ознакомление с информационным материалом и т. п.

Анализ и обобщение следственной практики по делам, возбужденным по фактам уклонения от уплаты налогов производимый в следственных

подразделениях, а также научные исследования, проводимые на полученном эмпирическом материале, приведут к формированию столь необходимой криминалистической методики расследования налоговых преступлений, которое будет происходить в жестких рамках требований законности и нравственности.

Следственная практика только в совокупности с научными исследованиями образует исчерпывающий перечень источников криминалистических методик-рекомендаций.

Подводя итоги проделанной работы, можно сделать вывод о том, что анализ следственной практики по делам, возбужденным по фактам уклонения от уплаты налогов, свидетельствует о серьезных затруднениях, которые возникают в системе ОВД. Это объясняется не только недостаточно глубокими знаниями следователей положений налогового законодательства из-за его объемности и нестабильности, слабым взаимодействием органов полиции с налоговыми органами, но, прежде всего, отсутствием необходимого опыта и пособий по криминалистической методике расследования налоговых преступлений, иной специальной литературы, которая содержала бы в себе методические рекомендации по расследованию налоговых преступлений.

В связи с этим предложенные в работе описание криминалистической характеристики налоговых преступлений, исходных следственных ситуаций и алгоритмов их разрешения на стадии доследственной проверки, рекомендации по тактике проведения выемки, обыска, осмотра, допроса, проверки показаний на месте, очной ставки и использованию специальных знаний сведущих лиц применительно к производству по делам о налоговых преступлениях, могут быть полезны оперативным работникам и следователям органов внутренних дел в практической деятельности по борьбе с рассматриваемым видом посягательств и будут способствовать повышению эффективности их деятельности.

При расследовании этой категории преступлений иногда не учитывается их общественная опасность, не всегда принимаются меры, направленные на своевременное и обоснованное привлечение виновных к уголовной

ответственности. Проблемы расследования данного вида преступлений нельзя оставить без внимания, поскольку преступление, уже само по себе, является общественно опасным деянием и причиняет наиболее существенный, по сравнению с другими правонарушениями, вред охраняемым общественным отношениям.

Конечно, сложно раскрыть и даже хотя бы обозначить все проблемы расследования налоговых преступлений. Представляется, что путями разрешения этих проблем могут быть следующие:

- реформа законодательства,
- реструктуризация правоохранительных и контрольных органов,
- профессиональный отбор и профессиональная подготовка работников отделов по расследованию экономических преступлений,
- разработка информационного обеспечения о современных способах совершения налоговых преступлений и возможностях их расследования.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

## Законодательные и иные нормативные правовые акты, другие официальные документы

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 года (принят на всенародном голосовании 12.12.1993)// Российская газета.- 1993.- 25 декабря.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 25.04.2017)// Российская газета.- 1998.- 08 июня.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 25.04.2017)// Парламентская газета.- 2000.- 10 августа.
4. "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 25.04.2017)// Российская газета.- 1996.- 25 июня.
5. "Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации" от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 25.04.2017)// Парламентская газета.- 2001.- 22 декабря.
6. Федеральный закон "Об оперативно-розыскной деятельности" от 12.08.1995 N 144-ФЗ (ред. от 27.04.2017)// Российская газета.- 1995.- 18 августа.
7. ППВС РФ № 64 от 28 декабря 2006 г. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления// Российская газета.- 2006.- 31 декабря.
8. Приказ МВД России от 31 августа 1993 г № 400 «О формировании и ведении оперативно-справочных, розыскных, криминалистических учетов, экспертно-криминалистических коллекций и картотек органов внутренних дел Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс
9. Приказ СК России от 11.10.2012 № 72 «Об организации приема, регистрации и проверки сообщений о преступлении в следственных органах (следственных подразделениях) системы Следственного комитета Российской Федерации» (вместе с «Инструкцией об организации приема, регистрации и проверки сообщений о преступлении в следственных органах (следственных

подразделениях) системы Следственного комитета Российской Федерации») // Российская газета. 06.03.2013. № 48.

10. Приказ МВД России от 29.08.2014 N 736 "Об утверждении Инструкции о порядке приема, регистрации и разрешения в территориальных органах Министерства внутренних дел Российской Федерации заявлений и сообщений о преступлениях, об административных правонарушениях, о происшествиях" (Зарегистрировано в Минюсте России 06.11.2014 N 34570)// "Российская газета", N 260, 14.11.2014

#### Учебная и специальная литература

1. Бадаев А. Е. Налоговая преступность — слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. — 2013. — № 3. — С. 23.

2. Белкин Р.С. Курс криминалистики: Учебное пособие для вузов. 3-е изд., доп. — М., 2014.- 471 с.

3. Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. Дисс... канд. юр. наук. М., 2014., С. 92-94; Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (По материалам России, Белоруссии, Литвы и Польши). Дисс... канд. юр. наук. М., 2014. С. 23.

4. Елисеева И.И., Щирина А.Н., Капралова Е.Б. Определение объема теневой деятельности на основе макроэкономических показателей // Вопросы статистики. 2014. № 4. С. 21.

5. Изучение личности подозреваемого (обвиняемого) в процессе расследования преступлений: Аксенов Р.Г., Аксенова Л.Ю., Бондарева М.В. — Омск, 2013.- 188 с.

6. Козлов В.А. Значение криминалистической характеристики налоговых преступлений для их раскрытия и расследования федеральными органами налоговой полиции / Черные дыры в Российском Законодательстве № 2. 2011. С.67.

7. Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики

налоговых преступлений // Российский следователь. 2013. №2.- 33-37 с.

8. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (ред. А.П. Рыжаков). -8-е изд., перераб. - Система ГАРАНТ, 2012.- 305 с.

9. Криминалистика / Под. Ред. В.А. Образцова./ М., 2000.- 339 с.

10. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики. С. 245-246.

11. Криминалистика: учебник / под ред. Н.П. Яблокова, - 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма : Инфра –М, 2010.- 781 с.

12. Криминалистика: учебник для студентов вузов / под ред. А.Ф. Волынского, В.П. Лаврова. -2-е изд., 2013.- 615 с.

13. Криминалистика: Учебник. – 2-е изд. под ред. Балашова Д.Н., Балашова Н.М., Маликова С.В. – М.: ИНФРА – М, 2012.- 503 с.

14. Курс криминалистики: Т-3. Криминалистическая методика расследования преступлений в сфере экономики, взяточничества и компьютерных преступлений / Под ред. О.Н. Коршуновой, А.А. Степанова СПб., 2004.- 837 с.

15. Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. – М., 2000.- 351 с.

16. Методика расследования налоговых преступлений: Учебное пособие /Под общ. ред. проф. А.А. Кузнецова. –М.: ЦОКР МВД России, 2007.- 92 с.

17. Основы квалификации преступлений: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Проспект, 2012. – 80 с.

18. Поддубная О.А. Расследование преступлений на первоначальном этапе (уголовно-процессуальные и организационные вопросы): Автореф. дис... канд. юрид. наук. – М., 2002.- 188 с.

19. Расследование экономических преступлений: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Ю. Журавлева, В.И. Каныгина. – М.: ЦОКР МВД России, 2013.- 376 с.

20. Сердюков А.Э. Особый акцент сделан на улучшении качества контрольной работы налоговых органов / А.Э. Сердюков // Российский налоговый курьер. 2012. № 13. С. 8-11.

21. Сологуб Н.М. Налоговые преступления: Methodика и тактика расследования. – М.: Инфра. 2014.- 166 с.

22. Чельшева О.В., Феськов М.В., Расследование налоговых преступлений. – СПб: Питер, 2014.- 282 с.

23. Экономические и финансовые преступления: 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010.- 515 с.

#### Интернет-ресурсы

24. Российский налоговый портал: [www.taxpravo.ru](http://www.taxpravo.ru). 05.02.2017

25. Статистические данные с официального сайта Генеральной Прокуратуры Российской Федерации// [genproc.gov.ru](http://genproc.gov.ru)