

**АВТОНОМНАЯ НЕКОММЕРЧЕСКАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«РОССИЙСКИЙ НОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

*На правах рукописи*



**Ефимова Виктория Викторовна**

**РАССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ СХЕМ  
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

**Специальность 5.1.4 – уголовно-правовые науки  
(юридические науки)**

**Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук**

**Научный руководитель:  
Кучин Олег Стасьевич  
доктор юридических наук, профессор**

**Москва – 2023**

**СОДЕРЖАНИЕ**

|   |            |
|---|------------|
| <b>Введение.....</b>  | <b>3</b>   |
| <b>Глава 1. Концептуальные положения криминалистической методики расследования современных схем налоговых преступлений .....</b>              | <b>25</b>  |
| § 1. Криминалистическое определение и классификация современных схем налоговых преступлений .....   | 25         |
| § 2. Криминалистическая характеристика схем налоговых преступлений.....   | 49         |
| § 3. Применение методов криминалистического анализа налоговых преступлений.....   | 61         |
| <b>Глава 2. Особенности расследования современных схем налоговых преступлений .....</b>   | <b>83</b>  |
| § 1. Особенности этапов расследования налогового преступления с учетом данных о его схеме.....  | 83         |
| § 2. Современное информационное обеспечение расследования налоговых преступлений.....   | 103        |
| § 3. Особенности тактики производства отдельных следственных действий при расследовании схем налоговых преступлений .....                     | 122        |
| § 4. Использование результатов оперативно-розыскной деятельности и финансовых расследований по уголовным делам о налоговых преступлениях..... | 145        |
| <b>Глава 3. Использование следователем специальных знаний при расследовании схем налоговых преступлений .....</b>                             | <b>163</b> |
| § 1. Проблемы взаимодействия следователя со специалистами при расследовании схем налоговых преступлений и методы их разрешения....            | 163        |
| § 2. Современное экспертное обеспечение расследования схем налоговых преступлений .....   | 186        |
| <b>Заключение.....</b>  | <b>208</b> |
| <b>Список использованных источников и литературы.....</b>   | <b>219</b> |
| <b>Приложения.....</b>  | <b>264</b> |

## Введение

**Актуальность темы исследования.** В условиях современной экономической обстановки налоговые доходы способны компенсировать внешнее макроэкономическое давление на государство при существенном снижении латентности преступности в налоговой сфере, а также за счет повышения качества раскрытия и расследования налоговых преступлений.

Налоговое законодательство – инструмент балансировки интересов бизнеса и государства. В выступлениях Президента Российской Федерации В.В. Путина в 2021 году отмечается, что злоупотребления со стороны субъектов предпринимательской деятельности своими правами в распределении прибыли могут стать причиной возможной донастройки налогового законодательства. В таких условиях очевидным шагом в достижении декларированных Президентом задач стало принятие национальной программы «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», ориентированной на повышение собираемости налоговых платежей, в том числе путем выявления сокрытой налоговой базы, с использованием правоохранительных механизмов.

Защита прав и законных интересов государства путем возмещения ущерба, причиненного в результате совершения налоговых преступлений, становится одной из приоритетных задач правоохранительных органов. Определяя стратегические направления работы органов Следственного комитета Российской Федерации (далее – СК РФ) Глава ведомства А. И. Бастрыкин неоднократно отмечал, что органы СК РФ не нацелены на применение уголовных наказаний к нарушителям налогового законодательства, а ставят перед собой первоочередную задачу – обеспечить возмещение ущерба. Постановка такой задачи вполне оправданна, поскольку число налоговых преступлений остается высоким, как и размер ущерба,

причиненного бюджету. Бюджет страны теряет более 58 млрд рублей ежегодно в этой сфере. Последние пять лет стабильно возмещается только половина от всей установленной недоимки, а мошенники придумывают постоянно новые схемы ухода от налогообложения.

Проведенное исследование подтверждает выводы о масштабности налоговой преступности, несмотря на количественное снижение поступающих сообщений о налоговых преступлениях. По данным ГИАЦ МВД России в период с 2016 по 2022 г. число выявленных в стране налоговых преступлений сократилось более чем в 4 раза (в 2016 г. выявлено 9239 преступлений; в 2017 г. – 8654; в 2018 г. – 7630; в 2019 г. – 4503; в 2020 г. – 4872; в 2021 г. – 2558, в 2022 г. – 2072), что обусловлено не ростом уровня правовой сознательности налогоплательщиков, а увеличением в 3 раза криминального размера ущерба по налоговым преступлениям и предоставлением в 2022 г. исключительного права направления материалов о налоговых преступлениях в СК РФ только налоговым органам. Приведенные статистические данные коррелируют с данными о количестве расследованных уголовных дел указанной категории, которые тоже демонстрируют снижение: в 2016 г. было расследовано 4001 дело; в 2017 г. – 3760; в 2018 г. – 32071; в 2019 г. – 3397; в 2020 г. – 2585; в 2021 г. – 2136; в 2022 г. – 1423. Эти показатели фиксируются на фоне значительного, более чем в 4,9 раза, снижения числа проводимых налоговыми органами мероприятий налогового контроля (с 29 393 в 2016 г. до 5914 в 2022 г.).

Имеющиеся негативные тенденции нашли отражение в прогнозах увеличения риска непоступления налоговых доходов в бюджет РФ на ближайшие финансовые годы. В период 2022–2023 гг. ожидаемый размер непоступления в федеральный бюджет налоговых доходов составил в 2022 г. 70 млрд руб., в 2023 г. – 99,6 млрд руб. на фоне сохранения тенденции к

снижению количества субъектов предпринимательской деятельности (с 6 039 216 в 2018 г. до 5 991 349 в 2023 г., т. е. на 1 %). Прогнозируемое ежегодное снижение прогнозируемых налоговых доходов бюджета (не менее чем на 5 % ежегодно) свидетельствует о росте числа налоговых преступлений.

По данным статистики Верховного суда РФ доля постановленных судами приговоров по уголовным делам указанной категории остается незначительной и за период с 2015 по 2022 г. не превышает 15,3 % (в 2015 г. – 5 %, в 2016 г. – 5,4 %, в 2017 г. – 5,3 %, в 2018 г. – 6,1 %, в 2019 г. – 9,2 %, в 2020 г. – 8,2 %, в 2021 г. – 10,3 %, в 2022 г. – 15,3 %) <sup>1</sup> в отсутствие существенного роста показателя возмещения ущерба, что связано с недостатками частной криминалистической методики расследования налоговых преступлений и практики ее применения, снижающими эффективность противодействия налоговой преступности.

Совершенствование механизмов совершения налоговых преступлений, сокрытия следов их совершения, сложность применяемых преступных схем недобросовестными налогоплательщиками актуализируют необходимость повышения уровня профессионализма субъектов органов предварительного следствия, формируя потребность в дальнейшем исследовании отдельных аспектов криминалистической теории расследования налоговых преступлений, результаты которого могли бы способствовать систематизации и совершенствованию действующих криминалистических методик, формированию предложений по выбору и использованию надлежащего инструментария для выполнения следственных задач.

**Степень научной разработанности темы диссертационного исследования.** Уголовно-правовые и криминологические аспекты налоговых

---

<sup>1</sup> Судебная статистика РФ. [Электронный ресурс] // URL: <https://sudstat.ru/> (дата обращения: 12.02.2023).

преступлений рассматривались такими учеными, как: М. И. Середа, И. Н. Соловьев, М. В. Талан, Н. Р. Тупанчески, П. С. Яни; криминалистические – И. В. Александровым, Р. Г. Аксеновым, В. А. Козловым, И. И. Кучеровым, В. Д. Ларичевым, В. М. Прошиным, И. В. Пальцевой, И. Н. Соловьевым, Л. Г. Шапиро и др. Безусловный интерес представляют исследования Г. А. Агаркова о проблемах неуплаты налога в экономическом аспекте.

В научном плане серьезные аспекты расследования налоговых преступлений раскрыты в ряде докторских диссертационных и комплексных монографических исследованиях, в частности: Н. Р. Тупанчески «Уклонение от уплаты налогов: компаративный анализ» (2002 г.); Л. П. Климович «Теоретико-прикладные основы судебно-экономических экспертиз» (2004 г.), В. А. Козлова «Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений» (2006 г.); Л. Г. Шапиро «Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности» (2008 г.); В. М. Прошина «Теория и практика расследования налоговых преступлений» (2019 г.), И. В. Александрова «Налоговые преступления: расследование» (2021 г.), а также кандидатские научные исследования В. В. Карякина «Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях» (2004 г.); А. А. Юдинцева «Использование экономической информации при выявлении и расследовании преступлений в сфере налоговых правоотношений» (2005 г.); Д. П. Чипуры «Использование специальных экономических знаний в досудебном производстве по уголовным делам» (2007 г.); С. С. Домовец «Особенности расследования уклонения от уплаты налогов строительными организациями» (2008 г.); Д. Г. Сагайдака «Особенности первоначального этапа расследования уклонения от уплаты налогов или сборов» (2008 г.); Ю. А. Минасова «Выявление и

собираение доказательств на стадии возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налогов или сборов и сокрытия объектов налогообложения» (2011 г.); Д. С. Свашенко «Планирование расследования налоговых преступлений» (2016 г.).

Несмотря на научную разработанность многих аспектов расследования налоговых преступлений, следует отметить, что трансформация механизма налоговых преступлений в современных условиях обуславливает необходимость проведения новых исследований, соответствующих современной практике правоприменения в этой сфере. Коллизии и пробелы в налоговом, уголовном, уголовно-процессуальном законодательстве по вопросам налоговых отношений, разнообразие способов сокрытия следов налоговых преступлений ставят перед исследователями задачу разработки частных криминалистических методик расследования налоговых преступлений, решению которых посвящена настоящая работа.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, возникающие в связи с совершением преступлений в налоговой сфере, и криминалистическая деятельность следственных и правоохранительных органов, связанная с выявлением, раскрытием и расследованием налоговых преступлений.

**Предметом диссертационного исследования** выступают нормативные правовые акты, регулирующие сферу налоговых преступлений, закономерности их механизма и слеодообразования, а также правовые механизмы правоохранительной деятельности, и практика реализации соответствующими органами законодательства в этой сфере.

**Цель диссертационного исследования** заключается в том, чтобы на основе выявления современных особенностей совершения налоговых преступлений разработать новое научно-прикладное знание относительно

частной криминалистической методики их расследования в интересах повышения его эффективности.

Реализация цели осуществляется с помощью решения следующих **задач:**

– сформулировать авторскую дефиницию правовой категории «схема налогового преступления», выделить этапы ее анализа;

– исследовать криминалистическую характеристику схемы налогового преступления, определить основные элементы в ее структуре; классифицировать схемы налоговых преступлений;

– сформулировать понятие криминалистического анализа схемы налогового преступления и элементы его содержания; вычленить конкретные методы анализа при расследовании налоговых преступлений;

– рассмотреть систему организационных, тактических и ситуационных особенностей, характерных для отдельных этапов расследования налоговых преступлений, составить конкретные предложения по их расследованию на отдельных этапах с учетом преступной налоговой схемы;

– сформулировать практические предложения по повышению эффективности следственной работы, в том числе возможности информационного обеспечения обнаружения криминалистически значимой информации, и выявления на основе ее анализа схемы налогового преступления;

– с учетом особенностей следственных ситуаций при расследовании преступлений налоговой группы разработать конкретные предложения по тактике их расследования с учетом данных о его схеме;

– исследовать организационные и тактические аспекты взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками, органами, проводящими финансовые расследования; подготовить практические предложения по



преодолению правовых коллизий, препятствующих использованию результатов ОРД и финансовых расследований в уголовном деле;

– диагностировать проблемы применения специальных знаний в процессе расследования схем налоговых преступлений, выработать предложения по преодолению неопределенности функционирования указанного института;

– сформулировать предложения в сфере взаимодействия следователя с экспертом в процессе расследования налоговых преступлений, предложить способы их нивелирования.

**Методологическую основу исследования** составили диалектико-материалистический метод философии, а также общенаучные методы в совокупности с частными, прошедшие апробацию в уголовно-правовой и криминалистической науках. При исследовании типовой информационной модели налогового преступления, ее характеристик использовались системные методы: системно-функциональный и системно-структурный, а при исследовании схем налоговых преступлений, их обобщении и классификации – формально-логические методы: анализ и синтез, индукция и дедукция. Статистический метод применялся для анализа материалов следственной и судебной практики, сравнительно-правовой – в ходе изучения правовых коллизий. В отдельных аспектах исследования использовались методы экспертных оценок, моделирования. Программный метод применялся при исследовании криминальных схем и существующих криминалистических методик выявления и расследования налоговых преступлений. Использование метода анкетирования позволило диагностировать недостатки следственной работы и способствовало формулированию конкретных предложений по ее оптимизации.

**Исследование базируется на нормах** Конституции Российской Федерации, нормах уголовно-процессуального, уголовного, налогового и гражданского законодательства, подзаконных актах, включая акты правоохранительных и контрольных органов: СК РФ, Генеральной прокуратуры РФ, Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России), министерств и ведомств. Помимо этого, использовались акты высших судебных органов – Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, судебная арбитражная и уголовная практика рассмотрения налоговых споров и уголовных дел налоговой категории.

**Теоретической основой исследования** послужили научные работы известных ученых: Г. А. Агаркова, Т. В. Аверьяновой, Р. Г. Аксенова, И. В. Александрова, Д. М. Балашова, О. Я. Баева, А. И. Бастрыкина, В. П. Бахина, Р. С. Белкина, А. Н. Васильева, А. И. Винберга, И. А. Возгина, В. К. Гавло, Б. Я. Гаврилова, Ю. П. Гармаева, М. С. Гринберга, В. И. Громова, Г. А. Густова, Л. Я. Драпкина, О. А. Зайцева, К. Н. Ивенина, Е. П. Ищенко, Л. П. Климовича, В. А. Козлова, В. Я. Колдина, А. М. Колесниченко, М. А. Краснова, О. С. Кучина, И. И. Кучерова, В. Д. Ларичева, И. М. Лузгина, И. М. Мацкевича, Н. П. Майлис, В. А. Образцова, Э. И. Оржинской, В. М. Прошина, А. А. Савицкого, М. И. Середы, И. Н. Соловьева, А. Н. Халикова, С. В. Харченко, О. В. Чельшевой, Л. Г. Шапиро, А. Ю. Шумилова, П. С. Яни, С. А. Ялышева и других. Обоснование и развитие положений диссертации базировалось на научных исследованиях по проблемам криминалистики, уголовного, гражданского, налогового права, уголовного и арбитражного процесса, оперативно-розыскной и судебно-экспертной деятельности.

**Эмпирическая основа исследования** состоит из данных, полученных в процессе изучения и анализа 255 уголовных дел и 441 материала проверок о налоговых преступлениях, расследованных и проведенных следователями

территориальных органов СК РФ и рассмотренных судами общей юрисдикции, статистических данных ГИАЦ МВД России об указанном виде преступления за период 2015–2022 гг., СК РФ, статистических показателей работы ФНС России и ее территориальных органов по контрольной работе, а также результатов анкетирования 160 сотрудников СК России, МВД России, экспертов, осуществляющих деятельность на территории Сибирского федерального округа, Ленинградской, Сахалинской областей, Приморского, Хабаровского краев, республик Бурятия, Башкортостан.

Кроме того, использован 16-летний личный практический следственный опыт автора настоящей диссертации.

**Научная новизна исследования** определяется тем, что автором на основании имеющихся исследований и результатов практической деятельности проведена комплексная научно-практическая работа, ориентированная на совершенствование методики расследования налоговых преступлений с использованием новых схем их совершения, новелл в законодательстве о преступлениях данной категории, что обусловило необходимость разработки собственных новых частных методик, способствующих качественному и оперативному выявлению и расследованию налоговых преступлений, и на этой основе формулирование рекомендаций для практической деятельности.

Результаты научного исследования, подтвержденные материалами следственной и судебной практики, позволили сделать вывод о том, что с криминалистических позиций налоговые преступления представляют собой криминальные схемы преступных действий, которые возможно разделить на несколько блоков. При этом не каждый из них, будучи составным элементом объективной стороны налогового правонарушения и входя в конструкцию преступной налоговой схемы, является элементом состава преступления.

Указанное позволяет выдвинуть гипотезу о возможности применения термина «расследование» в отношении схемы преступления в широком смысле как особого вида социальной деятельности специальных субъектов (следователя или лица, производящего дознание), осуществляемой с участием иных лиц в порядке, установленном уголовно-процессуальным законом, по собиранию, исследованию, оценке доказательств и использованию их с целью установления истины. При этом такая деятельность отвечает условиям и признакам расследования.

Изучение следственной, судебной и экспертной практики, результатов анкетирования должностных лиц, осуществляющих практическую деятельность в расследовании налоговых преступлений, теоретических положений криминалистики и других наук позволило:

- дополнить механизм налогового преступления правовой категорией, новым элементом - «схема налогового преступления», сформулировать ее дефиницию и определить этапы ее структурного анализа, предложить криминалистическую классификацию схем налоговых преступлений, базирующуюся на критерии реальности;

- выработать авторское криминалистическое определение налогового преступления, разработать классификацию налоговых преступлений с учетом особенностей их схем;

- установить элементы криминалистической характеристики схемы налогового преступления, устойчивые корреляционные связи между ее элементами в системе механизма налогового преступления, систематизировать их;

- предложить авторское определение метода криминалистического анализа схемы налогового преступления, определить конкретные методы

анализа, повышающие эффективность расследования налоговых преступлений;

- выделить индивидуальные черты налоговых преступлений, обуславливающие возникновение типичных следственных ситуаций, предложить базовые следственные и процессуальные мероприятия, их вариативность с учетом схемы преступления;

- разработать автоматизированный программный комплекс «Программа эффективной оценки сетевых характеристик преступления на этапе предварительного следствия», способствующий диагностике преступной налоговой схемы;

- уточнить и дополнить практические рекомендации по расследованию налоговых преступлений на первоначальном этапе, а также рекомендации по применению обеспечительных мер к возмещению ущерба, причиненного налоговыми преступлениями;

- определить эффективные формы взаимодействия следователя с органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность и финансовые расследования, при диагностике преступных налоговых схем и доказывании налогового преступления;

- уточнить имеющиеся и предложить новые криминалистические рекомендации по использованию специальных знаний при расследовании налоговых преступлений; диагностировать типичные проблемы взаимодействия следователя и эксперта, предложить способы их нивелирования.

Научная новизна результатов исследований нашла отражение в положениях, выносимых на защиту.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

1. Разработана дефиниция криминалистической схемы налогового преступления, под которой понимается совокупность действий (бездействие) налогоплательщика и аффилированных с ним лиц по подготовке к отражению в его бухгалтерском и налоговом учетах в виде следов преступления данных о событиях его финансово-хозяйственной деятельности, лишенных законной деловой цели, приводящих к общественно опасным последствиям в виде ущерба государству в форме неуплаченных налогов (сборов) и характеризующихся стремлением субъекта к их безусловному наступлению при наличии риска неблагоприятных для него последствий в виде упущенной криминальной выгоды и риска привлечения его к уголовной ответственности, снижение которых не связано с применением субъектом предусмотренных законом способов налоговой оптимизации, а также действий по сокрытию следов преступления путем создания видимости реальности таких событий. Аргументирована необходимость включения ее в механизм налогового преступления в качестве структурного элемента. Предложено использовать в качестве индикатора диагностики схемы налогового преступления критерий «незаконная налоговая оптимизация», которая имеет место в случае несоответствия: действительного содержания сделки, отраженной в учете, ее юридической форме; целей сделки требованиям закона о наступлении характерных для нее последствий гражданско-правового характера.

Предложена криминалистическая классификация схем налоговых преступлений, в основу которой положен критерий реальности: деятельности самого налогоплательщика и конкретных его сделок; соответствия налогооблагаемой деятельности льготным налоговым условиям; гражданско-правовых отношений, отраженных в учете налогоплательщика; условий совершения сделок, а также этапы структурного анализа схемы налогового преступления: сбор аналитической информации о налогоплательщике, его

бенефициарах; анализ сделок, не отвечающих экономической целесообразности, с позиции влияния на налогооблагаемую базу; установление экономического инструментария, использованного для реализации преступной схемы; определение ущерба от ее применения; установление круга субъектов налогового преступления.

2. Установлены современные элементы криминалистической характеристики схемы налогового преступления: характеристика налогоплательщика, включая данные о виде его финансово-хозяйственной деятельности, особенностях бухгалтерского и налогового учета, системе налогообложения; вид налога (сбора, взноса) и связанного с ним объекта налогообложения (его правовая характеристика); характеристика сомнительной операции (с позиции отсутствия законной деловой цели); виды действий налогоплательщика и иных субъектов, вовлеченных в схему, по искажению данных учета с учетом их роли в ее реализации (подготовка фиктивных документов; отражение фиктивных данных в учете; сокрытие следов преступления путем создания видимости реальности фиктивных событий финансово-хозяйственной деятельности).

Выявлены и систематизированы устойчивые корреляционные связи между указанными элементами схемы налогового преступления в системе механизма налогового преступления:

- система налогообложения-реальность субъекта налогообложения, характерные для схемы налогового преступления по типу организации бизнеса с вовлечением в нее субъектов, не отвечающих критериям реальных налогоплательщиков;

- способ организации ведения бухгалтерского учета и производственного процесса - структура бизнеса по типу дробления на подконтрольные элементы, характерные для схемы налогового преступления

по типу дробления бизнеса, результатом реализации которой является незаконная налоговая оптимизация деятельности всех субъектов схемы;

- частота операций между субъектами - фиктивность операций, отраженных в учете организаций, характерная при реализации преступных налоговых схем, сопряженных с отражением в учете налогоплательщика сведений о нереальных сделках;

- применение системы взаимных расчетов между субъектами, заимствований - фиктивность взаимоотношений между субъектами, характерная для схемы налоговых преступлений, в реализацию которой вовлекаются аффилированные с налогоплательщиком субъекты, сделки с которыми носят фиктивный характер и преследуют цель обеспечения оборота взаимного финансирования посредством займов, прощения долга, цессии.

3. Выработано авторское определение метода криминалистического анализа схемы налогового преступления, под которым понимается основанная на системном подходе совокупность приемов и операций практического и теоретического исследования схемы налогового преступления как элемента преступной деятельности, суть которого состоит в расчленении объекта исследования (схемы налогового преступления) на отдельные части, изучаемые как части единого целого во взаимодействии, характерными особенностями которого выступают: использование системы информации в виде отражений элементов схемы преступления в следовой картине налогового преступления (данных налогового и бухгалтерского учетов); исследование причин изменений в элементах налогообложения в результате применения преступной схемы, повлекших необоснованную налоговую выгоду; выявление и исследование связей между ними. Предложены конкретные методы анализа схемы налогового преступления: метод индикаторов, матрица связей, схема потоков данных, изучение архивных дел.



Выработано криминалистическое определение налогового преступления, под которым следует понимать общественно опасное деяние (действие, бездействие), нарушающее установленный законом порядок уплаты и взыскания налогов (сборов, взносов), оставляющее материальные следы в налоговых, бухгалтерских и иных финансовых документах налогоплательщика, свидетельствующие об осознании субъектом, ответственным за исполнение обязанности по исчислению и уплате обязательных платежей в бюджет с деятельности налогоплательщика, преступности своих действий, повлекших получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, сопряженной с неисполнением обязанности по уплате налогов (сборов) в бюджет и причинением ущерба государственным интересам в виде убытков бюджету РФ в размере не ниже предусмотренного УК РФ.

Предложена криминалистическая классификация налоговых преступлений на основе базовых их признаков: вида неуплаченного налога; вида налогоплательщика и отдельных его характеристик; объекта налогообложения, подвергнутого искажению; вида действий (бездействия), повлекших получение необоснованной налоговой выгоды, не исчисление и неуплату налогов; характера первичных данных о преступлении.

4. Определены криминалистические индивидуальные черты налоговых преступлений, обуславливающие возникновение типичных следственных ситуаций, характерных для различных этапов расследования: разнообразие применяемых способов их совершения в сочетании с методами имитации реальности экономических событий; маскировка преступления путем фальсификации документов бухгалтерского и налогового учетов; давность события преступления.

Предложена типовая криминалистическая программа действий следователя, базирующаяся на элементах криминалистической типовой информационной модели налогового преступления: закрепление информации, установленной в рамках мероприятий налогового контроля; аналитика правовой налоговой базы; отработка версии налогоплательщика по поводу доначисленных налоговых обязательств; назначение экспертных исследований; принятие обеспечительных мер к возмещению ущерба, причиненного преступлением. Указанная программа дополнена перечнем базовых следственных и процессуальных мероприятий в рамках каждого блока, предложена их вариативность в зависимости от следственной ситуации и стоящей перед субъектом расследования задачи на определенном этапе расследования.

5. Выделены основные направления информационного обеспечения поисковой деятельности следователя при расследовании налоговых преступлений: получение информации о налогоплательщике и причастных к его деятельности лицах; оперативное информационное взаимодействие правоохранительных и контролирующих органов в целях решения возложенных на них задач по выявлению и расследованию налогового преступления; создание информационных условий для выбора эффективной методики расследования преступлений с учетом накопленного опыта выявления преступных налоговых схем, практики расследования.

Разработан автоматизированный программный комплекс «Программа эффективной оценки сетевых характеристик преступления на этапе предварительного следствия», позволяющий оперативно получать криминалистически значимую информацию из открытых и закрытых источников, анализировать ее с применением математических алгоритмов, формировать на ее основе следственные версии, накапливать опыт

расследования налоговых преступлений, систематизировать результаты следственной практики в виде образцов следственных и иных процессуальных документов, оформленных в рамках расследования отдельных преступных налоговых схем, создавать личные кабинеты следователей, интегрированные в общую информационную сеть субъектов расследования следственного органа.

6. Созданы криминалистические практические тактические рекомендации выполнения отдельных следственных действий в условиях обстоятельств, формирующих следственную ситуацию. Определены этапы осмотра изъятых предметов и документов экономического содержания, каждый из которых дополняет предыдущий: оценка документов на предмет обнаружения признаков, свидетельствующих о его фиктивности; сопоставление документа с иными документами (сведениями), отражающими единую для такой группы сведений (документов) финансово-хозяйственную операцию; сопоставление документа с аналогичным документом, зеркально отраженным в учете контрагента, данными его налоговой и бухгалтерской отчетности.

Предложена криминалистическая классификация потенциальных свидетелей налогового преступления на группы с учетом факторов риска противодействия следствию, характерных для свидетелей каждой из предложенных групп: лица, принимавшие участие в проведении мероприятий налогового контроля (отсутствие риска); лица с минимальным риском административного и иного влияния на них; лица с минимальным риском потенциальной заинтересованности в исходе расследования; лица с максимальным риском потенциальной заинтересованности в исходе расследования.

7. Диагностирована проблема установления пределов и порядка придания результатам финансовых расследований доказательственного значения при расследовании налоговых преступлений, исключающая возможность использования их в качестве инструмента диагностики и доказывания схемы налогового преступления, а также оперативного установления субъектов, вовлеченных в преступную схему, следов налогового преступления. Аргументировано предложение по ее нивелированию путем включения подразделений Росфинмониторинга в число органов, наделенных компетенцией на осуществление оперативно-розыскной деятельности.

Обобщена криминалистическая практика придания доказательственного значения результатам ОРД по делам о налоговых преступлениях: передача результатов ОРД в следственный орган с рапортом субъекта ОРД; допрос представителя субъекта ОРД в качестве свидетеля по делу; придание результатам ОРД доказательственного значения в качестве иных доказательств; проведение осмотра представленных результатов ОРД с целью оценки их на предмет относимости и допустимости, оформление результатов осмотра соответствующим протоколом.

8. Диагностированы причины проблем, связанных с применением специальных знаний в процессе расследования преступлений налоговой группы: отсутствие пределов компетенции специалиста в уголовном процессе, правовая неурегулированность порядка назначения документальных исследований. Сформулированы предложения по их устранению путем: законодательного установления требований к специалисту в качестве дополнительного критерия его допуска к участию в уголовном процессе; раскрытия понятия некомпетентности специалиста; установления порядок производства специальных исследований, включая основания их назначения, перечень субъектов, имеющих право требовать их назначения, и

уполномоченных на их производство, порядок направления материалов для производства специальных исследований, срок их проведения, требования к заключению специалиста, положения об обязательности исполнения требований специалиста при проведении исследования, а также его ответственность за дачу ложного заключения.

9. Выявлена проблема отсутствия единообразного понимания предметов судебно-экономических экспертиз, их отличительных признаков и методик проведения, препятствующая качеству и оперативности расследования налоговых преступлений. Аргументирован вывод о необходимости создания единой методики проведения экспертных экономических исследований, установления критериев определения пределов экспертной компетенции, сформулирован предмет налоговой, бухгалтерской и финансовой экспертиз: установление размера неисчисленных и неуплаченных налогов – налоговой экспертизы; оценка состояния бухгалтерского учета налогоплательщика, направлений расходования и источников поступлений по расчетным счетам, правильности ведения бухгалтерского и налогового учетов, соответствия учетных записей документам первичного учета, наличия искажений в учетах, соответствия их положениям об учетной политике – бухгалтерской экспертизы; оценка результатов финансово-хозяйственной деятельности, достоверности балансовых взаимосвязей, соотношения отдельных учетных данных с конкретными событиями деятельности налогоплательщика – финансово-экономической экспертизы.

Предложена классификация объектов, представляемых для проведения экспертных исследований в рамках уголовных дел о налоговых преступлениях: содержащие официальные сведения о событиях, нашедших отражение в учете; содержащие неофициальные сведения о действительных событиях (не установленные официально и не отраженные в бухгалтерском

учете), подлежащих отражению в учете; содержащие сведения о достоверности учета (акты ревизий, налоговых проверок, аудиторские заключения, акты инвентаризации, протоколы следственных действий).

Выработано предложение по преодолению проблемы невозможности постановки вывода эксперта:

- в случае обнаружения недостатков ведения учета налогоплательщиком, включая его отсутствие: путем привлечения специалистов вне рамок экспертной деятельности для восстановления бухгалтерского и налогового учетов и последующей постановки перед экспертом вопросов, интересующих следствие. При этом в качестве обязательного входного условия эксперту предлагается принять сведения, установленные в процессе восстановления бухгалтерского и налогового учетов налогоплательщика, проводя их корректировку с учетом данных о схеме налогового преступления;

- в случае несоответствия данных учета данным налоговой декларации: формирование экспертом налогооблагаемой базы и расчет неуплаченного налога в размере не менее суммы, формируемой на основании данных учета, применение в постановочной части экспертного заключения формулы «не менее».

**Теоретическая значимость** исследования заключается в том, что сделанные выводы и сформулированные предложения могут использоваться в дальнейших научных исследованиях проблем общих положений криминалистической методики расследования отдельных видов преступлений; криминалистической характеристики преступлений налоговой категории; частной методики их расследования.

**Практическая значимость результатов исследования** обусловлена тем, что научно обоснованные рекомендации и технические разработки,

предложенные в научном исследовании, могут способствовать повышению эффективности деятельности по расследованию налоговых преступлений. Законотворческие предложения позволят нивелировать проблемы участия специалистов в ходе предварительного расследования, повысить эффективность межведомственного взаимодействия следователя с органами, вовлеченными в процесс расследования. Отдельные выводы исследования могут применяться в деятельности правоохранительных органов, учебном процессе образовательных учреждений по профильной дисциплине, использоваться при повышении квалификации следователей.

**Достоверность и обоснованность результатов исследования** обеспечивается применением системы методов, соответствующих целям и задачам исследования, теоретическими положениям криминалистической науки, результатам анализа эмпирических данных.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты исследования представлены автором в докладах на международных, всероссийских и региональных практических конференциях, круглых столах, проходивших в Байкальском государственном университете в г. Иркутске (2018, 2019, 2020 гг.), в Московской академии СК России (2022 г.), Академии права и управления ФСИН (2022 г.), Нижегородской академии МВД России (2023 г.).

Результаты проведенного исследования внедрены в учебный процесс и используются в образовательных организациях: ФГБОУ ВО «Байкальский государственный университет», ФГБОУ ВО «Иркутский национальный исследовательский технический университет», АНО «Российский новый университет».

Результаты исследования прошли апробацию. Основные положения и выводы освещались в 6 научных статьях в изданиях, рекомендованных

Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

По результатам проведенного исследования разработаны практические рекомендации по расследованию налоговых преступлений на первоначальном этапе, а также рекомендации по применению обеспечительных мер к возмещению ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, которые внедрены в практическую деятельность следственных управлений СК России по Иркутской, Ленинградской, Новосибирской, Омской, Сахалинской, Тульской, Кемеровской областям, а также следственных управлений СК России по Приморскому и Алтайскому краям, следственных управлений СК России по Республике Башкортостан и Республике Бурятия.

Результаты исследования нашли отражение в программном комплексе, разработанном и запатентованном соискателем, который проходит апробацию на базе Следственного управления СК России по Иркутской области.

Структура диссертации обусловлена целями и задачами проведенного исследования и состоит из введения, трех глав, включающих в себя десять параграфов, заключения, списка литературы, приложений.



## Глава 1

### Концептуальные положения криминалистической методики расследования современных схем налоговых преступлений

#### § 1. Криминалистическое определение и классификация современных схем налоговых преступлений

Для любого времени справедливо замечание американского политика середины XX в. Барри Гоулдуотера о том, что налоговое законодательство создало больше преступников, чем любой другой законодательный акт<sup>1</sup>. Государство пытается пресекать незаконную деятельность, создавая специальные службы, главной задачей которых становится уже не столько администрирование налогов, сколько выявление фактов уклонения от их уплаты. В бизнесе принято «творчески» подходить к вопросу уплаты налогов, применяя методы, уменьшающие налоговые обязательства, искажая объекты налогообложения.

Стремление субъектов предпринимательской деятельности уменьшить свои налоговые обязательства закономерно. Для одних в приоритете законные способы налоговой оптимизации, для других – криминальные. В обоих случаях речь идет о налоговых схемах, анализ которых позволяет выдвинуть обоснованное предположение об их криминальном характере и квалифицировать как схемы преступления.

В научной среде под схемой в широком смысле поднимется способ ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском<sup>2</sup>. Такое определение применимо при описании лишь схем законной

---

<sup>1</sup> Пятьдесят цитат Барри Гоулдуотера о политике, свободе и маленьком правительстве. [Электронный ресурс]. // URL: <https://ru.themfmi.org/barry-goldwater-2535>. (дата обращения: 15.07.2022).

<sup>2</sup> Альгин А. П. Риск и его цель в общественной жизни. М., 1989. С. 46.

налоговой оптимизации. При описании преступной схемы данное определение не выдерживает критики. Критерием разграничения налоговой оптимизации и преступной налоговой схемы является налоговый риск. Сам по себе он подразумевает вероятность возникновения у налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий в виде финансовых потерь, вызванных действиями государственных органов, предпринятыми вследствие неоднозначности и некорректности механизмов налогообложения. Причиной тому является как неэффективная внутренняя политика хозяйствующего субъекта, так и несовершенство налогового законодательства, влекущее двойственность его положений. В случае применения преступной схемы доначисление налогов по результатам налоговых проверок – это преступное последствие, а не налоговый риск, связанный с законной налоговой оптимизацией.

Криминалистическая категория «риск» являлся предметом научных исследований<sup>1</sup>. Интерес представляет также оценка судебной практики, складывающейся при рассмотрении экономических споров, где судами исследовался вопрос соотношения риска и вины<sup>2</sup>. Гносеологические исследования риска сведены к его оценке с позиции объективной обоснованности, исключающей уголовную ответственность. Для лица, существующего в условиях обоснованного риска, характерна способность предвидеть возможность возникновения убытков от такой деятельности. При этом оно рассчитывает на предотвращение риска в результате применения законных мер к его нивелированию и принимает их. В таком случае риск

---

<sup>1</sup> Корякин И. П. Понимание риска в уголовно-правовой науке // Вестник КарГУ. 2009. № 3 С. 1. Новокрещенов Л.Н. К вопросу о соотношении риска, вины и гражданско-правовой ответственности // Сибирский юридический вестник. 2010. № 2. С.85.

<sup>2</sup> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ № 7/2010 «Соотношение вины и риска в гражданском праве». С. 42–53.

влечет для лица некриминальные последствия, так как субъект имеет законные цели. Для субъекта налогового преступления риск трансформируется из категории обоснованного в риск получения негативных последствий разоблачения и привлечения к ответственности при безусловности наступления последствий в виде ущерба бюджету в результате неисполнения налоговой обязанности.

Вышесказанное приводит к выводу, что налоговый риск в определении схемы налогового преступления не может занимать ключевое положение. Он отсутствует, когда речь идет о совершении преступления, вытесняясь риском выявления преступления и привлечения лица к уголовной ответственности за его совершение. Такая форма риска напрямую корреспондирует повышению риска наступления неблагоприятных последствий для государства в виде ущерба в результате налогового преступления. Наличие налогового риска у субъекта преступления отличает законную налоговую оптимизацию от налогового преступления.

Понятие схемы налогового преступления и ее анализ целесообразно базировать на положениях доктрины «деловой цели»<sup>1</sup>. Ее суть сводится к тому, что сделка, преследующая исключительно цель уменьшения налогов, может быть признана в налоговых целях недействительной<sup>2</sup>. Разумность и экономическая обоснованность действий налогоплательщика определяется целью любой сделки – получение прибыли. Результат налогового преступления также предусматривает получение положительного

---

<sup>1</sup>Агарков Г. А. Противодействие схемам уклонения от налогообложения – важнейшее направление минимизации теневой экономики. [Электронный ресурс]. // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/protivodeystvie-shemam-ukloneniya-ot-nalogooblozheniya>. (дата обращения: 15.01.2021).

<sup>2</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 №53 ... .

финансового эффекта в виде экономии за счет неисполнения обязанности по уплате налогов.

Налоговое преступление – сложное составное явление, в которое трансформируется налоговое правонарушение, где действия субъекта преступления не тождественны действиям налогоплательщика, стремящегося минимизировать свою налоговую нагрузку. Поскольку способ преступления – совокупность используемых при совершении преступления приемов и методов, последовательность совершаемых преступных действий субъектов преступления, применения им средств воздействия на предмет посягательства, он является составной частью механизма преступления и всегда связан с преступным действием (бездействием) субъекта преступления.

Достижению преступного результата субъектом преступления в виде неуплаченных налогов (сборов) предшествует снижение налогового бремени налогоплательщика в отсутствие законной налоговой оптимизации. Совокупность приемов и методов, совершенных налогоплательщиком для этих целей, шире набора приемов и методов, применяемых субъектом налогового преступления. Например, ставя перед собой цель уклониться от уплаты налогов с деятельности организации, ее руководитель в качестве способа совершения налогового преступления выбирает включение заведомо ложных для него сведений в налоговую декларацию о сделках с иной организацией. Его действия, охватываемые способом совершения преступления, ограничиваются подписанием фиктивных документов по недействительной сделке и дачей распоряжений бухгалтеру организации по внесению их в учет. Однако этим действиям корреспондируют действия иных лиц, не являющихся субъектами преступления, которые нельзя отнести к способу налогового преступления в силу непричастности к их совершению субъекта преступления. В их числе действия лиц, не осведомленных о

налоговом преступлении, по созданию документов с организацией субъекта преступления, отражение сведений о них по счетам бухгалтерского учета, осуществление перечислений по банковским счетам между организациями.

Вместе с тем в отсутствие указанных действий достижение преступленной цели невозможно, однако они не укладываются в механизм преступления, поскольку не охватываются действиями субъекта преступления, хотя им предполагаются, но укладываются в механизм налогового правонарушения, так как его событие не связано с действиями конкретного физического лица, а становится результатом совокупности действий налогоплательщика, взаимосвязи его с иными субъектами предпринимательской деятельности, которые влекут за собой искажение сведений о налогооблагаемой базе. Следственная практика изобилует примерами вовлечения в совершение преступления иных лиц, не осведомленных об умысле обвиняемого на уклонение от уплаты налогов<sup>1</sup>.

В связи с изложенным представляется возможным предложить в качестве элемента механизма налогового преступления юридическую категорию «схема налогового преступления», включающую способ налогового преступления, дополненный совокупностью приемов и методов, применяемых налогоплательщиком и иными лицами, обеспечивающими достижение преступной цели субъектом преступления.

В качестве дефиниции предлагаемой категории «схема налогового преступления» следует считать совокупность действий (бездействия) налогоплательщика и аффилированных с ним лиц по подготовке к отражению

---

<sup>1</sup> Приговор Сыктывкарского городского суда Республики Коми от 29.04.2020 по делу № 1-15/2020 (1-362/2019); Приговор Мотовилихинского районного суда г. Перми от 03.02.2020 по делу № 1-39-2020; Приговор Первомайского районного суда г. Ижевска от 27.01.2020 по делу № 1-66/20. [Электронный ресурс]. // URL: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n12/nalogovye-shemy/> (дата обращения: 23.05.2023).

и отражению в его бухгалтерском и налоговом учетах в виде следов преступления данных о событиях его финансово-хозяйственной деятельности, лишенных законной деловой цели, приводящих к общественно опасным последствиям в виде ущерба государству в форме неуплаченных налогов (сборов) и характеризующихся стремлением субъекта к их безусловному наступлению при наличии риска неблагоприятных для него последствий в виде упущенной криминальной выгоды и риска привлечения его к уголовной ответственности, снижение которых не связано с применением субъектом предусмотренных законом способов налоговой оптимизации, а также действий по сокрытию следов преступления путем создания видимости реальности таких событий.

Термин «схема» применен впервые в научных исследованиях по вопросу методики расследования налоговых преступлений В. А. Козловым, который ввел его, анализируя способы ухода от налогообложения, сведя его к комплексу взаимосвязанных финансовых и товарных операций, направленных на сокрытие получаемого дохода или снижение налогооблагаемой базы. Предложенная в настоящем исследовании дефиниция схемы имеет комплексный характер, связана со всеми элементами криминалистической характеристики преступления, дополняет их, обеспечивает связь между налоговым правонарушением и налоговым преступлением и не ограничена лишь отраженными в учете видами хозяйственных операций, искажающих налогооблагаемую базу.

Особенностью познавательной деятельности криминалиста является связь методики расследования преступления со способом его совершения и

деятельностью преступника в целом<sup>1</sup>. Наличие такой связи очевидно при анализе схемы налогового преступления. Схема позволяет с высокой степенью вероятности сделать предположения о следовой картине налогового преступления, которая определяет выбор методических средств для ее анализа. Установлению схемы конкретного налогового преступления способствуют типовые способы налоговых правонарушений, включенные в структуру типовой информационной модели налогового преступления.

Оптимизация следственного процесса зависит от способностей субъекта расследования при установлении схемы налогового преступления не игнорировать второстепенные детали, которые позволили бы в своей совокупности детализировать способ совершения преступления, установить лиц, причастных к его совершению. Источниками информации чаще всего становятся: регистрационные дела лиц, связанных с деятельностью налогоплательщика, включающие данные о движении денежных средств по их счетам, материалы, содержащие результаты оперативно-розыскных мероприятий, материалы налоговых проверок и предпроверочного анализа.

Разнообразие схем налоговых преступлений, динамичность процесса их создания и стабильность этого процесса порождают необходимость выработки алгоритма их анализа. Практика выявления налоговых преступлений позволяет выделить пять основных этапов анализа схемы преступлений указанной категории:

– получение и аккумуляция информации о налогоплательщике, его бенефициарах;

---

<sup>1</sup>Колдин В. Я., Ищенко Е. П., Крестовников О. А. Типовая информационная модель или криминалистическая характеристика преступления? // Академический юридический журнал. 2006. № 4. С. 141.

- диагностика сделок с высокой степенью сомнительности их реальности как не отвечающих критериям разумности, соответствия экономическим целям;

- установление экономического инструментария, примененного для реализации преступной схемы;

- установление размера ущерба от преступной схемы;

- установление круга субъектов преступления (физических лиц), включая лиц, способствовавших его совершению, дифференцируя их в зависимости от степени вовлечения в схему.

Реалии таковы, что со временем сложность схем налоговых преступлений с позиции их выявления и доказывания повышается. Налоговые преступники отдают предпочтение не примитивным, а многоуровневым схемам, вовлекая в их реализацию значительное количество подконтрольных субъектов. Этап подготовки преступления имеет важнейшее значение, длителен во времени и сложен по своей структуре. Высокий уровень организации преступления обеспечивается максимальной проработкой лицами, причастными к его совершению, механизмов снижения риска его выявления. Безусловно, число таких субъектов изначально ограничено, поскольку круг потенциальных субъектов налоговых преступлений связан приоритетной экономической категорией – выгодой. Так, в ходе расследования уголовного дела № 12102250049000008 следствием установлена многоуровневая преступная схема, созданная и реализованная руководителем ООО «В.», осуществлявшего в 2017–2019 гг. деятельность по уборке городских территорий в рамках муниципальных заказов. Выполняя фактически работы собственными силами и ресурсами организации, с целью уклонения от уплаты налогов ее руководитель создал видимость взаимоотношений общества по выполнению указанных работ с подрядчиками



трех уровней, являющимися плательщиками НДС, приискав подходящих под необходимые критерии субъектов предпринимательской деятельности, число которых составило более 20. При этом часть из них являлись подконтрольными ООО «В.» и его руководителю. Сложность в диагностировании и доказывании схемы была обусловлена количеством вовлеченных в преступление организаций, в учете которых отражался фиктивный НДС, который фактически не уплачивался в бюджет.

Очевидность схемы налогового преступления обусловлена степенью анализа деятельности налогоплательщика с позиции отсутствия у субъекта реальной деловой цели. Такую аналитическую работу следователь не способен провести самостоятельно, большое значение имеют результаты проверок фискального органа.

Следует констатировать, что инструменты налогового контроля совершенствуются не столь оперативно, как создаются преступные налоговые схемы. Закономерно, что налоговые и правоохранительные органы всегда оказываются на шаг позади предприимчивых субъектов, поскольку вынуждены тратить время на диагностирование новых схем, сбор доказательств их применения и разоблачение.

С применением компьютерных технологий диагностики и анализа этот разрыв сокращается. Так, для диагностики налоговых правонарушений созданы программы АСД «Налог» (АСК «НДС»), которые позволяют выявить рискованных налогоплательщиков, увидеть налоговые разрывы, сигнализирующие о возможных фактах применения налоговых схем. Начиная с 2006 г. налоговые органы постоянно обобщают свою работу, формируя базу

выявленных схем налоговых правонарушений, продолжается эта работа и в настоящее время<sup>1</sup>.

С целью создания у субъектов налоговых правоотношений очевидности пределов действий налогоплательщика с минимальным риском доначисления налогов в 2017 г. введена ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), содержащая критерии отнесения схемы, примененной налогоплательщиком, к незаконной. Однако недостатки конструкции данной нормы препятствуют однозначности при ее применении. Так, норма закрепила критерии недобросовестности налогоплательщика, формальности отраженных в учете субъекта сделок, а также принципы невиновности налогоплательщика, но не раскрыла их содержание. Вместе с тем само по себе введение такой нормы является существенным шагом вперед в борьбе с налоговой преступностью.

Схема налогового преступления имеет место тогда, когда уменьшение налоговой базы перестает быть легальным. Она динамична в процессе совершения преступления, так как подстраивается под ожидания субъекта предпринимательской деятельности относительно результатов его деятельности. Обобщить все известные схемы налоговых преступлений невозможно. Однако возможно составить их классификацию, руководствуясь принципом приоритетности, обобщая те из них, которые следует относить к типовым и модернизация которых влечет создание новых многовариантных схем. Такая классификация представляет практический интерес в следственной работе.

В научной литературе имеются попытки классифицировать способы совершения налоговых преступлений. Однако предложенные классификации

---

<sup>1</sup>Налоговые схемы глазами ФНС. [Электронный ресурс]. // URL: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n12/nalogovye-shemy/> (дата обращения: 23.02.2021).

имеют массивную структуру. В попытке охватить сразу несколько критериев их построения авторы при этом не охватывают все их виды<sup>1</sup>. Преступные налоговые схемы отличает не только их динамизм, но и особенности построения, так как их создание неуклонно связано с изменениями налогового законодательства. Схемы перетекают одна в другую, дополняют друг друга, порождают новые.

С практической точки зрения в связи с высокой вероятностью появления новых способов совершения налоговых преступлений, способностью трансформации известной схемы налогового преступления в новую, ранее не диагностированную, важным представляется разработать такую классификацию, которая не будет осложнена множеством критериев в привязке к единичным элементам криминалистической характеристики преступления (преимущественно способу совершения и субъекту преступления), а будет отражать максимальное количество известных элементов и позволит на основании предложенных видов делать обоснованные предположения о возможной модификации схемы преступления и легко вписывать ее в такую классификацию. Предложенные критерии позволят облегчить процесс восприятия схемы налогового преступления, так как в основе классификации лежит критерий реальности, на котором в ста процентах случаев базируется преступная налоговая схема.

Результатами исследования предложены следующие виды критерия реальности в классификации схем налоговых преступлений.

*1. Реальность налогоплательщика как субъекта предпринимательской деятельности.* Субъект, не осуществляющий реальной предпринимательской деятельности, не является налогоплательщиком, так как соответствующие обязанности по уплате налогов у него не возникают (ст. 19 НК РФ), к

---

<sup>1</sup> Агарков Г. А. Указ. соч. С. 41.

ответственности может быть привлечен только субъект, получающий выгоду от использования нереального субъекта. Продолжительность существования подобных фиктивных субъектов предпринимательской деятельности незначительна, они, как правило, создаются незадолго до оформления документов по фиктивной сделке и прекращают свое существование по окончании налогового периода. Продолжительность его мнимой жизнедеятельности связана лишь с риском проведения налоговой проверки. Факт выявления такого субъекта влечет возникновение обязанности у использовавшего его налогоплательщика компенсировать налоговую нагрузку, уплатив соответствующие налоги в бюджет. Практика показывает, что налоговые органы неохотно идут на выявление схемы использования реальным налогоплательщиком нереального субъекта, ограничиваются заведомо невозможными к взысканию доначислениями налогов к нереальному налогоплательщику, так как выявить схему крайне сложно и требуется доказывание умысла на совершение налогового правонарушения.

Решение проблемы видится в согласованности действий налоговых и правоохранительных органов на стадии подготовки к проведению налоговой проверки. Зачастую именно оперативным подразделениям органа дознания или следственному органу удается собрать достаточные доказательства примененной схемы, что позволяет инициировать проведение налоговым органом налоговых проверок с последующим восстановлением нарушенных прав бюджета<sup>1</sup>.

В качестве положительного примера следственной практики выявления преступной схемы, при реализации которой бремя налоговых обязательств с деятельности иного реального налогоплательщика было возложено на

---

<sup>1</sup>Приказ Генерального прокурора РФ, ФНС России, МВД России, СК РФ от 08.06.2015 № 286 мвв-7-2/232@/675/56 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

подконтрольную организацию, является возбуждение уголовного дела в отношении руководителя ООО «Л.» по факту неуплаты налогов в 2015–2017 гг. Следствием установлено, что фактическим собственником бизнеса с целью увеличения затратной части и снижения налоговых рисков привлечения к налоговой ответственности создана схема, в которую вовлечена подконтрольная ему организация ООО «Э.» Бенефициар использовал фиктивные документы по ее деятельности, создавая видимость привлечения ее налогоплательщиком на субподряд. Налоговой проверкой выявлены только нарушения в деятельности ООО «Э.», и нереальному субъекту – ООО «Э.» доначислены к уплате налоги. Однако установление следствием факта отсутствия у ООО «Э.» цели осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности и получения необоснованной налоговой выгоды от указанной схемы именно ООО «Л.» и его фактическим собственником позволило нивелировать негативные последствия преступления для государства путем наложения ареста на имущество подозреваемого, а также инициировать проведение налоговым органом налоговой проверки в отношении фактического выгодоприобретателя – ООО «Л.», доначислить ему налоги<sup>1</sup>.

*2. Реальность конкретных сделок.* Нарушение условия реальности отдельных событий хозяйственной деятельности налогоплательщика порождает отражение в его учете фиктивных сведений о не имевших места сделках при условии реальности самого налогоплательщика. Их разумно дифференцировать по виду субъектов, вовлеченных в схему:

---

<sup>1</sup> Из архива уголовных дел Четвертого отдела по расследованию особо важных дел Следственного управления СК России по Иркутской области за 2020 г. (уголовное дело №11802250049000021 от 07.10.2018).

1) с применением фирм-однодневок<sup>1</sup>, под которыми понимаются юридические лица, не обладающие фактической самостоятельностью, созданные в отсутствие целей ведения предпринимательской деятельности;

2) с применением аффилированных с налогоплательщиком организаций, включая организации, инкорпорированные в офшорных зонах (число налоговых преступлений с применением такой схемы неуклонно растет)<sup>2</sup>.

В обоих случаях необходимо устанавливать факт отсутствия деловой цели сомнительных сделок, экономической целесообразности их совершения, критерии которых сформированы арбитражной судебной практикой<sup>3</sup>.

Часто на практике преступниками используются одновременно обе схемы, что подтверждает наблюдение о динамичности преступных налоговых схем. Применяемые схемы подстраиваются под ожидаемый налогоплательщиком финансовый результат и могут изменяться в зависимости от него. Так, используя в течение продолжительного периода времени фиктивные документы по сделкам с фирмами-однодневками, снижая риск доначисления налогов к уплате, налогоплательщики изменяют схему, вводя в нее специально созданного субъекта, полностью им подконтрольного, либо производят замену одного аффилированного субъекта, используемого в преступной налоговой схеме, на другого. Сложность выявления и доказывания таких схем связана с необходимостью установить и доказать криминальность аффилированности и цель заключения сделок – получение необоснованной налоговой выгоды.

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005 «О рассмотрении обращения» // Приложение к газете «Учет. Налоги. Право» – «Официальные документы» от 4–10 августа 2015 г. № 28.

<sup>2</sup> См. Приложение 2.

<sup>3</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53.

*3. Реальность деятельности налогоплательщика.* В данном случае при организации бизнеса субъект, преследуя цель оптимизации деятельности и снижения размера налоговых обязательств, разукрупняет бизнес, выделяет отдельные направления своей деятельности или подразделения в субъекты, определяет для них экономически выгодную ему систему учета с минимизацией контроля объектов налогообложения. Фактически имеет место дробление бизнеса. Отсутствие документов учета всех участников такой преступной налоговой схемы впоследствии становится препятствием достоверному установлению налоговых обязательств реального налогоплательщика. Дробление отличают единство экономических целей всех вовлеченных в незаконную структуру субъектов, осуществление ими деятельности в одной сфере, отсутствие посторонних субъектов, не связанных с аффилированной группой, единство ведения учета всех субъектов, вовлеченных в схему.

Диагностика такой преступной схемы и доказывание факта ее применения требуют кропотливой работы контрольных и следственных органов, базируются на анализе истории создания общей структуры бизнеса, детализации его осуществления, характера взаимодействия с персоналом, контрагентами. Практика показывает, что защитой в опровержение версии обвинения часто приводится идея законности организации работы, широта трактовок гражданского законодательства и неоднозначность арбитражной судебной практики. Этому следствие противопоставляет широкую свидетельскую базу, анализ документации налогоплательщика по организации и учету его деятельности. Оптимизировать работу при выявлении подобных преступных налоговых схем призваны сформированные практикой следственных и налоговых органов критерии криминального дробления, среди которых: подконтрольность организаций схемы; формальный характер

деятельности участников, вовлеченных в схему; единство производственного процесса при формальном участии в нем подконтрольных субъектов; наличие единого контролирующего лица у всех субъектов схемы.

Практика расследования налоговых преступлений отмечает расширение географии подконтрольных субъектов, используемых в данном виде схемы налоговых преступлений, что осложняет процесс выявления и доказывания преступлений. Такие схемы преступления применяются крупными налогоплательщиками, поскольку их реализация требует существенных финансовых вложений. Вместе с тем налоговыми и следственными органами сформирована положительная практика выявления и расследования таких преступлений. Это позволило сформулировать критерии сделок с участием иностранных компаний, которые свидетельствуют об их фиктивности. Так, при анализе подобных сделок следует ориентироваться на наличие у иностранной организации реальной возможности распоряжаться полученной прибылью и реализацию ею такой возможности с учетом характера расчетных операций; широту субъектов по системным транзакциям, исключаящим взаимоотношения только с одним российским контрагентом; исполнение иностранной организацией налоговой обязанности по закону государства налоговой юрисдикции. В таких случаях эффективность решения следственных задач обусловлена возможностью качественного взаимодействия со службами Интерпола. В настоящее время оно представляется затруднительным, требует значительных временных ресурсов<sup>1</sup>. Выявление подобных схем осложнено как числом вовлеченных в ее реализацию субъектов, в том числе иной юрисдикции, так и географией заключаемых ими сделок. Вместе с тем имеется

---

<sup>1</sup>Калужина М. А. Современное состояние и перспективы развития криминалистической регистрации в системе Интерпола // Юридический вестник Кубанского государственного университета. 2014. № 3 (20). С. 18–21.



положительная практика выявления и расследования налоговых преступлений с подобными схемами. Так, в ходе расследования уголовного дела по факту уклонения от уплаты налога на прибыль, фигурантом которого стал руководитель АО «Ф.», входящего в структуру крупного фармацевтического холдинга, установлено, что на протяжении пяти лет (2013–2017 гг.) в преступную схему собственниками бизнеса вовлечены 20 организаций, созданных на территории пяти офшорных зон. Приобретая сырье на заводах в Индии, с целью необоснованного увеличения затрат на поставку сырья, импортируемого в Россию на заводы холдинга, собственники бизнеса использовали данные об указанных организациях в фиктивном документообороте в подтверждение якобы имевшей место поставки сырья, необоснованно увеличивая затраты, повлиявшие на себестоимость жизненно важных лекарственных препаратов, увеличивая их стоимость более чем в 60 раз. Следствием установлено применение преступной схемы, в ходе которой сырье поставлялось напрямую в адрес АО «Ф.» с завода-изготовителя, расположенного в Индии. В результате бюджету Российской Федерации преступлением причинен ущерб в размере более 1 млрд руб. неуплаченного налога на прибыль. В рамках совместной работы налоговых и правоохранительных органов по уголовному делу ущерб, причиненный преступлением, возмещен в полном объеме<sup>1</sup>. Расширение географии юрисдикции субъектов, вовлекаемых в преступную схему, отмечающееся в практике расследования налоговых преступлений, – следствие излишней офшоризации российской экономики<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Из архива уголовных дел Четвертого отдела по расследованию особо важных дел Следственного управления СК России по Иркутской области за 2022 г. (уголовное дело № 12102250049000016 от 29.01.2021).

<sup>2</sup> См.: Старостина М. И. Оффшорный бизнес в современном мире // Российский внешнеэкономический вестник. 2014. № 6. С. 66; Пузакова Е. П., Шепель Т. С. Содержательная структура процесса офшоризации мировой экономики с позиции

Сравнительно новой является схема, искажающая структуру бизнеса, в рамках которой налогоплательщик предпочитает не принимать работников в штат предприятия, а оформлять с ними трудовые отношения как с самозанятыми гражданами, выведя их в данную категорию. Применение такой схемы обусловлено ростом числа самозанятых граждан с 2019 г. В результате применяемой схемы трудовые функции для работника при изменении его статуса как налогоплательщика не изменяются, а предприятие незаконно экономит на НДФЛ и страховых взносах.

*4. Реальность соответствия предпринимательской деятельности льготным налоговым условиям.* Применение схем указанной категории обуславливается спецификой деятельности субъекта предпринимательской деятельности, в результате которой налогоплательщик необоснованно применяет налоговые льготы, создает видимость соответствия своей деятельности критериям налогового льготирования, установленным налоговым законом.

Такие схемы можно классифицировать по виду деятельности, видимость осуществления которой создает налогоплательщик:

- 1) с работ (услуг), выполняемых (оказанных) собственными силами при привлечении труда инвалидов (подп. 30 ст. 149 НК РФ);*
- 2) с работ (услуг), выполняемых (оказанных) в сфере жилищно-коммунального хозяйства при обслуживании общего имущества многоквартирных жилых домов, при передаче части услуг на условиях субподряда (подп. 29 ст. 149 НК РФ);*

---

уровневого подхода // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. № 10 (295). С. 57; Невматулина К. А. Оценка и анализ международных финансовых центров и оффшорных зон в качестве специфических форм и свободных экономических зон // Вестник Университета ТУРАН. 2013. № 4(60). С. 139; Апель А. Л. Обналичивание и оффшорный бизнес в схемах. СПб., 2002. С.11; Бодров А. Г. Оффшор как инструмент коррупции в России // Интерактивная наука. 2022. № 4 (69). С.7

*3) с работ (услуг), выполняемых (оказанных) при выполнении научно-исследовательских работ, разработки и внедрения инновационных технологий (ст. 25.12 НК РФ).*

Большинство этих схем объединяет стремление субъектов предпринимательской деятельности создать искусственные условия деятельности, внешне отвечающей критериям получения льготы по исчислению отдельных видов налогов. Деятельность таких предприятий, как правило, носит среднесрочный характер, так как процесс имитации реальной льготлируемой деятельности требует времени как для создания условий, так и для их реализации. Положительным примером выявления подобной группы схем является расследование уголовных дел по факту незаконного применения налоговых преференций руководителями ООО «Ж.» и ООО «С.», которые, создавая видимость привлечения и использования в качестве работников инвалидов, заявляли льготу по НДС, не уплатили налог на сумму около 50 млн руб.<sup>1</sup>

В схему преступления вовлекаются аффилированные организации, либо в штат организаций вводятся сотрудники специфической квалификации и категории, не имеющие фактического отношения к ее деятельности, но наличие которых является обязательным условием для создания видимости соответствия организации критериям субъекта налоговой льготы. Доказать отсутствие у субъекта права на применение льготы достаточно сложно, поскольку требует доказательств не только того, кем фактически оказываются услуги, выполняются работы или поставляются товары, но и факта фиктивности декларируемой налогоплательщиком структуры организации

---

<sup>1</sup> Из архива уголовных дел Второго отдела по расследованию особо важных дел Следственного управления СК России по Иркутской области за 2022 г. (уголовное дело № 94646 от 05.01.2018; № 2607 № 240.01.2017).

бизнеса, наличия у него условий для получения льготы. Выявление и доказательство схемы оказывается возможным при фиксации и анализе множества косвенных признаков подконтрольности, согласованности действий лиц, вовлеченных в схему, особенностей практической организации ими бухгалтерского и налогового учета при установлении преступного мотива. Эффективность выявления таких схем зависит от качества межведомственного взаимодействия следственных органов с налоговыми и правоохранительными органами.

*5. Реальность гражданско-правовых отношений, отраженных в учете налогоплательщика.* Искажение действительного характера совершаемых налогоплательщиком сделок и подмена их сделками иной природы являются наименее затратным для субъекта способом получения необоснованной налоговой выгоды, так как требуют лишь фальсификации документов, сопровождающих реальную сделку, и соблюдения условий отражения ее в своем учете. Наиболее типичной является схема подмены сделки купли-продажи комиссионной сделкой, лизингом или сделкой по реализации долей в уставном капитале организации. Подконтрольность комитента (лизингодателя) осложняет процесс доказывания. Вместе с тем выявление фактов, искажающих правовую природу сделки (например, установление факта исполнения мнимого договора комиссии за счет комиссионера с учетом результатов анализа движения денежных средств по счету, фиксация в договоре комиссии даты оплаты товара, срока договора лизинга, если он значительно меньше срока полной амортизации приобретаемого в рамках финансовой аренды имущества, реальности покупателя имущества, оформившего его внесение в уставный капитал организации, и пр.), приобретает первостепенное значение. Примером успешного выявления подобной схемы и ее доказывания стало привлечение к уголовной

ответственности руководителя ООО «С.», не уплатившего в бюджет ННП в сумме более 70 млн руб.<sup>1</sup>

6. *Реальность условий сделок с ценными бумагами.* Установление и доказывание таких сделок представляют особую сложность, так как требуют специфического набора инструментов для их фиксации. Реализация схемы преследует цель увеличения расходов организации-резидента за счет приобретения ценных бумаг по цене выше рыночной на бирже, злоупотребляя принципом свободы гражданско-правовых отношений субъектов предпринимательской деятельности. Как правило, схемы с использованием ценных бумаг применяются организациями с вовлечением нерезидентов Российской Федерации. Сложность вызывают доказывание фиктивности сделок с участием организации иной юрисдикции, установление природы формирования дохода, преобразованного в ценные бумаги, необходимость вовлечения в процесс доказывания международных служб разведок, а также использование сложного с точки зрения правоприменения механизма международной правовой помощи. Использование такого инструмента, как ценные бумаги, способствует не только незаконному снижению налоговой нагрузки, но и легализует доходы, полученные преступным путем, повышая доходность бенефициаров в результате неуплаты налогов.

Законодательство, регулирующее рыночные отношения по приобретению и реализации активов (акций), предоставляет возможность вариативного применения имеющихся методик, что порождает обоснованные споры о достоверности расчета налогов к уплате по таким схемам. Указанная схема диагностирована следственными органами СК России в деятельности

---

<sup>1</sup>Генеральный директор ООО «Сокол» приговорен к 4 годам лишения свободы за неуплату налогов. [Электронный ресурс]. // URL: <https://irk.sledcom.ru/news/item/1227033/> (дата обращения: 05.01.2022).

АО «Ф.», не исполнившего обязанности налогового агента. В результате необоснованного увеличения расходов общества большая часть денежных средств – в размере более 1 млрд руб. – осталась на счетах в иностранных банках и впоследствии возвращена под видом займов бенефициару, который легализовал их путем дополнительной эмиссии акций, являясь единственным акционером общества<sup>1</sup>.

Не потеряла актуальности схема с использованием вексельных расчетов, искажающая действительный характер расчетов по сделкам между их участниками. Применяя вексельную форму расчета с использованием процентных векселей, организация выводит часть выручки во внереализационные доходы по ценной бумаге, которые освобождены от уплаты НДС. Эта схема наглядно демонстрирует динамичность преступных налоговых схем и их смежность. Так, применение указанной выше схемы связано, с одной стороны, с реальностью условий деятельности организации, порождающей возможность применения льготы по уплате НДС, а с другой – с применением второго критерия – реальности условий сделок с использованием ценных бумаг.

По итогам исследования сделан вывод о том, что с учетом специфики налоговых преступлений, где достижению преступного результата в виде неуплаченных налогов (сборов), безусловно, предшествует снижение налогового бремени налогоплательщика в отсутствие законной налоговой оптимизации, представляется возможным предложить в качестве обобщающей категории механизма налогового преступления юридическую категорию «схема налогового преступления», включающую способ налогового преступления, дополненный совокупностью приемов и методов,

---

<sup>1</sup> Уголовное дело № 12102250049000012 // Архив Четвертого отдела по расследованию особо важных дел СУ СК России по Иркутской области.

применяемых налогоплательщиком и иными лицами, обеспечивающими достижение субъектом преступления преступной цели.

Разработана дефиниция схемы налогового преступления, в которой нашли отражение положения доктрины деловой цели деятельности субъекта предпринимательской деятельности, смещен акцент на действия налогоплательщика, которые рассмотрены в качестве базовых для диагностики преступного поведения. Приведенная дефиниция демонстрирует наличие для такого субъекта риска неблагоприятных последствий в виде упущенной криминальной выгоды в случае разоблачения и риска привлечения его к уголовной ответственности, нивелирующего ожидаемый криминальный эффект в виде незаконной налоговой выгоды. Поскольку любое преступление оставляет следы, предложенная дефиниция включает положения о безусловной связи между незаконными действиями лица и отражением их в виде следов преступления в его бухгалтерском и налоговом учетах.

Так, под схемой налогового преступления понимается совокупность действий (бездействия) налогоплательщика и иных лиц, лишенных законной деловой цели в деятельности налогоплательщика, отраженных в его учете в виде следов преступления, приводящих к общественно опасным последствиям в виде ущерба государству в форме неуплаченных налогов (сборов) и характеризующихся стремлением субъекта к их безусловному наступлению при наличии риска неблагоприятных для него последствий в виде упущенной криминальной выгоды и риска привлечения его к уголовной ответственности, снижение которых не связано с применением субъектом предусмотренных налоговым законодательством способов налоговой оптимизации.

Предложены этапы структурного анализа схемы налогового преступления: получение и аккумуляция информации о налогоплательщике, его бенефициарах; диагностика сделок с высокой

степенью сомнительности их реальности как не отвечающих критериям разумности, соответствия экономическим целям; установление экономического инструментария, примененного для реализации преступной схемы, размера ущерба от преступной схемы, субъектов преступления (физических лиц), включая лиц, способствовавших его совершению, дифференцируя их в зависимости от степени вовлечения в схему.

Функциональность предложенной юридической категории обусловлена ее способностью обеспечить выдвижение субъектом расследования предположение о следовой картине налогового преступления.

В ходе исследования вопросов классификации схем налоговых преступлений выполнена систематизация применяемых схем уклонения от уплаты налогов. В качестве базового элемента ее построения предложен критерий реальности: деятельности самого налогоплательщика и конкретных его сделок; соответствия налогооблагаемой деятельности льготным налоговым условиям; гражданско-правовых отношений, отраженных в учете налогоплательщика; условий совершения сделок.

Исходя из содержания критерия реальности в привязке к различным объектам классификации (субъект предпринимательской деятельности, сделка, структура деятельности налогоплательщика) сформулировано пять базовых групп:

- реальность налогоплательщика;
- реальность конкретных сделок, дифференцированных по виду субъектов, вовлеченных в схему: с применением фирм-однодневок и с использованием аффилированных с налогоплательщиком организаций, в том числе организаций, инкорпорированных в офшорных зонах;
- реальность деятельности налогоплательщика;



- реальность соответствия предпринимательской деятельности условиям получения налоговых преференций;

- реальность условий сделок с ценными бумагами.

Многообразие примененных преступных схем налоговых преступлений не позволяет предложить их классификацию в исчерпывающем виде. Ситуация осложняется также тем, что с учетом вида деятельности, цели налогоплательщика, связанной с получением незаконной налоговой выгоды, схемы преступления трансформируются, дополняясь элементами иных схем. Приведенные критерии свидетельствуют о реальности анализируемого события, будь то в целом деятельность субъекта или отдельная совершаемая им сделка. Являясь основой формирования классификации, предложенные критерии реальности позволяют в отсутствие необходимости утяжеления классификации за счет расширения базовых критериев ее построения выбрать методику расследования, учитывая практику расследования преступлений со сходными схемами, базирующимися на предложенных критериях реальности.

## **§ 2. Криминалистическая характеристика схем налоговых преступлений**

Разнообразием применяемых способов совершения налоговых преступлений, адаптированных к изменениям налогового законодательства, обусловлена сложность выявления и расследования указанных преступлений. Эффективность и оперативность расследований детерминирована полнотой достоверных данных о преступлении, составляющих его криминалистическую характеристику. Преодолению семантической неопределенности понятия схемы налогового преступления, ее криминалистической характеристики способствует исследование концепции криминалистической характеристики налогового преступления.

Императивность налоговой нормы в сочетании с несоответствием ее цели деятельности налогоплательщика, направленной на получение налоговой экономии, и неразрывная связь между предписанными такой нормой обязательствами по безвозмездной передаче государству части своего имущества и способом получения налоговой экономии, формируют достоверное представление о специфике криминалистической характеристики налоговых преступлений. Подтверждением подобного утверждения является позиция ряда ученых, которые считают сведения о налогоплательщике, его обязанности по уплате налогов, содержащиеся в налоговых нормах, основным источником криминалистически значимой информации<sup>1</sup>.

Наукой не предложена общепринятая дефиниция криминалистической характеристики. Различия в них и их содержании детерминированы расхождениями в подходах к пониманию ее сущности. Так, ряд исследователей включает в ее содержание описание общей структуры преступного деяния, связи и отношений между ее элементами, общими для всех преступлений, общих закономерностей преступления, определяющих их раскрытие и расследование, перечень и краткое описание других систем, связанных с преступлением<sup>2</sup>; другие связывают ее с криминалистическим анализом важнейших структурных элементов данной категории: места, времени, механизма преступления, мотива преступлений и др.<sup>3</sup> В одних случаях криминалистическую характеристику считают информационной либо

---

<sup>1</sup>См.: Алексеев Р. А. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов организации // Научный журнал КубГАУ. 2004. № 03. С.12.; Козлов В. А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Владимир, 2006. С. 37.

<sup>2</sup> Густов Г. А. Понятие и виды криминалистической характеристики преступлений // Криминалистическая характеристика преступлений : сб. науч. тр. М., 1984. С. 45–46.

<sup>3</sup> Каневский Л. Л. Дискуссионные проблемы сущности типовой криминалистической характеристики преступлений и ее использование в процессе расследования // Вестник криминалистики. 2002. Вып. 1 (3). С. 27.

вероятностной моделью события<sup>1</sup>, в других – системой обобщенных данных, необходимых для познания преступления<sup>2</sup>.

Исследования концепции криминалистической характеристики преступления позволили авторам выделить ее недостатки, препятствующие эффективному использованию ее в методологии криминалистики и практической деятельности по выявлению и расследованию преступлений. Среди них отсутствие: определения однозначной гносеологической природы ее понятия в связи с неясностью цели ее существования; единого представления о содержательном характере структурных элементов криминалистической характеристики<sup>3</sup>, которые повлекли за собой предположения о необходимости полного отказа от нее и выработки иной информационной модели, базирующейся на основе анализа частоты корреляционных связей, позволяющих выявить устойчивые зависимости, что представляет практический интерес для расследования<sup>4</sup>.

Криминалистические особенности налоговых преступлений обусловлены спецификой налоговых правоотношений, проявляющейся в том, что элементы налогового преступления, будучи определены уголовным

---

<sup>1</sup> См.: Лузгин И. М. Методологические проблемы расследования. М., 1973. С. 12, 15; Образцов В. А. Выявление и изобличение преступления. М., 1977. С. 16, 81.

<sup>2</sup> См.: Возгрин И. А. Криминалистическая характеристика преступлений. Криминалистика. СПб., 1995. С. 273; Бахин В. П. Криминалистическая характеристика преступлений как элемент расследования // Вестник криминалистики. 2000. № 1. С. 16.

<sup>3</sup> См.: Белкин Р. С. Понятия, ставшие «криминалистическим пережитком» // Российское законодательство и юридические науки в современных условиях: состояние, проблемы, перспективы. Тула, 2000. С. 11; Колдин В. Я., Ищенко Е. П. Типовая информационная модель или криминалистическая характеристика преступления? // Академический юридический журнал. 2006. № 4. С. 124.

<sup>4</sup> См.: Видонов Л. Г. Криминалистические характеристики убийств и системы типовых версий о лицах, совершивших убийство без очевидцев. Горький, 1978. С. 10; Ищенко Е. П. Как наполнить фантом криминалистической характеристики преступлений реальным содержанием // Информационный бюллетень № 17 по материалам Криминалистических чтений «Научная состоятельность криминалистической характеристики преступлений». М., 2002. С. 8.

законом, обусловлены положениями налогового закона о налоговом правонарушении, формируя специфичный объект преступного посягательства.

Многообразие способов совершения умышленных налоговых правонарушений детерминирует разнообразие способов совершения налоговых преступлений, образующих основу схемы налогового преступления. Анализ действий (бездействия) налогоплательщика предшествует определению признаков налогового преступления, а установление личности налогового преступления становится результатом анализа события налогового правонарушения. Законом формализованы правовое положение налогоплательщика, виды и формы его деятельности и обязанности, оказывающие влияние на выбор способа совершения налогового преступления, наличие которого невозможно в отсутствие налогового правонарушения.

В научных исследованиях к типичным элементам криминалистической характеристики налогового преступления авторы относят: налогоплательщика, налог и элементы налогообложения<sup>1</sup>, а к дополнительным: способ совершения и сокрытия преступления, механизм следообразования, личность налогового преступника, типичную следственную ситуацию, обстановку совершения преступления, обстоятельства, способствующие совершению преступления в сфере налогообложения. Результаты исследования особенностей налоговых преступлений позволяют дополнить содержание традиционной криминалистической характеристики преступлений налоговой группы дополнительными элементами, такими как субъекты предпринимательской

---

<sup>1</sup> Козлов В.А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Владимир, 2006. С. 11.

деятельности, вовлеченные в преступление, а также предложить схему налогового преступления в качестве элемента, отражающего связь указанных выше элементов. Она приобретает для расследования особое значение, поскольку дает представление о типовых корреляционных связях между элементами, что позволяет повысить эффективность расследования. Так, корреляционная связь между видом налога и способом уклонения от его уплаты, обусловленных спецификой учета объектов налогообложения, дает представление субъекту расследования о таких элементах криминалистической характеристики налогового преступления, как механизм следообразования и субъект преступления.

Целью применения криминалистической характеристики схемы налогового преступления является обеспечение выявления закономерных связей между элементами преступного события. Например, при построении модели уклонения от уплаты НДС в строительной сфере максимальную информативную значимость приобретают такие элементы способа преступления, как уменьшение реализационных доходов и увеличение расходов путем отражения в учете фиктивных затрат по нереальным сделкам, искажающие объемы реализации. Такое предположение дает возможность диагностировать устойчивую корреляционную связь между видом деятельности, осуществляемой налогоплательщиком, налогом и способом уклонения и, как следствие, является основанием для формирования вывода о применении схемы налогового преступления с искажением доходной части путем сокрытия объемов реализации либо занижения их стоимостной оценки, а также предполагаемого круга субъектов предпринимательской деятельности, вовлеченных в нее.

Другим примером может стать моделирование преступной налоговой схемы уклонения от уплаты налога на прибыль, где на первый план выходят

такие элементы типовой модели, как действие в виде отражения в учете налогоплательщика документов по сделкам с фиктивным контрагентом, обладающим признаками отсутствующего субъекта, связанного условиями аффилированности с налогоплательщиком либо в отсутствие таковой.

Элементами криминалистической характеристики схемы налогового преступления являются коррелирующие между собой элементы: характеристика налогоплательщика; вид налога (сбора, вноса) и связанного с ним объекта налогообложения; характеристика сомнительной операции; виды действий налогоплательщика и иных субъектов, вовлеченных в схему, по искажению данных налогового учета.

Первый из них - характеристика налогоплательщика включает данные о виде его финансово-хозяйственной деятельности как совокупности действий по производству и реализации товаров (работ, услуг) с использованием ограниченного объема финансовых ресурсов; особенностях бухгалтерского и налогового учетов, порядок организации и осуществления которых установлен учетной политикой субъекта предпринимательской деятельности, а также системе налогообложения, виды и особенности режима применения которых установлены НК РФ<sup>1</sup>.

Вторым элементом криминалистической характеристики схемы налогового преступления является вид налога (сбора, вноса) и связанного с ним объекта налогообложения, включая его характеристику. Виды налогов в исчерпывающем виде предусмотрены в ст. 12 НК РФ и дифференцированы на федеральные, региональные и местные по их конкретному виду в разделах VIII, IX, X НК РФ. Для каждого налога НК РФ предусмотрен самостоятельный объект налогообложения (реализация товаров (работ, услуг), имущество,

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс РФ (ч. I, II) раздел VIII.1 // Консультант Плюс: справочная правовая система.

прибыль, доход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную оценку, количественную или физическую характеристику), особенности формирования которого обусловлены видом налога, а его наличие является основанием возникновения у налогоплательщика налоговой обязанности.

Третий элемент связан непосредственно с видом финансово-хозяйственной операции, формирующей объект налогообложения, а также условиями, исключающими исполнение налоговой обязанности (льготирование). Искажение объекта налогообложения – следствие отражения в учете операции, которая либо не имела место в реальной деятельности налогоплательщика, либо ее действительное содержание искажено, отражаясь на объекте налогообложения (сомнительные операции). Такие операции всегда лишены законной деловой цели, при которой снижение размера налоговых обязательств не является единственной целью сделки (п.2 ст. 54.1 НК РФ).

Виды действий налогоплательщика и иных субъектов, вовлеченных в схему, по искажению данных учета, следует отнести к четвертому элементу криминалистической характеристики схемы налогового преступления. Он включает: подготовку фиктивных документов, отражение их в бухгалтерском и налоговом учетах всех вовлеченных в схему субъектов, а также сокрытие следов применения преступной схемы путем создания видимости реальности фиктивных событий финансово-хозяйственной деятельности.

Практикой выработаны комплексы наиболее распространенных способов незаконной оптимизации, формирующих основу преступной налоговой схемы. Привести их в исчерпывающем виде невозможно, но создать на их основе информационную базу, позволяющую следователю сделать адекватный выбор тактических приемов расследования, – решаемая задача.

Практический интерес представляют выводы об устойчивых корреляционных связях между элементами криминалистической характеристики схемы налогового преступления в системе его механизма, установление которых позволяет повысить эффективность выявления и расследования преступлений налоговой категории:

1) *система налогообложения – реальность субъекта налогообложения.*

Как правило, индикатором применения схемы незаконного дробления бизнеса является использование налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, аффилированных с основной организацией. Создание и использование таких субъектов не имеет цели осуществления ими реальной предпринимательской деятельности, отвечающей принципам, предусмотренным ст. 2 ГК РФ. Они не являются реальными налогоплательщиками. Использование этого подхода позволяет экономить бенефициару на уплате налогов не только головной организацией, но и привлеченными ею в схему аффилированными с ней субъектами, создавая видимость реальности взаимоотношений между такими субъектами;

2) *способ организации ведения бухгалтерского учета и производственного процесса – структура бизнеса по типу дробления на подконтрольные элементы.* Для дробления бизнеса характерно применение специфичных форм организации бухгалтерского учета и производственного процесса. В связи с тем что применение дробления бизнеса преследует цель незаконной налоговой оптимизации в виде налоговой экономии основным налогоплательщиком, для субъектов, вовлеченных в совершение преступления, характерна централизация бухгалтерского и налогового учетов, распоряжения имуществом субъектов, организации производственного процесса и контроля за ним. Производственный процесс, несмотря на видимое



вовлечение в него отдельных подконтрольных субъектов, осуществляется исключительно за счет ресурсов основного налогоплательщика;

3) *частота операций между субъектами – фиктивность операций в учете организаций.* Такая корреляционная связь характерна при реализации преступного механизма, связанного с отражением в учете организации фиктивных сведений о нереальных сделках. При этом в целях снижения риска выявления факта нереальности отношений фиктивные контрагенты используются в пределах непродолжительного периода времени. Зачастую отношения с ними носят единовременный характер, они привлекаются для оказания специфических работ (услуг) на разовой основе, что автоматически относит такие отношения к операциям с высоким потенциалом риска по признаку нереальности. Указанное обосновано тем, что при осуществлении предпринимательской деятельности субъект всегда стремится выбрать менее рискованный способ ведения деятельности, заключать сделки с проверенными партнерами, обеспечивать исполнение сделок различными правовыми инструментами. При оформлении сделок с заведомо фиктивным для налогоплательщика контрагентом такие принципы соблюдения невозможно. Анализ документов, оформленных между организацией и фиктивным контрагентом (договоры и пр.), показывает, что они не соответствуют требованиям гражданского законодательства, содержат заведомо невыгодные для налогоплательщика условия и при нормальном деловом обороте такие сделки вообще не были бы заключены;

4) *применение системы взаимных расчетов между субъектами, в том числе на условиях займа, – фиктивность взаимоотношений субъектов, участвующих в такой системе расчетов.* Безусловно, взаимные расчеты между организациями – приемлемый и не запрещенный законом способ расчетов. Вместе с тем такая система расчетов становится объектом

повышенного интереса и может свидетельствовать о наличии преступления, если присутствуют признаки аффилированности организаций, условия займа не отвечают целям реальной предпринимательской деятельности, имеют место круговой оборот взаимного финансирования посредством займов, прощение долга, цессия.

Предложенные корреляции элементов схемы налогового преступления позволяют сформировать типовую информационную модель налогового преступления как результат статистического анализа информационного моделирования налогового деликта с учетом данных о его схеме, установленной на основе корреляционных связей ее ключевых элементов: способа совершения преступления, характеристики налогоплательщика и вида налога. По своему содержанию предлагаемая типовая информационная модель представляет собой систему преступной деятельности, детерминированную связями между элементами налогового правонарушения и преступления, что обусловлено спецификой налогового преступления, наличие которого невозможно в отсутствие налогового правонарушения. Ее практическая значимость обусловлена возможностью формирования обоснованных предположений о лицах, причастных к совершению преступления и способствующих его совершению, следах преступления и потенциальных местах их обнаружения.

Так, при совершении преступления с использованием нереального субъекта предпринимательской деятельности такие признаки, как стабильность его использования, форма учета аффилированного участника, характеризуют потенциальных субъектов преступления, очерчивая их круг. Универсальность предложенной модели обусловлена способностью предоставить субъекту расследования возможность построить модель способа

совершения конкретного преступления, предположив действия (бездействие), повлекшие образование следов в случае их обнаружения.

Действия налогового преступника, в результате которых возникает возможность искажения реальной картины доходов или расходов, разнообразны. Никто не берется назвать их число. Аналитическая работа налоговых органов позволяет констатировать, что их количество превышает сотню<sup>1</sup>. Все они дифференцируются в зависимости от вида неуплаченных налогов, самыми «криминализованными» из которых являются НДС и ННП<sup>2</sup>.

В проведенном исследовании, основанном на результатах наблюдений условий и элементов корреляции, аргументирован выбор элементов содержания криминалистической характеристики схемы налогового преступления, приведены наиболее часто встречающиеся устойчивые корреляционные связи между ее элементами: системой налогообложения – реальностью субъекта налогообложения; способом организации ведения бухгалтерского учета и производственного процесса – структурой бизнеса по типу дробления на подконтрольные элементы; частотой операций между субъектами – фиктивностью операций в учете организаций; применением системы взаимных расчетов между субъектами – фиктивностью взаимоотношений субъектов, участвующих в такой системе расчетов.

Результатами исследования доказана функциональная ценность предложенных элементов криминалистической характеристики схемы преступлений налоговой категории, поскольку их анализ позволяет субъекту расследования сделать основанные на корреляционных зависимостях

---

<sup>1</sup> Налоговики обнародуют все схемы ухода от налога. [Электронный ресурс]. // URL: <https://www.klerk.ru/buh/news/41755/> (дата обращения: 23.02.2023).

<sup>2</sup> По данным официальной статистики СК РФ, см. Приложение 1.

обоснованные предположения о возможном следообразовании, субъектах преступления, особенностях их преступного поведения, снабдив субъекта расследования высоковероятностными предположениями о способе совершения преступления в случае обнаружения его следов. Примерами из практики расследования продемонстрированы устойчивые связи между предложенными элементами криминалистической характеристики схемы налогового преступления.

Использование криминалистической характеристики схемы налогового преступления в предложенном информационном содержании не представляет сложности, поскольку, моделируя преступление, субъект расследования в своих исследованиях налогового преступления базируется на результатах анализа известных ему элементов криминалистической характеристики схемы преступления, используя в качестве отправной точки типовую следственную ситуацию, характерную для известного на данном этапе набора элементов криминалистической характеристики преступления, формирует релевантную ей рабочую версию. Для указанного процесса характерна цикличность, так как изменения рабочей версии и их отработка будет иметь место до тех пор, пока объем криминалистически значимой информации, полученной на основании предположений о корреляции элементов криминалистической характеристики, не окажется достаточным для ее объективного подтверждения.

Таким образом, при расследовании преступлений налоговой группы не представляется возможным обойтись без особой системно-информационной модели, построенной на основе данных о схеме налогового преступления: способа совершения преступления, вида налога и характеристики налогоплательщика, преследующего цель получить незаконную выгоду в виде неуплаты налогов, влекущую действия по искажению действительных

событий его финансово-хозяйственной деятельности в учете. Она демонстрирует преобразование налогового правонарушения в налоговое преступление, позволяя установить максимальный объем криминалистически значимой информации для расследования через призму корреляционных связей элементов, образующих содержание криминалистической характеристики схемы налогового преступления.

Особую сложность представляет аналитическая работа субъекта расследования при расследовании налогового преступления, совершенного атипичным способом, когда наличие корреляционных связей между ее элементами не является типичным и очевидным. Решить проблему в таком случае возможно, только применяя методы эвристического анализа, главной задачей которых является вызов новых ассоциаций у следователя, создание новых блоков информации о различных связях из исходных данных криминалистической ситуации, когда расследование заходит в тупик<sup>1</sup>. Эффективность расследования будет зависеть от навыков следователя, его способности уравнивать конкретное и абстрактное, видеть и понимать мелочи, представлять неочевидное событие очевидным, опосредованно познавая расследуемое событие.

### **§ 3. Применение методов криминалистического анализа налоговых преступлений**

Высокая латентность налоговых преступлений и разнообразие схем налоговых преступлений порождают сложности криминалистического анализа данного вида преступлений. Специфичность налоговых деликтов, определяемых разнообразием видов налогов, способов их совершения,

---

<sup>1</sup> Аверьянова Т. В. Соотношение методов эвристики с внутренним убеждением следователя // Труды Академии управления МВД России. – 2012. – № 1. – С. 3.

которые провоцирует повышенная динамичность изменений налогового законодательства, регулирующего правовой режим уплаты налогов, определяет значимость разработки типовых характеристик и методик расследования налоговых преступлений, базируемых на результатах криминалистического анализа характеристик такого преступления.

Анализ в криминалистике неразрывно связан с философским понятием анализа, что позволяет определить деятельность по раскрытию преступлений как искусство, основанное на законах логики, и как общенаучный метод криминалистических исследований. Практика подтверждает тезис, что именно анализ фактов и их обобщение позволяют сформулировать рабочие следственные версии, построение и проверка которых являются наиболее эффективным методом познания при расследовании преступлений<sup>1</sup>.

Качество расследования напрямую зависит от эффективности подходов, применяемых в процессе познания преступления. В криминалистике давно закрепилось обоснованное мнение о прямой связи между системным исследованием преступления и эффективностью расследования<sup>2</sup>. Поскольку преступление – многоэтапное динамическое явление, способность криминалистического анализа исследовать его в качестве не статичной структуры с учетом этапов его подготовки и реализации, включая анализ преступных последствий, повышает его значимость для расследования преступления. Целью криминалистического анализа является информационное обеспечение криминалистической деятельности субъекта расследования. В современной криминалистике метод криминалистического

---

<sup>1</sup> Соколов А. Б. Криминалистическое мышление: понятие и содержание // Психопедагогика в правоохранительных органах. 2013. Вып. 4 (55). С. 68.

<sup>2</sup> Сутурин М. А. Преступность как система // Сибирский юридический вестник. 2005. Вып. 4. – С. 65.

анализа являлся объектом исследований Э. Анушат, В. А. Бертковского, В. А. Образцова, В. В. Тищенко, Н. П. Яблокова и других ученых<sup>1</sup>.

Качественному криминалистическому анализу налогового преступления препятствует отсутствие дефиниции налогового преступления. Ее формированию предшествует выбор основы диагностики налогового деликта, в качестве которого представляется возможным использовать критерий «незаконная налоговая оптимизация», так как ее наличие позволяет диагностировать событие налогового правонарушения, в отсутствие которого невозможно наличие преступления. Дифференциация налоговой оптимизации на законную и незаконную – основа диагностики налогового деликта. В стремлении обеспечить функциональность предложенной категории определены элементы содержания указанной базовой категории, которые должны найти свое отражение в дефиниции налогового преступления: несоответствие сделки, отраженной в учете, ее действительному содержанию и форме юридического оформления, нарушающее принцип приоритета содержания над формой; несоответствие целей сделки требованиям закона о наступлении характерных для нее последствий гражданско-правового характера. Их законодательное закрепление в норме права исключит двусмысленность толкования и обеспечит возможность применения для диагностики налогового деликта.

---

<sup>1</sup> См.: Анушат Э. Искусство раскрытия преступлений и законы логики / Э. Анушат / пер. с нем., под ред. и с пред. С. М. Потапова. Москва : ЛексЭст, 2002. 100 с.; Образцов В. А., Бертковский В. А. Проблемы криминалистического учения о выявлении преступлений в сфере экономики // «Черные дыры» в Российском законодательстве. 2004. № 2. С. 283; Тищенко В. В. Теоретические и практические основы методики расследования преступлений : монография. Одесса, 2007. С. 86.; Яблоков Н. П. Системные исследования в криминалистике. Общие вопросы // Проблемы системных исследований в криминалистике и судебной экспертизе: Конф. 4–5 декабря 2006 г., Москва, МГУ им. М. В. Ломоносова : Сб. тез. М., 2006. С. 7.; Дулов А. В. Основы расследования преступлений, совершенных должностными лицами. Мн. : Университетское, 1985. С. 168.

Неразрывная связь между налоговым преступлением и налоговым правонарушением позволяет сделать вывод о необходимости отражения в дефиниции налогового преступления последствий преступного действия его субъекта, связанных с нарушениями налоговых норм, выразившихся в несоблюдении порядка исчисления, уплаты обязательных платежей, установленных законом. Вывод о том, что субъективная сторона налогового преступления характеризуется прямым умыслом, предопределяет безусловность отражения в понятии налогового преступления ссылки на осознание субъектом преступления своего деяния в оставленных им следах. Кроме того, дефиниция должна содержать ссылку на субъект, события деятельности которого влекут преступные последствия: налогоплательщика и субъекта преступления (физическое лицо), ответственного за исполнение обязанности по исчислению и уплате налогов и иных обязательных платежей налогоплательщиком. Указанное определение не исключает возможности рассматривать субъекта, ответственного за исполнение налоговой обязанности, как собирательную категорию, поскольку следственная практика демонстрирует нередкие факты причастности к совершению налоговых преступлений лиц, формально не имеющих отношения к налогоплательщику, но принимающих фактическое активное участие в его деятельности, а также нескольких лиц, объединенных единым умыслом на совершение преступления и действующих согласованно. Поскольку выявление налоговых преступлений, совершенных бенефициарами, представляет особую сложность в силу неочевидности роли субъекта в его совершении и отсутствия документальных следов такого участия, предложенный подход может представлять практический интерес для формирования частной методики выявления и расследования преступлений указанной группы.



Исследование последствий, влекущих нарушение налогового законодательства, приводит к очевидному заключению о том, что для налогового преступления безусловно наступление последствий двух уровней: получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком и неуплаты налога его субъектом, ответственным за это. Указанный вывод должен также найти свое отражение в дефиниции налогового преступления в виде совокупности последствий: получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, ее сопряженности с неисполнением обязанности по уплате налогов (сборов) в бюджет и ущербом государственным интересам в виде убытков бюджету РФ.

По результатам анализа налоговое преступление с точки зрения криминалистики следует определить как общественно опасное деяние (действие, бездействие), нарушающее установленный законом порядок уплаты и взыскания налогов (сборов, взносов), оставляющее материальные следы в налоговых, бухгалтерских и иных финансовых документах налогоплательщика, свидетельствующие об осознании субъектом, ответственным за исполнение обязанности по исчислению и уплате обязательных платежей в бюджет с деятельности налогоплательщика, преступности своего деяния, повлекшее получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, сопряженной с неисполнением обязанности по уплате налогов (сборов) в бюджет и причинением ущерба государственным интересам в виде убытков бюджету РФ.

Результативность криминалистического анализа налогового преступления повышается в случае наличия в арсенале субъекта анализа инструментов, максимально адаптированных под исследуемое событие. Их выбор определяется возможностью отнесения анализируемого преступного деликта к известной классификационной группе налоговых преступлений.

Предложенные наукой классификации отличаются чрезмерной громоздкостью, что осложняет их применение. Этому недостатка лишена предложенная криминалистическая классификация налоговых преступлений, в которой каждый предыдущий уровень детализируется последующим на основании общностных признаков, выбор которых осуществлен через призму налогового правонарушения:

1) по признаку вида неуплаченного налога: уклонение от уплаты НДС (налога на прибыль, налога на имущество, транспортного налога, налога на доходы физического лица, других налогов);

2) по признаку вида налогоплательщика и отдельных его характеристик: уклонение от уплаты налога (по его виду) с деятельности организации (по виду его правового режима (юридическое лицо и его организационно-правовая форма, индивидуальный предприниматель, физическое лицо, налоговый агент, резидент (нерезидент)); уклонение от уплаты налога (по его виду) с деятельности налогоплательщика по виду режима его налогообложения (общий, упрощенный, упрощенный автоматизированный, режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей, патентный, налог на профессиональный доход); уклонение от уплаты налога (по его виду) с деятельности налогоплательщика по сфере его деятельности (по виду деятельности согласно ОКВЭД);

4) по признаку объекта налогообложения, подвергнутого искажению: расходы; доходы; действительная стоимость имущества; объем реализации товаров (работ, услуг); вид использования водных объектов, пр.;

5) по признаку вида действий (бездействия), повлекших получение необоснованной налоговой выгоды, неисчисление и неуплату налогов: отражение в учете сведений о финансово-хозяйственной операции, искажающее ее действительный экономический смысл; отражение в учете

сведений о финансово-хозяйственной операции в отсутствие реальности ее проведения; отражение в учете сведений о финансово-хозяйственной операции в отсутствие реальности осуществления предпринимательской деятельности; создание условия незаконного получения налоговой преференции;

б) по признаку характера первичных данных о преступлении: в отсутствие документов учета за интересующий следствие период уклонения, включая документы по недействительным сделкам (при наличии таких документов); в отсутствие (при наличии) свидетельской базы.

Предложенный подход построения классификационной системы обеспечивает возможность типизации направлений криминалистического поиска, формирования частной методики расследования, восполнения информационного вакуума, связанного с недостаточностью криминалистически значимой информации.

Криминалистический анализ осуществляется в несколько этапов.

Первый этап: выявление и анализ факторов, наличие которых в соответствии с типовой методикой расследования отдельных видов преступления предполагается высоковероятным условием для наступления преступного события. Эти факторы составляют разные уровни структуры исследуемого налогового деликта, что дает возможность рассматривать их как ее элементы. Нельзя не согласиться с мнением Н. В. Кручининой, согласно которому эффективность применения структурного подхода обусловлена его способностью обнаружения объективных связей элементов преступления<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Криминалистический анализ уголовного дела об убийстве: задания к практическим занятиям по спецкурсу «Расследование убийств» / отв. ред. проф. В. И. Шиканов. Иркутск, 1986. С. 12.

На втором этапе анализируется преступное явление на основании закономерностей следообразования. Такое познание предполагает максимальное использование знаний криминалистики для изучения имеющейся в распоряжении следователя информации.

Схема налогового преступления также подлежит криминалистическому анализу, его качество зависит от достаточности криминалистически значимой для его проведения информации, а ее дефицит требует максимальной упорядоченности работы следователя. Оценивая схему преступления в качестве системного инструмента осуществления преступной деятельности, представляется возможным констатировать, что ее анализ с учетом особенностей отдельных этапов и видов деятельности налогоплательщика, а также диагностика изменений в ней в процессе анализа являются прямым индикатором адаптации ее субъектом преступления в условиях изменения обстановки.

Результативность применяемых субъектом расследования методов анализа обусловлена качеством информационного обеспечения деятельности по расследованию и способностью ее субъекта к анализу и синтезу, т. е. к осуществлению аналитического познания. В связи с этим представляется убедительным утверждение Г. Гегеля о том, что аналитическое познание является первой предпосылкой умозаключения, и это непосредственная взаимосвязь понятия с объектом<sup>1</sup>.

Основываясь на общих методах исследования, можно заключить, что метод криминалистического анализа – подход к исследованию преступной деятельности, в ходе которого объект сепарируется и анализу подвергаются его составные части как отдельно, так и во взаимосвязи. Такой подход позволяет использовать указанный метод для исследования как преступной

---

<sup>1</sup> Гегель Г. В. Ф. Соч.: в 10 т. Т. VI. М., 1939. С. 260.

деятельности, так и деятельности по ее выявлению, раскрытию и расследованию<sup>1</sup>. Наряду с достоинством метода криминалистического анализа обеспечить субъекту расследования возможность исследовать налоговое преступление в динамике он позволяет преодолеть проблему недостатка криминалистически значимой информации.

Залогом эффективного расследования является способность следователя преодолеть проблему его криминалистического непонимания преступления. В подтверждение этого вывода И. В. Александровым предложена целостная теоретическая концепция криминалистического понимания налоговых преступлений, т. е. их криминалистического анализа<sup>2</sup>, которая основана на криминалистических особенностях преступлений указанного вида, таких как их формализованность, неочевидность следовой картины, связанной с многообразием способов их совершения в условиях высокой латентности.

Наукой не предложено однозначного ответа на вопрос о содержании криминалистического анализа<sup>3</sup>. К его элементам относят: предмет и объект преступления, способ и следы его совершения, криминалистически значимые данные об обстановке совершения преступления, особенности личности налогового преступника. Все эти элементы базируются на модели преступления и его структуре. В ходе криминалистического анализа налогового преступления число объектов исследования увеличивается, расширяя структуру элементов анализа, поскольку в силу специфики преступного деликта его исследование не представляется возможным в

---

<sup>1</sup> Оржинская Э. И. Метод криминалистического анализа преступления: определение, основные задачи и элементы // Психопедагогика в правоохранительных органах. 2014. Вып. 1 (56). – С. 52.

<sup>2</sup> Александров И. В. Расследование налоговых преступлений. С. 41.

<sup>3</sup> См.: Баширова Н. В. Исследование преступлений в сфере налогообложения : дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. 217 с.; Бурлин С. А. Проблемы преодоления противодействия расследованию налоговых преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 194 с.

отсутствие анализа элементов налогового правонарушения, таких как: налог, налогоплательщик, обстановка совершения налогового правонарушения и его способ. Они релевантны требованиям к качеству криминалистического анализа, поскольку в виде следов отражены в бухгалтерских документах налогоплательщика.

Результатом криминалистического анализа являются выдвижение субъектом расследования на его основе следственной версии, фиксация текущей следственной ситуации и прогнозирование ее изменений в зависимости от дополнительного объема криминалистически значимой информации. Такая связь позволяет выдвинуть гипотезу о наличии прямой связи между результатом анализа схемы налогового преступления как элемента криминалистического анализа и обоснованностью следственной версии, что обусловлено свойством схемы преступления – связать элементы налогового деликта.

Для криминалистического анализа налоговых преступлений приемлемы стандартные методы его проведения: ретроспективный и оперативный. Первый ориентирован на исследование механизма подготовки, совершения и сокрытия преступления, а также практики расследования. Его результаты позволяют сделать прогнозы развития исследуемых явлений<sup>1</sup>. Ценность второго заключается в том, что его осуществление наделяет субъекта расследования способностью с учетом диагностированной следственной ситуации повысить эффективность планирования расследования, что обуславливает целесообразность его применения на тех этапах расследования,

---

<sup>1</sup> Зорин Г. А., Зорина М. Г., Зорин Р. Г. Возможности криминалистического анализа в процессе предварительного расследования, государственного обвинения и профессиональной защиты по уголовным делам : учеб.-метод. пособие. М., 2001. С. 10.

когда первичная информация о преступлении уже собрана. Применение метода сводится к вычленению и фиксации следов преступления.

Несмотря на различия в способах проведения анализа указанными методами и целях его проведения, наиболее результативными представляются криминалистические исследования, в ходе которых используются оба метода. Примеры симбиоза демонстрирует аналитическая практика органов финансовой разведки, исследования которой базируются на информации разведывательного и общедоступного уровней. Анализ такой информации делится на два вида – тактический и стратегический. Его значимость имеет первоочередное значение, что обусловлено формированием в структуре субъектов обеспечения национальной безопасности и подведомственных им специализированных служб<sup>1</sup> аналитических подразделений. Использование криминалистических учетов, обобщений практики разведывательной деятельности обеспечивает результативность анализа, минимизируя риск недостоверности прогнозных выводов. Такой возможности лишены следственные органы, специализирующиеся на расследовании налоговых преступлений. Проводимый ими криминалистический анализ, формируемые на его основе следственные версии и прогнозы изменения следственных ситуаций основаны в большей своей части на следственной интуиции, что нивелирует эффективность анализа.

В рамках настоящего исследования рассмотрено несколько методов анализа, применяемых аналитиками субъектов обеспечения единой национальной безопасности. Применением классического метода индикаторов обеспечивается возможность операционализировать сценарный метод, используя отдельные явления, свидетельствующие о тенденции развития

---

<sup>1</sup> Вербицкая Т. В. Субъекты обеспечения единой национальной безопасности в Российской Федерации // Бизнес в законе. 2014. № 1. С. 92–94.

сценария, в качестве индикаторов<sup>1</sup>. Наибольшую сложность представляет выбор индикатора, поскольку это требует обработки большого объема оперативной информации и диагностики закономерностей. Изменение следственной ситуации корреспондирует с изменением набора индикаторов. Применение метода позволяет преодолеть когнитивные искажения вследствие субъективности восприятия следственной ситуации, повышая его значимость для субъекта расследования.

Примером использования метода индикаторов криминалистического анализа налогового преступления является установление выгодоприобретателей от совершения преступления и прогнозирование тактики их поведения по сокрытию следов преступления и своего участия в нем. Здесь индикатором служат сведения об аккумулировании имущества налогоплательщика, включая денежные средства на его счетах, у бенефициара, что обусловлено его стремлением извлечь прибыль с деятельности аффилированного с ним субъекта. Маркером реализации такого стремления является обращение имущества в собственность бенефициара, что, как следствие, дает возможность субъекту расследования с высокой степенью вероятности сделать обоснованное предположение о его причастности к совершению налогового преступления, выдвинуть гипотезу о слеодообразовании, обеспечить выявление и фиксацию следов преступления.

Для следователя сбор информации, как правило, не представляет особого труда, поскольку здесь ему на помощь приходят оперативно-розыскные службы и контролирующие органы (для анализа налоговых преступлений – налоговые инспектора, налоговые аналитики ФНС России). Но систематизация полученной информации следственными органами

---

<sup>1</sup>Власова М. Г. Прогнозирование в разведке: метод индикаторов в современных условиях. // Вестник РУДН. Серия Международные отношения. 2015. – № 3. – С. 35.



осуществляется крайне редко, в то время как важность данного этапа неоспорима. Указанная проблема на уровне налоговой службы нивелируется путем создания единых специализированных электронных ресурсов, содержащих аналитическую информацию о налогоплательщиках, их деятельности, результатах налоговых проверок, позволяющих оперативно получить значимую информацию о налогоплательщике и правильно спланировать свою работу. В настоящее время налоговые органы являются единственной службой, которая обладает электронными ресурсами для установления признаков налогового преступления. В их числе программные комплексы АИС «Налог-3», ПП «Контроль НДС» (АСК «НДС2»), которые позволяют обнаружить несоответствия в представленных налогоплательщиком данных о результатах его деятельности, проявить его сомнительные связи, подкрепляя выводы данными налоговой отчетности всех участников<sup>1</sup>.

Налоговые органы по аналогии с вышеуказанными аналитическими подразделениями специальных служб имеют в своем штате специалистов по анализу, которые, используя данные различных источников, включая открытые и закрытые – специализированные, обобщают информацию о субъекте, выявляют фиктивные связи и дают рекомендации по проведению детального анализа его деятельности в рамках мероприятий налогового контроля. Правоохранительные органы в настоящее время не имеют доступа к таким ресурсам, что существенно осложняет процесс сбора и анализа криминалистически значимой информации. Надлежащее взаимодействие

---

<sup>1</sup> Охлопков А. С. Как ИТ помогают бороться с неплательщиками налогов. [Электронный ресурс]. // URL: <https://mcs.mail.ru/blog/u-nalogovyh-prestupnikov-bolshe-net-shansov> (дата обращения: 07.11.2020).

контрольных и правоохранительных органов позволит решить данную проблему.

Эффективность криминалистического анализа может серьезно пострадать, если систематизация полученной информации выполнена некачественно или если она вообще отсутствует. Ее отсутствие, помимо временных затрат, чревато ограниченностью широты взгляда на схему преступления, препятствует выявлению смежных преступлений, иных эпизодов преступлений, масштабности его географии.

Следующим этапом анализа после этапа сбора информации является ее проверка. Возможности следствия ограничиваются уголовно-процессуальным законодательством, инструменты которого не всегда оказываются достаточными для установления криминалистически значимой информации. Для следователя главным является сопоставление полученных сведений между собой, выбор той информации, которая оценена с позиции достоверности и нашла подтверждение сведениями бухгалтерского и налогового учетов. Именно такая проверка в рамках криминалистического анализа позволяет идентифицировать ее как доказательства, прийти к выводу об ошибочности или достоверности результатов анализа. Таким образом, на данном этапе анализа происходит оценка поступающей информации по критерию ее криминалистической значимости. При этом фильтрация информации и ее последующая проверка осуществляются с позиции ее релевантности следственным задачам.

Систематизацию полученной информации логично осуществлять в привязке к элементам криминалистического анализа налогового преступления, особый интерес среди которых представляют обстановка совершения налогового преступления, момент его окончания и место совершения.

Установление момента окончания и места совершения налогового преступления не представляет особой сложности, они определены как судебной практикой, так и официальным толкователем<sup>1</sup>. Так, момент окончания налогового преступления определен датой уплаты налога, предусмотренной законом, место его совершения – это место нахождения налогоплательщика (его государственной регистрации) или налогового органа, куда налогоплательщиком представлены декларации, содержащие ложные сведения. Большой интерес представляет время его совершения. В рамках системного подхода указанный элемент представляется детерминирующей категорией по отношению к иным элементам криминалистического анализа. Время совершения преступления обусловлено предметом преступления, сроками и процедурами уплаты обязательных платежей, установленными налоговым законодательством. В связи с этим входящая информация должна анализироваться с учетом относимости ее к моменту окончания налогового преступления, обусловленного периодом формирования налогооблагаемой базы, датой подачи налоговой декларации, сроком уплаты налога и датой истечения срока его уплаты.

Место совершения налогового преступления как географическая координата деятельности в границах территории осуществления экономической деятельности представляет интерес для сбора криминалистически значимой информации субъектом расследования как инструмент оценки нормативной базы, регулирующей налоговые отношения, формирующей обязательства субъекта по уплате налогов.

Обстановка совершения преступления – сложный структурный элемент. Для налоговых преступлений именно она является базой определения схемы

---

<sup>1</sup>Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 // ГарантЭкперт. 2021. П. 4, 17.

преступления, а изменения в ней влекут изменения в других элементах преступной деятельности. Динамичность преступной налоговой схемы проявляется в периоде внесения изменений в налоговое законодательство, поскольку субъекты подстраиваются под складывающуюся обстановку, выбирая механизм преступления, релевантный преступным целям. При расследовании налоговых преступлений требуется знание правовой природы налога, процессов, объективно протекающих в налоговой сфере и составляющих обстановку совершения налогового преступления. Первостепенное значение приобретает анализ документов, связанных с деятельностью налогоплательщика: документов его бухгалтерского учета, государственной регистрации, а также юридических дел в кредитных организациях. Криминалистический анализ таких документов позволяет определить приоритеты и круг тактических приемов в процессе расследования. Они становятся основой преодоления позиции защиты об отсутствии события преступления и непричастности лиц к его совершению. Их криминалистический анализ целесообразно проводить по двум направлениям:

- анализ данных о профиле налогоплательщика с целью сбора и фиксации возможной криминалистически значимой информации для формирования общего представления о налогоплательщике, условиях и обстоятельствах формирования его налоговой обязанности (анализ законодательной базы для аналогичной группы субъектов, специфичных условий осуществления налогоплательщиком деятельности, особенностей выбранной им системы налогообложения, применяемых льгот и пр.);

- анализ внешней информации о налогоплательщике как объекте проверок налоговыми органами, включая данные о проводимых в отношении него проверках, их результатах, поведении налогоплательщика в процессе их

проведения, давности мероприятий налогового контроля, а также формировании реестра документов учета налогоплательщика, имеющегося в распоряжении налогового органа, истребованных в рамках налоговых мероприятий.

В последующем анализ информации о налогоплательщике дифференцируется в привязке к этапам преступной деятельности, таким как: предкриминальный – планирование налогового преступления, осуществление подготовительных действий для создания условий совершения преступления; непосредственное совершение налогового преступления – внесение соответствующих сведений в учет; формирование документов учета, обосновывающих такие сведения; создание налоговой отчетности с ложными сведениями, искажающими налогооблагаемую базу; посткриминальный – сокрытие следов преступления.

Каждый из указанных этапов преступной деятельности проявляется в схеме налогового преступления в виде отдельного ее элемента. Центральное место в ней занимает способ совершения преступления, характеризующий преступление с качественной стороны. Переоценить значение его криминалистического анализа сложно. Наукой давно признана достоверной точка зрения Г. Г. Зуйкова, который среди первых исследователей указанного элемента криминалистического анализа пришел к выводу о способе как необходимом элементе любого преступления, поскольку любое из них осуществляется посредством определенного поведения субъекта, намерения которого не могут быть реализованы иначе<sup>1</sup>. В научной литературе под способом совершения преступления понимается совокупность взаимосвязанных действий по подготовке, совершению и сокрытию

---

<sup>1</sup> Зуйков Г. Г. Криминалистическое учение о способе совершения преступления : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1970. С. 10.

преступления, которые могут быть связаны с использованием определенных орудий, средств, а также благоприятных условий места и времени<sup>1</sup>.

Криминалистический анализ налогового преступления осложняется неконкретностью способов совершения налогового преступления, отсутствием их закрепления в уголовном законе. В противовес ему налоговое законодательство формирует не только понятие налогового правонарушения, но и определяет его виды, число которых в настоящее время достигло 25<sup>2</sup>. Такое различие в объемах регулирования может быть нивелировано результатами криминалистического анализа схемы налогового преступления. В ходе его проведения исследователю необходимо учитывать, что, несмотря на разнообразие схем налоговых преступлений, для них характерно наличие общих специфических черт: обусловленность способа требованиями закона об объектах налогообложения, сроках и порядке уплаты налога; связь способов совершения преступлений с подзаконными актами, регулирующими отдельные аспекты учета; экономическая сущность налога в зависимости от его вида в качестве основы способов совершения налоговых преступлений<sup>3</sup>. Практика расследования налоговых преступлений, сложных по схемам их совершения, позволяет диагностировать дополнительные особенности способов преступного уклонения: формирование недостоверной налоговой базы в результате искажения данных учета налогоплательщика; фальсификация налоговой и бухгалтерской отчетности; многоуровневость участников, вовлеченных в их совершение.

Качественному криминалистическому анализу налогового преступления предшествует сопоставление известной информации о способе преступления

---

<sup>1</sup>Зуйков Г. Г. Изучение способа совершения преступления // Криминалистика социалистических стран / под ред. В. Я. Колдина. М., 1986. С. 181.

<sup>2</sup> НК РФ. Ч.1. Гл.16.

<sup>3</sup> Александров И. В. Налоговые преступления... С. 84.

с известными в практике типовыми способами совершения преступления. Научной литературе известны попытки типизации известных в практике способов совершения налоговых преступлений. Среди них исследования И. И. Кучерова, В. Д. Ларичева, И. Н. Соловьева, Е. Н. Шахова и др.<sup>1</sup> В классификации, предложенной И. И. Кучеровым, критериями типизации являются элемент налогового механизма и способы влияния на него<sup>2</sup>. Не подвергая критике предложенную классификацию, следует отметить, что решение криминалистических задач требует дифференцировать схемы совершения налоговых преступлений с учетом механизма формирования и уплаты налога, а также процесса криминализации налогового деяния. Их сочетание, как верно указал И. В. Александров, позволит охватить значительное количество способов их совершения<sup>3</sup>. Такая классификация представляет интерес с практической точки зрения, она соотносима с предложенной в настоящей работе классификацией схем налоговых преступлений, базируемой на критерии реальности.

На выбор схемы преступления оказывают влияние вид и сфера деятельности налогоплательщика, выбор формы ведения учета, системы налогообложения, вид налога. Налоговые преступления отличаются проработанностью механизма их совершения. Для разработки и внедрения преступной схемы требуется наличие существенных финансовых ресурсов, что позволяет сделать вывод о наличии корреляционной связи между

---

<sup>1</sup> См.: Бембетов А. П., Ларичев В. Д. Налоговые преступления. М., 2001. С.22; Соловьев И. Н. Налоговые преступления и преступность. М., 2006. – С. 38; Шахов Е. Н. Совершенствование организации и тактики деятельности оперативных подразделений органов внутренних дел по выявлению и раскрытию налоговых преступлений, совершаемых индивидуальными предпринимателями : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 224 с.

<sup>2</sup> Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 275.

<sup>3</sup> Александров И. В. Налоговые преступления... С.88.

масштабностью налогоплательщика и сложностью применяемой им преступной схемы.

Ввиду важности для расследования налогового преступления результативности анализа его схемы предложено понятие метода криминалистического анализа схемы налогового преступления, под которым понимается основанная на системном подходе совокупность приемов и операций практического и теоретического исследования схемы налогового преступления как элемента преступной деятельности, суть которого состоит в расчленении объекта исследования (схемы налогового преступления) на отдельные части, изучаемые как части единого целого во взаимодействии, характерными особенностями которого выступают: использование системы информации в виде отражений элементов схемы преступления в следовой картине налогового преступления (данных налогового и бухгалтерского учетов), исследование причин изменений в элементах налогообложения, повлекших необоснованную налоговую выгоду, выявление и исследование связей между ними.

При анализе схемы налогового преступления применимы любые методы криминалистического анализа. Однако ряд из них не имеет результативности для криминалистического анализа налогового преступления. В их числе методы, ориентированные на обобщение результатов оперативно-розыскной деятельности: метод матрицы связей, применяемый органами дознания для диагностики частоты встреч фигурантов; схема потоков данных, демонстрирующая развитие преступного события, а также деятельности после его совершения. Методы незаменимы для диагностики постпреступного поведения.

Практический интерес представляет метод «изучение архивных дел». Он позволяет, используя сведения об иных преступлениях, накопленных в едином



информационном ресурсе по результатам изучения уголовных дел аналогичной тематики, использовать расследованные в них преступления в качестве прецедентов. Применению метода препятствует отсутствие единого информационного ресурса, аккумулирующего знания по ранее выявленным и расследованным преступным схемам.

По результатам исследования можно сделать следующий вывод.

Элементы криминалистического анализа налогового преступления обусловлены спецификой деятельности по налогообложению, в основе которой налог, его плательщик, а также элементами преступной деятельности, где ключевую роль играют обстановка совершения налогового деликта и способ его совершения, поскольку именно эти элементы находят свое отражение в виде следов преступления в документах учета налогоплательщика. Для диагностики налогового события имеет принципиальное значение анализ элементов преступной деятельности целиком, вне ее привязки исключительно к элементам налогового преступления в его традиционном понимании. Такой анализ следует проводить, руководствуясь системным подходом, что обусловлено динамичностью налогового преступления как сложной структуры.

Взаимная обусловленность элементов криминалистического анализа и стремление субъекта расследования к эффективному планированию формируют необходимость дополнения содержания криминалистического анализа налогового преступления элементом, способствующим обоснованному выдвижению следственных версий, в качестве которого предложена схема налогового преступления. Ее включение в содержание криминалистического анализа налогового преступления способствует повышению содержательности и практической ценности такого анализа для расследования.

Предложенные в научных исследованиях этапы криминалистического анализа применимы и для анализа налогового преступления. Оценивая схему преступления в качестве системного инструмента осуществления преступной деятельности, представляется возможным утверждать, что ее анализ с учетом особенностей отдельных этапов и видов деятельности налогоплательщика, а также диагностика изменений в ней в процессе анализа являются прямым индикатором адаптации ее субъектом преступления в условиях изменения обстановки его совершения.

Предложено авторское определение метода криминалистического анализа схемы налогового преступления как элемента преступной деятельности. В ходе исследования современных схем налоговых преступлений сделан вывод о возможности применения методов криминалистического анализа при исследовании схем налоговых преступлений. Особый практический интерес представляет использование методов анализа, применяемых в деятельности субъектов обеспечения национальной безопасности: метода индикаторов, матрицы связей, схемы потоков данных, изучения архивных дел, которые адаптированы в настоящем исследовании для расследования налоговых преступлений в условиях дефицита криминалистически значимой информации.

Обобщение результатов практической деятельности по расследованию преступлений налоговой категории позволило выделить два этапа криминалистического анализа: сбор криминалистически значимой информации и ее проверка. Оценка информации, поступающей в процессе анализа схемы налогового преступления, носит циклический характер, ее отбор осуществляется по критерию ее криминалистической значимости с позиции ее релевантности следственным задачам.

## Глава 2

### Особенности расследования современных схем налоговых преступлений

#### § 1. Особенности этапов расследования налогового преступления с учетом данных о его схеме

Особенности конструкции налоговых преступлений являются детерминирующими факторами расследования, их систематизация и учет при выборе методики расследования способствуют существенному повышению качества расследования. Неоднозначность формулировок налогового законодательства порождает сложности в доказывании обязательных признаков налогового преступления. Важность однозначности и конкретности налоговой нормы подтвердил Конституционный Суд РФ, определив, что расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению в отношении налогоплательщика<sup>1</sup>. О негативных последствиях двусмысленности толкования норм налогового законодательства свидетельствует пример из следственной практики. Так, анализируя результаты деятельности налогоплательщика в сфере производства и хранения топлива, нормативную базу по вопросу исчисления акциза, следственный орган пришел к выводу об отсутствии преступного умысла в действиях лица, поскольку перечень объектов налогообложения акцизом, закрепленный в ст. 182 НК РФ, содержит формулировки, не исключающие двусмысленности их толкования<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П. // Собр. законодательства РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

<sup>2</sup> Материал проверки КРСП №201/4-33-2022 // Архив Четвертого отдела по расследованию особо важных дел СУ СК России по Иркутской области.

Ригидность такого подхода обусловлена дискретным положением уголовного закона о совершении налоговых преступлений только с прямым умыслом. Специфичным для налогового преступления является наличие в арбитражном суде налогового спора о доначислении, что обусловлено единством объективной стороны исследуемого события для уголовного и арбитражного процессов. Установленные арбитражным судом обстоятельства позволяют своевременно диагностировать пробелы следствия, определиться с позицией защиты и грамотно спланировать следствие.

Специфика расследования налоговых преступлений обусловлена многоэтапностью и завуалированностью преступной деятельности субъекта преступления, стремящегося уничтожить его следы в бухгалтерских документах, что вызывает необходимость проведения сложных экономических исследований. Последнее в свою очередь определяет потребность в квалифицированных следственных кадрах, способных оперативно диагностировать факторы, которые влияют на следственную картину, владеющих специальными знаниями отдельных отраслей права.

Современные научные исследования методик идут по пути базирования своих рекомендаций на результатах криминалистического анализа отдельных видов преступлений, а также на диагностике и анализе конкретных следственных ситуаций. Смещение акцента на ситуационный подход при формировании методики расследования преступлений имеет место в работах криминалистов-теоретиков Р. С. Белкина, Т. С. Волчецкой, Л. Я. Драпкина, И. Ф. Герасимова, В. А. Образцова, Н. П. Яблокова и др.<sup>1</sup> Такой подход оправдан,

---

<sup>1</sup> См.: Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. М., 2001. С. 16; Драпкин Л. Я. Ситуационный подход – локальная парадигма современной криминалистики // Ситуационный подход в криминалистической науке и правоприменительной деятельности : материалы межд. науч.-практ. конф. «Актуальные проблемы использования ситуационного подхода в юридической науке и правоприменительной деятельности», БФУ им. И. Канта. Калининград, 2012. С. 25–30; Яблоков Н. П. Ситуационный подход как один

поскольку методические рекомендации расследования преступлений, предложенные в ситуационном аспекте с учетом разнообразия возможных следственных ситуаций, делают их более точными и применимыми на практике.

На первоначальном этапе расследования налоговых преступлений отличительной чертой типичных следственных ситуаций является сравнительная определенность исходной информации: сведений о налогоплательщике, виде неуплаченного налога, периоде уклонения, предполагаемой сумме ущерба, а также отдельных элементах схемы налогового преступления, образующих предмет его доказывания. Источником получения первоначальной информации являются материалы налоговых проверок.

Практика показывает, что в зависимости от источника первичной информации типичные следственные ситуации дифференцируются на простые и сложные, причем первые преобладают. Простота следственной ситуации не определяется достаточностью криминалистически значимой информации для расследования налогового преступления, лишь диагностируется наличием достаточных первичных установочных данных для начала ее отработки. Сложные следственные ситуации имеют место при получении информации о налоговом преступлении в отсутствие окончанных налоговых проверок. Их отличает недостаточность проработки механизма преступления, предполагаемый размер неуплаченного налога, что впоследствии становится препятствием в расследовании.

---

из методов научного познания в криминалистическом мышлении субъектов криминалистической деятельности. Там же. С. 20–24; Герасимов И. Ф. Некоторые проблемы раскрытия преступлений. Свердловск : Среднеурал. книж. изд-во, 1975. 220 с.; Танасевич В. Г., Образцов В. А. О криминалистической характеристике преступлений // Вопросы борьбы с преступностью. М., 1976. Вып. 25. С. 94–104; Волчецкая Т. С. Криминалистическая ситуалогия : монография. Калининград, 1997. 248 с.

Как справедливо отмечает Л. Я. Драпкин, сложные типичные следственные ситуации требуют применения для их разрешения более широкого комплекса криминалистических приемов и средств<sup>1</sup>. Вне зависимости от сложности следственной ситуации главной задачей первоначального этапа расследования являются установление места нахождения документов учета, их выемка и обеспечение сохранности. Успех мероприятий напрямую связан с согласованностью действий служб и ведомств, участвующих в их реализации. Отсутствие документов учета может стать существенной проблемой, требовать восстановления учета по данным о налогоплательщике из иных источников с целью установления достоверной суммы налогового обязательства с учетом данных о схеме налогового преступления<sup>2</sup>.

Процесс расследования преступления включает несколько последовательных и связанных между собой этапов, имеющих розыскной характер. Исследователи по-разному подходят к определению их количества и содержания. В большинстве случаев выделяется два этапа расследования: первоначальный и последующий<sup>3</sup>. Задачей первого этапа является установление факта совершенного преступления и установление лица, его совершившего, т. е. связан с установлением и раскрытием преступления. Задачей второго выступает сбор достаточных доказательств для признания лица виновным. Однако следует признать, что такая классификация имеет ряд недостатков, поскольку строго ориентирована на реализацию функций различных ведомств: первый этап связан с установлением и раскрытием преступления, что является основной задачей органов дознания, а второй

---

<sup>1</sup> Драпкин Л. Я. Основы криминалистической теории следственных ситуаций. Свердловск, 1987. С. 22.

<sup>2</sup> Постановление Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 48. Там же. П. 14.

<sup>3</sup> Розин Н. Н. Уголовное судопроизводство. СПб., 1916. С. 5.

ориентирован на реализацию полномочий органов предварительного следствия, так как связан с преследованием конкретного лица, установленного на первом этапе. Советские криминалисты определяли первоначальный этап с момента возбуждения дела до предъявления обвинения лицу, а последующий не имел отправной точки и включал в себя совокупность следственных действий до окончания следствия, которое завершается направлением уголовного дела прокурору<sup>1</sup>.

Недостатки имеет и предложенная М. С. Строговичем дифференциация этапов расследования с применением подхода первичного их выделения, связанного с предъявлением обвинения в совершении преступления, а затем с доказыванием вины<sup>2</sup>. Подход основан на ошибочном мнении, так как предполагает предъявление обвинения лицу в отсутствие доказательств его причастности и виновности, что нарушает принципы законности уголовного преследования. Процесс доказывания не может быть ограничен рамками одного этапа расследования, поскольку это основа всего процесса расследования.

Недостатки классификации вызвали необходимость поиска других подходов, в результате число этапов существенно увеличилось, их стала отличать большая конкретика в содержании, а в ряде случаев их количество стало зависеть от наличия промежуточных процессуальных решений по делу<sup>3</sup>. Дробление процесса расследования на этапы – первоначальный, последующий и заключительный – с привязкой к задачам, решаемым на каждом из них, представляется более удачным по сравнению с упомянутым выше. Субъект

---

<sup>1</sup> Лузгин И. М. Методологические проблемы расследования. М., 1973. С. 33.

<sup>2</sup> Строгович М. С. Курс советского уголовного процесса. Т. 1 // Основные положения науки советского уголовного процесса. М., 1968. С. 7.

<sup>3</sup> Советская криминалистика: методика расследования отдельных видов преступлений / под ред. А. К. Лисиченко. Киев, 1988. С. 5.

предварительного следствия вправе самостоятельно определить для себя этапы расследования, обобщив одни и детализировав другие, руководствуясь следственными задачами.

В практической деятельности степень детализации содержания этапов расследования и их последовательность зависят от схемы налогового преступления и исходных данных о ней. Используя классическую классификацию этапов расследования преступлений, состоящую из четырех элементов: возбуждение уголовного дела; первоначальный этап, включающий формирование и проверку типичных версий о событии преступления, производство неотложных следственных действий для закрепления доказательств; последующий и заключительный этапы, – следователь формирует методику расследования.

Для налоговых преступлений предложенная классификация этапов расследования и их содержание остаются актуальными, однако требует некоторых дополнений. Так, этапу возбуждения уголовного дела, включающему проверку материалов о событии налогового правонарушения, определение признаков, квалифицирующих его как преступление, предшествует фиксация схемы налогового преступления. Таким образом, первичным действием субъекта расследования становится установление схемы налогового преступления. Каждый последующий этап связан со спецификой примененной схемы преступления и достаточностью информации о ней.

На этапе возбуждения уголовного дела следователь, устанавливая наличие или отсутствие достаточных оснований для принятия решения о возбуждении уголовного дела, ориентируется на результаты анализа бухгалтерской и налоговой документации налогоплательщика. Первичные данные о преступлении указанной категории могут быть представлены как



налоговым органом по результатам проведенных проверок, так и органом дознания по результатам ОРД. Однако поводом для возбуждения уголовного дела являются только материалы налогового органа. Несмотря на исключительность такого повода, имеющиеся акты межведомственного взаимодействия позволяют расширить круг источников получения информации для реагирования на событие налогового преступления и повысить его оперативность<sup>1</sup>.

Этап возбуждения уголовного дела предусматривает проверку поступивших в следственный орган материалов о событии налогового преступления. На этом этапе с учетом данных о налоговом правонарушении ставится задача выработки методов определения признаков, идентифицирующих налоговое правонарушение как преступление. Непродолжительность данного этапа обусловлена требованиями ч. 1 и 3 ст. 144 УПК РФ о сроках проведения доследственных проверок (до 30 суток).

На этапе возбуждения уголовного дела следователю нет необходимости детально углубляться в процесс анализа криминалистической характеристики преступления, достаточно определиться с наличием события налогового правонарушения и признаков преступления. При этом в силу требований ч. 1 ст. 144 УПК РФ субъект расследования вправе получить объяснения, образцы для проведения сравнительного исследования, истребовать и изымать документы и предметы, представляющие криминалистический интерес, осматривать их, производить осмотр места происшествия, требовать производства исследований документов, предметов, документальных ревизий, назначать судебную экспертизу, принимать участие в ее производстве и получать заключение эксперта, привлекать к участию в

---

<sup>1</sup> Соглашение о взаимодействии между СК РФ и ФНС России (заключено 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3) // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

следственных действиях специалистов, а также поручать органу дознания проведение оперативно-розыскных мероприятий. Этап отличает необходимость использования специальных знаний для установления схемы налогового правонарушения, позволяющих сформировать представление об имеющихся признаках квалификации его как налогового преступления.

Выводу о достаточности оснований для возбуждения уголовного дела предшествует диагностика явных и неявных признаков налогового преступления, основывающаяся на их типизации. К явным признакам можно отнести недействительность заявленных в регистрационных документах сведений о месте нахождения налогоплательщика или его сомнительного контрагента, отсутствие документов бухгалтерского учета, недекларирование доходов и несоответствие данных о доходах сведениям о фактическом поступлении, противоречие между документами бухгалтерского учета и записями в документах налоговой отчетности, признаки подлога в документах бухгалтерского учета и др. Среди неявных следует отметить ошибки при ведении учета и формировании отчетности, массовое открытие на краткосрочные периоды расчетных счетов в различных кредитных организациях, расхождения в данных материального и финансового учетов и др. Обнаруженные следователем признаки преступления должны касаться всех элементов налогообложения: факта наличия у лица установленного законом статуса налогоплательщика и обязанности платить налоги; вида и размера неуплаченного налога с учетом требований закона о его криминальном размере; размера налоговой базы, возможных способов совершения преступления, повлекших получение необоснованной налоговой выгоды.

Перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию, составляется как на начальном, так и на последующем этапе расследования. Возбудив

уголовное дело, следователь проводит анализ элементов криминалистической характеристики налогового преступления, установленных на данном этапе расследования, формирует и проверяет типичные следственные версии о событии преступления, собирает и закрепляет первоначальные доказательства, принимает меры к установлению места нахождения подозреваемых при их наличии, к возмещению ущерба. Указанные направления следственной работы определяют второй этап расследования – первоначальный. На данном этапе расследования всегда имеется дефицит криминалистически значимой информации, что препятствует формированию достоверных следственных версий. Вместе с тем элементы криминалистической характеристики преступления отличают устойчивые корреляционные связи, исследование которых позволяет, несмотря на недостаток исходных данных, выдвинуть обоснованные следственные версии.

Для налоговых преступлений характерна относительная определенность первичных установочных данных о нем. Содержание типовой версии первоначального этапа расследования напрямую связано с определенностью первичной информации о преступлении и ее источником. На практике количество источников сводится к трем: материалам налогового органа, полученным в результате мероприятий налогового контроля; результатам ОРД и материалам, добытым следствием. Поступающие материалы содержат фактические документальные данные для формирования схемы налогового преступления и построения на их основе типовой версии. Поскольку представленные первичные данные дают общее представление о налоговом преступлении, следователь на данном этапе имеет возможность на основании схемы преступления выдвинуть рабочие версии возможного механизма его совершения.

Формирование исходной информации о преступлении по принципу гласности и негласности мероприятий в рамках возникшей следственной ситуации и их типизация по указанным критериям позволяют следователю разработать эффективный план расследования на первоначальном этапе. Так, в случае формирования базовой криминалистически значимой информации за счет негласных источников оперативно-розыскной деятельности, исключающих ожидание субъектом преступления его выявления, складывающаяся благоприятная с позиции выявления и закрепления следственная ситуация предполагает проведение активных наступательных следственных и процессуальных действий (обыск, осмотры, допросы). Вероятность обнаружения при такой следственной ситуации материальных следов высока, что способствует оперативности расследования. Вместе с тем на практике возникновение подобных типичных следственных ситуаций маловероятно, поскольку установление размера ущерба в виде неуплаченного налога требует наличия у субъекта расследования данных об учете налогоплательщика, сбор которых всегда сопряжен с очевидностью его проведения. Проблема была бы решена в случае установления налоговым законом обязанности предоставления налогоплательщиком в налоговый орган документов (сведений) о своей деятельности, в том числе расшифровки показателей и данных учета, на систематической основе. В отсутствие такого требования информация, имеющаяся в распоряжении налогового органа, носит узкий характер, а ее сбор в рамках оперативных мероприятий или налоговой проверки исключает неочевидность для налогоплательщика, создавая возможность сокрытия следов налогового преступления, тем самым нивелируя результативность поисковых мероприятий.

Разнообразие следственных версий связано с разнообразием способов совершения налогового преступления. Их представляется возможным

дифференцировать по объему охватываемых ими обстоятельств, степени конкретности и вероятности; времени выдвижения; отношению к обстоятельствам, подлежащим доказыванию; субъектам выдвижения. Степень конкретности рабочей версии повышается к каждому последующему этапу расследования и зависит не столько от объема первичной исходной информации, сколько от наличия подтверждающих или опровергающих эту версию документальных доказательств. Практика расследования налоговых преступлений демонстрирует наличие и использование единичных следственных версий: так как круг возможно причастных к их совершению лиц всегда предельно ограничен, версия основывается на механизме действий, приведших к искажению данных учета, который в большинстве случаев известен на начальном этапе.

Типовые следственные ситуации предполагают следующие следственные действия: осмотр материалов налоговых проверок; обыск помещений и территорий с целью установления отсутствующих документов, регистров учета, содержащих следы совершения преступления; допросы представителей налогоплательщика, налоговых инспекторов, участвующих в проведении мероприятий налогового контроля; анализ изъятых документов и электронной информации. Особое практическое значение придается отношению налогоплательщика к доначислению налогов, которое находит свое отражение, как правило, в его возражениях на акт налоговой проверки или жалобе.

В рамках построенных рабочих версий следователь обязан провести неотложные следственные и процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, которые могут быть утеряны. Актуальность и важность данного этапа не подвергаются сомнению. С учетом существенного разрыва во времени между моментом окончания налогового преступления и

периодом его выявления основные носители следов совершенного преступления ограничиваются документами учета и их электронными базами. Отсутствие указанных источников ведет к невозможности достоверного установления суммы ущерба, поскольку требования налогового законодательства по объему документов, обязательных для представления в налоговый орган налогоплательщиком в подтверждение размера задекларированной им налоговой базы, не позволяют идентифицировать содержание данных налоговой декларации. Этот законодательный пробел препятствует выявлению события налогового деликта и его доказыванию. На практике отсутствие документов учета налогоплательщика нивелируется налоговым органом применением расчетного метода установления размера недоимки. Для следствия такой метод неприемлем, поскольку размер ущерба будет установлен недостоверно.

Методика собирания и закрепления доказательств совершения налоговых преступлений сводится к проведению следственных действий, наиболее эффективными из числа которых является обыск по месту ведения бухгалтерского учета налогоплательщика и возможного нахождения документов его учета.

При расследовании налоговых преступлений наибольшую сложность вызывает не установление события налогового преступления, а определение лиц, причастных к его совершению. Разнообразие следственных версий связано с рабочими предположениями следователя относительно субъектного состава преступления и роли его участников. Для налоговых преступлений характерно вовлечение в процесс их совершения нескольких субъектов: руководителя организации, главного бухгалтера, фактических собственников бизнеса, лиц, способствующих совершению преступления (участвующих в формировании фиктивных документов, в обналичивании денежных средств и

пр.). Роль последних менее очевидна, чем роль непосредственных субъектов преступления, и ее невозможно установить, ориентируясь только на результаты анализа имеющихся документов, содержащих следы преступления. Источниками значимой для следствия информации становятся свидетельская база, результаты осмотра изъятых электронных носителей информации, негласных оперативно-розыскных мероприятий.

Немаловажным в деятельности следователя на данном этапе является принятие своевременных и достаточных мер к возмещению ущерба бюджету. Имеющиеся в законодательстве пробелы, связанные с категоричностью конструирования норм процессуального права (ст. 115, 160.1 УПК РФ), значительно осложняют реализацию следствием обязанности к принятию мер по возмещению ущерба, причиненного преступлением. Так, с одной стороны, закон обязывает следователя незамедлительно принять меры к обеспечению ущерба, а с другой – ограничивает возможности их принятия, устанавливая пределы допустимости наличием в уголовном деле подозреваемого (обвиняемого). Не добавляет определенности и требования налогового законодательства о способе исполнения налоговой обязанности, в соответствии с которой уплата налогов является обязанностью налогоплательщика. Поскольку налоговое преступление – результат трансформации налогового правонарушения, возникает закономерный вопрос о субъекте возмещения ущерба, им причиненного. Поскольку размер ущерба поглощает размер неуплаченного налога, логично предположить необходимость участия в процессе возмещения ущерба самого налогоплательщика, что открывает для следователя возможность применения обеспечительных мер за счет имущества налогоплательщика. Несмотря на логичность такого подхода и позицию Конституционного Суда РФ по

указанному вопросу, существующая противоречивая судебная практика осложняет следственную работу<sup>1</sup>.

Так, по уголовному делу в отношении руководителя ООО «АПК «Сибирская губерния»» А., обвиняемого в неисполнении обязанности налогового агента, суд отказал в удовлетворении ходатайства следователя о наложении ареста 14 нежилых зданий на основании того, что данное имущество принадлежит не обвиняемой, а юридическому лицу<sup>2</sup>. Аналогичное решение принято районным судом г. Тюмени по уголовному делу в отношении директора ООО «ВостокЭлектроМонтаж»<sup>3</sup>. Имеет место и иная судебная практика<sup>4</sup>.

Особенностью следующих этапов расследования (последующего и заключительного) является тот факт, что, приступая к ним, следователь располагает доказательствами о лицах, причастных к его совершению, имеет достоверное представление о его механизме. Задачей последующего этапа является квалификация действий фигурантов, привлечение их в качестве обвиняемых, предъявление обвинения, отработка версий защиты, окончание предварительного расследования принятием итогового процессуального решения<sup>5</sup>. Выделение этих этапов условно. Познавательная деятельность следователя из активной фазы переходит в пассивную, поскольку главной задачей на данных этапах является оценка доказательств и формирование

---

<sup>1</sup> См.: Постановление КС РФ от 08.11.2017 № 39-П // Собрании законодательства Российской Федерации от 18.12.2017 № 51. ст. 7914; Обзор рассмотрения судами ходатайств о наложении ареста на имущество по основаниям, предусмотренным ч. 1 ст. 115 УПК РФ, утв. Президиумом ВС РФ от 27.03.2019. // Гарант : справочная правовая система.

<sup>2</sup> Уголовное дело № 24072116 // Архив уголовных дел Следственного управления СК России по Красноярскому краю.

<sup>3</sup> Уголовное дело № 201400575/71 // Архив Следственного управления СК России по Тюменской области.

<sup>4</sup> Уголовное дело № 12002250049000001 // Архив уголовных дел Следственного управления СК России по Иркутской области.

<sup>5</sup> Альперт С. А. Субъекты уголовного процесса. Харьков, 1997. С. 25.



итогового решения по делу. К моменту реализации указанных этапов следователем окончен сбор и оценка имеющихся доказательств с позиции относимости, допустимости и достаточности для предъявления обвинения. Вместе с тем с указанного этапа следователь может вернуться к этапу формирования новой рабочей версии, исходя из новой установочной информации в рамках заявленной защиты версии. Круг замыкается по факту отработки версии защиты и принятия решения об объявлении об окончании следственных действий в порядке ст. 215 УПК РФ. Составление итогового процессуального документа – технический этап работы следователя, в ходе которого он сосредоточен на принятии решения по делу.

Результативность следствия зависит от оперативности и полноты проводимых следственных и процессуальных действий, упорядоченности следственного процесса, баланса затраченных на расследование ресурсов и конечного результата. Отечественной науке известны попытки криминалистов по разработке программно-целевого метода расследования, который представляет собой программу расследования как систему рекомендаций по упорядочиванию деятельности по расследованию преступления, содержащую сведения о последовательности действий, направленных на достижение единого результата<sup>1</sup>. Криминалистические программы расследования, базирующиеся на данных о типовых следственных ситуациях, которые формируются на основании данных о схеме налогового преступления, служат инструментом анализа информации. Нельзя не согласиться с мнением ряда

---

<sup>1</sup>Лозовский Д. Н. Программно-целевой метод в процессе расследования преступлений // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 1: Регионоведение: философия, история, социология, юриспруденция, политология, культурология. 2010. № 3. С. 12.

авторов о том, что криминалистические программы служат синтезированию имеющихся в распоряжении следователя исходных данных<sup>1</sup>.

Использование криминалистических программ расследования обеспечивает контроль за правильностью проведения следственных действий, упрощает процесс самообучения следователя по специфичным вопросам, связанным с установлением обстоятельств, подлежащих доказыванию. Возможности применения криминалистических программ при расследовании налоговых преступлений обусловлены многообразием способов совершения преступлений, сложностью их схем. Следует отметить, что они применимы на каждом этапе расследования налогового преступления. Преобладание в научной литературе разработок таких программ в привязке к первоначальному этапу расследования связано лишь с позицией исследователей, заключающейся в том, что в отличие от первоначального этапа расследования все последующие имеют устойчивую тенденцию к видоизменениям, а поливариантность развития следственной ситуации в их рамках исключает возможность предложить следствию универсальные программы.

Для налоговых преступлений актуальность криминалистической программы зависит не от этапа расследования, а от проработанности комплементарных характеристик налогового преступления: его криминалистической характеристики и схемы совершения. Несмотря на разнообразие исходной криминалистически значимой информации и многообразие следственных ситуаций, складывающихся на ее основании, указанные сложности нивелируются сравнительной идентичностью целей и задач расследования указанных преступлений на каждом из их этапов, а также сравнительной определенностью их механизма, обусловленного

---

<sup>1</sup>Гуляев В., Кузьмин С. В защиту криминалистических программ // Социалистическая законность. 1990. № 3. С. 49.

особенностями налогообложения. В связи с этим справедливо замечание И. В. Александрова, что применение криминалистических программ расследования налоговых преступлений позволяет выстраивать логические цепочки взаимосвязанных действий, составляющих компонент методики расследования налоговых преступлений<sup>1</sup>.

Алгоритм действий следствия возможно представить в виде следующих блоков, т. е. тактических операций:

– совокупность действий по закреплению информации, установленной в рамках мероприятий налогового контроля: допросов лиц, принимавших участие в проведении мероприятий налогового контроля; выемки документов налоговых проверок;

– аналитический блок: изучение, приобщение к материалам уголовного дела нормативных актов (выписок из них), регулирующих налоговые отношения, связанных с предметом доказывания; допросы сотрудников налогового органа в качестве специалистов в целях разъяснения отдельных специфических положений налогового законодательства с учетом особенностей их применения;

– совокупность действий по работе с налогоплательщиком: допросов руководителей, бухгалтеров, работников налогоплательщика; выемки документов учета налогоплательщика, баз данных его учета, изъятия документов (предметов) в ходе обыска;

– совокупность действий по отработке версии защиты (вариативность следственных и процессуальных действий в зависимости от стратегии, реализуемой защитой): допросов лиц, заявленных в качестве свидетелей защиты; проведения осмотра дополнительно представленных документов,

---

<sup>1</sup> Александров И. В. Налоговые преступления... С. 238.

документальных исследований (ревизий) с их предоставлением специалисту, его допроса;

– назначение и проведение экспертных исследований (почерковедческих, экономических, компьютерно-технических, технических экспертиз);

– совокупность процессуальных действий по установлению имущества подозреваемого (обвиняемого), достаточного для принятия обеспечительных мер к возмещению ущерба, причиненного преступлением.

Указанные блоки программы, характерные для всех налоговых преступлений, содержат минимальный набор следственных и процессуальных действий для фиксации данных о событии налогового преступления. Дальнейшая их детализация возможна только в зависимости от схемы налогового преступления, а проработанность программы напрямую зависит от достаточности данных о ней.

Показательным примером тому могут служить результаты следствия по установлению факта уклонения от уплаты налогов ИП Степанова Д. Л. В рамках пошаговой реализации вышеуказанной программы расследования установлены элементы схемы налогового преступления, свидетельствующие о сокрытии предпринимателем доходов от реализации имущества с целью создания видимости соблюдения им условий применения упрощенной системы налогообложения. В результате реализации блока следственных и процессуальных действий по установлению объективной стороны налогового преступления следствие, анализируя схему преступления с учетом деталей механизма ее реализации, пришло к выводу о невозможности достоверного установления на основании имеющегося объема входной информации (данных) размера налоговых обязательств предпринимателя на данном этапе следствия. Препятствием тому стала необходимость установления данных его

учета и последующего их анализа, в том числе путем проведения экспертных исследований. Такое положение потребовало корректировки плана расследования с акцентом на результаты ОРД по установлению документов первичного учета налогоплательщика, регистров счетов его учета<sup>1</sup>.

Подводя итог проведенному исследованию особенностей этапов расследования налогового преступления с учетом данных о его схеме, следует отметить индивидуальные черты налоговых преступлений, обуславливающие возникновение типичных следственных ситуаций, характерных для различных этапов расследования, такие как: разнообразие применяемых способов их совершения в сочетании с методами имитации реальности экономических событий; маскировка преступления путем фальсификации документов учета; давность события преступления.

На складывающуюся следственную ситуацию оказывают влияние, с одной стороны, данные о виде финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, особенностях его бухгалтерского и налогового учетов, системе налогообложения, а с другой – вид налога и связанный с ним объект налогообложения, способ незаконной налоговой оптимизации, субъекты предпринимательской деятельности, вовлеченные в преступление, очевидность следов преступления, качество проведенных документальных исследований. Эти факторы определяют следовую картину налогового преступления, позволяют диагностировать применение налогоплательщиком схемы налогового преступления.

Степень детализации содержания этапов расследования и их последовательность зависят от схемы налогового преступления и исходных

---

<sup>1</sup> Уголовное дело № 12202250049000004 в отношении Степанова Д. Л. по факту уклонения от уплаты налогов с деятельности ИП Степанова Д. Л. // Архив Четвертого отдела по расследованию особо важных дел СУ СК России по Иркутской области.

данных о ней. Для начального этапа расследования налоговых преступлений характерной чертой типичных следственных ситуаций является сравнительная определенность исходной информации о налогоплательщике, виде неуплаченного налога, периоде уклонения, предполагаемой сумме ущерба и отдельных элементах схемы налогового преступления. Очевидность первичной информации криминалистически значимой для субъекта расследования позволяет дифференцировать типичные следственные ситуации на простые и сложные.

Разнообразие следственных версий связано с разнообразием способов совершения налогового преступления. Практика расследования налоговых преступлений демонстрирует наличие и использование единичных следственных версий, поскольку круг возможно причастных к их совершению лиц ограничен, версия основывается на механизме действий, приведших к искажению данных учета, который в большинстве случаев известен на начальном этапе.

Особенностью следующих этапов расследования (последующего и заключительного) является тот факт, что, приступая к ним, следователь располагает доказательствами о лицах, причастных к его совершению, имеет достоверное представление о его механизме.

В рамках исследования предложены тактические операции с учетом первичных данных о схеме налогового преступления, приведен перечень базовых следственных и процессуальных мероприятий в рамках каждого блока, предложена их вариативность с учетом стратегической задачи определенного этапа расследования, что повышает практическую значимость результатов исследования.

Учитывая накопленный опыт сбора доказательств, разнообразие схем налоговых преступлений, при наличии возможности типизации следственных

ситуаций с учетом данных о схеме налогового преступления для решения следственных задач представляется возможным и результативным формирование криминалистических программ в привязке к типичным следственным ситуациям. При этом программа должна быть составлена таким образом, чтобы результаты проведенных следственных действий обуславливали проведение последующих необходимых мероприятий. Допустимо варьировать последовательность мероприятий, руководствуясь соображениями неотложности их проведения. Применение криминалистических программ, ориентированных на конкретный этап расследования и данные о схеме налогового преступления, – незаменимый продукт для эффективной реализации следственных задач по выявлению и расследованию налоговых преступлений.

## **§ 2. Современное информационное обеспечение расследования налоговых преступлений**

Налоговые преступления отличает необходимость при их расследовании применения норм смежных отраслей права для правильной квалификации действий налогоплательщика, что наряду с углубленной специализацией следователей требует наличия в их арсенале инструментов по сбору, систематизации и анализу информации, дифференциации ее с позиции криминалистической значимости.

Каждое преступление индивидуально, а применяемые схемы их совершения – уникальны, в связи с чем алгоритмы расследования налоговых преступлений не могут служить панацеей. В этой связи важное прикладное значение приобретает формирование отдельных методик по анализу информации в рамках общей методики расследования налогового

преступлений. Например, особый практический интерес представляет методика исследования движения активов налогоплательщика по его счетам<sup>1</sup>. Ее актуальность обусловлена постановкой следствием перед собой логической задачи по выявлению фактов несоответствия расходов источникам финансирования, что обеспечивает выявление фактов сокрытия выручки от налогообложения. Другой пример – методика анализа движения товаров (материалов) по счетам бухгалтерского учета налогоплательщика в совокупности с данными о расходах, отраженными в выписке о движении денежных средств по его расчетным счетам<sup>2</sup>. Выявление несоответствия объемов расходования по приобретению товаров (материалов) объемам их реализации, отраженным по системе счетов бухгалтерского учета, с последующим их списанием в себестоимость является маркером фиктивных сделок, фиксирование которых возможно только по результату анализа существенного объема информации. Помимо этого, в процессе расследования возникает необходимость восстановления бухгалтерского и налогового учетов налогоплательщика путем моделирования действительной картины его хозяйственной жизни. Его осуществление невозможно в отсутствие специализированных программных комплексов, поскольку требует не анализа отдельных операций субъекта, а оценки всего комплекса событий его хозяйственной деятельности во взаимосвязи экономических и информационных структур. Так, исследование отдельных информационных объектов (налоговой и бухгалтерской отчетности, документов первичного учета, выписок о движении денежных средств, документов и сведений регистрационного дела налогоплательщика в кредитной организации и

---

<sup>1</sup> Воробьев Ю. Н., Воробьева Е. И., Татаревская О. Ю. Оценка и регулирование денежных потоков предприятия // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2015. №4. С.10–15.

<sup>2</sup> Никандрова Л. К. Бухгалтерский учет движения товаров // Все для бухгалтера. 2009. № 8. С. 24–28.



налоговом органе) вне связи с информационными структурами в виде информации о связях физических лиц, причастных к деятельности налогоплательщика, и его спорных контрагентов не позволит диагностировать полученную информацию в качестве криминалистически значимой.

Эффективность расследования любых видов преступлений зависит от качества его информационного обеспечения. Вопросы информационного обеспечения расследования преступлений в целом исследованы<sup>1</sup>. Авторы солидарны в своих выводах о понятии и содержании информационного обеспечения криминалистической деятельности, под которым понимается деятельность уполномоченных должностных лиц, направленная на удовлетворение информационных потребностей субъектов расследования<sup>2</sup>. Цель информационного обеспечения – удовлетворение потребностей субъектов расследования в информации путем ее своевременного формирования и выдачи. Научкой предложены варианты содержания указанной категории<sup>3</sup>. Ее содержание образуют следующие элементы:

---

<sup>1</sup> См.: Белов О. А. Информационное обеспечение раскрытия и расследования преступлений : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. 233 с.; Посков Я. А. Основы информационного обеспечения производства следственных действий и иных процессуальных действий : дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы., 2009. 209 с.; Паршина Е. Н. Проблемы информационного обеспечения и защиты информации в предварительном расследовании преступления : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2004. С. 10; Кузьмин А. Н. Информационное обеспечение расследования преступлений // Законность. 1999. № 6. С. 43; Ишин А. М. Информационное обеспечение предварительного расследования преступлений: некоторые современные аспекты // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. Серия: Гуманитарные и общественные науки. 2016. № 4. С. 21–28.

<sup>2</sup> Можяева И. П. Информационные основы расследования в системе криминалистики // Информационная безопасность регионов. 2012. № 1. [Электронный ресурс] // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsionnye-osnovy-rassledovaniya-v-sisteme-kriminalistiki> (дата обращения: 31.01.2023).

<sup>3</sup> Кремлев М. П. Понятие, этапы информационного обеспечения процесса расследования преступлений. Его особенности в условиях учреждения исполнения наказания // Вестн. Том. гос. ун-та. 2014. №386. [Электронный ресурс] // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-etapy-informatsionnogo-obespecheniya-protsessa-rassledovaniya-prestupleniy-ego-osobennosti-v-usloviyah-uchrezhdeniya> (дата обращения: 31.01.2023).

криминалистически значимая информация и ее источники; деятельность по созданию условий использования информации, включая необходимые технические средства, а также субъекты данной деятельности.

Вопросы информационного обеспечения расследования налоговых преступлений исследованы в научной литературе недостаточно, что обосновывает актуальность проводимых изысканий по данному вопросу. Предложения авторов сводятся к констатации проблемы недостатков информационного обеспечения расследования преступлений указанной категории и фиксации их причин<sup>1</sup>. Практическое значение имеют предложения В. А. Козлова о создании единой информационной базы данных правоохранительных и контрольных органов о проводимых ими проверках и их результатах, базируемой на основе информационного криминалистического банка данных указанных органов (ИКБД ПК РФ)<sup>2</sup>.

Поскольку источником криминалистически значимой для расследования информации преимущественно являются информационные ресурсы налоговых органов и органов дознания, их формирование и использование, равно как отсутствие собственных источников и качество взаимодействия между следственными и указанными органами, представляет значительную проблему. Актуальной представляется разработка практически значимых предложений по обеспечению субъектов предварительного

---

<sup>1</sup> См.: Щеглов Е. Н. Значение информационного обеспечения при взаимодействии оперативных подразделений по линии налоговых преступлений в процессе предупреждения, выявления и расследования налоговых преступлений // Вестник ВИ МВД России. 2011. №3. [Электронный ресурс] // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachenie-informatsionnogo-obespecheniya-pri-vzaimodeystvii-operativnyh-podrazdeleniy-po-linii-nalogovyh-prestupleniy-v-protsesse> (дата обращения: 31.01.2023); Семенов А. С. О некоторых вопросах развития электронной системы взаимодействия органов внутренних дел и ФНС России // Налоги и налогообложение. 2009. № 6. С. 49-56.

<sup>2</sup> Козлов В. А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Владимир, 2006. С. 39–43.

расследования налоговых преступлений ресурсами, способными повысить качество информации об интересующих следствии объектах, основанной на выводе о налоговой выгоде, данные о которой коррелируют с данными об элементах криминалистической характеристики налогового преступления. Приоритетное значение приобретает оперативность сбора и анализ получаемой информации, способствующие установлению элементов преступления. Указанное обуславливает необходимость формирования следственными органами собственной базы данных, аккумулирующей криминалистически значимую информацию об участниках диагностированных преступных схем. Наличие подобных информационных ресурсов позволило бы нивелировать проблему недостатка временного ресурса для обработки информации, а также ориентировать следователя по кругу потенциальных источников информации.

Действующий в настоящее время порядок обмена информацией между органами – собственниками таких информационных ресурсов сложен для применения, поскольку связан с соблюдением режима безопасности при получении и передаче такой информации, соблюдением требований закона об охране тайны, что требует специального технического оснащения и наличия соответствующего межведомственного взаимодействия. При таких обстоятельствах информационный обмен занимает длительный период времени.

В целях выработки предложений по обеспечению оперативного доступа к таким базам данных учеными рассматривается возможность формирования единого информационного поля для взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов.

Не ставя под сомнение практическую значимость такого предложения, следует указать на проблему, которая возникает в связи с использованием

потенциальными участниками взаимодействия единого информационного ресурса данных, представляющих охраняемую законом тайну (в том числе коммерческую, налоговую, банковскую). Исключение же из обмена информации, подпадающей под такую категорию, нивелирует значимость информационного ресурса для решения практических следственных задач расследования налоговых преступлений, поскольку именно сведения о налогоплательщике, включающие данные о нем, форме его учета, документах налоговой отчетности, об истории операций по его банковским счетам, формировании его активов и пассивов, содержащие данные, охраняемые законом в виде определенного вида тайны, являются криминалистически значимыми для расследования преступления данной категории. Решение проблемы невозможно в отсутствие законодательных инициатив об упрощении процедур получения такой информации в рамках расследования, включая доследственные проверки.

На данный момент такой ресурс отсутствует, хотя исследования возможности его создания велись еще в 2006 г. Частично предложение реализовано в виде информационного обмена в автоматическом режиме информацией между налоговым органом и иными контрольными органами (например, Росреестр и ГИБДД передают сведения в налоговый орган о сделках с объектами недвижимого имущества и транспортными средствами; налоговые органы имеют доступ к сведениям по счетам налогоплательщиков и др.). Во всех случаях закрепленные на законодательном уровне компетенции указанных органов реализуются в целях обеспечения исполнения задач налоговым органом по диагностике объектов налогообложения и расчету размера налога, подлежащего уплате. В настоящее время законодательство, регулирующее вопросы обеспечения информационной безопасности, не позволяет допустить возможность реализации такого проекта. Кроме того, его

реализация требует преодоления проблемы его ресурсного обеспечения. В отсутствие единого информационного комплекса особую важность приобретает возможность оперативного получения информации из информационных ресурсов ведомств, а также формирования следственным органом собственного информационного ресурса в целях сбора, накопления, обработки, анализа информации о налоговых преступлениях. Источниками криминалистически значимой информации при расследовании налоговых преступлений являются налоговые и регистрирующие органы (Росреестр, Ростехнадзор, ГИБДД, миграционная служба), органы внутренних дел, нотариальные палаты, органы Росфинмониторинга, банковские организации, ЦБ РФ, Федеральная таможенная служба, Россельхознадзор, Федеральная антимонопольная служба, органы государственной власти и местного самоуправления, Федеральное казначейство, Росалкогольрегулирование, трудовые и жилищные инспекции.

Выявление и расследование налоговых преступлений осуществляется на основании аналитической работы, построенной на методах экономического анализа и использовании информационно-аналитических поисковых систем. Такую работу невозможно выполнить без применения методов компьютерного моделирования. Эффективность использования этих методов обеспечивается возможностью анализа полученных с помощью их инструментов данных. Помимо этого, накопительный характер аналитического материала повысит эффективность обучения следователей.

Целесообразно выделить несколько направлений информационного обеспечения поисковой деятельности следователя: обеспечение получения информации о налогоплательщике и причастных к его деятельности лицах; обеспечение оперативного информационного взаимодействия правоохранительных и контрольных органов в целях решения возложенных на

них задач; создание информационных условий для выбора эффективной методики расследования преступлений с учетом накопленного опыта выявления преступных налоговых схем, практики их выявления и расследования, включая актуальную информацию по проблемным вопросам правоприменительной практики.

Приоритетное влияние на выбор методики расследования налогового преступления оказывает способность субъекта расследования к криминалистической диагностике исследуемого события и его структурных элементов, исследованию их корреляционной зависимости, позволяющая ему адекватно оценить имеющуюся информацию на предмет установления нарушений налогового законодательства. Значимость криминалистической диагностики трудно переоценить. Суть диагностики заключается в том, чтобы на основе распознавания объекта прийти к определению его свойств, состояния, изменений, связей с внешней средой и пр. Главными ее составляющими являются выделение, научное обоснование, классификация, выявление, исследование, оценка диагностических признаков<sup>1</sup>. Научные исследования позволили сформулировать дефиницию криминалистической диагностики, выделить ее отличительные признаки и отграничить ее от смежных понятий «криминалистическая идентификация» и «криминалистическая классификация»<sup>2</sup>. Будучи методом познания, криминалистическое диагностирование преследует цель установить природу и (или) состояние исследуемого и оцениваемого криминалистически значимого объекта, в то время как целью криминалистического идентифицирования является

---

<sup>1</sup> См.: Корухов Ю. Г. Избранные научные труды. Т. 1 // Криминалистическая диагностика. М., 2013. С. 31; Корухов Ю. Г. Криминалистическая диагностика при расследовании преступлений. М., 1998. С. 7.

<sup>2</sup> Дубровин С. В. Система методов, используемых и разрабатываемых в криминалистике // Вестник Казанского юридического института МВД России. 2016. № 2 (24). С. 72–73.

установление наличия или отсутствия тождества единичного криминалистически значимого объекта, а целью криминалистического классифицирования – создание криминалистической классификации. При этом, как верно заметил Ю. Г. Корухов, диагностический процесс полностью соответствует процессу познания<sup>1</sup>. В привязке к налоговым преступлениям анализ сведений о движении активов по счетам бухгалтерского учета позволяет выявить нарушения налогового законодательства, повлекшие получение необоснованной налоговой выгоды, и квалифицировать действия лиц, ответственных за уплаты налогов, как элемент преступной схемы.

Первостепенное значение имеет решение диагностических задач, связанных с исследованием механизма преступного события, результаты которого дают представление о способе совершения преступления. В совокупности со стремлением субъекта расследования к даче экономической оценки финансовым результатам незаконных операций, отражение в учете которых исказило величину налогооблагаемой базы, криминалистическая диагностика представляется надежным инструментом анализа преступного события и причинных связей между его элементами.

В процессе расследования субъекту необходимо дать ответы на вопросы о качественных и количественных характеристиках объектов, не поддающихся непосредственному восприятию. Например, каковы механизм образования искажений налоговой базы, экономическая целесообразность совершения спорных сделок и пр. Для решения таких специфических диагностических задач требуется получение достоверного представления о взаимодействовавших объектах, условиях взаимодействия. Источником

---

<sup>1</sup>Корухов Ю. Г. Криминалистическое распознавание и криминалистическая диагностика: содержание и соотношение понятий // Уголовный процесс и криминалистика на рубеже веков : сб. науч. тр. М., 2000. С. 112.

получения необходимой информации являются материалы налоговых проверок и результаты ОРД, а также результаты аудиторских проверок. До момента анализа полученной информации она подлежит безусловной проверке на предмет ее достоверности и достаточности. Это предполагает исследование источника ее получения и оценку его с позиции легальности и надежности. Такое положение корреспондирует с требованиями уголовного процесса, жесткой регламентацией порядка сбора и фиксации доказательств, условий их допустимости, относимости для использования в процессе доказывания<sup>1</sup>.

Криминалистическая диагностика является одним из методов доказывания, поскольку представляет собой процесс мыслительной реконструкции событий прошлого, направленный на изучение криминальной ситуации в деятельности налогоплательщика. Исследование события производится опосредованно через совокупность знаний о налоговом преступлении, первичным источником информации о котором являются результаты оперативно-розыскных мероприятий и налогового контроля. Сбор информации осуществляется и из иных источников, в числе которых базы данных о потенциальном субъекте преступления, о самом налогоплательщике, объектах налогообложения.

Практика выявления и расследования преступлений налоговой категории свидетельствует о масштабности информации, подлежащей проверке, разноплановости ее источников, неочевидности корреляционных связей преступных событий и связанных с ним явлений, что требует выработки принципиально иного инструментария для получения, сбора,

---

<sup>1</sup> О некоторых вопросах применения судами Конституции РФ при осуществлении правосудия : Пленум Верховного Суда Российской Федерации от 31 окт. 1995 г. № 8 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1996. № 2. С. 1. П. 16.



систематизации получаемой информации и ее криминалистической диагностики. Их осуществление затруднительно в отсутствие специализированных технических средств. Необходимость внедрения компьютерных технологий и использования методов компьютерного моделирования при расследовании налоговых преступлений обусловлена модернизацией механизма современных налоговых преступлений, применением технических средств как при их совершении, так и при сокрытии следов. По этой причине глава СК РФ одной из самых приоритетных задач в современных условиях назвал развитие цифровой криминалистики, отнеся к числу ее основных направлений поиск, извлечение, восстановление и оперативную обработку данных в электронном виде<sup>1</sup>.

В научной литературе<sup>2</sup> в связи с активным внедрением в криминалистическую практику борьбы с преступностью компьютерных и цифровых технологий обсуждается вопрос необходимости внедрения в науку нового терминологического понятия «электронная криминалистика». Какое бы содержание ни вкладывали исследователи в указанный термин, очевидно одно – практическую криминалистическую ценность имеют разработка и внедрение специализированных программных обеспечений, которые в своей совокупности и следует рассматривать как электронную криминалистику, представляющую практический интерес для выявления и расследования преступлений. Указанная точка зрения имеется в научной литературе, и ее следует признать обоснованной<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>Бастрыкин: При расследовании сложных преступлений развивается цифровая криминалистика // Рос. газ. 2021. 18 окт. [Электронный ресурс] // URL: [https://rg.ru/2021/10/18/bastrykin-pri-rassledovanii-prestuplenij-razvivaetsia-cifrovaiakriminalistika.html?utm\\_source=yxnews&utm](https://rg.ru/2021/10/18/bastrykin-pri-rassledovanii-prestuplenij-razvivaetsia-cifrovaiakriminalistika.html?utm_source=yxnews&utm) (дата обращения: 12.06.2022).

<sup>2</sup>Кучин О. С. Электронная криминалистика: миф или реальность // Информационные технологии в деятельности органов внутренних дел. 2019. №3 (8). С. 68.

<sup>3</sup> Кучин О. С. ... Там же. С.70.

Современные реалии требуют адекватной ответной реакции, выражающейся в применении следственными, оперативными и контрольными органами технических средств и методов их использования в целях решения следственных задач. Следственная практика формирует спрос на аналитические системы, способствующие применению методов анализа данных для борьбы с преступностью<sup>1</sup> и для расследования налоговых преступлений<sup>2</sup>. Примером являются аналитические системы, предоставляющие возможность визуализировать результаты анализа, используя интерактивные инструменты: системы для выявления влиятельных членов преступной организации<sup>3</sup>; аналитическую систему обнаружения и объяснения подозрительных групп уклонения от уплаты налогов на основе аффилированных транзакций (ATTENet)<sup>4</sup>.

Качественному проведению криминалистической диагностики способствует использование технических средств сбора, обобщения и анализа значимой информации. Похожие системы существуют и вполне успешно используются в правоприменительной практике. Однако все они решают узкую целевую задачу, не обеспечивают возможности накопления информации, полученной в ходе следствия, не позволяют интерпретировать ее с учетом установленных связей и создавать на их основе схему преступления. Решению проблемы может способствовать применение в качестве инструмента информационного обеспечения деятельности следователя при расследовании налоговых преступлений программы для ЭВМ «Программа

---

<sup>1</sup> Система PullEnti – извлечение информации из текстов естественного языка и автоматизированное построение информационных систем, 2016.

<sup>2</sup> Bogahawatte K., Adikari S. «8th International Conference on Computer Science & Education» в Intelligent criminal identification system, Colombo, Sri Lanka, 2013.

<sup>3</sup> Nath V. IEEE/WIC/ACM International Conference on Web Intelligence and Intelligent Agent Technology Workshops // Crime Pattern Detection Using Data Mining, Hong Kong, China, 2006.

<sup>4</sup> Survey on Crime Analysis and Prediction Using Data Mining and Machine Learning Techniques / Saravanan P. [et al.] // Advances in Smart Grid Technology. Springer, 2021. P. 435-448.

эффективной оценки сетевых характеристик преступления на этапе предварительного следствия», разработанной в рамках данного исследования<sup>1</sup>. Предложенный автоматизированный программный комплекс представляет собой программное обеспечение, позволяющее создавать личные кабинеты следователей, использовать информацию, аккумулированную в собственных базах данных программы, извлекать информацию из открытых источников (по типу аналитического комплекса «Контр-Форкус», баз данных налогового органа, картотеки судебных решений), в формате «запрос – ответ» по системе электронного оборота истребовать, аккумулировать и анализировать полученную информацию<sup>2</sup>. Работа программного комплекса в части сбора и использования аналитически значимого для следствия материала строится по нескольким направлениям: формирование собственных баз данных на основании полученной следователем информации; извлечение информации из сторонних баз данных. Источники поступления значимой для следствия информации разделены на 6 групп<sup>3</sup>.

Первая группа: сведения баз данных государственных органов (Единой информационной системы в сфере закупок, Федеральной налоговой службы, Федеральной антимонопольной службы, Агентства лесного хозяйства, Росреестра, Росфинмониторинга и пр.) – баз, имеющих в открытом доступе (Единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, реестра недобросовестных контрагентов и др.), баз данных закрытого формата для служебного пользования (информационные реестры,

---

<sup>1</sup> Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2022668766 от 12.10.2022.

<sup>2</sup> Визуализация диалогового окна с набором критериев поисковых задач указанного программного комплекса продемонстрирована в Приложении 6.

<sup>3</sup> См. Приложение 7.

формируемые налоговыми органами в рамках работы в программных комплексах АСК «Налог» и др.). Механизм взаимодействия с государственными органами и ведомствами требует проработки в рамках межведомственных соглашений решения вопроса формирования безопасных каналов связи для передачи информации, жесткого регламентирования сроков и порядка ее представления. До момента урегулирования данного вопроса видится возможной разработка средств связи с указанными органами в формате электронного документооборота «запрос – ответ».

Вторая группа: базы данных программ для ведения финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности, интересующих следствие. Основу данной группы образуют сведения о данных бухгалтерского и налогового учетов, полученные в ходе выемок, обысков, имеющие накопительный характер в виде автоматизированных систем «1С: Бухгалтерия».

Третья группа: сведения операторов мобильной связи (сведения о соединениях абонентов и местоположении устройств), получаемые по запросам следователя в рамках программ информационного обмена в электронном формате. В целях оперативного взаимодействия следственных подразделений целесообразно заключение на уровне управлений субъектов РФ соответствующих соглашений о предоставлении информации, представляющей криминалистический интерес, с операторами мобильной связи. Например, в ряде субъектов РФ такие соглашения заключены с отдельными операторами мобильной связи на территории области – «Билайн», «Мегафон», «МТС» – о предоставлении информации с применением специальных каналов связи электронного документооборота. Реализация соглашений на практике позволяет существенно сократить время ожидания

поступления запрашиваемой информации, обеспечивает получение ее в электронном виде, адаптированном для ее технической обработки.

Четвертая группа: данные, полученные из мобильных телефонов фигурантов и иных участников следствия, загрузка которых осуществляется при помощи программного обеспечения UFED и «Мобильный криминалист»<sup>1</sup> (сведения записной книжки, СМС-сообщений, журнала звонков); результаты отчетов их осмотра.

Поскольку коммуникационные процессы сопровождаются формированием соответствующей следовой картины в виде цифровых следов<sup>2</sup>, отчеты, формируемые по результатам осмотров и анализируемые системой, позволяют обнаружить субъектов, играющих центральную роль в преступной группе, и сформулировать следователю на основании данной информации следственную версию. Программа позволяет визуализировать схему построения личной (эго) сети фигурантов уголовного дела<sup>3</sup>.

Пятая группа: сведения социальных сетей о потенциальных участниках уголовного процесса. В рамках предложенного программного комплекса система осуществляет поиск информации, удовлетворяющей поисковому запросу о конкретных лицах.

Шестая группа: материалы уголовного дела, сведения которых предлагается систематизировать в рамках программного обеспечения по различным критериям (вид неуплаченного налога, применяемая схема с привязкой к критериям реальности). Предполагается аккумуляция такой информации в виде копий процессуальных документов в электронном виде.

---

<sup>1</sup> Информационный продукт «Мобильный криминалист». [Электронный ресурс] // URL: <https://www.estersolutions.ru/> (дата обращения: 24.07.2022);

<sup>2</sup> Шаталов А. С. Контроль и запись переговоров на предварительном следствии: правовые основания, тактические условия, технология проведения // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2009. № 3. С. 60.

<sup>3</sup> См. Приложение 8.

Доступ обеспечивается по мере окончания дел, снятия с них грифа тайны следствия. Система Pullenti<sup>1</sup> используется в целях извлечения именованных сущностей и семантического анализа материалов уголовных дел, в частности протоколов допросов.

Криминалистически значимая информация дифференцируется по следующим категориям: субъекты физические лица, имеющие отношение к расследуемому уголовному делу, и юридические лица, имеющие отношение к расследуемому уголовному делу); события (время, место, способ преступления, обстоятельства, способствовавшие совершению преступления, иные обстоятельства, имеющие значение для уголовного дела (электронные и телефонные контакты и пр.); объекты (предметы (документы), которые служили орудиями, оборудованием или иными средствами совершения преступления); места (адрес его местонахождения, регистрации).

Помимо накопления и систематизации поступающей информации, программа позволяет устанавливать наличие связи между элементами указанных выше категорий: между организацией и физическим лицом по признаку участия физического лица в создании и деятельности организации; между организациями по признаку отражения в бухгалтерском учете событий о сделках; между физическими лицами по признаку родства, знакомства, деловых связей, участия в создании и деятельности одних и тех же организаций; между датами событий, интересующих следствие, и др. Вариативность признаков обусловлена текущей следственной задачей и зависит от волеизъявления субъекта расследования. Программным комплексом предусмотрена возможность проведения анализа входящей

---

<sup>1</sup> International Conference on Advanced Intelligent Systems for Sustainable Development – Springer / Jihal H. [et al.] // Clustering Model of False Positive Elimination in Moroccan Fiscal Fraud Detection, Cham. Switzerland, 2020. P.22.

информации в автоматическом режиме, который чаще применим для анализа соединений между абонентами посредством телефонной связи, электронной переписки.

Использование предлагаемого автоматизированного программного комплекса в практической деятельности позволяет обеспечить:

- постоянный анализ законодательства, регулирующего отношения между субъектами предпринимательской деятельности, а также между ними и государством по вопросам исполнения налоговой обязанности;

- оптимизацию процесса обмена значимой для решения возложенных на ведомства задач информацией по выявлению и пресечению и расследованию налоговых правонарушений (преступлений);

- идентификацию источника криминалистически значимой информации;

- нивелирование проблемы недостаточной профессиональной квалификации субъектов расследования преступлений налоговой категории, организацию процесса оказания практической и методологической помощи по делам о налоговых и смежных с ними преступлениях;

- непрерывность процесса пополнения собственных информационных баз следственных органов (криминалистических учетов) по делам о преступлениях исследуемой категории;

- анализ и обобщение практики расследования налоговых и смежных с ними преступлений;

- применение превентивных мер к налоговой преступности, в том числе путем оперативного обмена значимой для выполнения указанных задач информацией между органами, наделенными соответствующими компетенциями;

– качественное решение тактических следственных задач, анализ состояния планирования дела налоговой категории, контроль за исполнением запланированных мероприятий, дачу оценки качеству их проведения;

– сокращение сроков расследования, повышение его качества.

По результатам исследования сделан вывод о том, что эффективность расследования любых видов преступлений зависит от качества его информационного обеспечения, целью которого является удовлетворение потребностей субъектов расследования в информации. Его содержание образуют следующие элементы: криминалистически значимая информация и ее источники; деятельность по созданию условий использования информацией, включая необходимые технические средства, а также субъекты данной деятельности.

Недостаточность исследований проблемы информационного обеспечения расследования преступлений обосновывает актуальность проводимых изысканий по данному вопросу с акцентом на специфику налоговых преступлений.

В процессе исследования определены направления информационного обеспечения поисковой деятельности следователя при расследовании налоговых преступлений: получение информации о налогоплательщике и причастных к его деятельности лицах; оперативное информационное взаимодействие правоохранительных и контрольных органов в целях решения возложенных на них задач; создание информационных условий для выбора эффективной методики расследования преступлений с учетом накопленного опыта выявления преступных налоговых схем, практики расследования, включая актуальную информацию по проблемным вопросам правоприменения.



Качественному проведению криминалистической диагностики способствует использование технических средств сбора, обобщения и анализа значимой информации. Для расследования преступлений налоговой категории необходимость решения вопросов качественного информационного обеспечения стоит особо остро, поскольку первоочередное значение приобретает оперативность сбора и анализа значительного массива получаемой информации о налогоплательщике и отдельных информационных объектах, связанных с его финансово-хозяйственной деятельностью, нашедших отражение в его налоговой и бухгалтерской отчетности, документах первичного учета, выписках о движении денежных средств, документах и сведениях регистрационного дела налогоплательщика в кредитной организации и налоговом органе. Их анализ ориентирован на дачу экономической оценки финансовым результатам незаконных операций, отражение в учете которых исказило величину налогооблагаемой базы, что позволит диагностировать полученную информацию в качестве криминалистически значимой.

Возможность оперативного использования информации из данных ресурсов детерминирована качеством межведомственного взаимодействия между следственным органом и источником аккумуляции криминалистически значимой информации.

Решить указанную проблему в отсутствие адекватных механизмов сбора, аккумуляции и анализа информации, поступающей из различных источников, не представляется возможным. Результативность расследования повышается, если источники криминалистически значимой информации дополняются собственными базами данных расследующего органа о механизме ранее диагностированных преступных схем и участников их реализации. В связи с этим актуальным представляется выработка

практически значимых предложений по обеспечению субъектов предварительного расследования налоговых преступлений ресурсами, способными повысить качество информации об интересующих следствие объектах, анализ которой позволит сделать вывод о необоснованной налоговой выгоде.

Решением проблемы оперативности сбора информации, криминалистически значимой для расследования налоговых преступлений, может стать формирование единого информационного поля для взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов. В качестве инструмента его построения предложен разработанный в рамках настоящего исследования автоматизированный программный комплекс «Программа эффективной оценки сетевых характеристик преступления на этапе предварительного следствия», позволяющий создавать личные кабинеты следователей, оперативно получать информацию из открытых и закрытых источников, в том числе электронных переписок, телефонных соединений, аккумулировать ее и анализировать с применением математических алгоритмов, формировать на ее основе следственные версии, который в настоящее время проходит апробацию в органах СК РФ.

### **§ 3. Особенности тактики производства отдельных следственных действий при расследовании схем налоговых преступлений**

Эффективность решения следственных задач обеспечивается реализацией комплексного подхода к выбору тактики проведения следственных действий. Вопросы криминалистической тактики исследованы в работах советских и российских ученых. Значение вопросов криминалистической тактики возрастает по мере роста уровня налоговой

преступности, сложности ее организационной структуры, степени латентности, что требует четкости и тактической грамотности организации работы органов следствия при выявлении, раскрытии и расследовании преступлений указанной категории.

Криминалистическая тактика представляет собой умение вести борьбу на основе знания складывающейся ситуации расследования, формирует рекомендации проведения следственных действий. Ее задачами являются выдвижение и проверка следственных версий, выбор приемов подготовки и производства отдельных следственных действий, способов взаимодействия следователя с органами дознания, контрольными органами, последовательность проведения следственных и иных процессуальных действий.

Имеет место взаимная обусловленность методики расследования и его тактики. Ярким примером такого симбиоза стали выработанные следственной практикой тактические приемы борьбы с групповыми налоговыми преступлениями, рост числа которых отмечается в последние несколько лет<sup>1</sup>.

Одной из важнейших тактических задач расследования налоговых преступлений является определение оптимальной последовательности следственных действий, включая планомерность и методичность проведения осмотра места происшествия, зданий, помещений и территорий, обследования объектов обыска, постановки вопросов, предъявления доказательств в ходе допросов, что способствует формированию криминалистической методики расследования. Поскольку источниками первоначальной информации о налоговом преступлении являются преимущественно сообщения контрольных

---

<sup>1</sup> См.: МВД России: Состояние преступности [Электронный ресурс]. // URL: <http://мвд.рф> (дата обращения: 02.02.2022); См. Приложение 4.

и правоохранительных органов, первичной тактической задачей становится организация эффективного взаимодействия с указанными органами.

Следственные и оперативные мероприятия тесно связаны, существуют как самостоятельные элементы познавательной деятельности в процессе расследования преступлений, являются результатом совместного планирования и организации деятельности по расследованию преступления, имеют единые цели и задачи. При расследовании налоговых преступлений выбор тактических приемов продиктован единством задач, поставленных перед следствием и оперативными подразделениями, сопровождающими расследование дела. На практике, как правило, имеет место сочетание тактических приемов следственной и оперативной работы. Этот процесс запускается на начальных этапах совместного планирования расследования, являясь тактической операцией.

Расследование налоговых преступлений отличает сложность тактических операций, поскольку требуется их применение в следственных действиях в совокупности. Выбирая цели тактического воздействия и определяя методы ее достижения, следователь принимает тактическое решение, эффективность которого зависит от его способности учитывать возможные негативные последствия принятого решения, т. е. тактический риск. В условиях неочевидности проведение следственных и процессуальных действий сопряжено с тактическим риском. Нельзя не согласиться с мнением Г. А. Зорина, который определил риск как средство адаптации следователя к ситуации, требующей немедленной, эффективной реакции в виде рационального следственного действия, реализации заготовленного или

импровизированного приема или метода<sup>1</sup>. Выбор субъектом расследования стратегии наименьшего риска обоснован, однако не всегда результативен, при этом в любом случае тактический риск определяется через призму тактического решения. Такой вывод подтвержден результатами исследований Р. С. Белкина, В. П. Гмырко, М. В. Савельевой, Т. А. Ткачук, Ю. Ю. Осипова и др.<sup>2</sup> Принятие тактического решения часто сопряжено с наличием тактического риска. Такие условия потенциально повышают вероятность допуска тактической ошибки субъектом расследования, способствуют наступлению негативных последствий для расследования.

Выработка тактических задач, определение набора тактических приемов по их решению обусловлены особенностями обстоятельств, подлежащих доказыванию при расследовании преступлений налоговой категории. В их числе событие налогового преступления, размер ущерба, причиненного его совершением, умысел на его совершение, а также лица, причастные к его совершению. Основу расследования налоговых преступлений образуют не только сам факт налогового правонарушения, содержащего признаки преступления, но и наличие документального подтверждения указанного факта, подготовленного соответствующим специалистом в области налоговых отношений. В идеальном случае таким документом может стать итоговый документ налоговой проверки (акт,

---

<sup>1</sup> Зорин Г. А., Зорина М. Г., Зорин Р. Г. Возможности криминалистического анализа в процессе предварительного расследования, государственного обвинения и профессиональной защиты по уголовным делам : учеб.-метод. пособие. М., 2001. С. 34.

<sup>2</sup> См.: Осипов Ю. Ю. Деятельность следователя условиях тактического риска : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1992. С.13; Гмырко В. П. Деятельность следователя в условиях информационной неопределенности в процессе расследования : автореф. ...канд. юрид. наук. М., 1984. – С.13; Ткачук Т. А. Ситуационность в принятии тактического решения в рамках раскрытия и расследования преступлений // Вестник Владимирского юридического института, 2015. № 3 (36). С. 130–131; Савельева М. В. Проблемы принятия тактического решения в условиях тактического риска в криминалистике // Криминалистика: вчера, сегодня, завтра. 2021. № 2. С. 99–100.

решение), а в его отсутствие – заключение налогового органа по запросу следствия. Однако выводы о наличии события налогового преступления невозможно сделать без соответствующих документов учета налогоплательщика. Их объем и содержание детерминируют тактику следствия.

Совокупность планируемых следственных и процессуальных действий определяется следователем с акцентом на приоритетность установления места нахождения и изъятия документов, содержащих следы налогового преступления. Поскольку для расследования налоговых преступлений первостепенное значение имеет установление документов, содержащих следы налоговых преступлений, практическое значение приобретает полная осведомленность субъекта расследования о таких документах, что сузит круг поиска и повысит эффективность поискового следственного действия.

Для расследования налоговых преступлений, связанных с неуплатой НДС и его незаконным возмещением, действия следственно-оперативной группы должны быть направлены на установление места нахождения и изъятие следующих документов: налоговых деклараций по налогу за конкретный налоговый период с приложением книги покупок и книги продаж; счет-фактур, заявлений о возмещении налога, документов, подтверждающих право на применение пониженной налоговой ставки (ст. 165 НК РФ); документов, подтверждающих право на получение налоговых вычетов (ст. 171 НК РФ); документов, подтверждающих право на получение налоговой льготы (ст. 149 НК РФ); регистров бухгалтерских счетов, подтверждающих расходы налогоплательщика.

В случае необходимости сбора доказательственной базы уклонения от уплаты налога на прибыль: деклараций по НДС, главной книги<sup>1</sup>, балансового отчета с соответствующими приложениями<sup>2</sup>, документов о расходах, формируемых в соответствии с требованиями ст. 252 НК РФ (квитанций, отчетов о представительских расходах, таможенной декларации, приказа о командировке, проездных документов, отчетов о выполненной работе (оказанной услуге) в соответствии с договором, товарно-сопроводительных документов и др.); расчета авансовых платежей по налогу на прибыль; карточек и (или) оборотно-сальдовых ведомостей, журналов-ордеров по счетам: 01 (основное производство), 03 (долгосрочно арендуемые основные средства), 07 (оборудование к установке), 10 (материалы), 08 (вложения во внеоборотные активы), 58 (финансовые вложения), 60 (расчеты с поставщиками и заказчиками), 70 (расчеты с персоналом), 76 (расчеты с разными дебиторами и кредиторами), и других, отражающих финансово-хозяйственную деятельность организаций, включая забалансовые счета<sup>3</sup>; расчетно-платежных документов – ведомостей, нарядов, отчетов, дефектных ведомостей, актов о списании продукции в брак и др.

Предложенная детализация документов учета, представляющих интерес для следствия, позволяет выдвинуть предположение о возможных местах их нахождения, виде следственных действий, целесообразных для их обнаружения и изъятия: по месту ведения учета организации и хранения документов; месту жительства лиц, осуществляющих ведение бухгалтерского и налогового учетов, руководства деятельностью налогоплательщика; в

---

<sup>1</sup>Приказ Минфина РФ от 30.03.2015 № 52н // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

<sup>2</sup> Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н 9ред. от 19.04.2019) // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

<sup>3</sup> Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 №167н// «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

налоговом органе (по месту постановки налогоплательщика на налоговый учет, проведения в отношении него налоговой проверки). Указанные предположения подтверждаются результатами эмпирического исследования, проведенного среди следователей СК России, занимающихся расследованием налоговых преступлений. Так, при письменном опросе 112 респондентов из числа следователей СК РФ, следователей и оперативных сотрудников органов внутренних дел, занимающихся выявлением и расследованием налоговых преступлений, получены следующие данные: 95 % опрошенных назвали в качестве неотложного следственного действия обыск с целью обнаружения и изъятия документов учета предприятия. При этом 60 % из них имели в практике расследования налоговых преступлений случаи отсутствия информации о месте нахождения таких документов. 100 % опрошенных назвали в качестве фактического места нахождения таких документов место фактического осуществления деятельности (нахождения бухгалтерии), место жительства бухгалтера, руководителя, бенефициара налогоплательщика, а также налоговый орган.

Эффективность поисковых мероприятий напрямую зависит от уровня взаимодействия следствия с органами дознания и налоговыми органами. 56 % респондентов обозначили, что испытывали трудности при межведомственном взаимодействии с указанными органами<sup>1</sup>. Преодолению указанной проблемы может способствовать разработка правового акта о порядке межведомственного взаимодействия между указанными органами. В настоящее время вопросы взаимодействия частично урегулированы на уровне соглашений, фактически не соблюдаемых в практической деятельности (об указанном факте констатировали 78 % респондентов), а также межведомственным приказом ФНС России и МВД России, утратившим свою

---

<sup>1</sup> См.: Приложение 9.



актуальность в связи с изменениями уголовно- процессуального закона в части установления результатов налоговых проверок в качестве исключительного повода возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях<sup>1</sup>.

Особенностью налоговых преступлений является то, что вне зависимости от вида типичной следственной ситуации имеет место отклонение показателей налоговой отчетности от реальных. Фактически имеет место искажение данных учета, которые в своей совокупности, согласно предложению И. В. Александрова, представляется возможным обозначить как налоговые фальсификации<sup>2</sup>. К типичным приемам налоговой фальсификации относится: неполный учет событий финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и внесение в учет фиктивных записей о них, операций по учетным периодам, отличным от периода их фактического осуществления, искажение сведений о величине активов и пассивов. Следственные действия и процессуальные мероприятия, направленные на установление, изъятие и анализ документов первичного бухгалтерского и налогового учетов, являются приоритетными. Поскольку следы налогового преступления могут содержаться не только в документах налогоплательщика, но и в документах иных организаций, целесообразно рассматривать места нахождения указанных организаций в качестве потенциальных мест изъятия значимых для расследования сведений и документов.

При очевидной необходимости смещения приоритета на установление и изъятие оригиналов документов решением указанной тактической задачи является производство выемки документов, предметов, значимых для расследования.

---

<sup>1</sup> Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

<sup>2</sup> Александров И. В. Налоговые преступления ... С. 157.

Для расследования налоговых преступлений характерна ситуация, при которой момент совершения налогового преступления и момент расследования разделяет большой промежуток времени, в течение которого налогоплательщик имел возможность скрыть следы преступления и, получив необходимые консультации, принять меры к формированию бухгалтерской картины, существенно отличающейся от действительной. Это усиливает значимость комплексной оценки документов налогоплательщика, которые должны корреспондировать с документами его контрагентов. Источниками получения указанных документов являются: выемка в налоговом органе документов налоговых проверок, обыск в жилище и по месту нахождения офиса у налогоплательщика и его спорных контрагентов. Эффективность выемки напрямую связана с осведомленностью субъекта расследования о потенциально значимых объектах. Предметы и документы, которые могут потенциально содержать криминалистически значимую для расследования налоговых преступлений информацию, представляется возможным классифицировать на несколько групп:

- официальная документация финансово-экономического характера (документы, сопровождающие заключение и исполнение сделки, – контракты, договоры, акты приема-передачи, дефектные ведомости, товарно-сопроводительные документы, платежные документы, регистры учета отражения операции по счетам учета, деловая переписка участников сделок, др.);

- документы служебного характера (должностные инструкции, приказы о назначении, положение об учетной политике, трудовые договоры, др.);

- неофициальная документация (черновые записи, журналы (реестры) учета, данные неофициального учета (регистры счетов, ведомости), др.);

- информационно-отчетная документация (налоговые декларации, баланс, отчеты о развитии, планы стратегического развития, выписки по банковским счетам, др.);

- документы налоговых проверок (акт и решение налоговой проверки и прилагаемые к ним документы, документы предпроверочного анализа<sup>1</sup>).

Анализ бухгалтерских документов дает возможность сформировать представление о предмете доказывания, позволяющее определить совокупность и последовательность следственных и процессуальных действий. Поскольку на момент проведения следственных действий налогоплательщик чаще всего осведомлен о возбуждении уголовного дела, знает о претензиях налогового органа, первоочередное значение приобретает выемка бухгалтерских и налоговых документов, особенности проведения которой связаны со спецификой примененной преступной схемы.

Представляется возможным выделить следующие группы наиболее вероятных мест нахождения значимых для следствия сведений и документов вне зависимости от схемы преступления<sup>2</sup>:

- место нахождения налогоплательщика, место жительства подозреваемых лиц, а также лиц, причастных к бухгалтерскому учету;
- кредитных организаций;
- контрагентов налогоплательщика;
- налоговых и регистрирующих органов по месту проведения проверки или постановки на учет налогоплательщика, его государственной регистрации;

---

<sup>1</sup>См.: Сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ /под ред. Н. П. Мельниковой. М., 2012.; Тарабарова А. А. Предпроверочный анализ и его роль в повышении качества выездных налоговых проверок // Социально- экономические науки и гуманитарные исследования, 2015. № 4. С. 110–113.

<sup>2</sup> См. Приложение 10.

- операторов связи, включая администраторов почтовых сервисов («Яндекс», «Майл», «Гугл» и др.), операторов электронных площадок, обеспечивающих связь налогоплательщика с налоговым органом;

- органов государственного учета, бюро технической инвентаризации, ГИБДД, нотариальных органов.

Особенности проведения выемки документов в ряде из них требует соблюдения режима охраны тайны в порядке, предусмотренном законом: налоговой (при наличии судебного решения по ходатайству следственного органа при выемке документов налоговой проверки – первичных документов учета налогоплательщика<sup>1</sup>, материалов налоговых проверок, включая акт и решение налогового органа, за исключением сведений, предусмотренных ст. 102 НК РФ); банковской (по запросу следователя с согласия руководителя следственного органа в рамках возбужденного уголовного дела либо на основании судебного решения по ходатайству органа, осуществляющего ОРД, сведений о клиенте банка, включая данные о его счетах, задолженности, банковском доходе, проводимых операциях); государственной (при наличии судебного решения в отношении налогоплательщиков, привлекаемых государством для решения стратегических задач в военной области, экономике, науке, медицине, внешней экономике и политике)<sup>2</sup>.

Выемку необходимых документов и информации в электронном виде в налоговом органе необходимо проводить на начальных этапах расследования, так как документы, имеющиеся в наличии у налогового органа, составляют документационную основу проведения экспертных исследований в рамках налоговых уголовных дел. В их отсутствие постановка выводов эксперта

---

<sup>1</sup>Федеральный закон РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собр. законодательства РФ от 12 дек. 2011 г. № 50 ст. 7344.

<sup>2</sup>Закон РФ от 21.07.1993 № 5485-1 (ред. от 05.12.2022) «О государственной тайне» // Рос. газ. 21.12.1993 № 182. Ст. 5.

невозможна, что препятствует установлению достоверной суммы ущерба. Поскольку выемку по налоговым делам отличает определенность не только объекта выемки, но и места ее проведения, следователь имеет возможность заранее спланировать длительность проведения данного следственного действия, субъектный состав его участников, а также выработать последовательность дальнейших действий по работе с изъятыми объектами.

К типичным ошибкам при производстве данного следственного действия следует отнести: отсутствие обязательных при его проведении участников (например, специалиста при выемке информации на электронных носителях), отсутствие судебных решений на проведение выемки документов, составляющих тайну. Они влекут признание полученных в ходе выемки документов и информации недопустимым доказательством. С учетом объемов изымаемой информации и документов важное значение приобретает полнота сведений, отраженных следователем в протоколе следственного действия. Отсутствие в протоколе детализации при описании объектов выемки существенно осложняет процесс их осмотра, не позволяет оперативно оценить значимость изъятых документов и информации для доказывания, оперативно и тактически верно спланировать дальнейшие действия. Следует отдавать предпочтение изъятию подлинников документов, а в их отсутствие – копий.

В ходе расследования налоговых преступлений типичной является ситуация, сопряженная с принятием субъектом активных действий по сокрытию сведений и документов, представляющих криминалистический интерес. Такое поведение субъекта объяснимо условиями очевидности для него действий правоохранительных органов, поскольку о проводимых в отношении него проверочных мероприятиях ему известно с момента налоговой проверки. Существенный разрыв во времени между периодом проведения проверки и периодом расследования позволяет субъекту

предпринять меры к сокрытию источников налоговой фальсификации. Указанное нивелирует эффективность выемки, оставляя единственный способ обнаружения и изъятия криминалистически значимой информации – проведение обыска.

Обыск, как и выемка, ориентирован на установление, фиксацию предметов и документов, содержащих следы налогового преступления в виде недостоверных сведений о событиях хозяйственной жизни налогоплательщика. Документы и предметы, содержащие такие следы, впоследствии становятся объектами экспертных исследований, а полученная по результатам таких исследований информация – объектом криминалистического анализа преступной деятельности. Обыск целесообразно проводить с привлечением сотрудников органа дознания, обеспечивающих силовую поддержку следственного действия, а также технических специалистов, поскольку в большинстве случаев значимая для следствия информация содержится в электронном виде, а организация работы налогоплательщика требует установления места нахождения сервера, блокировки его работы и фиксации информации, имеющейся на нем. При организации работы с изъятими техническими средствами определяющее значение для последующего качественного экспертного исследования является диагностическая цифровая информация, позволяющая определить техническое состояние электронного устройства и других носителей цифровой информации, режим эксплуатации, имеющиеся неполадки и т. д., включая сведения о внесении записей в программные средства, предназначенные для ведения бухгалтерского учета организации<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Себякин А. Г. Возможности использования контекстного поиска информации на компьютерных носителях в целях выявления, расследования и профилактики преступлений // Всероссийский криминологический журнал. 2019. № 2. Т. 13. С. 262–270.

Важное значение приобретают грамотное оформление результатов обыска, достоверное, полное, детализированное отражение в протоколе следственного действия сведений об обнаруженных и изъятых объектах, включая место их обнаружения, что имеет серьезное доказательственное значение для принятия решения о формировании круга лиц, потенциально причастных к совершению преступления, фиксация MAC – адресов технических устройств, использованных для формирования и хранения значимой для следствия информации. Для преступлений налоговой группы специфичными являются технические объекты, исследование которых может сделать возможным обнаружение и исследование электронных документов об активах и пассивах налогоплательщика, включая его цифровые активы<sup>1</sup>. В целях их правильной идентификации следователю необходимо детально знать порядок организации и ведения учета налогоплательщиком, взаимодействия с кредитными организациями, налоговыми органами, иметь представление об объекте обыска, чему способствуют негласные оперативные установки органа дознания.

Неофициальная учетная документация, документы, содержащие недостоверные сведения о реальных сделках и искажениях учета, а также следы участия в управлении налогоплательщиком третьих лиц, также могут играть важную роль, подтверждая версию следствия о схеме преступления и о возможном участии в совершении преступления бенефициаров. Установление места нахождения таких документов и информации – первостепенная задача обыска. В 95 % случаях материалы изученных уголовных дел о налоговых преступлениях свидетельствуют о том, что криминалистически значимые документы и информация находятся в пользовании бухгалтерской службы,

---

<sup>1</sup> Арямов А. А., Руева Е. О. Модель правового регулирования оборота цифровых активов // Экономика, управление, право и общество. 2021. С. 90.

руководителя, финансового директора налогоплательщика, может содержаться в сообщениях электронной переписки. Содержащие такие сведения документы относятся к категории иных доказательств, а став впоследствии объектами почерковедческих и технических экспертиз – к категории вещественных. Эффективность проведения обыска обуславливается фактором внезапности, в связи с чем планирование следственного действия должно проводиться в условиях секретности. Допускается использование участников обыска вслепую, т. е. в отсутствие предварительного обсуждения деталей мероприятий, включая место проведения обыска, что существенно повышает эффективность следственного действия. Отсутствие ожидаемой результативности при проведении обыска является причиной повторного проведения обыска. Зачастую такие мероприятия, проведенные по прошествии определенного времени после первичного обыска, дают больший результат<sup>1</sup>.

Преодоление проблемы относимости доказательств и их допустимости использования в качестве доказательств требует существенных усилий со стороны следствия, планирования проведения поисковых и следственных мероприятий, направленных на установление прямой связи между изъятыми неофициальными документами и событием налогового преступления. Первоначальным следственным действием, отвечающим таким целям, является детальный осмотр изъятых предметов и документов, их анализ. Способами их идентификации являются предъявление их лицам в ходе допросов, использование в качестве объектов судебных почерковедческих экспертиз, а также технических исследований давности и способа изготовления записей. В ходе анализа информации целесообразно сопоставлять имеющиеся данные с данными бухгалтерского учета,

---

<sup>1</sup> См. Приложение 9.



идентифицировать конкретные сведения, содержащиеся в изъятых документах, с событиями финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Любые совпадения являются признаком относимости исследуемых объектов к расследуемым событиям уголовного дела.

Эффективность осмотра повышается в случае привлечения к его проведению представителей налогового органа в качестве специалистов. Это касается и тех случаев, когда налогоплательщиком в ходе расследования предоставляются дополнительные документы, ранее не являвшиеся объектом исследования налогового органа. Такая ситуация достаточно распространена, поскольку закон не возлагает на налогоплательщика обязанности предоставлять регистры учета и первичных бухгалтерских документов в подтверждение данных налоговых деклараций<sup>1</sup>. Это обстоятельство затрудняет идентификацию сведений налоговой отчетности с конкретными событиями хозяйственной деятельности налогоплательщика на стадии налоговой проверки и в случае отсутствия положительного результата по итогам обыска и оперативно-розыскных мероприятий по их установлению лишает следствие объективной возможности произвести расчет размера действительных налоговых обязательств налогоплательщика, препятствуя привлечению лица к уголовной ответственности. Решение проблемы возможно путем закрепления на законодательном уровне обязанности налогоплательщиков представлять в рамках налоговой декларации соответствующие регистры налогового и бухгалтерского учетов, карточки счетов и прочие сведения, необходимые для проверки достоверности данных, отраженных в налоговой декларации.

Техника осмотра документов бухгалтерского и налогового учетов по делам о налоговых преступлениях требует определения вида документа как по

---

<sup>1</sup> См.: Приложение 10.

его первичным визуальным признакам, так и по содержанию, что позволяет верно квалифицировать оформленную ими сделку. Это имеет первостепенное значение при расследовании преступления с применением схемы, согласно представленной в настоящем исследовании классификации, по критерию реальности гражданско-правовых отношений, когда преступные действия лица базируются на умышленном искажении реальной природы отношений между субъектами, повлекшем необоснованное уменьшение налогооблагаемой базы. Фиксирование особенностей внешнего вида документа, технологий, используемых при его изготовлении, и имеющихся на документе индивидуальных признаков позволяет с применением методов экспертной оценки сделать вывод о давности их изготовления, соотнести с периодом фиксации ими хозяйственных отношений. Допустимо проведение сопоставления сведений, содержащихся в документах, с данными налоговой отчетности на предмет достоверности расчетов. Выявленные признаки несоответствия позволяют сделать предположение о недостоверности документа и недопустимости использования его для формирования налогооблагаемой базы. Положительным примером использования неофициальных черновых записей в качестве доказательств могут служить результаты осмотра предметов, изъятых в ходе обыска в офисе ООО «С.», руководитель которой обвинялся в неуплате налогов с деятельности организации в сумме более 30 млн руб. за период 2015–2017 гг.<sup>1</sup> Содержащиеся в записной книжке рукописные записи подвергнуты технической экспертизе, выводами которой подтвержден факт изготовления их обвиняемым собственноручно. Информационное содержание

---

<sup>1</sup> Уголовное дело № 94711 в отношении руководителя ООО «Стальконструкция» по факту уклонения от уплаты налогов с деятельности организации // Архив Четвертого отдела по расследованию особо важных дел СУ СК России по Иркутской области за 2019 г.

исследуемого объекта дало представление о наличии корыстного мотива хищения бюджетных средств, поскольку обналиченные денежные средства были возвращены фигуранту и израсходованы им по своему усмотрению.

Осмотр документов и предметов целесообразно проводить в несколько этапов, каждый из которых дополняет предыдущий: оценка документов на предмет обнаружения признаков, свидетельствующих о его фиктивности (визуальный осмотр документа на предмет соответствия его форме, установленной законом, на наличие признаков технической и интеллектуальной подделки); сопоставление документа с иными документами (сведениями), отражающими единую для такой группы сведений (документов) финансово-хозяйственную операцию, в том числе с позиции оценки документов, отражающих ее различные аспекты (например, сопоставление данных счет-фактуры с данными оборотно-сальдовой ведомости по счету 60 баланса, налоговой декларацией по ННП в разделе «Реализационные расходы»); сопоставление документа с аналогичным документом, отраженным зеркально в учете контрагента, данными его налоговой и бухгалтерской отчетности. Следователь должен пройти все предложенные этапы осмотра документа, игнорирование любого из них может обесценить результаты следствия.

При расследовании налоговых преступлений допросы свидетелей целесообразно проводить после установления документальных доказательств. На этапе планирования следственных действий указанной категории следует формировать группы потенциальных свидетелей по следующим критериям:

– участие лиц в налоговых проверках (должностные лица налогового органа, проводившие и контролирующие проверку; участвующие в судебных заседаниях, комиссиях налогового органа в рамках налоговых процедур);

– риск минимального административного и иного влияния на потенциального свидетеля (бывшие работники налогоплательщика, на которых в период предварительного следствия он не может оказать воздействие как работодатель);

– минимальный риск потенциальной заинтересованности в исходе расследования (лица, ранее числящиеся в качестве учредителей, руководителей налогоплательщика, его контрагентов, работники организаций контрагентов, банковские работники);

– максимальный риск потенциальной заинтересованности в исходе расследования (лица, потенциально заинтересованные в искажении реальных обстоятельств исследуемого события, действующие работники подозреваемого, представители фиктивных контрагентов налогоплательщика, участвующие в схеме налогового преступления, лица, участвующие в схеме обналичивания денежных средств, выведенных из оборота в результате примененной схемы).

Допросы свидетелей по делам о налоговых преступлениях требуют не только его грамотной организации, но и использования в ходе проведения тактических приемов, способствующих детализации представляемой свидетелем информации. В их числе предъявление документов первичного учета, записей телефонных переговоров, электронной переписки, сведений из выписок о движении денежных средств, документов регистрационных и юридических банковских дел. В отдельных случаях целесообразно ознакомить свидетеля с выводами экспертов, если его показания противоречат таким выводам. Проведению допроса предшествует подготовка, включающая осмотры и анализ документов, предметов, выделение из их числа наиболее значимых для использования при допросе конкретного свидетеля. В ряде случаев, взвешивая риски возможного противодействия со стороны отдельных

свидетелей, следователь организует их допрос в комплексе реализуемых в отношении такого лица следственных мероприятий (например, обыск в жилище с последующим допросом в качестве свидетеля). Такие допросы имеют максимальную результативность.

При принятии решения о тактике проведения допросов принципиальным является вопрос о месте их проведения. В каждом случае его выбор зависит от допрашиваемого и того, к какой из вышеуказанных категорий его возможно отнести. Допрос лиц, относящихся к группе потенциально неустойчивых или стремящихся ввести следствие в заблуждение, целесообразно проводить после обыска с учетом фактора внезапности, т. е. по месту проведения указанного следственного действия, что нивелирует риск согласованности их позиции с позицией фигурантов. В отсутствие необходимости проведения обыска по месту пребывания свидетеля следователю целесообразно остановить свой выбор на месте его работы, не связанном в настоящее время с подозреваемым.

Допрос свидетелей, имеющих отношение к проведению налоговой проверки, тактически верно проводить в рабочем кабинете следователя после изъятия и осмотра документов налоговой проверки. Указанное позволит в ходе допроса использовать в подтверждение показаний свидетеля документы налоговой проверки, снабдив протокол допроса свидетеля ссылками на них. С учетом риска изменения свидетелями своих показаний по делам о налоговых преступлениях практикуется проведение допросов с применением средств видеофиксации.

Аналогичные правила действуют при допросе подозреваемого (обвиняемого). Как правило, фигуранты имеют высокий уровень образования, опыт организации и осуществления предпринимательской деятельности, владеют навыками бухгалтерского учета и способны дать правильную оценку

представляемых следствием доказательств, соотнося их с позицией защиты, что требует проведения тщательной подготовки к их допросам. В подавляющем большинстве случаев подозреваемые отказываются от дачи показаний и выражения своей позиции относительно подозрения и предъявленного обвинения. Такая ситуация неопределенности оказывается существенным препятствием качественному расследованию преступления, повышает риск возникновения в процессе судебного следствия непроверенных версий защиты, которые в силу ограниченности возможностей судебного следствия создают угрозу невозможности постановки судами приговоров и возвращения уголовного дела для дополнительного расследования. Преодолению таких последствий способствует детальное изучение материалов налоговой проверки, включающих документы, представляемые налогоплательщиком в форме пояснений налоговому органу по обстоятельствам доначисления, его возражений на акт налоговой проверки, пояснений его руководителя, главного бухгалтера по предмету проверки, а также показаний указанных лиц в арбитражных судах в рамках судебного спора об обжаловании решения налогового органа. Анализ указанных документов в совокупности позволяет спрогнозировать вероятную версию защиты, оценить ее на предмет опровержения собранными по делу доказательствами.

По делам о налоговых преступлениях обвиняемые, как правило, выбирают активную позицию защиты. С учетом специфики налогового преступления, неразрывно связанного с событием налогового правонарушения, защитой либо предпринимаются попытки свести возникшие последствия в виде неуплаченных налогов к бухгалтерской ошибке,

непроявлению должной осмотрительности<sup>1</sup>, либо выбирается позиция полного отрицания самого события налогового преступления. Для этого активно используются особенности налогового законодательства, его коллизии. В таких случаях целесообразно воспользоваться помощью специалиста, допустив его к участию в допросе и предоставив ему право постановки вопросы, а впоследствии допросить его по спорным обстоятельствам.

По итогам исследования можно сделать вывод, что одной из важнейших тактических задач расследования налоговых преступлений является определение оптимальной последовательности следственных действий в рамках планирования расследования с учетом тактического риска, нивелировать который возможно путем обеспечения эффективного взаимодействия следственных органов с органом дознания и налоговыми органами. Результаты опроса сотрудников следственных органов диагностируют наличие сложности в организации и осуществлении межведомственного взаимодействия. Преодолению указанной проблемы может способствовать разработка правового акта о порядке межведомственного взаимодействия между указанными органами.

Совокупность планируемых следственных и процессуальных действий определяется следователем с акцентом на приоритетность установления места нахождения и изъятия документов, содержащих следы налогового преступления. Практическое значение имеет предложенная в рамках настоящего исследования классификация мест вероятностного обнаружения следов налогового преступления, сформированная на основании результатов обобщения следственной практики и особенностей схем налоговых

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» // Справочная система : Консультант Плюс.

преступлений. В качестве базового критерия классификации предложен вид налога.

Типичной для расследования налогового преступления ситуацией является фальсификация документов первичного учета, повлекшая за собой отклонение показателей налоговой отчетности от реальных. Предложенные в настоящем исследовании ее типичные приемы позволяют выработать эффективную тактику следствия, обеспечив установление мест нахождения предметов и документов, содержащих следы налоговой фальсификации. Сделан вывод о приоритетности следственных действий и процессуальных мероприятий, направленных на установление, изъятие и анализ документов первичного бухгалтерского и налогового учетов.

Выработаны практические рекомендации по выполнению отдельных следственных действий в условиях обстоятельств, формирующих следственную ситуацию. Определены этапы осмотра изъятых предметов и документов экономического содержания, каждый из которых дополняет предыдущий: оценка документов на предмет обнаружения признаков, свидетельствующих о его фиктивности (визуальный осмотр документа на предмет соответствия его форме, установленной законом, на наличие признаков технической и интеллектуальной подделки); сопоставление документа с иными документами (сведениями), отражающими единую для такой группы сведений (документов) финансово-хозяйственную операцию, в том числе с позиции оценки документов, отражающих ее различные аспекты (сопоставление данных счет-фактуры с данными оборотно-сальдовой ведомости по счету 60 баланса, налоговой отчетности раздела «Реализационные расходы», др.); сопоставление документа с аналогичным документом, отраженным зеркально в учете контрагента, данными его налоговой и бухгалтерской отчетности.



Предложена классификация потенциальных свидетелей налогового преступления на группы, позволяющая повысить эффективность расследования за счет грамотного планирования допросов, выбора места и времени их проведения с учетом факторов риска, характерных для свидетелей каждой из предложенных групп: лица, принимавшие участие в проведении мероприятий налогового контроля; лица с минимальным риском административного и иного влияния на них (бывшие работники налогоплательщика); лица с минимальным риском потенциальной заинтересованности в исходе расследования (лица, ранее числившиеся в качестве учредителей, руководителей налогоплательщика, его контрагентов, работники организаций контрагентов, банковские работники); лица с максимальным риском потенциальной заинтересованности в исходе расследования (лица, заинтересованные в искажении реальных обстоятельств исследуемого события, действующие работники подозреваемого, представители фиктивных контрагентов налогоплательщика, участвующие в схеме налогового преступления, лица, участвующие в схеме обналичивания денежных средств, выведенных из оборота в результате примененной схемы).

#### **§ 4. Использование результатов оперативно-розыскной деятельности и финансовых расследований по уголовным делам о налоговых преступлениях**

Масштабность налоговой преступности, высокий уровень ее латентности, атипичность способов совершения налоговых преступлений создают существенные трудности их выявлению и расследованию. Указанное требует от следователя профессионализма и высокого уровня эффективности взаимодействия следственных органов с органом дознания и органами, осуществляющими финансовые расследования. Очевидно, что

высокоорганизованной налоговой преступности должны противопоставляться эффективные меры, в том числе негласного характера, реализация которых осуществлялась бы в строгом соответствии с законом. Особую важность оперативное взаимодействие имеет для органов СК РФ, к чьей исключительной подследственности относится расследование налоговых преступлений. Это обусловлено тем, что следователи СК РФ в оперативном плане «безоружны» в связи с отсутствием ведомственных подразделений, уполномоченных на проведение ОРД<sup>1</sup>.

Следует согласиться с мнением А. Ю. Шумилова, что использование в расследовании преступлений негласных оперативно-розыскных средств и методов наряду с гласными является вынужденной защитной мерой общества и государства<sup>2</sup>.

У исследователей проблемы организации оперативно-розыскного обеспечения не сложилось единого мнения относительно его дефиниции<sup>3</sup>. Вместе с тем обобщение научных изысканий позволяет сформулировать основные его признаки: системность, комплексность, совместность, законность, осуществимость с учетом условий исходных оперативно-розыскных и следственных ситуаций. Определена ее цель – эффективное

---

<sup>1</sup> Харченко С. В. Некоторые особенности взаимодействия следственных органов СК России с органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность // Вестник Московского университета МВД России. 2020. № 8. С. 190.

<sup>2</sup> Шумилов А. Ю. Оперативно-розыскная энциклопедия. М., 2004. С. 103.

<sup>3</sup> См.: Зникин В. К. Научные основы оперативно-розыскного обеспечения раскрытия и расследования преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Нижний Новгород, 2006. С. 29; Кондратьев М. В. Теоретические аспекты оперативно-розыскного обеспечения выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия преступлений // Вестник Кемеровского государственного университета. 2012. С. 314; Кулькова Е. В. Оперативно-розыскное обеспечения расследования преступлений против жизни и здоровья : дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д., 2014. С. 122.

использование методов и средств оперативно-розыскной деятельности в расследовании преступлений<sup>1</sup>.

На практике оперативно-розыскное обеспечение может осуществляться по нескольким направлениям в зависимости от поставленных перед ним задач, таких как: сбор и проверка первичной информации о налоговом преступлении, включая информацию о его событии и причастных к его совершению лицах, безусловно, связанных с налогоплательщиком; оперативное сопровождение по уголовному делу преимущественно на первоначальном этапе расследования; сопровождение следствия на последующих этапах его расследования с акцентом на сбор доказательств причастности и виновности лиц, его совершивших.

Помимо выявления налогового преступления, результаты оперативной работы позволяют выявить смежные преступления, сопутствующие налоговому. В любом случае, вне зависимости от используемого направления взаимодействие не может ограничиваться проведением оперативной работы в рамках поручения следователя. Такой вывод подтвержден результатами исследований ученых-криминалистов<sup>2</sup>.

Результаты исследования демонстрируют недостаточную эффективность межведомственного взаимодействия следователей СК РФ с оперативными подразделениями органов дознания. 56 % респондентов в

---

<sup>1</sup> Кулькова Е. В. Понятие оперативно-розыскного обеспечения расследования преступлений // Юридический вестник Кубанского государственного университета. № 4(9). 2011. С. 46–47.

<sup>2</sup> См.: Малахова Л. И. Принципы, содержание и процессуальные аспекты взаимодействия следователя и органа дознания // Судебная власть и уголовный процесс. 2012. № 1. С. 92; Зиновьева Е. Е. Организационно-правовые проблемы взаимодействия участников уголовного судопроизводства при использовании информационных технологий // Вестник Саратовской государственной академии права. 2012. № 1(83). С. 125; Рудов Д. Н. Взаимодействие следователя (дознателя) и оперативных подразделений ОВД // Гуманитарные научные исследования. 2014. № 5. С. 12.

качестве причины возникновения сложностей при расследовании налоговых преступлений обозначили ненадлежащее взаимодействие сотрудников следственных и оперативных подразделений. Причинами тому являются отсутствие взаимозаинтересованности субъектов, ведомственная разобщенность, погоня за показателями<sup>1</sup>, а также различная оценка качества работы ведомств, когда орган дознания ориентирован на выявление, а следственный орган на доказывание преступления и привлечение виновных лиц к ответственности. Указанное корреспондирует с недостаточностью профессионализма сотрудников органа дознания, обусловленной в том числе отсутствием опыта выявления налоговых преступлений, что подтверждается результатами опроса, показавшего, что только 28 % опрошенных сотрудников органа дознания отметили отсутствие затруднений при проведении оперативно-розыскных мероприятий по уголовным делам о налоговых преступлениях<sup>2</sup>.

Результаты ОРД – сведения об обстоятельствах преступления, перенесенные со следов события в материалы дел оперативного учета. В связи с этим, как подметил В. Н. Зайковский, оперативные данные в принципе имеют тот же первоисточник, что и доказательства, – отраженные вовне следы события с признаками криминала<sup>3</sup>. Полученные сведения фиксируются в документах, полученных оперативным сотрудником у субъектов предпринимательской деятельности и их должностных лиц, в фото-, видео-, аудиоматериалах оперативно-технических мероприятий, в изъятых материальных предметах. В их числе данные учета предприятия в электронной

---

<sup>1</sup> Харченко С. В. Некоторые особенности взаимодействия ... С. 191.

<sup>2</sup> См. Приложение 9.

<sup>3</sup> Зайковский В. Н. Тактика использования результатов оперативно-розыскной деятельности для подготовки и проведения следственных действий. Генезис, теория и практика) : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 17.

форме. Значимая для расследования информация до момента придания ей статуса доказательства налогового преступления может содержаться в результатах ОРМ, заключениях специалистов по результатам документальных ревизий, проводимых по поручению органа дознания. Выбор способа использования оперативной информации (непосредственное или опосредованное использование) детерминирован ее видом.

Так, Р. С. Белкин<sup>1</sup> выделяет такие виды оперативной информации: оперативная информация, ориентирующая о действиях и поведении лиц, причастных к расследуемому событию; ориентирующая о местонахождении объектов, имеющих значение для дела. Помимо этого, различается оперативная информация в зависимости от способа ее получения: полученная органом дознания самостоятельно либо с участием специалиста. Ряд авторов отдельно выделяют оперативную информацию по ее содержательному наполнению. Для налоговых преступлений это может быть информация: о налогоплательщике и неочевидной структуре организации его бизнеса, включая подконтрольные ему субъекты; об отдельных событиях хозяйственной деятельности налогоплательщика, представляющих криминалистический интерес. Ряд авторов выделяют информацию указанного характера о лицах, противодействующих расследованию преступления<sup>2</sup>.

Представленная оперативно-розыскная информация может быть использована следователем непосредственно в целях стратегического

---

<sup>1</sup>Криминалистическое обеспечение деятельности криминальной милиции и органов предварительного расследования. М., 1997. С. 154–156.

<sup>2</sup>См.: Бедняков Д. И. Непроцессуальная информация и расследование преступлений. М., 1991. – С. 84; Васильев А. Н., Яблоков Н. П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. М., 1984. – С. 72.

планирования расследования, моделирования налогового преступления и построения на их основе следственной версии. Она же обуславливает очередность и характер следственных действий как компонентов следственной ситуации для принятия тактического решения. Опосредованное использование оперативной информации характеризуется поиском способов придания ее источникам процессуального статуса доказательства, что предшествует возможности его использования. В ряде случаев сама информация предлагает пути решения проблемы придания ей процессуальной значимости в качестве доказательства по делу, а в некоторых достижение поставленной цели требует выполнения оперативно-тактической комбинации действий, детерминированных следственной ситуацией.

Так, если источником оперативной информации является документ, место нахождения которого установлено, следователю достаточно, произведя выемку с последующим осмотром, приобщить его к материалам дела. Данный способ использования результатов ОРД распространен в практике расследования налоговых преступлений в силу значимости документальных доказательств для расследования преступлений указанной категории. Показательным примером оперативно-тактической операции при расследовании налогового преступления может стать проведение комплекса следственных и иных оперативно-розыскных действий по установлению факта использования в рамках преступной схемы услуг организаций, обналичивающих денежные средства, что позволяет выявить факты совершения иных преступлений, сопутствующих налоговому. В рамках такой комбинации выполняется два блока работы: оперативная – фиксация факта оказания незаконных услуг, следственная – изъятие денежных средств как предмета незаконной сделки и документов, ее сопровождающих, допрос реализовавших ее лиц.

Отдельного внимания заслуживает необходимость придания статуса доказательств результатам документальных исследований, проводимых в рамках ОРД, по установлению суммы неуплаченных налогов, фактов отражения в учете налогоплательщика спорных сделок, повлекших неуплату налогов. Справка специалиста должна быть отнесена к доказательствам по делу, поскольку она имеет значение для установления ущерба как обязательного признака налогового преступления. Доказательственный статус ей придает основание проведения исследования специалистом: поручение следователя о проведении оперативно-розыскных мероприятий либо передача результатов указанного исследования в качестве материалов ОРД. Вместе с тем такие материалы могут быть лишь отправной точкой для формирования у следователя целостной картины события налогового преступления.

Форма и содержание результатов ОРД зависят от этапа расследования, таких как: стадия возбуждения уголовного дела; первоначальный этап расследования и связанная с этим необходимость проведения неотложных следственных действий; последующий этап, ориентированный на завершение сбора доказательств. Эффективность взаимодействия следствия с органами, осуществляющими ОРД, обусловлена плановостью и непрерывностью взаимодействия<sup>1</sup>.

Криминалистика фактически вооружает субъектов ОРД научно-техническими и тактическими приемами борьбы с преступностью, а оперативная деятельность, обобщая результаты работы, обнаруживает новые способы совершения преступлений, знание которых обогащает криминалистику. Взаимной интеграции способствует и единство объектов

---

<sup>1</sup>Фомин В. В. Взаимодействие следственных и оперативно-розыскных подразделений при раскрытии и расследовании преступлений // Человек: преступление и наказание. 2016. № 4 (95). С. 90.

исследований, выраженных в одних и тех же проявлениях преступности, но с различных позиций. Указанное позволяет предположить необходимость симбиоза криминалистической и оперативно-розыскной характеристик налогового преступления, поскольку и криминалистическая, и оперативно-розыскная характеристики, наряду с иными видами характеристик преступления, являются составными частями единой информационной модели преступления. При этом доказательственная информация, будучи информационной основой криминалистической характеристики преступления, становится максимально содержательной для решения основной задачи расследования – установления обстоятельств совершенного деяния и лица, его совершившего, когда дополняется оперативно значимой (розыскной) информацией<sup>1</sup>.

Наукой выработаны различные определения оперативно-розыскной характеристики налогового преступления<sup>2</sup>. Интерес представляет определение, данное Е. Н. Шаховым, который предлагает понимать под ней научно разработанную систему обобщенных фактических данных и основанных на них научных выводов и рекомендаций о наиболее типичных оперативно значимых признаках преступления, проявляющихся в особенностях объекта преступного посягательства, способа совершения преступления, механизма следообразования преступных действий,

---

<sup>1</sup>Хмыз А. И. О криминалистической и оперативно-розыскной характеристиках преступлений и их соотношении // Вестник Томского государственного университета. 2015. № 389. С. 165.

<sup>2</sup>См.: Гребельский Д. В. О соотношении криминалистических и оперативно-розыскных характеристик преступлений // Криминалистическая характеристика преступлений : сб. науч. тр. М., 1984. С. 73; Тарсуков К. М., Шиенок В. П. Анализ теоретического подхода к выработке понятия «оперативно-тактическая характеристика» в теории оперативно-розыскной деятельности органов внутренних дел // Актуальные вопросы получения, оценки и использования информации в оперативно-розыскной деятельности органов внутренних дел : межвузовский сб. науч. тр. Киев, 1986. С. 58.



личностных данных его субъекта<sup>1</sup>. Ее содержание определено совокупностью элементов: объекта, способа совершения преступления, личности преступника, механизма слеодообразования и способа сокрытия следов. Одинаково важны как материальные, так и интеллектуальные следы совершенного налогового преступления. Однако трудно не согласиться с точкой зрения А. Ю. Панова, который выделяет их в качестве приоритетных<sup>2</sup>. Обе группы следов, дополняя друг друга, формируют основу доказательств. Так, проведение документального исследования на основании добытых оперативным путем документов учета обусловлено осведомленностью субъекта ОРД о безусловном наличии в них следов налогового преступления. На данном этапе исследованию подвергаются документы налогоплательщика с учетом данных о схеме налогового преступления в качестве условия проведения реконструкции событий финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. При этом, поскольку исследованию подлежат как официальные документы бухгалтерского и налогового учетов, так и неофициальные, в числе которых документы реального учета налогоплательщика (ведомости движения наличных денежных средств, выдачи реальной заработной платы, объема реальных обязательств, привлечения рабочей силы и пр.), все они являются объектом оперативного интереса, и содержащиеся в них сведения подлежат проверке.

Следует учитывать, что именно неофициальные документы становятся источником информации о схеме преступления. Нередко криминалистически значимая для решения оперативно-следственных задач информация имеет

---

<sup>1</sup>Шахов Е. Н. Совершенствование организации и тактики деятельности оперативных подразделений органов внутренних дел по выявлению и раскрытию налоговых преступлений, совершаемых индивидуальными предпринимателями: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 32.

<sup>2</sup>Панов А. Ю. Сущность и содержание оперативно-розыскной характеристики налоговых преступлений // Проблемы экономики и юридической практики. 2017. № 5. С. 133.

электронную форму в виде баз данных учета налогоплательщика, электронных документов переписки потенциальных субъектов преступления, представляя максимальный интерес для диагностики схемы налогового преступления и установления лиц, причастных к его совершению.

Таким образом, налоговое преступление первично диагностируется субъектом ОРД. Его выводы базируются на результатах документальных ревизий, использующих как официальные, так и неофициальные документы учета налогоплательщика. Их несоответствие свидетельствует об искажении показателей налоговой отчетности, а последствия в виде налоговой экономии – о криминальной составляющей деятельности.

Для придания результатам ОРД статуса доказательств полученная информация должна пройти проверку с позиции ее относимости, допустимости, а также достоверности. Ситуацию осложняет крайний дефицит процессуального регулирования использования результатов ОРД в уголовном процессе<sup>1</sup>, отсутствие законодательного закрепления порядка придания результатам оперативно-розыскной деятельности статуса доказательств. Уголовно-процессуальный закон, определяя границы использования результатов ОРД в уголовном процессе, отдает приоритет действию принципа идентичности предъявляемых к ним требований и требований, предъявляемых к доказательствам (ст. 89 УПК РФ). Это корреспондирует с запретом использования результатов ОРД, если они не отвечают требованиям, предъявляемым к доказательствам, что исключает возможность использования результатов ОРД для доказывания в уголовном деле в силу

---

<sup>1</sup>Халиков А. Н. Процессуальные и криминалистические проблемы формирования доказательств, получаемых в процессе оперативно-розыскной деятельности // Вестник СамГУ. 2014. 11/2 (122). С.249.

различия в их природе и способах формирования<sup>1</sup>. Указанное приводит к выводу, что использование результатов ОРД при расследовании преступлений, включая налоговые, возможно только в косвенной форме, предполагающей трансформацию их в доказательства, предусмотренные уголовно-процессуальным законом, с помощью уголовно-процессуальных механизмов. При таком подходе результаты оперативно-розыскной деятельности становятся только информацией об источниках криминалистически значимой информации, которая может приобрести доказательственное значение в процессе преобразования ее в доказательство. Ригидность подхода определена Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ: результаты ОРД не являются доказательствами, а лишь только сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи получены с соблюдением всех требований ФЗ № 144, могут стать доказательством только после того, как они будут должным образом закреплены процессуально, непосредственно на основании соответствующих норм УПК РФ<sup>2</sup>.

Результаты оперативно-розыскных мероприятий по налоговым преступлениям чаще всего представляют собой документы бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика, его контрагентов, сведения о его учете в виде электронных баз данных, а также информации, содержащейся на технических средствах, включая компьютерную технику и средства связи. Кроме того, существенное доказательственное значение могут иметь опросы лиц, осведомленных об исследуемом событии (работников

---

<sup>1</sup>Доля Е. А. Формирование доказательств на основе результатов оперативно-розыскной деятельности. М. : Проспект, 2014. С. 28.

<sup>2</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 04.02.1999// Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. – № 3; Определение Конституционного Суда РФ от 24.09.2013 № 1505-О. [Электронный ресурс]. // URL: <https://base.garant.ru/70490388/> (дата обращения: 15.02.2022); Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 31 окт. 1995 г. № 8 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1996. № 2.

налогоплательщика и его контрагентов, сотрудников кредитных организаций по месту открытия и обслуживания расчетных счетов организации, сотрудников налоговых органов).

Практикой выработаны различные механизмы придания результатам ОРД по делам о налоговых преступлениях доказательственного значения. Поскольку результаты ОРД чаще всего представляют собой сведения о сделках налогоплательщика и отражение их в учете его и его контрагентов, а также результаты их анализа, оформленные справками специалиста, протоколом осмотра документов и предметов, т. е. имеют налоговую специфику, имеет место смещение приоритетов при выборе способов придания результатам ОРД статуса доказательств:

- оформление передачи результатов ОРД следователю рапортом субъекта органа дознания, в котором детализируется информация о месте, времени и способе получения криминалистически значимой оперативной информации<sup>1</sup>;

- допрос в качестве свидетеля оперативного сотрудника, добывшего значимую для следствия информацию, с акцентом на обстоятельства ее получения;

- использование материалов ОРД в качестве иных доказательств, чему предшествует их передача следственному органу, осмотр и оценка их субъектом расследования на предмет относимости и допустимости;

- проведение осмотра представленных материалов ОРД, признание в качестве дополнительного доказательства протокола их осмотра.

---

<sup>1</sup> Приказ МВД РФ, Министерства обороны РФ, ФСБ России, Федеральной службы охраны РФ, Федеральной таможенной службы, Службы внешней разведки РФ, Федеральной службы исполнения наказаний, Федеральной службы РФ по контролю за оборотом наркотиков, СК РФ от 27.09.2013 № 776/703/509/507/1820/42/535/398/68». [Электронный ресурс]. // URL: <https://base.garant.ru/70531824/> (дата обращения: 12.04.2022).

Повышению эффективности расследования налоговых преступлений способствует взаимодействие органов следствия с Федеральной службой по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг). К компетенции службы относится осуществление финансовых расследований, поиск имущества лиц, причастных к совершению сомнительных финансовых операций. Достоинством результатов финансовых расследований, проводимых службой, является способность сформировать представление о масштабе деятельности налогоплательщика на основании анализа осуществляемых им финансовых сделок.

Совершение налоговых преступлений в большинстве своем связаны с сомнительными операциями налогоплательщика, что обусловлено стремлением недобросовестного налогоплательщика замаскировать действительные сделки мнимыми, вывести активы из-под возможных санкций фискальных и правоохранительных органов, в том числе под юрисдикцию иного государства, используя для этого инкорпорированные подконтрольные организации.

Осознавая значимость результатов финансовых расследований для решения задач противодействия и расследования нарушений налогового законодательства, выявления и фиксации преступных схем, правоприменители в межведомственных актах определили пределы и порядок взаимодействия Росфинмониторинга со следственными, оперативными и налоговыми органами<sup>1</sup>. Поскольку объектом межведомственного

---

<sup>1</sup> См.: Соглашение о сотрудничестве Федеральной службы по финансовому мониторингу и ФНС России от 15.10.2015 № 01-01-14/2240, № ММВ-23-2/77@. [Электронный ресурс] // URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/fts/ptdsogl/7417409/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/ptdsogl/7417409/) (дата обращения: 17.03.2022); Приказ Генеральной прокуратуры РФ, Федеральной службы по финансовому мониторингу, МВД России, Федеральной службы безопасности, Федеральной таможенной службы и СК РФ от 21.08.2018 № 511/244/541/433/1313/80. [Электронный ресурс] // URL: <https://base.garant.ru/72283092/> (дата обращения: 12.03.2022).

взаимодействия являются незаконные финансовые операции, совершение которых сопутствует налоговому преступлению, формой первичного взаимодействия является информационный обмен между органами о таких операциях. Источником формирования криминалистически значимой информации являются сведения, поступающие в органы Росфинмониторинга от организаций российской юрисдикции. Применяемые органами Росфинмониторинга специальные методы анализа и обобщения такой информации позволяют идентифицировать подозрительные сделки как криминальные. Информация имеет стратегическое значение для расследования налоговых преступлений, поскольку позволяет увидеть преступную схему целиком через призму финансовых операций субъектов, вовлеченных в этот процесс. Оценив значимость и важность результатов анализа, проводимого органами Росфинмониторинга, следственные органы все чаще используют инструменты анализа службы для целей решения следственных задач.

Число уголовных дел с использованием в доказывании результатов финансовых расследований ежегодно возрастает<sup>1</sup>, что обусловлено специфичностью информации, аккумулируемой и анализируемой органами Росфинмониторинга, а также результатами проводимых службой финансовых расследований, которые носят финансовый характер и представляют криминалистически значимый интерес для расследования налоговых преступлений. Незаменима она и для решения поисковых задач следственными органами для установления имущества, на которое может быть наложен арест в соответствии со ст. 115 УПК РФ в целях обеспечения возмещения ущерба, причиненного преступлением. Так, в ходе расследования уголовного дела в отношении группы лиц из числа собственников и

---

<sup>1</sup> См. Приложение 3.

руководителей ООО «В.» по факту незаконного возмещения НДС с деятельности общества по импортным операциям представленная по запросу следственного органа информация Росфинмониторинга по результатам финансового расследования, содержащая сведения как о реальных покупателях ввозимой обществом продукции, так и об источниках обналичивания денежных средств организации через группу аффилированных с налогоплательщиком компаний, позволила следствию диагностировать преступную налоговую схему, в соответствии с которой в учете предприятия отражались фиктивные сведения о реализации ввозимой ООО «В.» импортной продукции по ценам значительно ниже цен, по которым она фактически реализуется, и ввозных цен, что позволило обществу создать видимость возникновения у него права на возмещение части НДС, уплаченного при ввозе импортной продукции. Под тяжестью предъявленных следствием доказательств обвиняемые раскаялись в совершении преступления, признав вину и возместив в бюджет ущерб в размере более 25 млн руб.<sup>1</sup>

Органы Росфинмониторинга также вправе предоставлять результаты своей аналитической работы в виде ответа на запрос органа предварительного следствия, налогового органа или органа, осуществляющего ОРД. В этом случае информационный обмен сводится к фиксации сведений об операциях, сомнительных с позиции критерия, предусмотренного Федеральным законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Вместе с тем такая информация уступает в содержательности результатам финансовых

---

<sup>1</sup> Уголовное дело № 12202250049000014 от 11.05.2022 // Архив уголовных дел СУ СК России по Иркутской области.

расследований, но, несмотря на это, представляет практический интерес для доказывания.

Взаимно обусловленный интерес обеих сторон, вовлеченных в процесс взаимодействия, очевиден. Так, эффективное выполнение возложенных на органы Росфинмониторинга задач, в том числе по снижению имеющихся рисков легализации преступных доходов, повышение уровня прозрачности экономики, в том числе за счет применения механизма установления бенефициарных владельцев хозяйствующих субъектов, не представляются возможным в отсутствие сведений правоохранительных органов о подозрении в совершении преступления конкретных лиц и преступном происхождении их дохода. Точечная проверка оперативной информации существенно повышает шанс объединенными усилиями ведомств решить главную задачу по противодействию распространению влияния преступных элементов внутри страны, оттоку финансовых активов за ее пределы. Для следственных органов результаты финансовых расследований, проводимых Росфинмониторингом, наряду с результатами ОРД, являются эффективным источником оперативной финансовой информации по уголовным делам экономической направленности.

Четкая регламентация порядка обмена информацией не снимает проблему использования результатов финансовых расследований органов Росфинмониторинга в рамках предварительного расследования. В настоящее время следователи не могут использовать материалы службы в качестве доказательств по делу, поскольку они носят ориентирующий характер. Однако, оценивая криминалистическую значимость поступающей информации, следователи вынуждены проводить комплексы следственных и иных процессуальных мероприятий для получения следственным путем информации, подвергнутой анализу сотрудниками Росфинмониторинга, после



чего назначать документальные финансовые исследования (экспертизы), допрашивать в качестве специалистов сотрудников службы с целью получения выводов, тождественных ранее представленным Росфинмониторингом в рамках проведенных им финансовых расследований. Проблема может быть нивелирована в случае наделения данной службы правом осуществления ОРД с последующей передачей материалов в следственные органы. Аналогичной позиции придерживается ряд исследователей<sup>1</sup>.

По результатам исследования определены направления оперативно-розыскного обеспечения при расследовании налоговых преступлений: сбор и проверка первичной информации о налоговом преступлении, включая информацию о его событии и причастных к его совершению лицах, связанных с налогоплательщиком; оперативное сопровождение по уголовному делу на первоначальном этапе расследования; сопровождение следствия на последующих этапах его расследования с акцентом на сбор доказательств причастности и виновности лиц, его совершивших. Оперативная информация дифференцирована по содержанию: о налогоплательщике и неочевидной структуре организации его бизнеса, включая подконтрольные ему субъекты; об отдельных событиях хозяйственной деятельности налогоплательщика, представляющие криминалистический интерес; о лицах, противодействующих расследованию преступления.

Критерием дифференциации доказательств и результатов оперативно-розыскной деятельности выступает допустимость. Будучи обязательным признаком налогового преступления, размер ущерба, причиненного неуплатой

---

<sup>1</sup> Поляков Н. В., Гармаев Ю. П. Проблемы выявления и раскрытия легализации преступных доходов, полученных от незаконной банковской деятельности // Вестник Краснодарского университета МВД России. 2019. № 2. С. 53.

налога, подлежит точному установлению по результатам исследования значительного числа документов учета, анализа сомнительных сделок налогоплательщика. При таких обстоятельствах полученные в рамках ОРД результаты документальных исследований на начальных этапах расследования представляют собой основу формирования доказательств о событии налогового преступления и размере причиненного им ущерба. Доказательственный статус им придают поручение следователя о проведении оперативно-розыскных мероприятий либо передача результатов указанного исследования в качестве материалов ОРД.

Обобщена практика придания доказательственного значения результатам ОРД по делам о налоговых преступлениях: передача результатов ОРД, содержащих криминалистически значимую для следствия информацию, в следственный орган с рапортом субъекта ОРД; допрос представителя субъекта ОРД в качестве свидетеля по делу; придание результатам ОРД доказательственного значения в качестве иных доказательств; проведение осмотра представленных результатов ОРД с целью оценки их на предмет относимости и допустимости, оформление результатов осмотра соответствующим протоколом.

Диагностирована проблема установления пределов и порядка придания результатам финансовых расследований доказательственного значения при расследовании налоговых преступлений, выработано предложение законодательного закрепления пределов и порядка придания им доказательственного значения и включения Росфинмониторинга в число органов, уполномоченных на проведение оперативно-розыскных мероприятий.

## Глава 3

### Использование следователем специальных знаний при расследовании схем налоговых преступлений

#### § 1. Проблемы взаимодействия следователя со специалистами при расследовании схем налоговых преступлений и методы их разрешения

В методике расследования налоговых преступлений особое значение имеет использование специальных знаний, применение которых существенно повышает уровень следственной работы. Необходимость привлечения к участию специалистов обусловлена сложностью процесса доказывания, отсутствием у следователей соответствующей специализации. Интенсификация использования специальных знаний – одна из ответных мер в целях обуздания преступности, которая становится все более профессиональной<sup>1</sup>. Дела указанной категории свойственна не только особенность установления фактических обстоятельств дела, но и необходимость дачи им специальной бухгалтерской и налоговой оценки<sup>2</sup>.

Не облегчает процесс сбора доказательств и семантическая неопределенность функционирования института применения специальных знаний в уголовном судопроизводстве. Так, законодатель в отсутствие четкого определения понятия «специальные знания» применил в диспозиции ч. 4 ст. 80 УПК РФ указанный термин. Учитывая это, целесообразно, апеллируя к этимологии и философскому значению исследуемых лексических категорий, исходить из буквального толкования их значения в философском смысле,

---

<sup>1</sup> Телегина Т. Д. использование специальных знаний в современной практике расследования преступлений М. : ЮрлитИнформ, 2011. С. 3

<sup>2</sup> Берг О. О некоторых особенностях рассмотрения уголовных дел о налоговых преступлениях // Уголовное право. 2000. № 3. С. 55.

согласно которому знание есть продукт общественной и духовной деятельности людей, идеальное выражение в знаковой форме объективных свойств и связей мира, а познание – это процесс творческой деятельности людей, формирующий их<sup>1</sup>. Сущностную основу специальных знаний составляют их признаки, которые отличают их от иных видов знаний. В их числе доступность ограниченному кругу субъектов и наличие у них знаний и опыта, приобретенных в течение профессиональной подготовки к определенной трудовой деятельности и в процессе практической деятельности<sup>2</sup>. В связи с изложенным разумным представляется вывод о том, что процесс формирования специальных знаний – взаимосвязь профессионального образования и практического опыта. Такой позиции придерживаются и большинство исследователей указанной проблемы, в частности : В. Я. Колдин, Н. А. Классен, Т. В. Аверьянова, А. В. Шмонин.

Результаты изучения 255 уголовных дел и 441 материала проверки о налоговых преступлениях свидетельствуют о том, что следствием предпочтение отдается трем формам использования специальных знаний: консультациям специалистов (в 70% случаях), их участию в производстве следственных действий (в 22% случаях) и производству экспертиз (в 100 % случаях)<sup>3</sup>. Таким образом, в той или иной форме специальными знаниями при расследовании налоговых преступлений пользуются 100 % следователей, что существенно отличается от результатов исследований указанного вопроса 10 лет назад, в соответствии с которыми не более 76 % следователей обращались за консультациями к специалистам<sup>4</sup>. Такой подход стал результатом

---

<sup>1</sup> Философский словарь. М., 1994. С. 15–151, 368.

<sup>2</sup> Поздняков М. А. Понятие и признаки специальных знаний в уголовном судопроизводстве // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 9. С. 155.

<sup>3</sup> См. Приложение 10.

<sup>4</sup> Александров И. В. Основы налоговых расследований. СПб. : Юрид. центр «Пресс», 2003. С. 29.

усложнения преступных налоговых схем, высокого уровня подготовки к совершению преступления и сокрытию его следов, а также непосредственным участием в выявлении события налогового преступления налогового органа. Акт или решение налогового органа, содержащие результаты мероприятий налогового контроля, являются первичными объектами исследования, в процессе которого требуется использование специальных знаний. Качественное исследование документов налоговой проверки минимизируют риск прекращения уголовного дела в связи с отсутствием состава или события налогового преступления. Такие факты имеют место нечасто (ежегодно в среднем около 4 % уголовных дел о налоговых преступлениях прекращается в связи с опровержением выводов налоговой проверки<sup>1</sup>, что существенно ниже соответствующего показателя прошлого десятилетия – 11 %)<sup>2</sup>. Однако, как показывает практика, полагаться на достоверность суммы недоимки, установленной по результатам налоговой проверки, не представилось возможным более чем в 76 % случаях изученных уголовных дел<sup>3</sup>. Главной причиной тому различие в методиках расчета неуплаченного налога следственным органом – в виде причиненного бюджету РФ ущерба и налоговым органом – в виде недоимки. При этом, если налоговое законодательство (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) предоставляет право налоговому органу производить расчет недоимки в отсутствие документов учета налогоплательщика расчетным методом, то подобный подход неприменим в ходе следствия по уголовному делу<sup>4</sup>. При таких обстоятельствах применение специальных знаний – единственный способ решения проблемы.

---

<sup>1</sup> По данным официальной статистики органов СК РФ.

<sup>2</sup> Лукашевич С. В. Участие специалистов и экспертов в процессе доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов // Вестн. Том. гос. ун-та. 2007. № 302. С. 131.

<sup>3</sup> См. Приложение 10.

<sup>4</sup> Постановление Пленума ВС РФ № 48 от 26.11.2019 № 48 // Рос. газ. 2019. № 276. П. 14.

Следователь вправе самостоятельно прибегать к достижениям различных отраслей знаний во всех случаях, когда не требуется назначения экспертизы<sup>1</sup>. Отсутствие у субъекта расследования необходимых знаний в области ведения бухгалтерского учета, налогового законодательства создает условия для привлечения специалиста в качестве участника уголовного судопроизводства. В их числе прежде всего сотрудники налогового органа, принимающие участие в налоговой проверке. Их допрос в качестве свидетелей или специалистов практикуется при расследовании налоговых преступлений в 100 % случаев<sup>2</sup>. Это связано с необходимостью уяснения оснований и порядка проведения мероприятий налогового контроля, выводов налогового органа по их результатам, положений налогового законодательства, нарушение которых повлекло за собой получение необоснованной налоговой выгоды и уклонение от уплаты налогов.

Результаты изучения уголовных дел указанной категории демонстрируют высокую результативность следственных действий с участием представителя налогового органа в качестве специалиста при проведении обыска, выемки документов бухгалтерского и налогового учета налогоплательщиков. Привлечение сотрудников налогового органа в качестве специалиста при обыске или выемке имело место в 20 % изученных уголовных дел<sup>3</sup>. Оно позволило дифференцировать документы по критерию их относимости и значимости уже в процессе выемки, существенно экономя время расследования, исключая проведение осмотра значительного объема предметов (документов) и сократив число объектов последующего анализа.

---

<sup>1</sup> Лукашевич В. Г. Функция следователя по управлению использованием специальных знаний в расследовании преступлений // Проблемы дальнейшего укрепления социалистической законности в деятельности органов внутренних дел. Киев, 1986. С. 40.

<sup>2</sup> См. Приложение 10.

<sup>3</sup> Там же.

Привлечение специалиста для участия в уголовном процессе является правом следователя. Важнейшим условием допуска специалиста выступают его компетентность и незаинтересованность (ч. 2 ст. 168 УПК РФ). Их недостаточность является основанием для отвода специалиста в порядке, предусмотренном ст. 71 УПК РФ. В настоящее время имеет место законодательный пробел в части порядка определения компетенции специалиста в интересующей отрасли. На практике проблема нивелируется следователем, который самостоятельно принимает решение о достаточности квалификации специалиста для допуска к участию в деле на основании формальных признаков, ориентируясь на документальное подтверждение его квалификации, а также опыт работы по специальности, требующей применения необходимых для решения следственной задачи компетенций. 81 % респондентов диагностировали проблему отсутствия законодательно определенного механизма проведения такой оценки<sup>1</sup>.

В исследованиях обращается внимание на проблему определения следователем компетенции специалиста неформальным способом – путем оценки его знаний, умений и навыков<sup>2</sup>. Вместе с тем подобной методики не предложено. Согласно результатам собственного исследования данного вопроса, в целях проверки соответствия специалиста требованиям компетентности и незаинтересованности в исходе дела 93 % респондентов из числа следователей доверяют уровню специальных знаний, умений и навыков специалиста, ориентируясь исключительно на наличие у него специального образования и опыта по специальности. Только 7 % опрошенных следователей прибегали к дополнительным проверкам, поручая органу, осуществляющему ОРД, проведение соответствующих проверочных мероприятий в отношении

---

<sup>1</sup> См. Приложение 9.

<sup>2</sup> Катревич В. М. Использование специальных знаний при расследовании налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук. Владимир, 2007. С. 62.

специалиста. При этом результаты таких проверок к материалам уголовных дел не приобщались. Актуальность вопроса подтверждается результатами изучения уголовных дел, показавшими, что в каждом четвертом уголовном деле имеется ходатайство защиты об отводе специалиста и исключении из числа доказательств их исследований<sup>1</sup>. Вместе с тем в ряде случаев следователь лишен возможности незамедлительного проведения оценки результата, полученного специалистом. Более того, по делам о налоговых преступлениях в большинстве случаев следователь вообще лишен такой возможности и недостатки исследования могут быть выявлены им только в случае получения доказательств, противоречащих выводам специалиста.

Способом решения проблемы может стать закрепление в уголовно-процессуальном законе требований к специалисту в качестве дополнительного критерия его допуска к участию в уголовном процессе (внесение изменений в ст. 58 УПК РФ), а также раскрытие законодателем понятия некомпетентности, предусмотренной ст. 70 УПК РФ в качестве одного из оснований отвода специалиста и эксперта, которое будет включать положения как о его компетенции, так и о компетентности.

Участие специалиста по сложным вопросам необходимо в таких аспектах, как поиск доказательств и их оценка. При расследовании налоговых преступлений о необходимости применения специальных знаний заявили 100 % респондентов. Наиболее часто востребованными оказывались специалисты в области компьютерных технологий (98 %), лесопользования (56 %), товароведения (23 %), строительства (77 %), почерковедения (100 %), сметного дела (70 %), бухгалтерского учета (96 %), оценочной деятельности (100 %)<sup>2</sup>. Аналогичные результаты востребованности специальных знаний

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

<sup>2</sup> См. Приложение 9.



указанных областей получены при анализе уголовных дел налоговой категории. Привлечение к расследованию налоговых преступлений специалистов в области компьютерных технологий обусловлено требованиями налогового законодательства об использовании электронного документооборота между налогоплательщиками и налоговыми органами, ведении налогоплательщиком бухгалтерского и налогового учетов в электронном виде. Помимо этого, при формировании доказательственной базы существенное значение приобретает поиск доказательств причастности лиц, формально не имеющих отношения к налогоплательщику, к участию в его деятельности и, как следствие, к совершению преступления. Источником поступления значимой для следствия информации по данному вопросу являются данные электронной переписки потенциальных фигурантов с использованием различных средств коммуникации. Осложняет поиск доказательств по делам налоговой категории и процесс постоянного совершенствования технических средств связи, коммуникационных технологий, используемых налогоплательщиками. Так, в 93 %<sup>1</sup> изученных уголовных дел о налоговых преступлениях за 2015–2022 гг. в ходе обыска установлены факты организации субъектами предпринимательской деятельности учета с применением виртуальных хранилищ информации и их удаленного доступа, что потребовало привлечения специалиста к производству обыска и дальнейшего исследования изъятой информации с применением специальных технических средств.

Порядок и условия участия специалиста в производстве следственных действий при изъятии носителей электронной информации установлены

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

законом<sup>1</sup>. Руководствуясь соображениями недопущения создания препятствий осуществлению законной предпринимательской деятельности, законодатель установил требование недопустимости принятия следственными органами необоснованных мер, которые могли бы воспрепятствовать ведению хозяйственной деятельности, в том числе в результате изъятия документов и электронных носителей информации. В целях недопущения таких последствий следственная практика выработала надежный алгоритм действий, исключающий провокации со стороны обыскиваемых субъектов. Так, в 100 % случаев следствием не только обеспечивается участие специалиста при производстве обыска и изъятия техники и информации, но и создаются условия копирования изъятой информации налогоплательщиком на собственный носитель в условиях, предложенных следствием, как правило, вне места производства обыска. Указанное подтверждается материалами изученных уголовных дел<sup>2</sup>. Такой подход исключает вероятность признания следственных действий незаконными, последующей утраты криминалистически значимой информации и невозможность использования ее в качестве доказательств. Вместе с тем подобный высокий спрос на участие специалистов не обеспечен адекватным предложением со стороны государственных экспертных учреждений ввиду ограниченности их кадрового ресурса. При этом следственные органы лишены возможности привлечения в качестве специалистов работников негосударственных экспертных учреждений в силу положений внутриведомственных актов о порядке оплаты услуг лицам, участвующим в уголовном процессе. Каждый из опрошенных респондентов из числа практикующих следователей подтвердил наличие

---

<sup>1</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 дек. 2001 г. № 174-ФЗ (с изм. и доп.) // Собр. законодательства РФ. 2001. № 52. Ч. 4 ст. 164.1.

<sup>2</sup> См. Приложение 10.

подобной проблемы<sup>1</sup>. Способом решения указанной проблемы может стать либо расширение штата сотрудников различной специализации в государственных экспертных учреждениях, либо изменение политики финансирования таких расходов следственными органами.

Законом определены цели привлечения специалиста к участию в процессуальных действиях в порядке, установленном УПК РФ, для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств в исследовании материалов уголовного дела для постановки вопросов эксперту, а также разъяснении сторонам и суду вопросов, входящих в его процессуальную компетенцию (ч. 1 ст. 58 УПК РФ). Привлечение специалиста к участию в расследовании налогового преступления напрямую связано с необходимостью получения информации по вопросам правового, экономико-правового, налогового характера, относящимся к предмету расследования, ответить на некоторые из них следователь зачастую не в состоянии в силу ограниченности его профессиональных знаний о предмете, что требует привлечения к участию в деле на данном этапе специалистов различного профиля. По уголовным делам налоговой категории участие специалиста необходимо в следующих аспектах следственной деятельности: в поиске доказательств и их оценке.

Заключению специалиста предшествует проведение документального исследования, которое является весомым доказательством наряду с экспертными заключениями. Анализу подвергаются учетные документы, в которых в том числе содержатся следы налогового преступления. Документы

---

<sup>1</sup> См. Приложение 9.

могут о многом рассказать, если будут проанализированы с использованием различных методов проверки<sup>1</sup>.

Выполняя исследование документов, специалист проводит проверку хозяйственной деятельности с использованием различных методов. Помимо решения задач, связанных с установлением факта искажения в учете сведений о действительных событиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, применяя методы сравнительного анализа и восстановления учетных записей, контрольного сличения показателей учета, специалисты в рамках технико-криминалистических исследований изучают документы бухгалтерского учета на предмет наличия в них следов преступления в виде исправлений, дописок. Особенности формирования бухгалтерского и налогового учета, различия между ними в объектах учета и порядке осуществления, в правовом регулировании порождают необходимость проведения исследований, ориентированных на указанные особенности. В отсутствие методик проведение таких исследований затруднительно. Решением проблемы может стать разработка методов налогового анализа документов, которые в настоящее время отсутствуют. К аналогичному выводу пришел в своем научном исследовании В. М. Катревич. Автор считает, что наиболее эффективным следует признать комплексный анализ документов в силу его всесторонности, позволяющей дополнять результаты исследований каждого отдельного аналитического метода<sup>2</sup>.

Значимость документальных исследований специалистов для расследования налогового преступления очевидна. Так, при расследовании налоговых

---

<sup>1</sup> Пацевич В. В. Общие методы проверки документов учета при расследовании хищений денежных средств // Теория и практика криминалистики и судебной экспертизы : межвуз. сб. науч. тр. Саратов, 1989. Вып. 8. С. 88.

<sup>2</sup> См.: Катревич В. М. Указ. соч. С. 35; Колесниченко А. М. Научные и правовые основы методики расследования отдельных видов преступлений : дис. ... д-ра юрид. наук. Харьков, 1967. С. 12.

преступлений документальные исследования специалистам назначаются в 99 % случаев<sup>1</sup>, что связано с необходимостью установления достаточных оснований принятия решения о возбуждении уголовного дела, в том числе размера неуплаченного налога и периода неуплаты. Само по себе заключение специалиста является самостоятельным доказательством, а в ряде случаев и единственным из возможных исследований, поскольку проведение экспертных исследований в ряде случаев не представляется возможным. Так, сложилась устойчивая практика отказа экспертов государственных экспертных учреждений от проведения судебных экономических экспертиз по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ. Позиция экспертов аргументирована методикой проведения подобных исследований, в соответствии с которой вопросы о размере денежных средств, которые при условии поступления их на расчетный счет были бы списаны в счет погашения задолженности по налогам и иным обязательным платежам, не требуют специальных знаний. При таком подходе заключение специалиста становится единственным исследованием, на выводах которого следственный орган базирует свои выводы о наличии размера сокрытых денежных средств от мер принудительного взыскания налогового органа, образующих криминальный размер, предусмотренный диспозицией ст. 199.2 УК РФ. В связи с этим обоснованными представляются выводы Р. С. Белкина о том, что нет и не может быть предварительных и окончательных доказательств: предварительной и окончательной может быть лишь их оценка.

Результаты исследования свидетельствуют о подавляющем большинстве случаев несоответствия выводов заключений специалистов по экономическим исследованиям выводам экспертам по тем же вопросам. Так, более чем в половине изученных уголовных дел о налоговых преступлениях (62 %) результаты документальных исследований не подтверждаются

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

выводами судебных финансово-экономических экспертиз либо отличаются от них. Детальное изучение причин расхождений показало, что экономические исследования специалистов по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов чаще всего сводятся к констатации выводов решений налогового органа, исследованию документов не уделяется должного внимания. Вместе с тем механизмы расчета недоимки в рамках налоговых процедур и ущерба, причиненного налоговым преступлением, отличаются. Так, предусмотренная налоговым законодательством возможность применения расчетного метода (ст. 31 НК РФ) при установлении размера налоговой задолженности в отсутствие документов налогоплательщика недопустима для установления размера неуплаченного налога по уголовному делу, так как исключает возможность постановки вероятностного вывода, что корреспондирует с позицией Верховного Суда РФ о необходимости установления достоверного размера неуплаченного налога по делам о налоговых преступлениях.

Указанное свидетельствует о необходимости законодательного регламентирования порядка производства специальных экономических исследований в уголовно-процессуальном законе, включающего основания назначения экономических исследований, перечень субъектов, уполномоченных на выполнение исследования, сроки проведения исследования, требования к заключению специалиста, основания и порядок производства дополнительных и повторных исследований

Существенным правовым пробелом является неурегулированность вопросов ответственности специалиста за достоверность его выводов и ответственности лиц за неисполнение требований специалиста, заявленных при проведении исследования. Его устранение исключит возможность создания специалистом у следователя ложного представления о криминалистически значимых обстоятельствах в случае недобросовестного

отношения специалиста к решению поставленных перед следователем задач либо в силу прямой своей заинтересованности. При рассмотрении экономических споров широко распространена практика признания судами заключения специалиста недопустимым доказательством в связи с отсутствием предупреждения его об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения<sup>1</sup>. Среди исследователей<sup>2</sup> распространена точка зрения о недопустимости использования в качестве доказательства заключения специалиста в отсутствие разъяснения ему положений закона об ответственности за дачу заведомо ложного заключения. С целью нивелирования указанного последствия в уголовном процессе следственные органы вынуждены подкреплять выводы специалиста, изложенные в заключении, его допросом. Существующая потребность правоприменительной практики может быть удовлетворена внесением изменений в ст. 58 УПК РФ об уголовной ответственности специалиста за дачу заведомо ложных заключения или показаний.

Использование специальных знаний в уголовном процессе может осуществляться в форме допроса специалиста (ст. 80 УК РФ). Практика расследования налоговых преступлений следственными органами СК РФ демонстрирует, что показания специалиста в качестве доказательства используются в 81 % уголовных дел указанной категории. При этом

---

<sup>1</sup> См.: Апелляционное определение Московского областного суда от 01.06.2016 по делу № 33-14711/2016 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система; Апелляционное определение Свердловского областного суда от 05.03.2014 по делу № 33-2392/2014 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

<sup>2</sup> См.: Бельский А. И. Проблемы правовой регламентации уголовной ответственности специалиста // Вестник БелБИ МВД России. 2012. № 1. С. 56; Дегтярева Н. И. К вопросу о предмете преступлений против правосудия, связанных с сокрытием и фальсификацией доказательств // Уголовная политика: теория и право. 2009. № 4 (26). С. 178; Харламова А. В. Роль эксперта в уголовном процессе // Молодой ученый. № 49 (444). С. 468.

привлеченные лица допрашиваются как в статусе свидетелей (23 %), так и в статусе специалистов (77 %)<sup>1</sup>. Вместе с тем анализ показаний специалистов приводит к выводу, что в большинстве случаев допрос представляет собой консультирование по бухгалтерским и иным финансовым вопросам, а не допрос свидетеля как лица, которому может быть что-то известно по обстоятельствам расследуемого события, что свидетельствует о подмене одного следственного действия другим.

Заключение специалиста в качестве средства доказывания активно использует сторона защиты в своих интересах. Так, в изученных уголовных делах защитой в 51 % случаях заявлялись ходатайства о приобщении к материалам уголовных дел заключений специалистов по вопросам, поставленным защитой<sup>2</sup>. Нетрудно догадаться, к каким выводам чаще всего ввиду экономического характера отношений между защитой и специалистом приходят специалисты в результате таких исследований. Вместе с тем такие доказательства не должны игнорироваться следствием. Представленные в них расчеты подлежат проверке, к которой целесообразно привлекать сотрудников налоговых органов или экспертов путем назначения судебных экспертиз с предоставлением в распоряжение экспертов заключений, предоставленных защитой.

Анализируя представленные в качестве доказательств защиты заключения специалиста, следователь должен исходить из установки о том, что такой документ является мнением частного лица, а обнаруженные в нем недостатки, связанные с несоблюдением требований закона, влекут признание его недопустимым доказательством. Специалист – лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

<sup>2</sup> Там же.



действиях в порядке, установленном УПК РФ, для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств в исследовании материалов уголовного дела, для постановки вопросов эксперту, а также для разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию (ст. 58 УПК РФ). Заключение специалиста – это представленное в письменном виде суждение по вопросам, поставленным перед специалистом сторонами, дается на основе использования специальных знаний и, так же как заключение эксперта, является доказательством по делу<sup>1</sup>. Вместе с тем специалист не проводит исследования вещественных доказательств, формируя на их основании выводы, а высказывает суждение по вопросам, поставленным перед ним сторонами. Такое положение корреспондирует с обязанностью проведения судебной экспертизы в случае необходимости. Такая необходимость может быть обусловлена представлением защитой в качестве доказательства заключения специалиста по исследованию, проведенному по ее инициативе. Заключение специалиста подвергается проверке на предмет компетентности специалиста, незаинтересованности его в исходе дела, обоснованности суждения по общим правилам оценки доказательства.

Обобщение практики расследования уголовных дел о налоговых преступлениях позволяет сформулировать недостатки заключений специалистов, представленных защитой: отсутствие указаний на то, какими специальными познаниями обладает специалист, кем он является на момент проведения исследования, на его аффилированность с участниками процесса, что лишает орган предварительного следствия возможности оценить допустимость специалиста как субъекта в рамках предварительного

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного суда РФ от 21.12.2010 № 28 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2011. № 2.

следствия, препятствует реализации сторонами уголовного процесса прав, предусмотренных ст. 71 УПК РФ, на заявление отвода специалисту. В заключениях часто отсутствуют сведения об основаниях проведения исследования, а также о лице, которым поставлены вопросы специалисту. Существенным нарушением является высказывание специалистом суждений по вопросам, не заявленным стороной, что свидетельствует о несоответствии заключения специалиста требованиям УПК РФ, а также о превышении специалистом пределов своей компетенции при даче заключения.

В ряде случаев специалисты высказывают свое мнение по вопросам, имеющим правовую природу (например, о превышении экспертом своих прав, предусмотренных ст. 57 УПК РФ, о нарушении им принципов судебно-экспертной деятельности при производстве экспертизы и пр.), в отсутствие достаточности процессуальных знаний и навыков в данной сфере, а зачастую в отсутствие высшего юридического образования, необходимого для высказывания суждений относительно юридических понятий и категорий, включая толкование норм уголовного процесса. При таких обстоятельствах следователь расценивает указанные выводы в качестве личного субъективного мнения лица, и они не могут иметь статус заключения специалиста как допустимого доказательства. Логичным также представляется вывод следствия о недопустимости доказательства в случае выхода специалиста за пределы своей компетенции при даче оценки об отсутствии в действиях подозреваемого умысла на совершение преступления, его невиновности, поскольку в первом случае решение указанного вопроса на стадии предварительного следствия отнесено к исключительной компетенции следователя, а во втором – к компетенции суда.

По делам о налоговых преступлениях позиция защиты чаще всего сводится к доказыванию факта отсутствия самого события налогового

преступления (в 87 %)¹. Для этих целей стороной защиты назначается проведение аудиторских проверок деятельности налогоплательщика с последующим заявлением ходатайства о приобщении их в качестве доказательств к материалам уголовного дела. В изученных уголовных делах их число незначительно (12 %) и уступает числу случаев приобщения к материалам уголовных дел заключений специалистов, привлеченных защитой (51 %)².

Оценивая выводы аудиторского заключения, следователь должен учитывать, что в ходе их проведения аудитор применяет традиционные методы документальной ревизии и фактического контроля (инвентаризации), ставит целью проверку достоверности записи в бухгалтерском учете, соотнося их с данными налоговой отчетности, т. е. на наличие первичных документов о событиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, нашедших отражение в его отчетности. Однако такие методы неэффективны для выявления методов и способов фальсификации бухгалтерских документов, и такой цели аудитор, назначенный защитой, не ставит. Он не фиксирует факты искажения отчетности и не определяет недостоверность первичных документов, имея начальную установку об их достоверности в полном объеме. Его не интересует природа совершенных сделок налогоплательщиком, их реальность и обоснованность отражения в учете, что нивелирует доказательственную значимость таких исследований для следствия. Указанные особенности следует учитывать при рассмотрении ходатайств защиты о признании заключений аудиторов доказательствами по делу.

---

¹ См. Приложение 10.

² Там же.

При расследовании налоговых преступлений практика участия специалистов в области бухгалтерского и налогового учета при допросах подозреваемых (обвиняемых) или свидетелей распространена незначительно: из 255 изученных уголовных дел только в 68 из них (27 %) установлены факты использования специалистов указанного профиля<sup>1</sup>. Вместе с тем анализ протоколов допроса с привлечением таких специалистов свидетельствует о более высоком качестве следственных действий, проведенных с их участием. Ими оказывались чаще всего лица, принимавшие участие в налоговых проверках, что позволяло ставить перед допрашиваемым лицом точные вопросы со ссылками на нормы налогового права, с предъявлением документов учета. В то же время использовать данный инструмент стоит дозированно, с соблюдением требований тайны предварительного следствия, в случае явной необходимости – с учетом уровня квалификации следователя.

По мере повышения теоретических и практических навыков расследования налоговых преступлений, расширения правового кругозора субъекта расследования необходимость в привлечении к участию в допросах специалистов снижается. В таких условиях недостаток профессиональной эрудированности следователя в специфических вопросах различных отраслей права компенсируют его консультации со специалистами.

Представляется возможным сформулировать особенности применения специальных знаний при расследовании налоговых преступлений.

Во-первых, субъектами расследования используются формы использования специальных знаний: консультации специалистов, участие специалистов в производстве следственных действий и производство экспертиз.

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

Во-вторых, несмотря на существенное расширение действующим УПК РФ по сравнению с ранее действовавшим уголовно-процессуальным законом РСФСР правового статуса специалиста, представляется необходимым в целях повышения эффективности использования специальных знаний для расследования преступлений экономической направленности, включая налоговые, урегулировать порядок консультационной деятельности вне следственных действий.

В-третьих, отсутствует законодательное регламентирование порядка производства специальных экономических исследований, включая основания назначения экономических исследований, перечень субъектов, уполномоченных на выполнение исследования, сроки проведения исследования, требования к заключению специалиста, основания и порядок производства дополнительных и повторных исследований; вопросы ответственности специалиста за достоверность выводов, а также ответственности иных лиц за неисполнение его требований в рамках проводимых исследований не урегулированы.

В-четвертых, имеют место особенности оценки следователем заключения специалиста о наличии признаков налогового преступления. Наряду с общей оценкой представленного заключения, включающей внешнюю оценку правильности его оформления и наличия обязательных реквизитов, особый интерес представляет оценка фактических данных такого исследования.

Традиционно заключение специалиста по вопросам неисчисления и неуплаты налогов имеет три части: вводную, описательную и итоговую (резолютивную). В вводной части указываются сведения о:

– налогоплательщике: его наименование, общие данные об организации и им финансово-хозяйственной деятельности, его учете, включая

сведения о применяемой системе налогообложения, особенностях учетной политики, оценке состояния его бухгалтерского учета в исследуемом периоде, соответствии его требованиям нормативных актов; вид обязательных платежей (налоги, сборы), правильность исчисления и уплаты которых подвергается проверке; показатели его финансово-хозяйственной деятельности;

– применяемой методике исследования, в том числе по степени охвата документов налогоплательщика (сплошная, выборочная).

Описательная часть заключения должна содержать систематизированное изложение фактов нарушений налогового законодательства, выявленных в ходе исследования. Особую криминалистическую значимость представляют аргументированные выводы специалиста о способах налогового правонарушения. Принципиальное значение имеют сопоставление данных бухгалтерского и налогового учетов налогоплательщика, выводы об изменении его данных, реконструкция событий его хозяйственной жизни в соответствии с их действительным содержанием. К исследованию должны быть приложены документы, обосновывающие выводы заключения специалиста.

Анализ заключений специалистов по материалам проверок и уголовным делам о налоговых преступлениях свидетельствует об установлении двух групп указанных признаков: явных и неочевидных<sup>1</sup>. Указанная классификация основана на степени выраженности признаков преступления, их очевидности для субъекта расследования.

Учитывая разнообразие схем налоговых преступлений, привести их в исчерпывающем виде не представляется возможным. Результаты опроса сотрудников следственных и налоговых органов позволяют сформулировать

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

типовые признаки налоговых преступлений, относящиеся к категории явных<sup>1</sup>: несоответствие содержания операции, отраженной в учете, ее действительному экономическому смыслу, и отсутствие сведений о ней в учете сомнительного контрагента; отсутствие расчетов между контрагентами; расхождение записей об операции в документах учета и в регистрах бухгалтерских счетов; материальный подлог в первичных документах; отсутствие ресурсов на выполнение сделки у контрагента (у налогоплательщика); явное отсутствие экономической целесообразности совершения сделки; нетипичность и противоречивость сделок (несоответствие ее формы содержанию), участие в сделке контрагентов иностранной юрисдикции, расположенных в офшорных зонах, и др.

К неявным следует отнести: нарушение правил ведения бухгалтерского учета, включая нарушение порядка оприходования и списания материальных ценностей, отсутствие документов учета, отражение в учете сделок, несвойственных направлению деятельности; нарушение правил документооборота; наличие двойной бухгалтерии; излишнее дробление хозяйственных операций с привлечением избыточного количества исполнителей и др. В большинстве случаев (98 %) сочетание признаков позволило диагностировать обоснованность выводов следствия о наличии налогового преступления. Лишь в 2 % изученных дел и материалов выводы о способе совершения сделаны в отсутствие явных признаков, на основе совокупности косвенных. По 77 % из них принято решение об отказе в возбуждении уголовного дела либо прекращении уголовного дела (преследования). Аналогичные выводы демонстрируют результаты опроса должностных лиц следственных и налоговых органов: 95 % респондентов при принятии решений по материалам процессуальных проверок о налоговых

---

<sup>1</sup> См. Приложение 9.

правонарушениях или налоговых проверок ориентировались на совокупность прямых и косвенных признаков налогового преступления (правонарушения)<sup>1</sup>. Несоответствие данных учета в налоговых документах (налоговых отчетах, декларациях) сведениям бухгалтерского учета не является безусловным основанием для постановки вывода о событии налогового преступления. Постановке такого вывода предшествует анализ данных учета налогоплательщика после воссоздания в соответствии с действительным смыслом сделок. Налицо сочетание явных признаков: расхождение данных налогового и бухгалтерского учетов и полное несоответствие хозяйственной операции ее документальному отражению. Аналогичным образом наличие признаков материального подлога в документах и несоответствия произведенной хозяйственной операции ее документальному отражению свидетельствует о схеме налогового преступления.

В итоговой части специалист с учетом установленных условий делает вывод о размере суммы неисчисленного и неуплаченного налога. По результатам исследований заключение вместе с документами, обосновывающими выводы специалиста, подлежит передаче следователю в порядке, предусмотренном законом.

По итогам исследования можно сделать вывод о том, что при расследовании налоговых преступлений использование специальных знаний имеет преобладающее значение. Особенностью расследования налогового преступления является использование специальных знаний специалистов налогового и общеэкономического профиля, а также специалистов в области компьютерных технологий.

Предпочтение отдается трем формам использования специальных знаний: консультациям специалистов, их участию в производстве

---

<sup>1</sup> См. Приложение 9.



следственных и процессуальных действий, проведению экспертных исследований. Эффективность расследования повышается в случае использования специальных знаний.

Специфика объектов исследования и поставленных перед специалистом вопросов требует применения специальных методов налогового анализа, методика проведения которых отсутствует, что приводит к невозможности постановки выводов специалистом в условиях неочевидности ситуации. Усложняет ситуацию неприемлемость методологических подходов налогового органа к расчету недоимки для следствия, поскольку налоговый орган не связан безусловностью требования расчета ее размера достоверно.

Результаты настоящего исследования позволили сделать вывод о необходимости законодательной регламентации порядка производства специальных исследований в уголовно-процессуальном законе, включающего основания назначения специальных исследований; субъектов, уполномоченных на их производство, порядок направления материалов для производства исследований и срок производства исследований; требования к заключению специалиста; порядок назначения и производства дополнительных или повторных специальных исследований; положения об обязательности исполнения требований специалиста при проведении им специального исследования, а также его ответственность за дачу ложного заключения. В связи с этим предлагается внесение соответствующих изменений в ст. 58, 70 УПК РФ.

Возможности использовать специальные знания не лишена и сторона защиты по уголовным делам о налоговых преступлениях. В рамках исследования обобщены недостатки заключений специалистов, представленных защитой, что позволяет повысить эффективность расследования, нивелируя сомнения в достоверности доказательств

обвинения. Для этих же целей проанализирована практика использования защитой в качестве доказательства аудиторских заключений. Выработаны практические предложения по их оценке с позиции относимости, допустимости и достоверности.

## **§ 2. Современное экспертное обеспечение расследования схем налоговых преступлений**

Расследование налоговых преступлений невозможно представить без результатов экспертных исследований в качестве доказательств. Актуальность исследования проблемных вопросов проведения судебных экспертных исследований обусловлена значимостью ее для доказывания. Трудно не согласиться с Н. П. Майлис<sup>1</sup> в том, что судебная экспертиза расширяет познавательные возможности следователя и суда, является наиболее квалифицированной формой использования специальных знаний при расследовании уголовных дел.

Вопросам применения специальных экономических знаний, взаимодействия субъекта расследования и эксперта посвящены работы И. В. Александрова, Т. С. Волчецкой, А. М. Дьячкова, Л. П. Климович, Л. В. Лазаревой, Н. П. Майлис, А. Н. Мамкина, В. Б. Стукалкина, Д. П. Чипуры, Л. Г. Шапиро, Р. С. Якубова, Н. Н. Скворцовой и других ученых<sup>2</sup>. Во всех случаях исследователи солидарны, что причиной

---

<sup>1</sup> Майлис Н. П. Использование специальных знаний в процессе организации расследования преступлений // Вестник Московского университета МВД России. 2015. № 11. С.121.

<sup>2</sup> См.: Дьячков А. М. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений. М., 2000. С. 25; Климович Л. П. Теоретико-прикладные основы судебно-экономических экспертиз : монография. Красноярск., 2004. 287 с.; Мамкин А. Н. Теоретические основы судебно-экономической экспертизы // Вестник ННГУ. 2014. № 6. С. 122–127; Чипура Д. П. Использование специальных экономических знаний в досудебном производстве по уголовным делам. Волгоград, 2007. 148 с.; Стукалкин В. Б. Судебная

возникающих сложностей использования указанного института по делам об экономических преступлениях выступает отсутствие необходимой нормативной базы и недостаточная проработка вопросов назначения и проведения экспертиз.

Качество экспертной оценки не зависит исключительно от квалификации эксперта, его залогом является в том числе профессионализм субъекта расследования, полнота и достоверность объектов исследования, точность вопросов, качество взаимодействия следователя и эксперта. В научных исследованиях<sup>1</sup> выделяются такие виды взаимодействия, как: консультирование экспертом следователя по поводу назначения экспертизы, формулирование вопросов эксперту. В свою очередь, в силу важности двустороннего обмена информацией, представляющей профессиональный интерес для решения экспертной задачи, важным направлением взаимодействия следует считать информирование следственными органами экспертов о новых преступных схемах, которые влекут появление новых объектов исследования. Появление новых видов экономических преступлений требует изменений методологического обеспечения экспертной деятельности, позволяющего расширить экспертные знания за счет новых понятий, формирования частных теорий и новых разделов в существующих родах экспертиз, дополнить методологическое обеспечение профилактической функцией<sup>2</sup>.

---

экспертиза: сущность и объекты для ее проведения // Общество и право, 2010. № 1(28). С. 220; Волчецкая Т. С. Судебная экспертиза как форма использования специальных знаний в уголовном судопроизводстве // Использование специальных знаний в судопроизводстве : сборник научных трудов. Калининград: КГУ, 2005. С. 13; Лазарева Л. В. Концептуальные основы использования специальных знаний в российском уголовном судопроизводстве : дис. ...д-ра. юрид. наук. Владимир, 2011. 470 с.

<sup>1</sup>Майлис Н. П. Указ. соч. С. 121.

<sup>2</sup>Майлис Н. П. Современные проблемы научных и методологических основ судебной экспертизы // Вестник экономической безопасности. 2016. № 4. С. 64.

В этой связи процессуальную деятельность следователя по назначению экспертного исследования по налоговым преступлениям представляется возможным представить в виде следующих этапов: 1) принятие решения о назначении экспертизы и выбор момента ее назначения; 2) выбор вида экспертного исследования и экспертного учреждения; 3) формирование объектов экспертного исследования; 4) вынесение постановления о назначении экспертизы, выполнение процессуальных требований, предусмотренных ст. 198 УПК РФ; 5) направление постановления и материалов в экспертное учреждение (эксперту).

По уголовным делам налоговой категории следователями назначаются экономические (налоговые, бухгалтерские, финансово-аналитические), компьютерно-технические, технические, почерковедческие экспертизы, в силу экономического характера налогового преступления наибольшее распространение получают экспертизы экономического блока, в основе которых лежат знания отдельных экономических наук, используемые в целях реализации судопроизводства. Результатам развития современной экономической науки нет надлежащего применения в уголовном судопроизводстве. Указанное проявляется в отсутствии единого понимания видов судебно-экономических экспертиз, их отличительных признаков и методик проведения соответствующих экспертных исследований<sup>1</sup>. Аналогичного мнения придерживается Л. П. Климович, который наиболее точно определяет предмет и объект указанного вида экспертиз, предлагает систему экспертных методик проведения экспертиз указанного класса<sup>2</sup>. По

---

<sup>1</sup>Шапиро Л. Г. Судебно-экономические экспертизы в борьбе с преступностью в сфере экономики: процессуальные и криминалистические проблемы // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2016. № 1. С. 159.

<sup>2</sup>Климович Л. П. Судебно-экономические экспертизы: теоретические и методические основы, значение при расследовании преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Красноярск, 2004. С. 22.

мнению автора, в качестве характеристики класса экспертиз представляется возможным рассматривать общность специальных экономических знаний, объектов и предмета исследования. Экспертное исследование направлено на установление закономерностей изменения содержания учетного процесса, экономических операций в связи с противоправной деятельностью хозяйствующего субъекта. Таким образом, общим объектом указанного класса экспертиз является содержание учетных и экономических операций, исследуемых в связи с противоправной деятельностью налогоплательщика. Практический интерес представляет предложенная Е. С. Дубоносовым классификация по родовым признакам, нашедшая отражение в ведомственных актах правоприменительных органов<sup>1</sup>, в соответствии с которой выделяются: бухгалтерская, финансово-экономическая, налоговая, финансово-аналитическая, финансово-кредитная экспертизы<sup>2</sup>.

Возможность классификации экономических экспертиз по их видам ограничена отсутствием единого подхода к определению ее критерия. В практической деятельности следователи делают это самостоятельно, ориентируясь только на критерий широты предполагаемого предмета исследования. 64 % опрошенных респондентов указывали на возникающую в процессе расследования проблему в выборе вида экономической экспертизы<sup>3</sup>. Так, необходимость установления размера неисчисленных и неуплаченных налогов влечет за собой назначение налоговой экспертизы, а исследование вопросов правильности ведения бухгалтерского учета, движения активов и пассивов, влияющих на формирование налогооблагаемой базы, а также

---

<sup>1</sup> См.: Приказ МВД России от 29 июня 2005 № // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система; Приказ Минюста РФ от 27.12.2012 № 237 (в ред. от 13.09.2018 № 187) // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

<sup>2</sup> Дубоносов Е. С. К вопросу о классификации судебно-бухгалтерских экспертиз // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2013. № 4. С. 55–56.

<sup>3</sup> См. Приложение 9.

направлений расходования и источников поступлений по расчетным счетам налогоплательщика и иных субъектов, – бухгалтерскую. При разрешении вопросов, связанных с финансовой деятельностью, назначаются судебные финансовые экспертизы. Такое деление является условным, но в отсутствие нормативно закрепленных критериев определения их видов как экономических экспертиз этот подход представляется разумным и простым в применении.

Проблема отсутствия необходимой нормативной базы и недостаточной проработки вопросов назначения и проведения экспертиз неоднократно поднималась исследователями<sup>1</sup>. Однако, несмотря на необходимость ее решения для практики, указанная проблема не разрешена, что обуславливает отсутствие единообразных методик экспертных исследований, приводит к противоположенным выводам экспертов по одним и тем же вопросам в рамках идентичных по своим условиям исследований. Это не способствует достижению необходимого качества и оперативности расследования налоговых преступлений, а в ряде случаев оказывается препятствием для привлечения лиц к уголовной ответственности.

Экономическая экспертиза исследует балансовые взаимосвязи, обнаруживает и фиксирует соотношение отдельных учетных данных с конкретными обстоятельствами нарушения налогового законодательства. Объектами исследования являются документы учета налогоплательщика, включающие регистры счетов учета, журналы-ордера, ведомости, главную

---

<sup>1</sup> См.: Александров И. В. Налоговые преступления... С. 270; Чипура Д. П. Использование специальных экономических знаний при расследовании преступлений (уголовно-процессуальные и организационные аспекты) : дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2005. С. 148; Сарыгина Э. С. Судебная финансово-экономическая экспертиза: теоретические и организационно-методические аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 4; Скворцова Н. Н. Судебно-экономическая информация в методике расследования налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2006. С. 166.

книгу, баланс, и иные документы налоговой и бухгалтерской отчетности. Количество объектов исследования может изменяться с учетом дополнительно изъятых документов, в том числе электронных носителей информации. Широко распространена практика заявления экспертом ходатайств о представлении следователем дополнительных документов.

В 100 % случаев по уголовным делам о налоговых преступлениях назначаются судебные налоговые экспертизы, главной задачей которых является постановка выводов о соответствии исполнения обязательств по исчислению налогов требованиям налогового законодательства<sup>1</sup>. Перед экспертом ставятся вопросы о соответствии расчета налога требованиям закона и влиянии такого несоответствия на размер налогооблагаемой базы по налогам, а также о том, как повлияло на размер налога, подлежащего уплате, отражение в учете налогоплательщика не соответствующих действительности событий (сделок).

Постановке экспертом ответов на указанные вопросы предшествует проведение им ситуационного анализа с учетом условий, поставленных следствием на основании данных о схеме налогового преступления. При наличии результатов мероприятий налогового контроля ситуационному анализу подвергается и решение налогового органа.

Проведение судебной налоговой экспертизы требует применения специальных знаний в области бухгалтерского учета и налогообложения. Несмотря на то что проведение экспертного исследования базируется на применении экспертом собственных знаний в данных областях, в том числе знаний положений закона о порядке исчисления и уплаты налогов, разрешение

---

<sup>1</sup>См. Приложение 10.

правовых вопросов к компетенции эксперта не относится<sup>1</sup>. Таким образом, Верховный Суд РФ определил возможность назначения и пределы проведения таких экспертиз в ходе предварительного следствия.

Назначение судебной бухгалтерской экспертизы ставит перед исследователем вопросы уяснения состояния бухгалтерского учета налогоплательщика, включая вопросы организации ведения учета, сведений о выбранной налогоплательщиком учетной политике, лицах, ответственных за ее организацию и ведение. Помимо указанных общих вопросов, существенное криминалистическое значение имеет разрешение вопросов о качественном состоянии учета налогоплательщика, в том числе о соответствии учетных записей документам первичного учета, о его искажениях. Очевидно, что назначение бухгалтерской экспертизы возможно только при наличии налогового и бухгалтерского учетов и сведений о них.

Тактически важным является вопрос о моменте назначения экспертизы по уголовным делам налоговой категории. Его решение зависит от достаточности материалов для экспертного исследования, характера и состояния объектов. Результаты экспертного исследования способны скорректировать тактику следствия, обнажить проблемы расследования. Ввиду важности заключения эксперта для доказывания, а также в целях соблюдения требования УПК РФ о разумности сроков уголовного судопроизводства, принятия обеспечительных мер по возмещению ущерба судебные экономические экспертизы назначаются на первоначальных этапах следствия, о чем свидетельствуют результаты изучения уголовных дел (в 78 % случаях экспертизы назначены в течение первого месяца расследования), в остальных (22 %) – препятствием назначению экспертизы в кратчайшие сроки

---

<sup>1</sup>Решение ВС РФ от 26.03.2008 № ГКПИ08-334. [Электронный ресурс] // URL: <http://www.supcourt.ru> (дата обращения: 11.03.2022).



являлось отсутствие в распоряжении следствия документов учета налогоплательщика. Из них в 100 % случаев неудовлетворительные результаты следственных действия и ОРМ повлекли за собой прекращение уголовного дела в связи с невозможностью установления размера причиненного преступлением ущерба<sup>1</sup>.

Объекты судебных экономических экспертиз по уголовным делам о налоговых преступлениях можно разделить на три категории:

- содержащие официальные сведения о событиях, нашедших отражение в учете;

- содержащие неофициальные сведения о действительных событиях (т. е. не установленных официально и не отраженных в бухгалтерском учете), подлежащих отражению в учете;

- содержащие сведения о достоверности учета (акты ревизий, налоговых проверок, аудиторские заключения, акты инвентаризации, протоколы следственных действий).

Предложенная классификация базируется на представлении о материалах, подлежащих экспертному исследованию: содержащих факт, подлежащий исследованию; отражающих возникновение и изменение исследуемых фактов<sup>2</sup>.

Первые два включают как объекты, формируемые самим налогоплательщиком, так и объекты, формируемые иным субъектом, участвующим в событиях его реальной (мнимой) хозяйственной жизни. В числе официальных объектов – первичные распорядительные документы, регистры бухгалтерского учета и налоговая отчетность. Первичные

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

<sup>2</sup> Пукач А. М. Использование неофициальной учетной документации при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы // Евразийский союз ученых. 2015. № 6 (15). С. 142.

распорядительные документы фиксируют события распоряжения собственностью субъекта предпринимательской деятельности, платежные документы сопровождают движение денежных средств на счетах в банках или в кассе, отражая сведения о сделке. Будучи видом бухгалтерских документов, предназначенных для регистрации, систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, регистры учета содержат итоговые сведения о событиях деятельности. Их форма и содержание предусмотрены правовыми актами, обеспечивающими единообразие учета<sup>1</sup>. Не нарушает такого единообразия и свобода выбора субъектом способов учета, находящая свое отражение в его учетной политике<sup>2</sup>. Не меньший интерес представляют ведомости и выписки из лицевых счетов банковского учета, налоговые декларации, содержащие сведения об отчетных показателях, результатах финансово-хозяйственной деятельности, исчисленных налогах.

Используемые для исследования объекты принимаются экспертом в качестве относимых и достоверных, чему предшествует их проверка следователем. Ее результатом является формулирование условий эксперту о действительном экономическом содержании отдельных событий, отраженных (не отраженных) в учете налогоплательщика и его контрагентов. В таком случае исследуемые документы подвергаются оценке экспертом с позиции достоверности содержащихся сведений в объектах исследования в

---

<sup>1</sup>Приказ Минфина РФ от 30.03.2015 № 52н // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

<sup>2</sup>Приказ Минфина РФ от 06.10.2022 № 106н // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

соответствии с такими условиями, изложенными следователем в описательной части постановления о назначении судебной экспертизы.

Выбор объектов исследования детерминирован задачами экспертного исследования и вытекающими из них вопросами, поставленным перед экспертом. Обобщение результатов анализа уголовных дел налоговой категории свидетельствует о наличии группы типовых вопросов по судебным экономическим экспертизам. Их содержание варьируется в зависимости от схемы преступления, поскольку при их формулировании следователь фиксирует в постановлении о назначении судебной экспертизы условия, которыми должен руководствоваться эксперт при определении налогооблагаемой базы. Эксперт, отвечая на поставленный вопрос, воссоздает картину реального учета налогоплательщика под заданным следствием условием. 95 % опрошенных следователей указали на необходимость категоричных выводов эксперта при проведении судебной экономической экспертизы, лишь 5 % склоняются к возможности постановки вероятностного вывода без ущерба расследованию<sup>1</sup>. Поскольку экономическое исследование сводится к выводу о размере неуплаченного налога, вполне разумным представляется мнение большинства опрошенных о необходимости установления достоверного размера ущерба. При этом при наличии расхождений между данными налоговой декларации и регистрами учета вывод о размере неуплаченного налога на прибыль может носить только вероятностный характер, с применением формулировки «не менее ...». Такой подход не только допустим, но и в ряде случаев является единственно возможным. Постановка эксперту вопроса с указанием на допустимость такого вывода нивелирует противоречия между различием в методах проведения исследований по расчету размера неисчисленного налога,

---

<sup>1</sup> См. Приложение 9.

применяемых налоговыми органами и экспертами. В отсутствие методик проведения экспертных налоговых исследований такой подход является в настоящее время единственно возможным и результативным, а обоснованность его применения подтверждается практикой расследования<sup>1</sup>.

Особенности расследования налоговых преступлений порождают дискуссии относительно возможности и необходимости проведения экспертом «правовой экспертизы». Необходимость использования юридических знаний в качестве специальных в уголовном судопроизводстве связана со сложностями, возникающими у правоприменителя (следователя, прокурора, суда), ориентироваться в сложном, динамично изменяющемся отраслевом законодательстве. Ярким примером тому является налоговое законодательство, изобилующее бланкетными нормами. Однако даже противники такого подхода, возражая против возможности разрешения при производстве экономической экспертизы правовых вопросов, указывают, что без участия специалиста в области юриспруденции правоприменителю весьма сложно принять обоснованное решение по делу об экономических преступлениях<sup>2</sup>. В настоящее время альтернативная точка зрения находит все большее число сторонников<sup>3</sup>. Нельзя не согласиться с мнением ряда авторов<sup>4</sup> о том, что возможность применения специальных знаний по юридическим

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

<sup>2</sup> Яни П. «Правовая» экспертиза в уголовном деле // Законность. 2001. № 9 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

<sup>3</sup> См.: Аверьянова Т. В. Судебная экспертиза: курс общей теории. М., 2006. С.186; Зотов Д. В. Правовая экспертиза в уголовном судопроизводстве: от легализации к процессуальной регламентации. Воронеж, 2015. С. 23; Орлов Ю. К. Судебная экспертиза как средство доказывания в уголовном судопроизводстве. М., 2005. С.14; Эксархопуло А. А. Специальные познания и их применение в исследовании материалов дела. СПб., 2005. С. 68; Филиппов П. М., Мохов А. А. Использование специальных знаний в судопроизводстве России. Волгоград, 2003. С. 27–35.

<sup>4</sup> Россинская Е. Р. Судебная юридическая (правовая) экспертиза: за и против с позиции современной судебной экспертологии // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина, 2016. С. 58.

вопросам в уголовном процессе должна иметь четко обозначенные границы применения.

Не добавляет очевидности отсутствие понятия правовых вопросов и выделения тех из них, для разрешения которых правоприменителю представляется возможным использовать специальные знания специалистов или экспертов. Изучение уголовных дел о налоговых преступлениях демонстрирует типичное поведение экспертов, при котором в случае постановки вопроса о размере исчисленного и уплаченного налога эксперты отказывают в ответе на поставленный вопрос, считая его вопросом справочного характера (90 %)<sup>1</sup>. Ответ на указанный вопрос не требует специальных знаний, так как следователь может его получить, проанализировав налоговые декларации налогоплательщика и сведения о состоянии его расчетов с бюджетом, или выписки о движении денежных средств по его расчетным счетам. Вместе с тем практика показывает, что для ответа на основной вопрос о сумме неуплаченного налога эксперт должен ответить прежде всего на вопрос о размере исчисленных, задекларированных и уплаченных налогов с привязкой к моменту его уплаты (до или после истечения срока уплаты налога), что имеет принципиальное значение для квалификации преступления. Длительность судебных экономических экспертиз по делам о налоговых преступлениях<sup>2</sup> в том числе мотивирует следователя соблюдать точность при постановке вопросов эксперту.

Эффективность экспертного исследования повышается, если следствием в распоряжение эксперта предоставляются сведения о схеме преступления, отдельных ее элементах, позволяющих подвергнуть тщательной экспертной проверке определенные группы счетов и конкретные

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

<sup>2</sup> Там же.

сделки. При таких обстоятельствах эксперту должны быть представлены отдельные документы следственных и процессуальных действий, представляющих для него интерес в соответствии с поставленными экспертными задачами. Выбор вида экспертизы зависит от схемы совершенного преступления, механизма преступных действий, установленного в рамках ее анализа.

Полнота объектов, представляемых для исследования, позволяет эксперту сформировать обоснованное предположение, выдвигаемое и проверяемое специальными методами, относительно отдельного факта или группы фактов, подлежащих установлению в целях разрешения задач уголовного судопроизводства<sup>1</sup>, которое является разновидностью криминалистической версии<sup>2</sup>.

Изучение уголовных дел о налоговых преступлениях позволило выявить недостатки, допущенные следователями при назначении экспертиз, препятствующие постановке экспертом категоричных выводов<sup>3</sup>:

- постановка вопросов, не относящихся к компетенции эксперта, а также некорректность предложенных следствием формулировок вопросов (10 %);
- недостаточность объектов, представленных на исследование (65 %);
- непредоставление эксперту достаточных сведений об отдельных событиях хозяйственной жизни налогоплательщика (25 %).

---

<sup>1</sup> Медведева С. Н. Значение экспертной версии в раскрытии и расследовании преступлений // Общество и право. № 4 (74). 2020. С. 92.

<sup>2</sup> См.: Ермошина К. Ю. Криминалистическая версия // Научный портал. Криминалисты. [Электронный ресурс] // URL: <https://kriminalisty.ru/stati-krimvers/> (дата обращения: 01.03.2023); Конин В. В. Оперативно-розыскная и следственная версии как составные части криминалистической версии // Правовые проблемы укрепления российской государственности. 2018. С. 228.

<sup>3</sup>См. Приложение 10.

Назначение экспертных исследований при наличии таких недостатков судебные органы расценивают как типичные следственные ошибки, препятствующие постановке приговора в отсутствие выводов эксперта о размере ущерба, причиненного налоговым преступлением<sup>1</sup>.

Причиной первого вида недостатков является недостаточный уровень общих экономических знаний следователей. Нередки случаи постановки перед экспертом вопросов, разрешение которых – исключительная компетенция следователей и суда. Недопустимы вопросы об установлении факта влияния нарушений порядка ведения хозяйственных операций, допущенных налогоплательщиком, на способность реализации обвиняемым своего преступного умысла либо вопросы о том, как те или иные события могли повлиять на размер налогооблагаемой базы в случае выбора налогоплательщиком иной стратегии хозяйственной деятельности. В ряде случаев следователи предлагают эксперту оценить события или факты, не требующие специальных познаний. Например, имело ли место перечисление денежных средств по счетам налогоплательщика в адрес определенного контрагента. Преодоление указанных недостатков возможно путем привлечения специалиста к участию в уголовном деле для постановки вопросов эксперту во внепроцессуальной форме. Способствует решению проблемы и введенная в ряде регионов практика внедрения исключительной специализации следователей СК России по расследованию преступлений экономического характера, способствующая повышению профессионализма следственных работников. Данные официальной статистики СК России демонстрируют более высокую результативность расследования налоговых

---

<sup>1</sup> Толкаченко А. А. Типичные ошибки и недостатки следствия, влияющие на квалификацию преступлений, с точки зрения судов // Вестник Университета прокуратуры Российской Федерации, 2019. № 4 (72). С. 71.

преступлений в тех следственных управлениях, где имеются специализированные следственные отделы по расследованию преступлений указанной категории<sup>1</sup>.

Сложнее ситуация складывается в случаях недостаточности объектов исследования или сведений для постановки выводов экспертом. Положение усугубляется различием в оценках событий деятельности налогоплательщика экспертом и следователем. В ряде случаев эксперты, получив от следователя сведения об установленных следствием обстоятельствах, игнорируют их, требуя соответствующего подтверждения их документами первичного учета, что априори не представляется возможным, поскольку создание и использование фиктивных документов и неотражение в учете реальных сделок являются элементами схемы налогового преступления: завуалированные реальные сделки не оформляются первичными документами и в учете сторон не отражаются. Так, например, установив в ходе следствия, что выполнение работ осуществлялось с привлечением материалов, приобретенных у третьих лиц за наличный расчет, следователь информирует эксперта о фактах фиктивности затрат, отраженных в учете по сделкам о приобретении указанного товара у подконтрольного контрагента, поставив условия исключения указанных затрат из учета налогоплательщика и определения размера налогооблагаемой базы без их учета, сопроводив указанные сведения соответствующими доказательствами (протоколами следственных действий). Эксперт делает вывод о невозможности ответа на поставленный вопрос в связи с отсутствием сведений о размере сделок с реальными продавцами материалов, использованных при строительстве объекта. Однако подобный подход, по мнению следствия, ущербен для оценки размера налогооблагаемой базы по НДС, на величину которой влияют вычеты по налогу с реальных

---

<sup>1</sup> См. Приложение 5.



сделок, а также заявительная природа самого налога. Такая позиция разумна в случае подтверждения налогоплательщиком реальных затрат при их наличии, внесения соответствующих изменений в учет и согласуется с позицией Верховного Суда РФ и ФНС России<sup>1</sup>. В ином случае отсутствие документально подтвержденных сведений о реальных событиях финансово-хозяйственной деятельности препятствует проведению реконструкции налоговых обязательств при установлении размера ущерба.

Приведенные противоречия существенно осложняют процесс расследования. Однако практика имеет положительные примеры их преодоления. Так, по уголовному делу по факту неуплаты налогов с деятельности ООО «Ф.» за период 2017–2019 гг. в крупном размере<sup>2</sup> перед экспертом судебной налоговой экспертизы следователем поставлен вопрос о том, как повлияло на размер налогооблагаемой базы по НДС отражение в учете организации взаимоотношений с тремя спорными контрагентами за указанный период. По результатам экспертного исследования эксперт высказался о невозможности постановки вывода по постановленному вопросу в связи с отсутствием в материалах дела счетов-фактур, выставленных указанными контрагентами (три фиктивных организации) в адрес налогоплательщика; неустановлением, какие взаимоотношения (поставка товара, оказание услуг, выполнение работ) с указанными спорными контрагентами отражены в бухгалтерскому учете ООО «Ф.»; отсутствием сведений о фактических затратах, отраженных в его документах как затратах, связанных с привлечением указанных фиктивных контрагентов. Вместе с тем

---

<sup>1</sup>См.: Определение ВС РФ от 09.08.2021 № 215-ПЭК21 по делу № А76-46624/2019 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система; Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

<sup>2</sup>Уголовное дело № 12102250049000019 от 26.05.2021 // Архив уголовных дел СУ СК России по Иркутской области; Уголовное дело № 12102250049000004 от 31.01.2021 // Архив уголовных дел СУ СК России по Иркутской области.

в представленных эксперту материалах содержались сведения о фиктивности взаимоотношений ООО «Ф.» с указанными организациями, достоверно установлен факт наличия указанных сведений о фиктивных сделках в учете общества (отражены в книгах покупок, представленных эксперту), а также факт отсутствия счетов-фактур по фиктивным сделкам. Однако представленные следователем сведения и документы, подтверждающие указанные выше выводы, оказались для эксперта недостаточными для постановки вывода о размере неуплаченного НДС. Фактически экспертом не учтено, что природа формирования НДС к уплате связана исключительно с двумя установленными обстоятельствами: фиктивностью вычетов, заявленных налогоплательщиком, и отражением их в документах бухгалтерской и налоговой отчетности. При этом фиктивные отношения могут не иметь документального подтверждения (отсутствует оформление фиктивных сделок документами первичного учета (договорами, счетами-фактурами и пр.)), и при формировании налогооблагаемой базы по НДС не имеет значения, выполнялись ли работы, оказывались ли услуги, поставлялись ли товары как якобы заявленные от имени фиктивных контрагентов и кем они фактически выполнялись (оказывались, поставлялись). Иной подход исключает возможность вменения НДС априори. В результате проведения повторной экспертизы в ином экспертном учреждении экспертом сформированы выводы о размере не исчисленного налогоплательщиком налога, исходя из того же объема информации и документов уголовного дела.

Более сложно обстоит дело с постановкой вывода о действительном размере налоговой базы по налогу на прибыль: в 90 % случаях постановки экспертами вывода о невозможности его постановки объектом исследования явились расчеты налога на прибыль<sup>1</sup>. Причиной указанного вывода, как

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

следует из описательной части исследований в изученных уголовных делах, стало наличие расхождений данных о размере прямых расходов, относящихся к реализованным товарам, и расходов, связанных с его приобретением, в налоговой декларации и в регистрах учета по счету 90.02.1 (себестоимость продаж). Итоговые суммы прямых расходов в регистрах бухгалтерского учета общества оказались больше суммы прямых расходов, отраженных в декларации. Указанное свидетельствует о наличии убедительных оснований полагать, что в налоговой декларации в полном объеме нашли отражение ложные сведения о расходах, заявленных по фиктивным сделкам с указанными контрагентами, и наличие указанных расхождений не может повлиять на достоверность вывода эксперта о размере неисчисленного налога на прибыль. В результате проведения повторных налоговых экспертиз экспертами сформированы выводы о размере не исчисленного налогоплательщиком налога, исходя из того же объема информации и документов уголовного дела. Проблема расхождений данных налогового и бухгалтерского учетов преодолена экспертами путем постановки вывода о сумме неисчисленного и неуплаченного налога не менее установленной исследованием.

Проведению судебных экономических экспертиз нередко предшествуют судебные компьютерно-технические экспертизы электронных носителей информации, добытых в рамках выемок или обысков. В силу актуальности указанного вида экспертного исследования, продиктованной тенденциями применения компьютерных технологий при планировании, совершении преступления и деятельности по сокрытию следов преступления, вопросы назначения и производства экспертиз указанного вида, оснований и порядка их проведения, включая методологические аспекты деятельности экспертов, являлись предметом научных исследований и достаточно

освещены в научной литературе. Особый практический интерес представляют исследования Б. Я. Гаврилова<sup>1</sup>. В подтверждение этому в 88 % изученных уголовных дел следователями назначались экспертные исследования указанного вида<sup>2</sup>.

Особый интерес представляют электронные накопители информации с данными бухгалтерского и налогового учетов налогоплательщика, сведениями о расшифровках позиций налоговой отчетности (регистрами счетов бухгалтерского баланса). В таких случаях целесообразно назначение комплексных экономических и компьютерно-технических экспертиз, позволяющих экспертам сделать вывод о наличии достаточной, относимой и достоверной информации о деятельности налогоплательщика, особенностях ведения им налогового и бухгалтерского учета, а также о размере неуплаченного налога в результате примененной схемы преступления с учетом условия механизма ее реализации, обозначенного следователем в установочных данных постановлений о назначении судебных экспертиз. Целесообразность назначения подобных финансово-экономических экспертиз и их высокая результативность подтверждаются результатами опроса, в соответствии с которыми каждый второй следователь (55 %) практиковал назначение исследований подобного рода в ходе расследования налоговых преступлений<sup>3</sup>.

При наличии у органа предварительного следствия сомнений в достоверности представленных налогоплательщиком документов целесообразно рассмотреть вопрос о назначении судебных технико-криминалистических экспертиз. Объектами таких исследований могут

---

<sup>1</sup> Гаврилов Б. Я. Способы получения доказательств и информации в связи с обнаружением (возможностью обнаружения) электронных носителей. М., 2017. 160 с.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> См. Приложение 9.

являться отдельные элементы изображений на документах первичного учета (оттиска печати, подписи, элементов текста). Особое доказательственное значение приобретают выводы эксперта при установлении фактов исправлений и дописок в таких документах. Их установление может свидетельствовать не только о механизме совершения налогового преступления, но и о возможных фактах совершения преступления, смежного с налоговым, например подделки, изготовления или оборота поддельных документов (ст. 327 УК РФ). Соответствие оттиска печати фиктивного контрагента на документах, представленных налогоплательщиком, оттиску печати, обнаруженному в офисе налогоплательщика, свидетельствует о вовлечении в схему преступления фиктивного контрагента и умышленной форме вины. Число таких экспертных исследований незначительно (24 % изученных уголовных дел)<sup>1</sup>, однако при наличии указанных выше обстоятельств они имеют важное доказательственное значение.

Существенное доказательственное значение приобретает заключение эксперта судебной технической экспертизы о давности изготовления значимых для следствия документов. Актуальность постановки вопроса о давности изготовления документа имеет место в случае установления фактов представления различных пакетов документов налогоплательщиком в обоснование размера налогооблагаемой базы. Факты замены таких документов на различных стадиях налоговых проверок и в процессе следствия – нередкое явление. Фальсификация связана со стремлением лиц, причастных к совершению преступления, ввести налоговые и следственные органы в заблуждение, что требует дополнительных усилий со стороны таких органов по опровержению достоверности представленных документов и сведений. Перед экспертом ставятся вопросы о способе изготовления документа и

---

<sup>1</sup> См. Приложение 10.

отдельных его элементов, технологии выполнения сомнительных элементов (документов), последовательности выполнения различных частей измененного объекта.

По результатам исследования можно сделать вывод об отсутствии единообразного понимания предметов судебно-экономических экспертиз, их отличительных признаков и методик проведения, препятствующем качеству и оперативности расследования налоговых преступлений. Ситуацию усугубляет отсутствие единых методик проведения экономических налоговых исследований, что на практике влечет при идентичности исследуемых объектов формирование экспертами противоположных выводов по одним и тем же вопросам, препятствуя привлечению лиц к уголовной ответственности и принятию мер к возмещению ущерба, причиненного государству.

Проблема взаимодействия обусловлена также различием в позициях экспертов об отнесении вопросов к категории правовых или справочных, ответы на которые не требуют специальных знаний. Решение проблемы требует выработки единой методики проведения экспертных экономических исследований, установления единых критериев определения пределов экспертной компетенции, что позволит исключить различные подходы экспертов в их оценках.

В отсутствие нормативного регулирования указанных вопросов в рамках настоящего исследования с акцентом на практику расследования налоговых преступлений предложены пути преодоления проблемы взаимодействия следователя и эксперта: определены предметы налоговой, бухгалтерской и финансовой экспертиз; предложен вариант преодоления недостатков учета налогоплательщика, препятствующих проведению экспертного исследования, путем привлечения специалистов вне рамок экспертной деятельности к восстановлению учета в случае его отсутствия.

Такой подход обеспечит возможность проведения экспертного исследования на основании восстановленных данных учета, осуществления их корректировку с учетом данных о схеме налогового преступления.

Тактически важным является вопрос определения момента назначения экономического экспертного исследования, который связан с достаточностью материалов для экспертного исследования, характером и состоянием объектов исследования.

Обобщены данные по результатам изучения уголовных дел о налоговых преступлениях, позволившие выявить недостатки, допущенные следователями при назначении экспертиз, такие как: постановка вопросов, не входящих в компетенцию эксперта, некорректность предложенных следствием формулировок вопросов; недостаточность объектов, представленных на исследование; непредоставление эксперту достаточных сведений об отдельных событиях хозяйственной жизни налогоплательщика. Предложены пути их нивелирования, способствующие повышению качества взаимодействия следователя и эксперта.

## Заключение

Проведенное соискателем исследование криминалистической методики расследования налоговых преступлений с учетом их схем показывает, что комплексное решение рассмотренных в диссертации вопросов, имеющих теоретико-прикладной характер, способствует повышению эффективности расследований.

В процессе исследования соискатель пришел к выводу, что эффективности следственной работы по расследованию преступлений указанной категории препятствует отсутствие дефиниции налогового преступления и, как следствие, четкого понимания предмета исследования, что порождает многочисленные дискуссии по этому вопросу. Решению проблемы предшествует необходимость закрепления на законодательном уровне признаков налоговой оптимизации, позволяющих дифференцировать ее на законную и незаконную и квалифицировать действия налогоплательщика в лице контролирующих его лиц как преступные. В качестве практического решения предложено внесение соответствующих изменений в ч. 4 ст. 54.1 НК РФ и дополнение ст. 54.1 НК РФ примечанием, в котором законодателю следует сформулировать дефиницию незаконной налоговой оптимизации и ее критерии.

Результаты научной работы позволили сформулировать авторское криминалистическое определение налогового преступления, аргументировать вывод о том, что криминалистические особенности доказывания налогового преступления детерминированы спецификой установления и доказывания факта налогового правонарушения и особенностями схемы налогового преступления.

Предложена классификация налоговых преступлений, которая



базируется на законодательно закреплённых элементах преступления и его криминалистических особенностях, оценка которым дана в рамках деятельностного подхода. Предложена классификация налоговых преступлений на основе их базовых признаков: вида неуплаченного налога; вида налогоплательщика и отдельных его характеристик; объекта налогообложения, подвергнутого искажению; вида действий (бездействия), повлекших получение необоснованной налоговой выгоды, неисчисление и неуплату налогов; характера первичных данных о преступлении.

При расследовании преступлений налоговой группы не представляется возможным обойтись без особой системно-информационной модели, построенной на основе данных как о налогоплательщике и особенностях его поведения, так и о субъекте налогового преступления, объединённых единым стремлением получить незаконную выгоду в виде неуплаты налогов. Она демонстрирует преобразование налогового правонарушения в налоговое преступление. В качестве такой модели предложена схема налогового преступления, дополняющая содержание механизма налогового преступления. Сформулирована её авторская дефиниция. Её функциональность обусловлена способностью обеспечить выдвижение субъектом расследования предположения о следовой картине налогового преступления.

Предложенные автором в качестве элементов криминалистической характеристики схемы налогового преступления: характеристика налогоплательщика, включающая данные о виде его финансово-хозяйственной деятельности, особенностях бухгалтерского и налогового учётов, системе налогообложения; вид налога (сбора, взноса) и связанного с ним объекта налогообложения (его правовая характеристика); характеристика сомнительной операции (с позиции отсутствия законной деловой цели); виды

действий налогоплательщика и иных субъектов, вовлеченных в схему, по искажению данных учета с учетом их роли в ее реализации (подготовка фиктивных документов; отражение фиктивных данных в учете; сокрытие следов преступления путем создания видимости реальности фиктивных событий финансово-хозяйственной деятельности) – имеют устойчивые корреляционные связи в системе механизма налогового преступления.

Результаты исследования позволили диагностировать указанные связи, а также сформулировать условия их возникновения:

- система налогообложения ↔ реальность субъекта налогообложения, в рамках реализации схемы налогового преступления по типу организации бизнеса с вовлечением в нее субъектов, не отвечающих критериям реальных налогоплательщиков;

- способ организации ведения бухгалтерского учета и производственного процесса ↔ структура бизнеса по типу дробления на подконтрольные элементы, возникающая при реализации преступной налоговой схемы по типу дробления бизнеса;

- частота операций между субъектами ↔ фиктивность операций, отраженных в учете организаций, в рамках использования преступных налоговых схем, сопряженных с отражением в учете налогоплательщика сведений о нереальных сделках;

- применение системы взаимных расчетов между субъектами, заимствований ↔ фиктивность взаимоотношений между субъектами, характерная для схемы налоговых преступлений, в реализацию которой вовлекаются аффилированные с налогоплательщиком субъекты, сделки с которыми носят фиктивный характер и преследуют цель обеспечения оборота взаимного финансирования посредством займов, прощения долга, цессии.

В рамках настоящего исследования выполнена систематизация схем налоговых преступлений в привязке к объектам классификации (субъект предпринимательской деятельности; сделка; структура деятельности налогоплательщика). В качестве базового элемента ее построения предложен критерий реальности: деятельности самого налогоплательщика и конкретных его сделок; соответствия налогооблагаемой деятельности льготным налоговым условиям; гражданско-правовых отношений, отраженных в учете налогоплательщика; условий совершения сделок.

Имеют практическое значение предложенные в настоящем исследовании этапы структурного анализа схемы налогового преступления: получение и аккумуляция информации о налогоплательщике, его бенефициарах; диагностика сделок с высокой степенью сомнительности их реальности, соответствия их критериям разумности и экономическим целям; установление экономического инструментария, используемого в реализации преступной схемы, размера ущерба, субъектов преступления (физических лиц), включая лиц, способствовавших его совершению, с дифференциацией их в зависимости от степени вовлечения в схему и роли в ее реализации.

Элементы криминалистического анализа налогового преступления обусловлены спецификой деятельности по налогообложению, где ключевую роль играют обстановка совершения налогового деликта и способ его совершения, поскольку именно эти элементы находят свое отражение в виде следов преступления в документах учета налогоплательщика. Взаимная обусловленность элементов криминалистического анализа и стремление субъекта расследования к эффективному планированию формируют необходимость дополнения содержания криминалистического анализа налогового преступления элементом, способствующим обоснованному выдвижению следственных версий, в качестве которого предложена схема

налогового преступления.

Оценивая схему преступления в качестве системного инструмента осуществления преступной деятельности, представляется возможным утверждать, что ее анализ с учетом особенностей отдельных этапов и видов деятельности налогоплательщика, а также диагностика изменений в ней в процессе анализа являются прямым индикатором адаптации ее субъектом преступления в условиях изменений обстановки его совершения.

Сделан вывод о возможности применения методов криминалистического анализа при исследовании схем налоговых преступлений. Предложено авторское определение метода криминалистического анализа схемы налогового преступления. Предложены конкретные методы анализа схемы налогового преступления: метод индикаторов, матрица связей, схема потоков данных, изучение архивных дел.

Сформулированы индивидуальные черты налоговых преступлений, обуславливающие возникновение типичных следственных ситуаций: разнообразие применяемых способов их совершения в сочетании с методами имитации реальности экономических событий; маскировка преступления путем фальсификации документов учета; давность события преступления. Выделены факторы, определяющие следовую картину налогового преступления: особенности финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, бухгалтерского и налогового учетов, системы налогообложения, вид налога и связанный с ним объект налогообложения, способ незаконной налоговой оптимизации, субъекты предпринимательской деятельности, вовлеченные в преступление, очевидность следов преступления, качество проведенных документальных исследований.

Степень детализации содержания этапов расследования и их последовательность зависят от схемы налогового преступления и исходных

данных о ней. Диагностированы особенности характерных черт типичных следственных ситуаций при расследовании налоговых преступлений на каждом из этапов расследования, включая определенность отдельных элементов криминалистической характеристики налогового преступления на начальном этапе (налогоплательщик, вид неуплаченного налога, период уклонения, предполагаемая сумма ущерба и отдельные элементы схемы преступления).

Опыт следственной практики позволил соискателю выделить явные и неявные признаки налогового преступления, провести работу по их описанию и систематизации, что способствует субъекту расследования при осуществлении им криминалистического анализа налогового преступления идентифицировать налоговое событие как преступление. Предложены тактические операции с учетом первичных данных о схеме налогового преступления: закрепление информации, установленной в рамках мероприятий налогового контроля; изучение правовых актов, регулирующих налоговые отношения; работа с налогоплательщиком; отработка версии защиты; назначение и проведение экспертных исследований; принятие обеспечительных мер к возмещению ущерба. Помимо этого, приведен перечень базовых следственных и процессуальных мероприятий в рамках каждого блока, предложена их вариативность с учетом стратегической задачи определенного этапа расследования, что повышает практическую значимость результатов исследования.

В ходе научного исследования преследовалась цель выработки практически значимых для работы следователя предложений, оптимизирующих сложный познавательный процесс выявления и расследования налоговых преступлений, который отличают необходимость сбора и анализа значительного объема информации, разнообразие источников

ее получения в условиях дефицита времени. Представлен перечень рекомендаций по выявлению криминалистически значимой информации, в том числе в сетевом пространстве, разработан автоматизированный программный комплекс для выявления и расследования преступлений, адаптированный под реалии практической следственной работы и позволяющий оперативно получать криминалистически значимую информацию из различных источников, анализировать ее с применением математических алгоритмов, формировать на ее основе следственные версии, накапливать опыт расследования налоговых преступлений, систематизировать результаты следственной практики.

Эффективность принятого следователем тактическое решение зависит от способности учитывать возможные негативные последствия принятого решения, т. е. тактический риск. Его нивелирование возможно путем обеспечения эффективного взаимодействия следственных органов с органом дознания и налоговыми органами. Определены направления оперативно-розыскного обеспечения при расследовании налоговых преступлений: сбор и проверка первичной информации о налоговом преступлении; оперативное сопровождение по уголовному делу на первоначальном этапе расследования и на последующих его этапах с акцентом на сбор доказательств причастности и виновности лиц, его совершивших. С учетом специфики налоговых преступлений оперативная информация дифференцирована по содержанию: о налогоплательщике и неочевидной структуре организации его бизнеса, включая подконтрольные ему субъекты; об отдельных событиях хозяйственной деятельности налогоплательщика, представляющих криминалистический интерес; о лицах, противодействующих расследованию преступления.

Обобщена практика придания доказательственного значения результатам ОРД по делам о налоговых преступлениях: передача результатов ОРД, содержащих криминалистически значимую для следствия информацию, в следственный орган с рапортом субъекта ОРД; допрос представителя субъекта ОРД в качестве свидетеля по делу; придание результатам ОРД доказательственного значения в качестве иных доказательств; проведение осмотра представленных результатов ОРД с целью оценки их на предмет относимости и допустимости, оформление результатов осмотра соответствующим протоколом. Диагностирована проблема установления пределов и порядка придания результатам финансовых расследований доказательственного значения при расследовании налоговых преступлений, выработано предложение законодательного закрепления пределов и порядка придания им доказательственного значения, включив Росфинмониторинг в число органов, уполномоченных на проведение оперативно-розыскных мероприятий.

При расследовании налоговых преступлений превалирующее значение имеет использование специальных знаний, что способствует поиску доказательств и качеству их оценки. Сформулированы особенности применения специальных знаний при расследовании налоговых преступлений: выделены характерные формы использования специальных знаний; аргументирована потребность следственной практики в урегулировании порядка консультационной деятельности вне следственных действий и законодательного регламентирования порядка производства специальных экономических исследований, включая основания назначения экономических исследований, перечень субъектов, уполномоченных на выполнение исследования, сроки проведения исследования, требования к заключению специалиста, основания и порядок производства дополнительных

и повторных исследований, вопросы ответственности специалиста за достоверность выводов, а также ответственности иных лиц за неисполнение его требований в рамках проводимых исследований; особенности оценки следователем заключения специалиста о наличии признаков налогового преступления. Обобщены результаты исследований заключений специалистов по делам о налоговых преступлениях, в том числе представленных стороной защиты, выявлены их типичные недостатки, предложены способы их преодоления, выработаны практические предложения по их оценке с позиции относимости, допустимости и достоверности.

Установлено, что отсутствие методики проведения налогового анализа при очевидной невозможности применения для этих целей методологических подходов расчета недоимки налоговым органом, приводит к невозможности постановки выводов специалистом в условиях неочевидности ситуации и является препятствием возбуждению уголовного дела о налоговом преступлении. Результаты настоящего исследования позволили сделать вывод о необходимости законодательной регламентации порядка производства специальных исследований в уголовно-процессуальном законе, включающего основания назначения специальных исследований; субъектов, уполномоченных на их производство, порядок направления материалов для производства исследований и срок производства исследований; требования к заключению специалиста; порядок назначения и производства дополнительных или повторных специальных исследований; положения об обязательности исполнения требований специалиста при проведении им специального исследования, а также его ответственности за дачу ложного заключения, путем внесения изменений в ст. 58, 70 УПК РФ.

В рамках исследования диагностированы проблемы взаимодействия следователя с экспертом и предложены пути их решения. Среди них:



отсутствие единообразного понимания предметов судебно-экономических экспертиз, методик их проведения, препятствующее достижению необходимого качества и оперативности расследования налоговых преступлений. Предложенные соискателем способы преодоления указанной неопределенности имеют практическое значение, поскольку позволяют идентифицировать предметы экономических экспертных исследований и нивелировать негативное влияние недостатков учета налогоплательщика на выводы экспертного исследования. Так, в отсутствие нормативного регулирования указанных вопросов соискатель обозначил предметы налоговой, бухгалтерской и финансовой экспертиз, а также предложил привлекать специалистов вне рамок экспертной деятельности для восстановления учета налогоплательщика в случае его отсутствия, что обеспечит возможность проведения впоследствии экспертного исследования на основании восстановленных данных учета и формулирования эксперту условия принять представленные сведения восстановленного учета в качестве достоверных, провести их корректировку с учетом данных о схеме налогового преступления.

Помимо этого, исследование посвящено тактическому вопросу о моменте назначения экспертизы по делам о налоговых преступлениях. Его наступление автор связывает с достаточностью материалов для экспертного исследования, характером и состоянием объектов исследования.

Результаты анализа изученных уголовных дел налоговой категории позволили выявить недостатки, допущенные следователями при назначении экспертиз, препятствующие постановке экспертом однозначных выводов: постановка вопросов, не входящих в компетенцию эксперта, некорректность предложенных следствием формулировок вопросов; недостаточность объектов, представленных на исследование; непредоставление эксперту

достаточных сведений об отдельных событиях хозяйственной жизни налогоплательщика. Систематизация указанных недостатков и предложенные соискателем пути их нивелирования имеют прикладное значение, способствуют повышению качества взаимодействия следователя и эксперта. Результаты исследования представлены в виде методических рекомендаций расследования налоговых преступлений на первоначальном этапе и рекомендаций по применению обеспечительных мер к возмещению ущерба, причиненного налоговым преступлением.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

### I. Правовые акты и официальные документы

1. Конституция Российской Федерации от 12 дек. 1993 г. (с учетом поправок, внесенных законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ и от 21.07.2014 № 11-ФКЗ, от 14.03.2020 № 1-ФКЗ) // Консультант Плюс : справочная правовая система.
2. Протокол № 7 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод (п. 2 ст. 4) // Консультант Плюс : справочная правовая система.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 04.08.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.
4. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 дек. 2001 г. № 174-ФЗ (в ред. от 04.08.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (ч. 1, ч.2) от 26 янв. 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 24.07.2023) // Гарант : справочная правовая система.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 04.08.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.
7. Об исполнении федерального бюджета за 2020 г. : федер. закон от 25 окт. 2021 г. № 361-ФЗ // Рос. газ. – № 245. – (27 окт.). – 2021.

8. О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов : федер. закон от 8 дек. 2020 г. № 385-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 2020. – № 50 (ч. I, II, III).

9. Об оперативно-розыскной деятельности : федер. закон от 12 авг. 1995 г. № 144-ФЗ (в ред. от 29.12.2022) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

10. О банках и банковской деятельности : федер. закон от 2 дек. 1990 г. № 395-1 (в ред. от 04.08.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

11. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ (в ред. от 01.07.2021) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

12. О Следственном Комитете Российской Федерации : федер. закон от 28 дек. 2010 г. № 403-ФЗ (в ред. от 10.07.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

13. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : федер. закон от 7 авг. 2001 г. № 115-ФЗ (в ред. от 10.07.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

14. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06 декаб. 2011 г. № 402-ФЗ (в ред. 05.12.2022) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

15. О государственной тайне : закон РФ от 21 июл. 1993 г. № 5485-1 (ред. от 04.08.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система.

16. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» : постановление Правительства РФ от 15 апр. 2014 г. (в

ред. Постановление Правительства Российской Федерации № 1397 от 26.08.2023) // Консультант Плюс : справочная правовая система

17. Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями : приказ Генерального прокурора Российской Федерации, ФНС России, МВД России, Следственного комитета Российской Федерации от 08.06.2015 № 286ммв-7-2/232@/675/56 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

18. Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд : приказ МВД России № 776, Министерства обороны РФ № 703, ФСБ России № 509, Федеральной службы охраны РФ № 507, Федеральной таможенной службы № 1820, Службы внешней разведки РФ № 42, Федеральной службы исполнения наказаний № 535, Федеральной службы РФ по контролю за оборотом наркотиков № 389, Следственного комитета РФ № 68 от 27 сент. 2013 г. // Консультант Плюс : справочная правовая система.

19. Об утверждении Инструкции по организации информационного взаимодействия в сфере противодействия легализации (отмыванию) денежных средств или иного имущества, полученных преступным путем : приказ Генпрокуратуры России № 511, Росфинмониторинга № 244, МВД России № 541, ФСБ России № 433, ФТС России № 1313, СК России № 80 от 21 авг. 2018 г. // Консультант Плюс : справочная правовая система.

20. Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (заключено 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3) (ред. от 24.12.2018) // КонсультантПлюс : справочная правовая система.

21. Соглашение о сотрудничестве Федеральной налоговой службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы от 15 окт. 2015 г. № 01-01-14/2240, № ММВ-23-2/77@. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/fts/ptdsogl/7417409/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/ptdsogl/7417409/) (дата обращения: 17.03.2022).

22. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету : приказ Минфина РФ от 06.10.2018 № 106н // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

23. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : письмо Федеральной налоговой службы России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

24. Письмо ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005 «О рассмотрении обращения» // Приложение к газете «Учет. Налоги. Право» - «Официальные документы» от 4 - 10 августа 2015 г. № 28.

25. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды : письмо Федеральной налоговой службы России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

26. Приказ Минфина РФ от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти, органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

27. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н 9ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрирован в

Минюсте России 02.08.2010 № 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год) // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

28. Приказ Минфина России от 13.12.2010 №167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) (с изм. и доп. от 06.04.2015) // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

29. Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (в ред. от 12.11.2013) «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

## **II. Архивные материалы следственной и судебной практики**

30. Материал проверки КРСП № 201/4-04пр-2022 от 11.01.2022 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.

31. Уголовное дело № 17297 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.

32. Уголовное дело № 12102250049000012 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.

33. Уголовное дело № 12102250049000016 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.

34. Уголовное дело № 12002250049000001 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.

35. Уголовное дело № 94711 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.

36. Уголовное дело № 12102250049000019 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.
37. Уголовное дело № 12102250049000004 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.
38. Уголовное дело № 12102250049000004 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.
39. Уголовное дело № 11802250049000021 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.
40. Уголовное дело № 94646 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.
41. Уголовное дело № 2607 // Архив Следственного управления СК России по Иркутской области.
42. Уголовное дело № 24072116 // Архив Следственного управления СК России по Красноярскому краю.
43. Уголовное дело № 201400575/71 // Архив Следственного управления СК России по Тюменской области.
44. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации» : определение Конституционного Суда РФ от 8 апр. 2004 г. № 168-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – № 2. – 2002.
45. По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И.



Таланова : постановление Конституционного суда от 27 мая 2003 г. № 9-П // Консультант Плюс : справочная правовая система.

46. По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» : постановление Конституционного суда Российской Федерации от 8 окт. 1997 г. № 13-П // Собр. законодательства РФ. – 1997. – № 42. Ст. 4901.

47. По делу о проверке конституционности положений статьи 90 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан В. Д. Власенко и Е. А. Власенко : постановление Конституционного суда РФ от 21 дек. 2011 г. № 30-П // Собр. законодательства РФ. – 2012. – № 2. – Ст. 771.

48. О жалобе граждан М. Б. Никольской и М. И. Сапронова на нарушение их конституционных прав отдельными положениями Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности : определение Конституционного суда РФ от 4 февр. 1999 г. № 18-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1999. – № 3.

49. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Словягина Вячеслава Игоревича и Радаевой Татьяны Сергеевны на нарушение их конституционных прав статьями 56, 79, 84, 89, пунктом 1 части первой статьи 276 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации и статьей 11 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» : определение Конституционного Суда РФ от 24 сент. 2013 г. № 1505-О // Консультант Плюс : справочная правовая система.

50. По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54

Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г. Г. Ахммадеевой, С. И. Лысяка и А. Н. Сергеева: постановление Конституционного суда Российской Федерации от 08 нояб. 2017 г. № 39-П // Собрании законодательства Российской Федерации от 18.12.2017. – № 51. ст. 7914.

51. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

52. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 нояб. 2019 г. № 48 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

53. Об отказе в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда РФ: определение Верховного Суда РФ от 09 авг. 2021 № 215-ПЭК21 по делу № А76-46624/2019 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

54. О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия от 31 окт. 1995 г. № 8 : постановление Пленума Верховного суда РФ // Консультант Плюс : справочная правовая система.

55. О внесении изменений в постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 9 июля 2013 г. № 24 «О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных преступлениях» : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 дек. 2019 г. № 59 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2020. – № 3. – С. 1.

56. О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий : постановление Пленума Верховного Суда РФ и от 16 окт. 2009 г. № 19 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2009. – № 12.

57. О судебной экспертизе по уголовным делам : постановление Пленума Верховного суда от 21 дек. 2010 г. № 28 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2011. – № 2.

58. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД РФ от 29 июня. 2005 № 511 // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

59. Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России (приложение № 1), и Перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных экспертных учреждениях Минюста России (приложение № 2) : приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237 (в ред. от 13.09.2018 № 187) // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

60. Об оставлении без удовлетворения заявления о признании частично недействующим Перечня родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утв. Приказом МВД РФ от 29 июня 2005 г. № 511 : решение Верховного Суда РФ от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08-334 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

61. Апелляционное определение Московского областного суда от 01.06.2016 по делу № 33-14711/2016 // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

62. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 05.03.2014 по делу № 33-2392/2014 // «КонсультантПлюс» : справочная правовая система.

63. Апелляционное определение Иркутского областного суда (Иркутская области) от 29 авг. 2018 г. № 33-6985/18 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

64. Дело № 1-340/2019. URL: <http://судебныерешения.рф/44702965> (дата обращения: 05.01.2022).

65. Дело № 1-1/2022 (1-52/2021;1-505/2020) // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система.

66. Генеральный директор ООО «Сокол» приговорен к 4 годам лишения свободы за неуплату налогов. URL: <https://irk.sledcom.ru/news/item/1227033/> (дата обращения: 05.01.2022).

67. Обзор практики использования следователями и дознавателями УГУВД Свердловской области выводов экспертиз при расследовании уголовных дел. 2010. С. 4 // Консультант Плюс : справочная правовая система.

### **III. Книги и монографии**

68. Авербух, К. Я. Общая теория термина / К. Я. Авербух. – Иваново, Издательство МГОУ, 2006. – 252 с.

69. Аверьянова, Т. В. Судебная экспертиза: курс общей теории. / Т.В. Аверьянова. – Москва, Издательство Норм : ИНФРА-М, 2022. – 480 с.

70. Аксенов, Р. Г. Криминалистическое обеспечение расследования налоговых преступлений / Р. Г. Аксенов. – Тюмень : Тюменский юридический ин-т МВД России, 2007. – 172 с.
71. Александров, И. В. Налоговые преступления: расследование: монография / И. В. Александров. – Москва : Юстиция, 2021. – 286 с.
72. Александров, И. В. Расследование налоговых преступлений / И. В. Александров. – Москва : Юрайт, 2019. – 374 с.
73. Александров, И. В. Основы налоговых расследований / И. В. Александров. – СПб. : Юрид. центр «Пресс», 2003. – 374 с.
74. Альгин, А. П. Риск и его цель в общественной жизни / А. П. Альгин. – Москва, 1989. – 187 с.
75. Альперт, С. А. Субъекты уголовного процесса / С. А. Альперт. – Харьков, Национальная юридическая академия им. Ярослава Мудрого, 1997. – 60 с.
76. Анушат, Э. Искусство раскрытия преступлений и законы логики / Э. Анушат ; пер. с нем., под ред. и с пред. С. М. Потапова. – Москва : ЛексЭст, 2002. – 100 с.
77. Апель, А. Л. Обналичивание и офшорный бизнес в схемах / А. Л. Апель. – Санкт-Петербург : Питер, 2022. – 176 с.
78. Арцишевский, Г. В. Выдвижение и проверка следственных версий / Г. В. Арцишевский. – Москва : Юрид. лит., 1978. – 104 с.
79. Балашов, А. Н. Взаимодействие следователей и органов дознания при расследовании преступлений / А. Н. Балашов. – Москва : Юрид. лит., 1979. – 112 с.
80. Бастрыкин, А. И. Криминалистика. Техника. Тактика и методика расследования преступлений / А. И. Бастрыкин. – 2-е изд., доп. – Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2010. – 459 с.

81. Бедняков, Д. И. Непроцессуальная информация и расследование преступлений / Д. И. Бедняков. – Москва : Юрид. лит., 1991. – 208 с.
82. Белкин, Р. С. Избранные труды / Р. С. Белкин. – Москва : Норма, 2008. – 448 с.
83. Белкин, Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня / Р.С. Белкин. – Москва, Изд-во: Юристъ, 2001. – 237 с.
84. Белкин, Р.С. Криминалистические классификации: Криминалистика / Р.С. Белкин. – Москва, Из-во: Юристъ, 2000. – 220 с.
85. Белкин, Р. С., Винберг, А. И. Криминалистика и доказывание / Р. С. Белкин, А. И. Винберг. – Москва, Изд-во : Юрил. Лит., 1969. – 216 с.
86. Берник, В. Р., Брызгалин, А.В., Головкин, А.Н. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения / В. Р. Берник, А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин. – Екатеринбург : Налоги и финансовое право. – 2004. – 304 с.
87. Васильев, А. Н. Проблемы методики расследования отдельных видов преступлений / А.Н. Васильев. – Москва : Изд-во ЛексЭкс, 2002. – 76 с.
88. Видонов, Л. Г. Криминалистические характеристики убийств и системы типовых версий о лицах, совершивших убийство без очевидцев / Л. Г. Видонов. – Горький, Изд-во: Горький, 1978. – 122 с.
89. Возгрин, И. А. Криминалистическая характеристика преступлений. Криминалистика / И. А. Возгрин. – Санкт-Петербург, Изд-во : Юридический Институт МВД России, 1993. – 80 с.
90. Волчецкая, Т. С. Криминалистическая ситуалогия: Монография. / под. ред. проф. Н. П. Яблокова. Москва; Калининград. ун-т – Калининград, 1997. – 248 с.

91. Воронин, С. Э. Типовые версии, следственные ситуации и установление истины в уголовном судопроизводстве / С.Э. Воронин. – Барнаул, Изд-во: БЮИ МВД РФ, 2000. – 208 с.

92. Гавло, В. К. Теоретические проблемы и практика применения методики расследования отдельных видов преступлений / В. К. Гавло // Томск : Изд-во : ТГУ, 1985. – 333 с.

93. Гаврилов, Б. Я. Способы получения доказательств и информации в связи с обнаружением (возможностью обнаружения) электронных носителей / Б. Я. Гаврилов // Москва : Изд-во: Проспект, 2017. – 160 с.

94. Гегель, Г. В. Ф. Соч. в 10 т. Т. VI / Г. В. Ф. Гегель. – Москва : Соцэкгиз, 1939. – 459 с.

95. Герасимов, И. Ф. Некоторые проблемы раскрытия преступлений / И. Ф. Герасимов. – Свердловск, Сред.-Урал. кн. изд-во, 1975. - 184 с.

96. Громов, В. И. Методика расследования преступлений / В. И. Громов. – Москва : Изд-во Нар. ком. внутр. дел РСФСР, 1930. – 136 с.

97. Доля, Е. А. Формирование доказательств на основе результатов оперативно-розыскной деятельности / Е. А. Доля. – Москва : Проспект, 2014. – 373 с.

98. Драпкин, Л. Я. Ситуационный подход в криминалистике и проблема периодизации процесса расследования преступлений / Драпкин Л.Я.// Проблемы оптимизации первоначального этапа расследования преступлений : межвузовский сборник научных трудов. Свердловск : Изд-во : Свердловский юридический институт им. Р.А. Руденко, 1988. – 102 с.

99. Дьячков, А. М. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений / А.М. Дьячков. – Москва, Изд-во : Спартак, 2000. – 123с.

100. Зайцев, О. А., Кашепов, В. П., Кучеров, И. И., Степанов, О. А. Уголовно – юрисдикционная деятельность в условиях цифровизации: монография / .. коллектив авторов. Москва, Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, 2019. – 212 с.
101. Зотов, Д.В. Правовая экспертиза в уголовном судопроизводстве: от легализации к процессуальной регламентации / Д.В. Зотов. – Воронеж, Изд-во: Издательский дом ВГУ, 2015. – 86 с.
102. Зрелов, А. П. Налоговые преступления / А. П. Зрелов, М.В. Краснов. – Москва, Изд-во : Налог-Инфо, 2004. – 191 с.
103. Зуйков, Г. Г. Изучение способа совершения преступления // Криминалистика социалистических стран / Г. Г. Зуйков; под ред. В.Я. Колдина. – Москва, Изд-во : Юрид. лит., 1986. – 512 с.
104. Климович, Л. П. Теоретико- прикладные основы судебно-экономических экспертиз: монография / Л.П. Климович; под ред. В.Е. Корноухова. – Красноярск : Сибирский юридический институт МВД России, 2004. – 287с.
105. Козлов, В. А. Налоговое расследование в сфере налогового законодательства: монография / В. А. Козлов. – Москва: Изд-во : Щит-М, 2005. – 589 с.
106. Комиссаров, В. И. Расследование хищений, совершаемых с использованием товарных кредитов / В. И. Комиссаров, Е. С. Лапин. – Москва : Юрлитинформ, 2001. – 189 с.
107. Кондаков, И. Н. Логический словарь / И. Н. Кондаков. – Москва, 1971. – 733 с.
108. Корухов, Ю. Г. Криминалистическая диагностика при расследовании преступлений / Ю. Г. Корухов. – Москва : Норма, 1998. – 283 с.



109. Корухов, Ю. Г. Избранные научные труды. Т. 1. Криминалистическая диагностика / Ю. Г. Корухов. – Москва: НП «СУДЭКС» ; НЭКЦ «КанонЪ», 2013. – 220 с.
110. Кужугет, Т. К. К вопросу о методике расследования налоговых преступлений / Т. К. Кужугет // Актуальные вопросы борьбы с экономической преступностью : сб. науч. ст. – Уфа, 2007. – С. 83–84.
111. Ларичев, В. Д. Налоговые преступления / В. Д. Ларичев, А. П. Бембетов. – Москва : Экзамен, 2001. – 336 с.
112. Лузгин, И. М. Методологические проблемы расследования / И. М. Лузгин. – Москва : Юрид. лит., 1973. – 216 с.
113. Образцов, В. А. Выявление и изобличение преступления / В. А. Образцов. – Москва : Юристъ, 1997. – 336 с.
114. Орлов Ю.К. Судебная экспертиза как средство доказывания в уголовном судопроизводстве / Ю.К. Орлов. – Москва : Изд-во ИПК РФЦСЭ при Минюсте России, 2005. – 264 с.
115. Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность / И. Н. Соловьев. – Москва : Экзамен, 2006. – 540 с.
116. Телегина, Т. Д. Использование специальных знаний в современной практике расследования преступлений / Т. Д. Телегина. – Москва : ЮрлитИнформ, 2011. – 152 с.
117. Тищенко, В. В. Теоретические и практические основы методики расследования преступлений: монография / В. В. Тищенко. – Одесса : Юрист, 2007. – 402 с.
118. Филиппов, П. М., Мохов, А. А. Использование специальных знаний в судопроизводстве России / П. М. Филиппов, А. А. Мохов. – Волгоград : ВА МВД России, 2003. – 160с.

119. Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. 6-е изд., перераб. и доп. Москва : Политиздат, 1991. – 502 с.

120. Чипура, Д. П. Использование специальных экономических знаний в досудебном производстве по уголовным делам: монография / Д.П. Чипура. – Волгоград : ВА МВД России, 2007. – 148 с.

121. Шумилов, А. Ю. Оперативно-розыскная энциклопедия / А. Ю. Шумилов // Москва : Шумилова И. И., 2004. – 363 с.

122. Яни, П. С. Вопросы применения норм об ответственности за налоговые преступления / П.С. Яни // Экономические и служебные преступления. – Москва : Интел-Синтез, 1997. – 208 с.

#### **IV. Диссертации и авторефераты**

123. Александров, И. В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / И.В. Александров. – Екатеринбург, 2003. – 4 с.

124. Ахтырская, Н. В. Уклонение от уплаты от налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук / Н.В. Ахтырская. – Омск, 2018. – 235 с.

125. Баширова, Н. В. Исследование преступлений в сфере налогообложения : дис. ... канд. юрид. наук / Н.В. Баширова. – Волгоград, 1999. – 217 с.

126. Бебия, З. Р. Роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / З.Р. Бебия. – Санкт-Петербург, 2004. – 28 с.

127. Белов, О. А. Информационное обеспечение раскрытия и расследования преступлений : дис. ... канд. юрид. наук. / О. А. Белов. – Москва, 2007. – 233 с.;

128. Белозерова, И. И. Расследование преступлений, связанных с незаконной предпринимательской деятельностью и неуплатой налогов в сфере малого бизнеса : дис. ... канд. юрид. наук / И.И. Белозерова. – Москва, 2000. – 165 с.

129. Бурлин, С. А. Проблемы преодоления противодействия расследованию налоговых преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов : дис ... канд. юрид. наук / С.А. Бурлин. – Саратов, 2002. – 194 с.

130. Быстров, А. Ю. Методика расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов коммерческими организациями, использующими труд иностранных граждан : дис. ... канд. юрид. наук / А.Ю. Быстров. – Хабаровск, 2006. – 218 с.

131. Вельможко, Д. Ю. Совершенствование методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.Ю. Вельможко. – Ростов-на-Дону, 2012. – 29 с.

132. Вигдорчик, Д. Г. Налоговое правонарушение : правовая характеристика : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Г. Вигдорчик. – Москва, 2009. – 242 с.

133. Волженкин, Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления) : дис. ... канд. юрид. наук / Б.В. Воложенкин. – Санкт-Петербург, 2002. – 199 с.

134. Гармаев, Ю. П. Теоретические основы формирования криминалистических методик расследования преступлений : дис... д-ра. юрид. наук / Ю. П. Гармаев. – Москва, 2003. – 342 с.

135. Гмырко В. П. Деятельность следователя в условиях информационной неопределенности в процессе расследования: автореф. ...канд. юрид. наук / В. П. Гмырко. – Москва, 1984. – 20 с.

136. Голиков, В. В. Судебная налоговая экспертиза: Правовые и методологические аспекты : дис ... канд. юрид. наук / В.В. Голиков. – Москва, 2013. – 224 с.

137. Головин, А. Ю. Классификация в криминалистической тактике : дис. ... канд. юрид. наук / А.Ю. Головин – Москва, 1999. – 242 с.

138. Головин, А. Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений : дис. ... канд. юрид. наук / А. Ю. Головин. – Москва, 2005. – 224 с.

139. Домовец, С. С. Особенности расследования уклонения от уплаты налогов строительными организациями : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. С. Домовец. – Волгоград, 2008. – 21 с.

140. Дубровин, С. В. Основы теории криминалистической диагностики : дис. ... д-ра. юрид. наук / С. В. Дубровин. – Москва, 2005. – 309 с.

141. Жирнова, Н. А. Методика оценки механизма взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел в процессе осуществления налогового контроля : дис. ... канд. экон. наук / Н.А. Жирнова. – Москва, 2019. – 201 с.

142. Зайковский, В. Н. Тактика использования результатов оперативно-розыскной деятельности для подготовки и проведения следственных действий. (генезис, теория и практика) : дис. ... канд. юрид. наук / В. Н. Зайковский. – Санкт-Петербург, 2004. – 202 с.

143. Зимин, А. В. Налоговая ответственность российских организаций : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Зимин. – Санкт-Петербург, 2002. – 187 с.

144. Зникин, В. К. Научные основы оперативно-розыскного обеспечения раскрытия и расследования преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / В. К. Зникин. – Нижний Новгород, 2006. – 60 с.

145. Зуйков, Г. Г. Криминалистическое учение о способе совершения преступления : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Г.Г. Зуйков. – Москва, 1970. – 30 с.

146. Ивенин, К. Н. Выявление и расследование преступлений, связанных с искажениями отчетности, в условиях перехода к рыночным отношениям : дис. ... канд. юрид. наук / К.Н. Ивенин. – Нижний Новгород, 1993. – 195 с.

147. Карякин, В. В. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях : дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Карякин. – Москва, 2004. – 180 с.

148. Катревич, В. М. Использование специальных знаний при расследовании налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук / В.М. Катревич. – Владимир, 2007. – С. 62.

149. Классен, Н. А. Использование специальных знаний при осуществлении защиты по уголовным делам : дис. ... канд. юрид. наук / Н.А. Классен. – Челябинск, 2009. – 248 с.

150. Климович, Л. П. Судебно-экономические экспертизы: теоретические и методические основы, значение при расследовании преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Л.П. Климович. – Красноярск, 2004. – 40 с.

151. Козлов, В. А. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений и ее значение для правоприменительной деятельности федеральных органов налоговой полиции России : дис. ... канд. юрид. наук / В.А. Козлов. – Москва, 2001. – 353 с.

152. Козлов, В. А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / В. А. Козлов. – Владимир, 2006. – 54 с.

153. Колесниченко, А. М. научные и правовые основы методики расследования отдельных видов преступлений : дис. ... д-ра юрид. наук / А.М. Колесниченко. – Харьков, 1967. – 214 с.

154. Коновод, А. А. Расследование уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица : дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Коновод. – Краснодар, 2016. 195 с.

155. Кужугет, Т. К. Особенности методики расследования налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук / Т.К. Кужугет. – Томск, 2010. – 191 с.

156. Кулькова, Е. В. Оперативно-розыскное обеспечения расследования преступлений против жизни и здоровья : дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Кулькова. – Ростов-на-Дону, 2014. – 207 с.

157. Кучеров, И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук / И.И. Кучеров. – Москва, 1999. – 501 с.

158. Лазарева, Л. В. Концептуальные основы использования специальных знаний в российском уголовном судопроизводстве : дис. ... д-ра. юрид. наук / Л. В. Лазарева. – Владимир. – 2011. – 470 с.

159. Миначов, Ю. А. Выявление и собиране доказательств на стадии возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налогов или сборов и сокрытия объектов налогообложения : дис. ... канд. юрид. наук / Ю.А. Миначов. – Ростов-на-Дону, 2011. – 217 с.

160. Осипов Ю. Ю. Деятельность следователя условиях тактического риска: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю. Ю. Осипов. – Москва, 1992. – 23 с.
161. Пальцева, И. В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук / И. В. Пальцева. Краснодар, 2000. – 244 с.
162. Паршина, Е. Н. Проблемы информационного обеспечения и защиты информации в предварительном расследовании преступления : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Н. Паршина. – Ижевск, 2004. – С. 10.
163. Пласкач А. Н. Налоговые расследования на основе перперентативной системы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук / А. Н. Паршина. – Ижевск, 2004. – С. 10.
164. Петросян, Е. М. Организационно-методические вопросы первоначального этапа расследования налоговых мошенничеств : дис. ... канд. юрид. наук / Е. М. Петросян. – Ростов-на-Дону, 2015. – 210 с.
165. Пирцхалава, К. А. Выявление и первоначальный этап расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. А. Пирцхалава. – Москва, 1999. – 94 с.
166. Посков, Я. А. Основы информационного обеспечения производства следственных действий и иных процессуальных действий : дис. ... канд. юрид. наук. Люберцы / Я. А. Посков. – Люберцы, 2009. – 209 с.
167. Прошин, В. М. Теория и практика расследования налоговых преступлений : дис. ... д-ра юрид. наук / В. М. Прошин. – Краснодар, 2019. – 510 с.

168. Сагайдак, Д. Г. Особенности первоначального этапа расследования уклонения от уплаты налогов или сборов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. Г. Сагайдак. – Ростов-на-Дону, 2008. 28 с.
169. Сальников, К. Е. Методические аспекты развития экономической экспертизы в налоговых расследованиях органов внутренних дел : дис. ... канд. юрид. наук / К. Е. Сальников. – Москва, 2010. 160 с.
170. Сарыгина, Э. С. Судебная финансово-экономическая экспертиза: теоретические и организационно-методические аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Э. С. Сарыгина. – Москва, 2017. – 32 с.
171. Свашенко, Д. С. Планирование расследования налоговых преступлений» : дис. ... канд. юрид. наук / Д. С. Свашенко. – Краснодар, 2016. 238 с.
172. Сердюкова, Н. В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие : дис. ... канд. юрид. наук / Н. В. Сердюкова. – Тюмень, 2003. – 203 с.
173. Серeda, И.М Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты : дис. ... канд. юрид. наук / И. М. Серeda. – Иркутск, 1998. – 211 с.
174. Скворцова, Н. Н. Судебно-экономическая информация в методике расследования налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук / Н. Н. Скворцова. – Нижний Новгород, 2006. – 220 с.
175. Стояновский, М. В. Классификационный подход в криминалистической науке и практике (на примере криминалистической тактики) : дис. ... канд. юрид. наук / М. В. Стояновский. – Воронеж, 2001. – 212 с.



176. Талан, М. В. Преступления в сфере экономической деятельности : вопросы теории, законодательного регулирования и судебной практики : дис. ... д-ра. юрид. наук / М. В. Талан. – Казань, 2002. – 475 с.

177. Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов : компаративный анализ : дис. ... д-ра юрид. наук / Н. Р. Тупанчески. – Москва, 2002. – 287 с.

178. Хаванский, С. Н. Основы криминалистической характеристики преступного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации : дис. ... канд. юрид. наук / С.Н. Хаванский. – Москва, 2006. – 196 с.

179. Чарухин, Д. Ю. Институт ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Ю. Чарухин. – Москва, 2005. – 182с.

180. Чельшева, О. В. Гносеологические основы отечественной криминалистики: Теоретико-прикладное исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / О.В. Чельшева. – Санкт-Петербург, 2003. – 44 с.

181. Чипура, Д. П. Использование специальных экономических при расследовании преступлений (уголовно-процессуальные и организационные аспекты) : дис. ... канд. юрид. наук / Д.П. Чипура. – Волгоград, 2005. – 260 с.

182. Шапиро, Л. Г. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Л.Г. Шапиро. – Саратов, 2009. – 51 с.

183. Шахов, Е. Н. Совершенствование организации и тактики деятельности оперативных подразделений органов внутренних дел по выявлению и раскрытию налоговых преступлений, совершаемых индивидуальными предпринимателями : дис. ... канд. юрид. наук / Е.Н. Шахов. – Москва, 2006. – 224 с.

184. Юдинцев, А. А. Использование экономической информации при выявлении и расследовании преступлений в сфере налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Юдинцев. – Нижний Новгород, 2005. – 32 с.

185. Якубов, Р. С. Вопросы использования специальных экономических знаний при расследовании налоговых преступлений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р.С. Якубов. – Челябинск, 2004. – 24 с.

## **V. Научные статьи и публикации**

186. Аверьянова, Т. В. Соотношение методов эвристики с внутренним убеждением следователя / Т. В. Аверьянова // Труды Академии управления МВД России. – 2012. – № 1. – С. 3–5.

187. Аверьянова, Т. В. Субъекты экспертной деятельности / Т. В. Аверьянова // Вестник криминалистики. – 2001. – № 2. – С. 3–34.

188. Агарков, Г. А. Противодействие схемам уклонения от налогообложения – важнейшее направление минимизации теневой экономики / Г. А. Агарков. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/protivodeystvie-shemam-ukloneniya-ot-nalogooblozheniya> (дата обращения: 15.01.2021).

189. Алексеев, Р. А. Тактика следственных и иных процессуальных действий на этапах расследования уклонения от уплаты налогов с организации / Р. А. Алексеев. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/taktika-sledstvennyh-i-inyh-protsessualnyh-deystviy-na-etapah-rassledovaniya-ukloneniya-ot-uplaty-nalogov-s-organizatsii> (дата обращения: 17.07.2020).

190. Алексеев, Р. А. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов организации // Научный журнал КубГАУ. – 2004. – № 03. – С. 12–17.

191. Арутюнян М.Г. Остановка совершения преступления в сфере уклонения от уплаты налогов // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – 2018. – № 3. – С 17–21.

192. Арямов, А.А., Руева, Е.О. Модель правового регулирования оборота цифровых активов / А.А. Арямов, Е.О. Руева // Экономика, управление. право и общество. – 2021. – С. 131–149.

193. Баев, О. Я. И все же: реальность или иллюзия (еще раз о криминалистической характеристике преступлений) / О. Я. Баев // Вестник криминалистики. – 2005. – Вып. 2. – С. 20.

194. Баев, О. Я. Следственная ситуация: их тактическая и методическая сущность / О. Я. Баев // Роль и значение деятельности Р.С. Белкина в становлении современной криминалистики: материалы Международной научной конференции (к 80-летию со дня рождения Р.С. Белкина). Москва : Академия управления МВД РФ. – 2002. – С. 107 – 112.

195. Бахин, В. П. Криминалистическая характеристика преступлений как элемент расследования / В. П. Бахин // Вестник криминалистики. – 2000. – № 1. – С. 16.

196. Белкин, Р. С. Понятие, ставшее «криминалистическим пережитком» / Р. С. Белкин // Российское законодательство и юридические науки в современных условиях: состояние, проблемы, перспективы. – Тула : ТГУ, 2000. – С. 3–10.

197. Бельский, А. И. Проблемы правовой регламентации уголовной ответственности специалиста / А. И. Бельский // Вестник БелБИ МВД России, 2012. – № 1. – С56–59.

198. Бодров, А. Г. Оффшор как инструмент коррупции в России / А. Г. Бодров // Интерактивная наука, 2022. – № 4 (69). – С. 7 – 16.

199. Борисевич, Г. Я. О необходимости реформирования института преюдиции в уголовно-процессуальном законодательстве Российской Федерации / Г. Я. Борисевич // Пятый Пермский конгресс ученых-юристов (г. Пермь, 24–25 окт. 2014 г.): избр. материалы. – Москва : Статус, 2015. – С. 339–341.

200. Бурганов, Б. Р. Системно-институциональный подход к решению проблем преюдиции в уголовном судопроизводстве / Б. Р. Бурганов // Актуальные проблемы экономики и права. – 2015. – № 3. – С. 230–232.

201. Варданян, А.В., Кулешов, Р. В. Криминалистические классификации преступлений и их системообразующая роль в формировании частных криминалистических методик расследования преступлений как научно обоснованных комплексов криминалистических рекомендаций / А. В. Варданян, Р. В. Кулешов // Российский следователь. – 2015. – №21. – С. 5–10.

202. Вейнгарт, А. Уголовная тактика: Руководство к расследованию преступлений / А. Вейнгарт // Вестник полиции. – 1912. – С. 152–155.

203. Вербицкая, Т. В. Субъекты обеспечения единой национальной безопасности в Российской Федерации / Т. В. Вербицкая // Бизнес в законе. – 2014. – № 1. – С. 92–94.

204. Власова, М. Г. Прогнозирование в разведке: метод индикаторов в современных условиях / М. Г. Власова // Вестник РУДН. Серия: Международные отношения. – 2015. – Т. 15, № 3. – С. 35–38.

205. Волчецкая, Т. С. Судебная экспертиза как форма использования специальных знаний в уголовном судопроизводстве / Т. С. Волчецкая // Использование специальных знаний в судопроизводстве: сборник научных трудов. Калининград: КГУ. – 2005. – С. 13.

206. Воробьев, Ю. Н., Воробьева, Е. И., Татаревская, О. Ю. Оценка и регулирование денежных потоков предприятия / Ю. Н. Воробьев, Е. И.

Воробьева, О. Ю. Татаревская // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2015. – №4. – С. 10–15.

207. Вражнов, А. С. Криминалистический риск при проведении следственных действий, тактических операций и комбинаций / А. С. Вражнов // Современное право. – 2011. – Вып. 9. – С. 79–82.

208. Гавло, В. К. Проблемные вопросы предмета и структуры криминалистической методики расследования преступлений / В. К. Гавло // Современное российское право: федеральное и региональное измерение : материалы науч. конф. – Барнаул : АлтГУ, 1998. – 202 с. – С. 25 – 28.

209. Герасимов, И. Ф. Некоторые проблемы раскрытия преступлений. — Свердловск: Среднеурал. книж. изд-во, 1975. С. 11–15.

210. Герасимов, И. Ф. Вопросы криминалистической классификации в методике расследования преступления / Герасимов И. Ф. // Демократия и право развитого социалистического общества: материалы Всесоюзной конференции 21-23 ноября 1973г. – Москва, 1975. – 440 с. С. 11–13.

211. Гребельский, Д. В. О соотношении криминалистических и оперативно-розыскных характеристик преступлений / Д. В. Гребельский // Криминалистическая характеристика преступлений : сб. науч. тр. – Москва, 1984. – С. 73–75.

212. Гринберг, М. С. Риски в уголовном праве / М. С. Гринберг // Вестник Омского университета. – 2006. – № 3. – С. 95–98.

213. Гуняева, В. В защиту криминалистических программ / В. Гуняева, С. Кузьмина // Социалистическая законность. – 1990. – № 3. – С. 49–52.

214. Густов, Г. А. Понятие и виды криминалистической характеристики преступлений / Г. А. Густов // Криминалистическая характеристика преступлений: сб. науч. тр. – Москва, 1984. – С. 45–46.

215. Данильян, А.С., Данильян, Э.С. Взаимодействие следователя и оперуполномоченного при расследовании преступлений коррупционной направленности / А.С. Данильян, Э.С. Данильян // Вестник КРУ МВД России. – 2014. – № 2 (24). – С. 55–58.

216. Дегтярева, Н. И. К вопросу о предмете преступлений против правосудия, связанные с сокрытием и фальсификацией доказательств / Н. И. Дегтярева // Уголовная политика: теория и право. 2009. – № 4 (26). – С. 178 – 180.

217. Драпкин, Л. Я. Раскрытие и расследование преступлений: ситуационный подход / Л. Я. Драпкин. // Российский юридический журнал. – 2018. – № 5. – С. 81–83.

218. Драпкин, Л. Я. Ситуационный подход – локальная парадигма современной криминалистики / Л. Я. Драпкин // Ситуационный подход в криминалистической науке и правоприменительной деятельности : материалы межд. науч.-практ. конф. «Актуальные проблемы использования ситуационного подхода в юридической науке и правоприменительной деятельности», БФУ им. И. Канта. Калининград, 2012. – С. 25–30.

219. Дубоносов, Е. С. К вопросу о классификации судебно-бухгалтерских экспертиз / Е.С. Дубоносов // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. – 2013. – № 4. – С. 54–58.

220. Дубровин, В. В. Производство по уголовному делу в связи с уклонением от уплаты налогов, усложненное преюдиции решения арбитражного суда / В. В. Дубровин // Актуальные проблемы права : материалы IV Междунар. науч. конф. (г. Москва, ноябрь 2015 г.). – Москва, 2015. – С. 213–217.

221. Дубровин, С. В. Система методов, используемых и разрабатываемых в криминалистике / С. В. Дубровин // Вестник Казанского юридического института МВД России. – 2016. – № (24 ). – С.72–74.

222. Ефимова, В. В. Понятие схемы налогового преступления и ее анализ / В. В. Ефимова // Сибирские уголовно-процессуальные и криминалистические чтения. – 2020. – № 4. – С. 41–46.

223. Ефимова, В. В. Влияние криминальной схемы уклонения от уплаты налогов на выбор методики расследования налоговых преступлений / В. В. Ефимова // Сибирские уголовно-процессуальные и криминалистические чтения. – 2019. – № 1. – С. 60–66.

224. Ефимова, В. В. Криминалистические особенности современных налоговых преступлений и их отличие от иных налоговых правонарушений / В. В. Ефимова // Налоги. – 2022. – № 1. – С. 37–40.

225. Ефимова, В. В. Особенности криминалистической характеристики современных налоговых преступлений/ В. В. Ефимова // Российский следователь. – 2022. – № 3. – С. 9–13.

226. Ефимова, В. В. Особенности применения результатов оперативно-розыскной деятельности и финансовых расследований по уголовным делам о налоговых преступлениях/ В. В. Ефимова // Российский следователь. – 2022. – № 4. – С. 10–14.

227. Ефимова, В. В. Применение методов криминалистического анализа в расследовании налогового преступления / В. В. Ефимова // Сетевой научно-практический журнал «Ius publicum et privatum». – 2022. – № 3. – С. 12–16.

228. Зацепин, А. М. Некоторые проблемные аспекты взаимодействия подразделений ОВД с Росфинмониторингом при выявлении, раскрытии и расследовании преступлений связанных с легализацией доходов полученных

преступным путем в рамках создания и управления Евроазиатской транспортной системы / А. М. Зацепин // Вопросы российского и международного права. – 2012. – № 5–6. – С. 83–96.

229. Звягин, Л. С. Системный анализ и построение моделей / Л. С. Звягин // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – № 10. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistemnyu-analiz-i-postroenie-modeley> (дата обращения: 19.12.2021).

230. Зиновьева, Е. Е. Организационно-правовые проблемы взаимодействия участников уголовного судопроизводства при использовании информационных технологий / Е. Е. Зиновьева // Вестник Саратовской государственной академии права. – 2012. – № 1(83). – С.125–129.

231. Ишин, А. М. Информационное обеспечение предварительного расследования преступлений: некоторые современные аспекты / А. М. Ишин // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. Серия: Гуманитарные и общественные науки. 2016. – № 4. – С.21–28.

232. Ищенко, Е. П. Как наполнить фантом криминалистической характеристики преступлений реальным содержанием / Е. П. Ищенко // Информационный бюллетень № 17 по материалам Криминалистических чтений «Научная состоятельность криминалистической характеристики преступлений». – Москва, 2002. – С. 8–13.

233. Калужина, М.А. Современное состояние и перспективы развития криминалистической регистрации в системе Интерпола / М.А. Калужина // Юридический вестник кубанского государственного университета. – 2014. – № 3 (20). – С. 18–21.

234. Каневский, Л. Л. Дискуссионные проблемы сущности типовой криминалистической характеристики преступлений и ее использование в



процессе расследования / Л. Л. Каневский // Вестник криминалистики. – 2002. – Вып. 1 (3). – С. 27–29.

235. Карепанов, Н. В. Криминалистическая классификация преступлений. Порядок построения, определение понятия преступления, его криминалистические признаки и существенные элементы / Н. В. Карепанов, Г. Н. Карепанов // Сибирские криминалистические чтения. – 2008. – № 1. – С. 103–105.

236. Ким, Д. В. Криминалистическая характеристика расследования преступлений как результата разрешения следственных ситуаций / Ким Д. В. // Известия АлтГУ. – 2000. – № 2. – С. 43–45.

237. Колдин, В. Я. Типовая информационная модель или криминалистическая характеристика преступления? / В. Я. Колдин, Е. П. Ищенко // Академический юридический журнал. – 2006. – № 4. – С. 124–126.

238. Кондратьев, М. В. Теоретические аспекты оперативно-розыскного обеспечения выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия преступлений / М. В. Кондратьев // Вестник Кемеровского государственного университета. – 2012. – С. 314–318.

239. Конин, В.В. Оперативно-розыскная и следственная версия как составные части криминалистической версии / В. В. Конин // Правовые проблемы укрепления российской государственности: сб. статей. – 2018. – Ч. 77. – С. 226–233.

240. Корухов, Ю. Г. Криминалистическое распознавание и криминалистическая диагностика: содержание и соотношение понятий / Ю. Г. Корухов // Уголовный процесс и криминалистика на рубеже веков : сб. науч. тр. – Москва : Акад. управления МВД РФ, 2000. – С. 112–115.

241. Корякин, И. П. Понимание риска в уголовно-правовой науке / И. П. Корякин // Вестник КарГУ. – 2009. – № 3. – С. 1–5.

242. Кремлев, М. П. Понятие, этапы информационного обеспечения процесса расследования преступлений. Его особенности в условиях учреждения исполнения наказания / М. П. Кремлев // Вестн. Том. гос. ун-та. 2014. – №386. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-etapy-informatsionnogo-obespecheniya-protssessa-rassledovaniya-prestupleniy-ego-osobennosti-v-usloviyah-uchrezhdeniya> (дата обращения: 31.01.2023).

243. Кузьмин, А. Н. Информационное обеспечение расследования преступлений / А. Н. Кузьмин // Законность. – 1999. – № 6. – С. 43–46.

244. Кузнецов, В. И. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица / В. И. Кузнецов // Сибирский юридический вестник. – № 2. – 2014. – С. 69–72.

245. Куемжиева, С.А. Понятие следственной ситуации и ее роль в определении средств и методов отдельного расследования / С. А. Куемжиева // Вестник КРУ МВД России. – 2015. – № 4(30). – С. 191–195.

246. Кулькова, Е. В. Понятие оперативно-розыскного обеспечения расследования преступлений / Е. В. Кулькова // Юридический вестник Кубанского государственного университета. – № 4(9). – 2011. – С. 46 – 47.

247. Кулькова, Е. В. Проверка следственных версий – основной метод разрешения следственных ситуаций при расследовании преступлений / Е.В. Кулькова // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2012. – № 2–2. – С. 189–200.

248. Кустов, М. А. Криминалистическая концепция механизма преступления / М. А. Кустов // Вестник МФЮА. – 2016. – № 2. – С. 164–16.

249. Кучин, О. С. Электронная криминалистика: миф или реальность / О. С. Кучин // Информационные технологии в деятельности органов внутренних дел. 2019. – № 3 (8). – С. 67–70.

250. Лозовский, Д. Н. Программно-целевой метод в процессе расследования преступлений / Д. Н. Лозовский // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 1: Регионоведение: философия, история, социология, юриспруденция, политология, культурология. – 2010. – № 3. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/programmno-tselevoy-metod-v-protssesse-rassledovaniya-prestupleniy> (дата обращения: 24.02.2022).

251. Луговской, Д. В. Приоритет экономического содержания над правовой формой / Д. В. Луговской, Е. В. Оломская, Ю. Н. Молодцова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 5. – С. 31–33.

252. Лукашевич, В. Г. Функция следователя по управлению использованием специальных знаний в расследовании преступлений / В. Г. Лукашевич // Проблемы дальнейшего укрепления социалистической законности в деятельности органов внутренних дел. – Киев, 1986. – С. 40–43.

253. Лукашевич, С. В. Участие специалистов и экспертов в процессе доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов / С. В. Лукашевич // Вестн. Том. гос. ун-та. – 2007. – № 302. – С. 131–133.

254. Майлис, Н. П. Использование специальных знаний в процессе организации расследования преступлений / Н. П. Майлис // Вестн. Моск. ун-та. – 2015. – № 11. – С. 121–123.

255. Майлис, Н. П. Современные проблемы научных и методологических основ судебной экспертизы / Н. П. Майлис // Вестник экономической безопасности. – 2016. – № 4. – С. 63–68.

256. Мамкин, А.Н. Теоретические основы судебно-экономической экспертизы / А.Н. Мамкин // Вестник ННГУ. – 2014. – № 6. – С. 122–127.

257. Малахова, Л.И. Принципы, содержание и процессуальные аспекты взаимодействия следователя и органов дознания / Л.И. Малахова // Судебная власть и уголовный процесс. – 2012. – №1. – С. 92–99.

258. Мацкевич, И. М. Организованная экономическая преступная деятельность / И. М. Мацкевич // Криминология: вчера, сегодня, завтра. – 2016. – 2 (41). – С. 32– 34.

259. Медведева С.Н. Значение экспертной версии в раскрытии и расследовании преступлений / С.Н. Медведева // Общество и право. – № 4 (74). – 2020. – С. 92–95.

260. Можеева, И. П. Информационные основы расследования в системе криминалистики / И П. Можеева // Информационная безопасность регионов. – 2012. – №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsionnye-osnovy-rassledovaniya-v-sisteme-kriminalistiki> (дата обращения: 31.01.2023).

261. Невматулина, К.А. Оценка и анализ международных финансовых центров и оффшорных зон в качестве специфических форм и свободных экономических зон / К.А. Невматулина // Вестник Университета ТУРАН. – 2013. – № 4(60). – С. 139–144.

262. Никандрова, Л. К. Бухгалтерский учет движения товаров / Л. К. Никандрова // Все для бухгалтера. – 2009. – № 8. – С. 24–28.

263. Новокрещенов, Л. Н. К вопросу о соотношении риска, вины и гражданско-правовой ответственности / Л. Н. Новокрещенов // Сибирский юридический вестник. – 2010. – № 2. – С. 85– 89.

264. Образцов, В.А. К вопросу о методике раскрытия преступлений // Вопросы борьбы с преступностью. Москва, 1997. – Вып. 27. – С. 102–109.

265. Образцов, В. А., Танасевич В. Г. О криминалистической характеристике преступлений // Вопросы борьбы с преступностью. — М.: Юридическая литература, 1976. – Вып. 25. – С. 94– 104.

266. Образцов, В. А., Бертковский В. А. Проблемы криминалистического учения о выявлении преступлений в сфере экономики // «Черные дыры» в Российском законодательстве. 2004. – № 2. – С. 283–294.

267. Оржинская, Э. И. Метод криминалистического анализа преступления: определение, основные задачи и элементы / Э. И. Оржинская // Психопедагогика в правоохранительных органах. – 2014. – Вып. 1 (56). – С. 12–14.

268. Панкратьев, А. Н. Статистическая характеристика налоговых преступлений 2016-2019 г. / А. Е. Панкратьев // Закон и право. – 2020. – № 11. – С. 187–197.

269. Панов, А. Ю. Сущность и содержание оперативно-розыскной характеристики налоговых преступлений / А. Ю. Панов // Проблемы экономики и юридической практики. – 2017. – № 5. – С. 133–135.

270. Пацевич, В. В. Общие методы проверки документов учета при расследовании хищений денежных средств / В. В. Пацевич // Теория и практика криминалистики и судебной экспертизы: Межвуз. сб. науч. тр. Саратов, 1989. – Вып. № 8. – С. 88–90.

271. Поляков, Н. В. Проблемы выявления и раскрытия легализации преступных доходов, полученных от незаконной банковской деятельности / Н. В. Поляков, Ю. П. Гармаев // Вестник Краснодарского университета ИВД России. – 2019. – № 2. – С. 53–56.

272. Поздняков, М. А. Понятие и признаки специальных знаний в уголовному судопроизводстве / М. А. Поздняков // Актуальные проблемы российского права. – 2015. – № 9. – С. 155–156.

273. Попонова, Н. А. О проблеме разграничения налоговых правонарушений и налоговых преступлений / Н. А. Попонова // Хроноэкономика. – 2020. – № 5. – С. 37–38.

274. Прошин, В. М. Стадийность в вопросе привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления (комментарий к п.4 постановления Пленума Верховного Суда РФ №48 от 15.11.2016 / В. М. Прошин // Успехи современной науки и образования. – 2017. – Том 5. – № 3. – С. 202–210.

275. Пузакова, Е. П., Шепель, Т. С. Содержательная структура процесса офшоризации мировой экономики с позиции уровневого подхода / Е. П. Пузакова, Т. С. Шепель // Национальные интересы : приоритеты и безопасность. – 2015. – № 10 (295). – С. 57–62.

276. Пукач, А. М. использование неофициальной учетной документации при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы / А.М. Пукач // Евразийский Союз ученых. – 2015. – № 6(15). – С. 142–144.

277. Пучнин, А. С. Специфика производства выемки и осмотра документов по экономическим преступлениям, связанным со служебной деятельностью // Вестник ВИ МВД. – 2012. – № 1. – С. 7–12.

278. Россинская, Е. Р. Судебная юридическая (Правовая) экспертиза: за и против с позиции современной судебной экспертологии / Е. Р. Россинская // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2016. – № 8 (24). – С. 58–61.

279. Рудов, Д. Н. Взаимодействие следователя (дознавателя) и оперативных подразделений ОВД / Д. Н. Рудов // Гуманитарные научные исследования. – 2014. – № 5. – С. 12–17.

280. Савельева, М. В. Проблемы принятия тактического решения в условиях тактического риска в криминалистике / М. В. Савельева // Криминалистика: вчера, сегодня, завтра. – 2021. – № 2. – С. 95–102.

281. Сасов, К. А. Общая норма о запрете налоговых злоупотреблений / К. А. Сасов // Налоговый вестник. – 2020. – № 8. – С. 71–79.

282. Сахарова, Е. Г. Использование правоохранительными органами возможностей Росфинмониторинга при расследовании легализации доходов, полученных преступным путем / Е. Г. Сахарова // Юридическая наука и правоохранительная практика. – 2018. – № 4 (46). – С. 106–113.

283. Сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ / под ред. Н. П. Мельниковой. – Москва. – 2012. – 55 с.

284. Себякин, А. Г. Возможности использования контекстного поиска информации на компьютерных носителях в целях выявления, расследования и профилактики преступлений / А. Г. Себякин // Всероссийский криминологический журнал. – 2019. – № 2. – Том 13. – С. 262–270.

285. Севрюков, П. А. Разбой как форма хищения: Уголовно-правовая характеристика разбоев с незаконным проникновением в жилище / П. А. Севрюков // Российский следователь. – 2001. – № 2. – С. 25–32.

286. Селиванов, Н. А. Криминалистические характеристики преступлений и следственные ситуации в методике расследования / Н. А. Селиванов // Соц. законность. – 1977. – № 2. – С. 11–15.

287. Семенов, А. С. О некоторых вопросах развития электронной системы взаимодействия органов внутренних дел и Федеральной налоговой службы / А. С. Семенов // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 6. – С. 49–56.

288. Соколов, А. Б. Криминалистическое мышление: понятие и содержание / А. Б. Соколов // Психопедагогика в правоохранительных органах. – 2013. – Вып. 4 (55). – С. 68–73.

289. Старостина, М.И. Оффшорный бизнес в современном мире / М.И. Старостина // Российский внешнеэкономический вестник. – 2014. – № 6. – С. 65–72.

290. Стукалкин, В.Б. Судебная экспертиза : сущность и объекты для её проведения / В.Б. Стукалкин // Общество и право. – 2010. – № 1(28). – С. 220–224.

291. Сутурин, М. А. Преступность как система / М. А. Сутурин // Сибирский юридический вестник. – 2005. – Вып. 4. – С. 65 – 69.

292. Тарабарова, А. А. Предпроверочный анализ и его роль в повышении качества выездных налоговых проверок / А. А. Тарабарова // Социально- экономические науки и гуманитарные исследования. – 2015. – № 4. – С. 110 –113.

293. Тарсуков, К. М. Анализ теоретического подхода к выработке понятия «оперативно-тактическая характеристика» в теории оперативно-розыскной деятельности органов внутренних дел / К. М. Тарсуков, В. П. Шиенок // Актуальные вопросы получения, оценки и использования информации в оперативно-розыскной деятельности органов внутренних дел : межвуз. сб. науч. тр. – Киев, 1986. – С. 58– 62.

294. Тишутина, И. В. О характеристике противодействия расследованию организованной преступной деятельности / И. В. Тишутина // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. – 2013. – № 1-2. – С. 109–115.

295. Ткачук, Т. А. Ситуационность в принятии тактического решения в рамках раскрытия и расследования преступлений / Т. А. Ткачук // Вестник Владимирского юридического института. – 2015. – № 3 (36). – С. 130–131.

296. Толкаченко, А.А. Типичные ошибки и недостатки следствия, влияющие на квалификацию преступлений, с точки зрения судов / А.А. Толкаченко // Вестник Университета прокуратуры Российской Федерации. – 2019. – № 4 (72). – С. 70–79.



297. Трохов, С. В. Налоговые преступления и налоговые деликты: вопросы соотношения и разграничения / С. В. Трохов // Судья. – 2020. – № 2. – С. 52–55.

298. Улезько, С. И. Понятие налогового преступления / С. И. Улезько. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovogo-prestupleniya/viewer/> (дата обращения: 22.12.2021).

299. Уразова, К.А. Оценка угроз налоговой системе России// Финансовые рынки и банки. 2022. – №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-ugroz-nalogovoy-sisteme-rossii> (дата обращения: 11.02.2023).

300. Фомин, В.В. Взаимодействие следственных и оперативно-розыскных подразделений при раскрытии и расследований преступлений / В.В. Фомин // Человек : преступление и наказание. – 2016. – № 4(95). – С. 89–92.

301. Харламова, А. В. Роль эксперта в уголовном процессе / А. В. Ххарламова // Молодой ученый. – № 49 (444). – С.468–470.

302. Харченко, С. В. Некоторые особенности взаимодействия следственных органов СК России с органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность / С. В. Харченко // Вестник Московского университета МВД России. – 2020. – № 8. – С. 189–191.

303. Хлус, А. М. Криминалистический анализ и направления его применения при расследовании преступлений / А. М. Хлус // Проблемы применения уголовного и уголовно-процессуального законодательства : сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф. – Симферополь, 2018. – С. 342–345.

304. Хмыз, А. И. О криминалистической и оперативно-розыскной характеристиках преступлений и их соотношении / А. И. Хмыз // Вестник Томского государственного университета. – 2015. – № 389. С. 163–166.

305. Хмыров, А. А. О классификации косвенных доказательств / А.А. Хмыров // Вопросы борьбы с преступностью. – 1980. – № 32. – С. 71–74.
306. Хмыров, А. А. Исходные следственные ситуации и роль косвенных доказательств в их разрешении // Ситуационный подход в юридической науке и правоприменительной деятельности: материалы Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы использования ситуационного подхода в юридической науке и правоприменительной деятельности», посвященной 10-летию научной школы криминалистической ситуалогии. БФУ им. И. Канта. – Калининград, 2012. – С. 288–291.
307. Чащина, И. В. Проблемы применения преюдиции в уголовном процессе / И. В. Чащина // Пробелы в российском законодательстве. – 2017. – № 1. – С. 44–46.
308. Шапиро, Л. Г. Судебно-экономические экспертизы в борьбе с преступностью в сфере экономики: процессуальные и криминалистические проблемы / Л. Г. Шапиро // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2016. – № 1. – С. 159–162.
309. Шаталов, А. С. Контроль и запись переговоров на предварительном следствии: правовые основания, тактические условия, технология проведения / А. С. Шаталов // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2009. – № 3. – С. 57–74.
310. Шмонин, А. В. Понятие и содержание специальных знаний в уголовном процессе / А. В. Шмонин // Российский судья. – 2002. – № 11. – С. 13–15.
311. Шмонин, А. В. Следственная ситуация: история, проблемы и пути их решения / А. В. Шмонин // Вестник Уральского юридического института МВД России. – 2014. – № 3. – С. 12–16.

312. Щеглов, Е. Н. Значение информационного обеспечения при взаимодействии оперативных подразделений по линии налоговых преступлений в процессе предупреждения, выявления и расследования налоговых преступлений / Е. Н. Щеглов // Вестник ВИ МВД России. 2011. – №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachenie-informatsionnogo-obespecheniya-pri-vzaimodeystvii-operativnyh-podrazdeleniy-po-linii-nalogovyh-prestupleniy-v-protssesse> (дата обращения: 31.01.2023).

313. Эксархопуло, А. А. Криминалистическая систематика версий как основа поисково-познавательной деятельности / А. А. Эксархопуло // Правовое государство: теория и практика. – 2016. – №1 (43). – С. 145–148.

314. Яблоков, Н. П. Системные исследования в криминалистике. Общие вопросы // Проблемы системных исследований в криминалистике и судебной экспертизе: Конф. 4–5 декабря 2006 г., Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова : сб. тез. М., 2006. – С. 7–13.

315. Яблоков, Н. П. Ситуационный подход как один из методов научного познания в криминалистическом мышлении субъектов криминалистической деятельности / Н.П. Яблоков // Ситуационный подход в криминалистической науке и правоприменительной деятельности : материалы межд. науч.-практ. конф. «Актуальные проблемы использования ситуационного подхода в юридической науке и правоприменительной деятельности», БФУ им. И. Канта. Калининград, 2012. – С. 20–24.

316. Яблоков, Н. П. Криминалистическая классификация преступлений в методике расследования и ее виды / Яблоков Н. П. // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. – 2015. – № 5. – С. 22–25.

317. Ян, Е. И. Ситуационный подход и его значение для расследования преступлений / Е. И. Ян // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. – 2018. – № 1. – С. 106 - 108.

318. Яни П. С. «Правовая» экспертиза в уголовном деле / П.С. Яни // Законность. – 2001. – № 9. – С. 21–24.

319. Ялышев, С.А., Веренич, И.В. Вопросы противодействия раскрытию и расследованию преступлений : постановка проблемы / С. А. Ялышев, И. В. Веренич // Юридический вестник Самарского университета. – 2020. – № 2. Том 6. – С. 95–100.

## **VI. Литература на иностранных языках**

320. Proceedings of the Twenty-Eighth International Joint Conference on Artificial Intelligence / heng Q. [et al.] // ATTENet: Detecting and Explaining Suspicious Tax Evasion Groups, 2019.

321. Neo4j and the Offshore Leaks: the Case of Azerbaijan. – URL: <https://neo4j.com/graphgist/neo4j-and-the-offshore-leaks-the-case-of-azerbaijan> (дата обращения: 30.03.2021).

322. Bogahawatte K. «8th International Conference on Computer Science & Education / K. Bogahawatte, S. Adikari // Intelligent criminal identification system. – Colombo, Sri Lanka, 2013.

323. Seventh International Conference on Advanced Communication and Networking (ACN) / E. Hamdy [et al.] // Criminal Act Detection and Identification Model. – Kota Kinabalu, Malaysia, 2015.

324. Nath V. IEEE/WIC/ACM International Conference on Web Intelligence and Intelligent Agent Technology Workshops // Crime Pattern Detection Using Data Mining. – Hong Kong, China, 2006.

325. Survey on Crime Analysis and Prediction Using Data Mining and Machine Learning Techniques / P. Saravanan [et al.] // Advances in Smart Grid Technology. – Springer, 2021. P. 435–448.

326. International Conference on Advanced Intelligent Systems for Sustainable Development – Springer / Jihal H. [et al.] // Clustering Model of False Positive Elimination in Moroccan Fiscal Fraud Detection. – Cham, Switzerland, 2020.

## VII. Электронные ресурсы

327. Александр Бастрыкин – о самых громких расследованиях за 10 лет работы Следственного комитета // Рос. газ. – 2021. – 14 янв. – URL: <https://rg.ru/2021/01/14/bastrykin-rasskazal-o-samyh-gromkih-rassledovaniiah-za-10-let-raboty-sk.html> (дата обращения: 12.02.2022).

328. Бастрыкин: При расследовании сложных преступлений развивается цифровая криминалистика // Рос. газ. 2021. 18 окт. [Электронный ресурс] // URL: [https://rg.ru/2021/10/18/bastrykin-pri-rassledovanii-prestuplenij-razvivaetsia-cifrovaia-kriminalistika.html?utm\\_source=yxnews&utm\\_medium=desktop&nw=1634597560000](https://rg.ru/2021/10/18/bastrykin-pri-rassledovanii-prestuplenij-razvivaetsia-cifrovaia-kriminalistika.html?utm_source=yxnews&utm_medium=desktop&nw=1634597560000) (дата обращения: 12.06.2022).

329. Генерал СК Елена Леоненко: неотвратимость наказания никто не отменял. – URL: <https://ria.ru/20200727/1574888757.html> (дата обращения: 20.06.2022).

330. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. – URL: <https://ofd.nalog.ru/> (дата обращения: 15.02.2022).

331. Ермошина К.Ю. Криминалистическая версия. [Электронный ресурс] // Научный портал. Криминалисты. - URL: <https://kriminalisty.ru/stati-krimvers/> (дата обращения : 10.10.2020).

332. Информационный продукт «Мобильный криминалист» [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.estersolutions.ru/> (дата обращения: 24.07.2022).

333. МВД России: Состояние преступности [Электронный ресурс]. – URL: <http://мвд.рф> (дата обращения: 02.02.2022).

334. Налоги – это, конечно, важно, но далеко не все (В. В. Путин). Анализ «налоговой тематики» в обращении Президента РФ от 23 июня 2020 г. – URL: <https://www.klerk.ru/blogs/bryzgalin/501222/> (дата обращения: 19.04.2022).

335. Налоговики обнаружат все схемы ухода от налога. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/news/41755/> (дата обращения: 23.02.2021).

336. Налоговые схемы глазами ФНС. – URL: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n12/nalogovye-shemy/> (дата обращения: 23.02.2021).

337. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) за 2016–2022 г. (статистические отчеты формы 4-НМ за 2016–2022 г.). – URL: [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/8522864/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8522864/) (дата обращения: 12.03.2023).

338. Охлопков, А. С. Как ИТ помогают бороться с неплательщиками налогов / А. С. Охлопков. – URL: <https://mcs.mail.ru/blog/u-nalogovyh-prestupnikov-bolshe-net-shansov> (дата обращения: 07.11.2020).

339. Послание Президента Федеральному Собранию. – URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/transcripts/statements/65418> (дата обращения: 19.04.2022).

340. Рекомендации Совета ОЭСР по развитию сотрудничества между налоговыми органами и иными правоохранительными органами по борьбе с

тяжкими преступлениями. – URL: [https://www.oecd.org/ctp/crime/Final\\_Russian\\_Domestic\\_Cooperation.pdf](https://www.oecd.org/ctp/crime/Final_Russian_Domestic_Cooperation.pdf) (дата обращения: 15.11.2021).

341. СК предлагает расширить ответственность за налоговые преступления. – URL: <https://pravo.ru/news/238240/> (дата обращения: 20.06.2022).

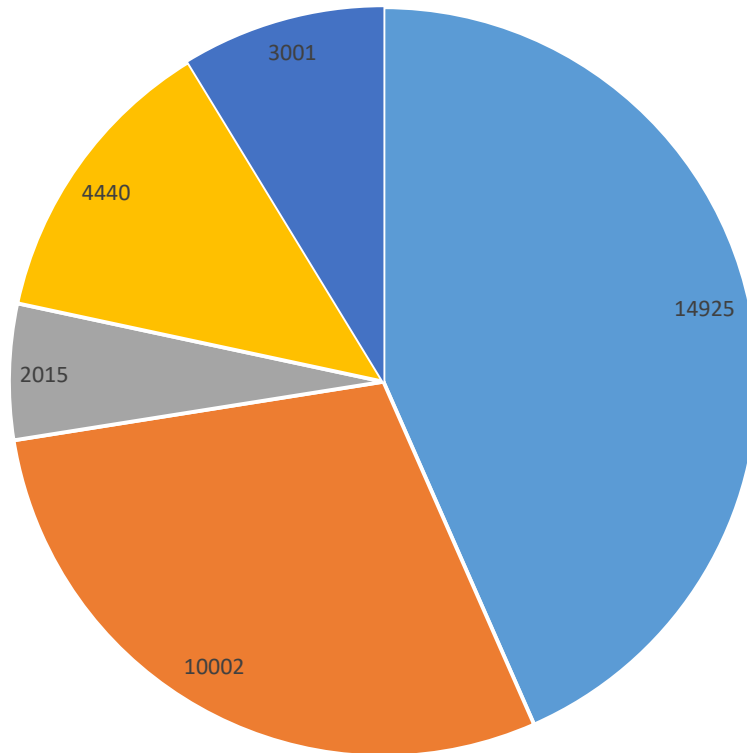
342. Состояние преступности в России в 2021 г. – URL: <http://www.mvd.ru/stats/> (дата обращения: 11.11.2021).

343. «Технические» и «сущностные» компании в цепочке НДС-расчетов. – URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/tekhnicheskie-i-sushchnostnye-kompanii-v-tsepochke-nds-raschetov> (дата обращения: 22.12.2021).

## ПРИЛОЖЕНИЯ

## Приложение 1

Количество налоговых преступлений, расследованных в органах СК России, в зависимости от вида неуплаченного налога за период 2016-2022 гг.

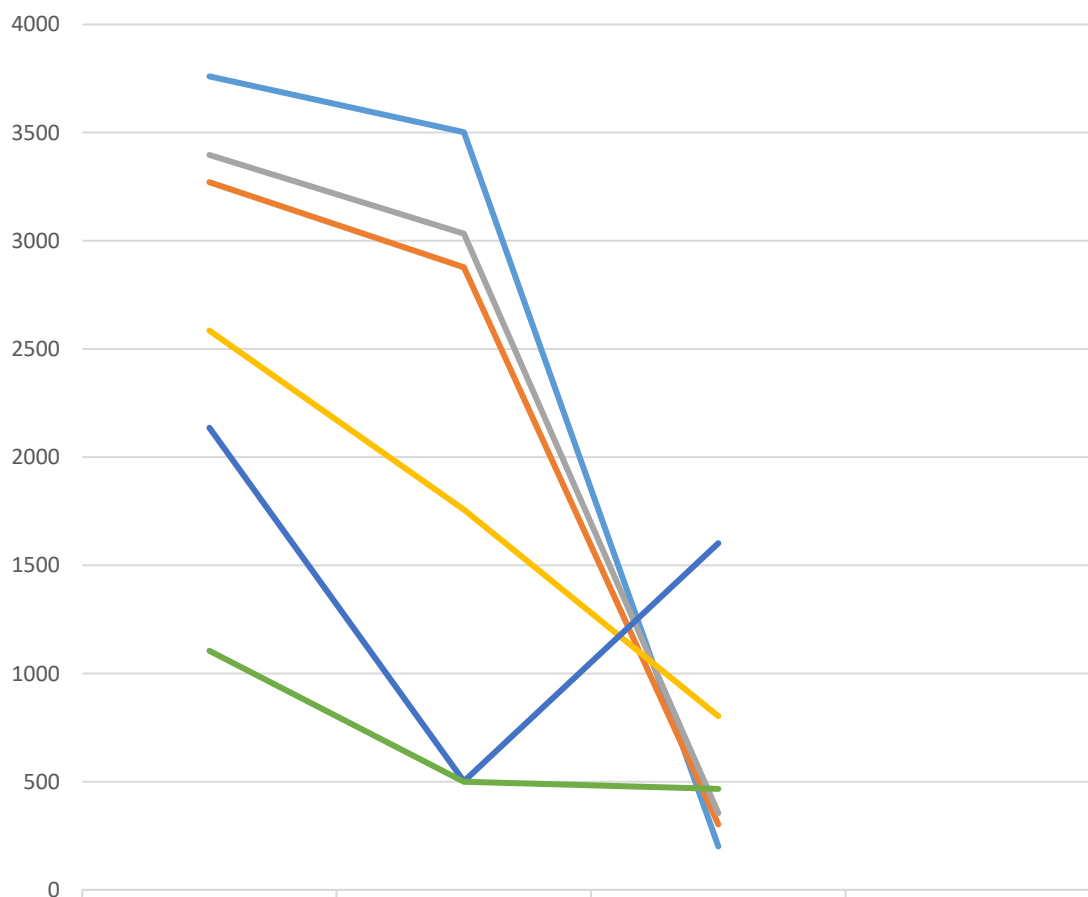


■ НДС ■ налог на прибыль ■ налог на имущество ■ НДФЛ ■ налог по УСН



## Приложение 2

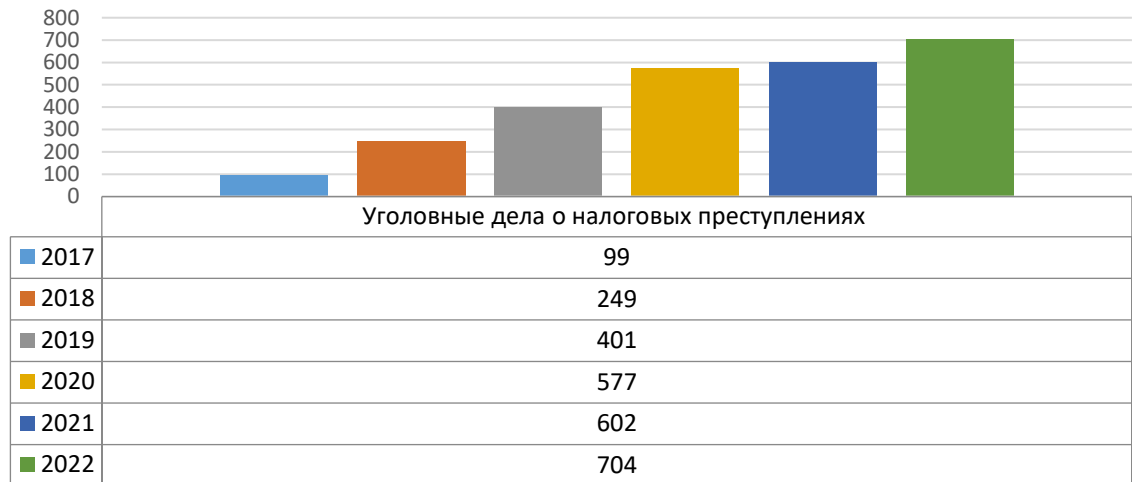
Динамика изменения частоты применения схем налоговых преступлений с участием фиктивных субъектов



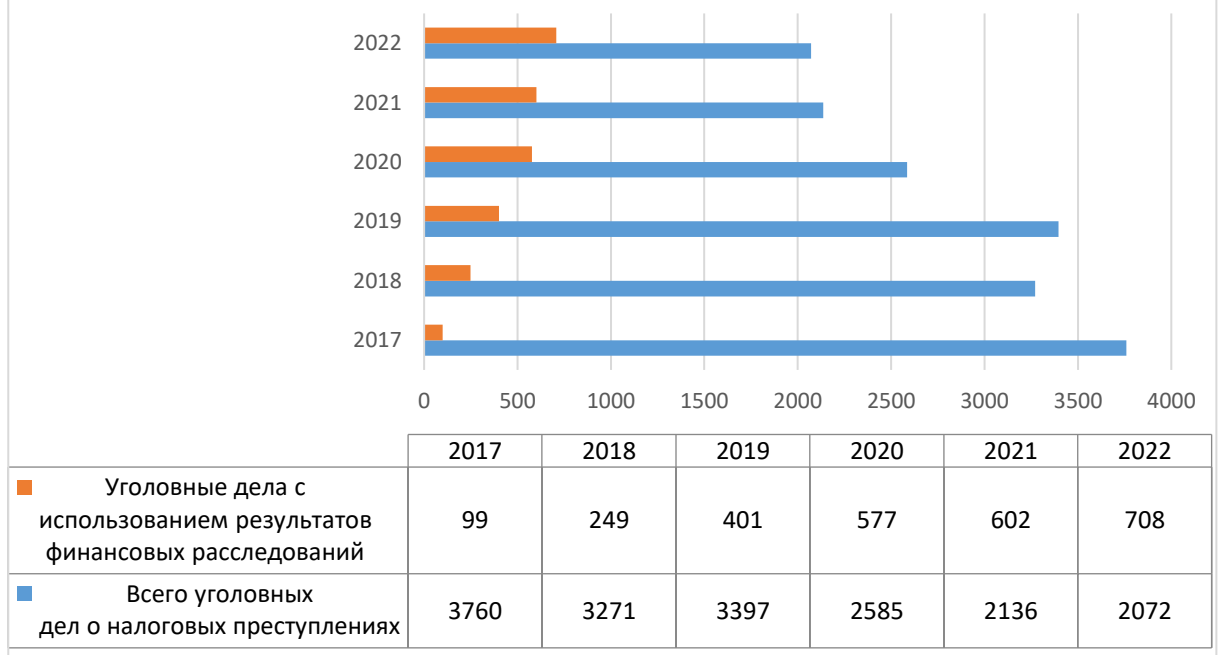
|        | Общее количество уголовных дел | схема с применением фирм-однодневок | схемы с применением подконтрольных организаций |  |
|--------|--------------------------------|-------------------------------------|--|--|
| — 2017 | 3760                           | 3 502                               | 201  |  |
| — 2018 | 3271                           | 2878                                | 303  |  |
| — 2019 | 3397                           | 3033                                | 355  |  |
| — 2020 | 2585                           | 1758                                | 803  |  |
| — 2021 | 2136                           | 502                                 | 1602   |  |
| — 2022 | 1105                           | 500                                 | 467  |  |

### Приложение 3

*Динамика изменения количества уголовных дел о налоговых преступлениях, расследованных следственными органами СК РФ с использованием результатов финансовых расследований*



*Соотношение количества уголовных дел о налоговых преступлениях, расследованных органами СК России, и уголовных дел указанной категории, расследованных с использованием результатов финансовых расследований*

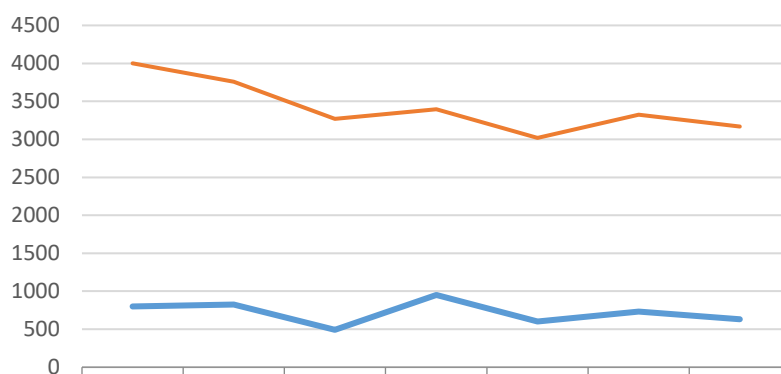


## Приложение 4

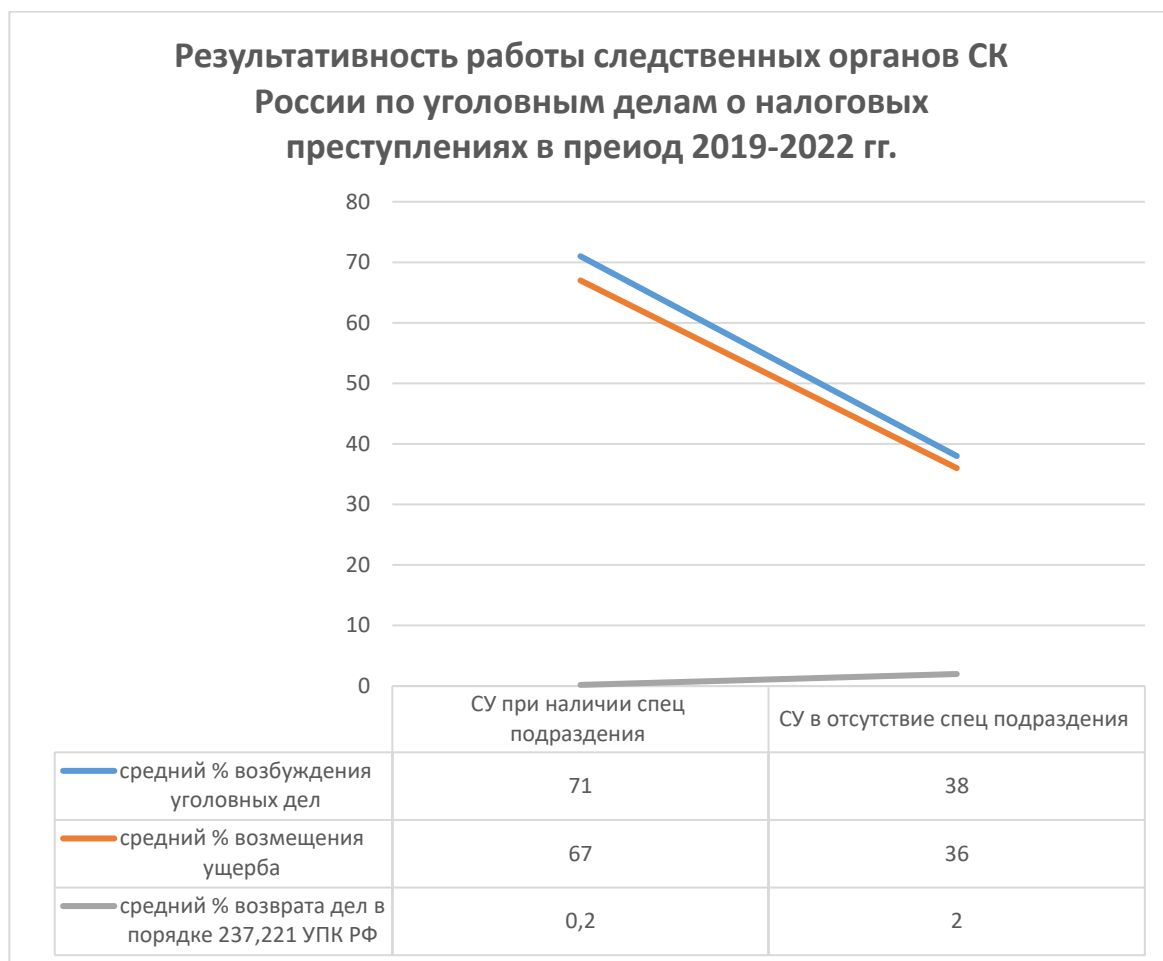
Сроки проведения судебных экономических экспертиз  
экспертными учреждениями Иркутской области по  
уголовным делам о налоговых преступлениях



Количество налоговых преступлений, совершенных  
в группе лиц, расследованных в органах СК России



|   | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| — Кол-во налоговых преступлений, совершенных в группе                   | 800  | 827  | 492  | 951  | 603  | 731  | 633  |
| — Общее количество налоговых преступлений по оконченным уголовным делам | 4001 | 3760 | 3271 | 3397 | 3019 | 3325 | 3168 |



В выборке участвовали СУ СК России со специализированными подразделениями налоговой категории: по Иркутской, Кемеровской, Омской областям, Красноярского края; СУ СК России по Нижегородской, Ленинградской областям, Приморского, Хабаровского краев.

## Приложение 6

## Визуализация диалогового окна программного комплекса

Knowledge graph Главная Граф знаний Rusprofile

Граф знаний:

Уголовное дело

12002250039000001

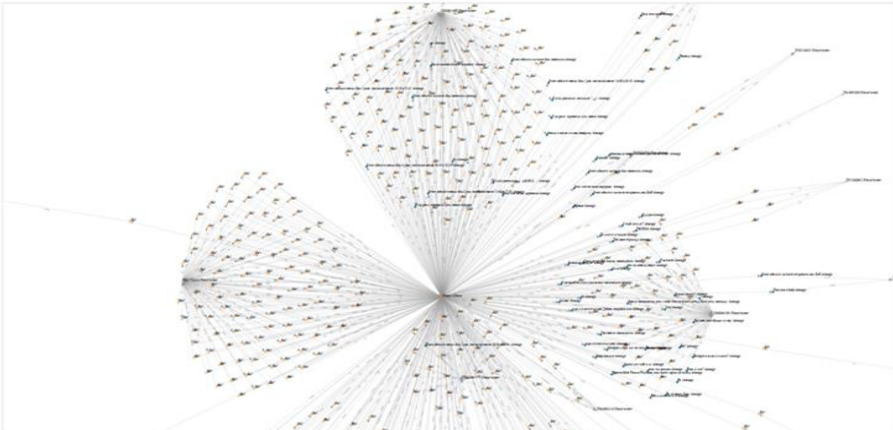
Узлы

Дело  Физическое лицо  Организация  Место  Событие/Сведения  Телефон  Сим-карта  Телефонный номер  Учетная запись  Сообщение  Телефонный звонок

Глубина связей

1 3

Применить



Форма для добавления узла

Выберите тип узла

Форма для добавления связи

Выберите тип связи

Направление связи

От нового узла  От существующего узла

Сохранить Если узел не выбран, то будет создана связь "Участие" с выбранным делом

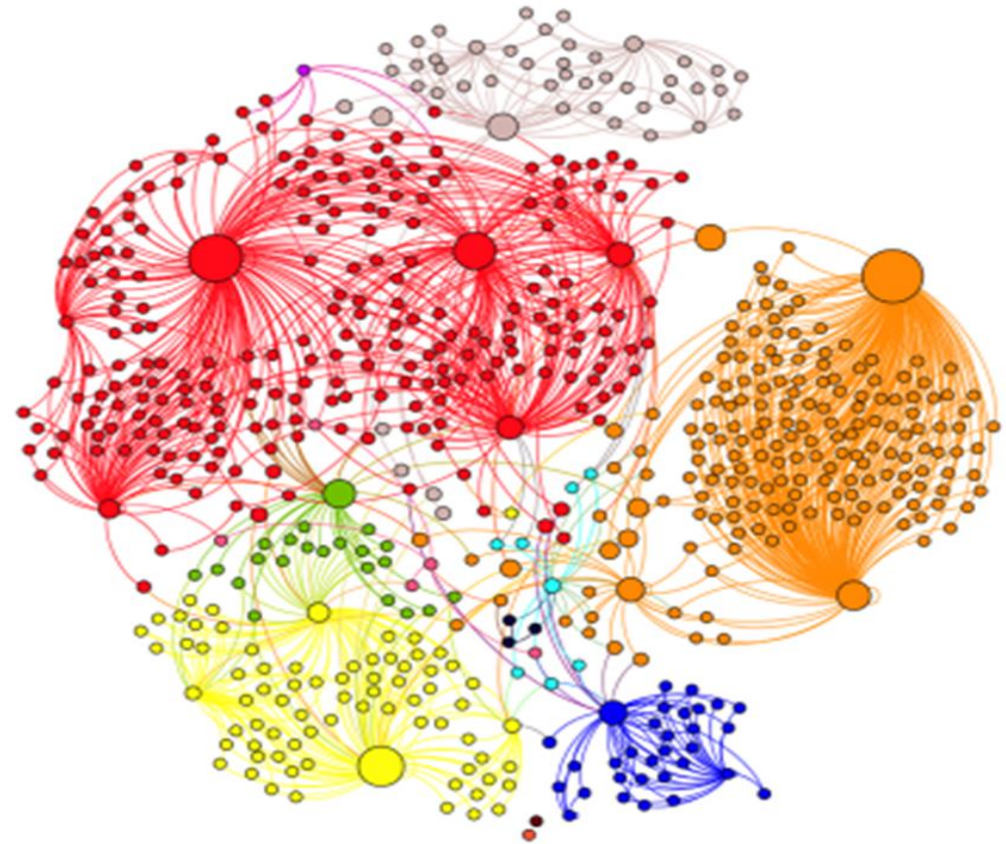
*Источники поступления значимой для следствия информации программного комплекса*



*Визуализация личной сети фигурантов уголовного дела программного комплекса*

Пример сетевого взаимодействия фигурантов двенадцати уголовных дел.  
Использовались сведения о контактах из «записной книжки» 36-ти мобильных телефонов.

Размер узла задан в соответствии с метрикой «Betweenness Centrality».  
Цвет – соответствующий номер уголовного дела.  
Средняя длина кратчайшего пути – 3.856  
Модулярность – 0.709



## Приложение 9

**Аналитическая справка по результатам анкетирования следователей СК РФ, следователей и оперативных сотрудников органов внутренних дел, экспертов, судей с целью формирования эмпирической базы для диссертационного исследования по вопросам, связанным с расследованием налоговых преступлений и рассмотрением преступлений указанной категории в суде первой инстанции (160 респондентов: 112 следователей, 33 оперативных сотрудника, 15 экспертов)**

| № вопроса   | Наименование вопроса / варианты ответа   | Доля от общего количества ответов, % |
|---|--|--------------------------------------|
| <b>Какую должность Вы занимаете?</b>  |  |                                      |
| 1   | Старший следователь  | 36                                   |
|   | Следователь по расследованию особо важных дел                                      | 15                                   |
|   | Оперативный сотрудник  | 33                                   |
|   | Эксперт  | 10                                   |
| <b>Каков Ваш стаж работы в занимаемой должности?</b>                          |  |                                      |
| 2   | От 1 до 5 лет  | 40                                   |
|   | От 5 до 10 лет   | 39                                   |
|   | Свыше 10 лет   | 21                                   |
| <b>Испытывали ли Вы затруднения при расследовании налоговых преступлений?</b> |  |                                      |
| 3   | Да   | 78                                   |
|   | Нет  | 3                                    |
|   | в некоторых случаях  | 19                                   |
| <b>В чем заключались испытываемые затруднения при расследовании?</b>          |  |                                      |
| 4   | В ненадлежащем взаимодействии сотрудников следственных и оперативных подразделений | 56                                   |
|   | В ненадлежащем взаимодействии органов  | 3                                    |



|  |   |    |
|--|---|----|
|  | предварительного расследования с налоговыми органами                                |    |
|  | В установлении документальных доказательств в связи с давностью преступного события | 12 |
|  | В получении свидетельских показаний   | 15 |
|  | В доказывании объективных признаков налогового преступления                         | 14 |
| <b>Испытывали ли Вы затруднения при проведении экспертных исследований в рамках расследованных налоговых преступлений (к эксперта)?</b>                                  |   |    |
| 5  | Да  | 66 |
|  | Нет   | 12 |
|  | В некоторых случаях   | 22 |
| <b>Испытывали ли Вы затруднения при проведении оперативно-розыскных мероприятий по уголовным делам о налоговых преступлениях?</b>  |   |    |
| 6  | Да  | 26 |
|  | Нет   | 28 |
|  | В некоторых случаях   | 46 |
| <b>Оцените уровень взаимодействия оперативных и следственных подразделений при проведении расследования налоговых преступлений (к следователям следственных органов)</b> |   |    |
| 7  | Высокий уровень взаимодействия  | 13 |
|  | Удовлетворительный уровень взаимодействия   | 33 |
|  | Неудовлетворительное взаимодействие   | 54 |
| <b>Наиболее эффективными формами такого взаимодействия являются:</b>   |   |    |
| 8  | Выполнение поручений в проведении ОРМ   | 88 |
|  | Работа в следственно-оперативной группе   | 12 |
| <b>Оцените уровень взаимодействия следователя с налоговыми органами при расследовании налоговых преступлений</b>   |   |    |
| 9  | Удовлетворительный уровень взаимодействия   | 95 |
|  | Неудовлетворительное взаимодействие   | 5  |

| <b>Оцените эффективность применения положений межведомственных соглашений следственных, оперативных и налоговых органов при расследовании налоговых преступлений</b> |                               |    |
|--|-------------------------------|----|
| 10   | Высокий уровень эффективности | 22 |
|  | Низкий уровень эффективности  | 78 |

| <b>Какие следственные действия носят неотложный характер при расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях?</b> |        |    |
|---|--------|----|
| 11  | Обыск  | 95 |
|   | Выемка | 4  |
|   | Допрос | 1  |

| <b>Сталкивались ли Вы при расследовании налоговых преступлений со случаями отсутствия сведений о месте нахождения документов учета налогоплательщиков?</b> |     |    |
|--|-----|----|
| 12   | Да  | 60 |
|  | Нет | 40 |

| <b>Укажите места обнаружения документов, содержащих криминалистически значимую для расследования налоговых преступлений информацию</b> |   |     |
|--|---|-----|
| 13   | Место фактического осуществления деятельности организации | 100 |
|  | Место жительства руководителя налогоплательщика           | 100 |
|  | Место жительства бухгалтера налогоплательщика             | 100 |
|  | Место жительства бенефициара налогоплательщика            | 100 |
|  | Налоговый орган   | 100 |

| <b>Возникали ли в Вашей практике расследования налоговых преступлений сложности в привлечении к участию специалиста экономического направления?</b> |     |    |
|---|-----|----|
| 14  | Да  | 88 |
|   | Нет | 12 |

| <b>Обозначьте причину возникшей сложности в привлечении к участию в расследовании налоговых преступлений специалиста</b> |   |     |
|--|---|-----|
| 15   | Отсутствие законодательно закрепленных критериев оценки компетенции специалиста   | 81  |
|  | Отсутствие достаточного опыта специалистов по налоговому направлению  | 19  |
|  | Наличие прямого запрета во внутриведомственных актах на допуск к участию специалиста из негосударственного экспертного учреждения | 100 |
|  | Сложность в поиске такого специалиста   | 25  |
|  | Отсутствие времени на его поиски  | 3   |

| <b>Назовите способы преодоления сложностей, связанных с установлением достаточности компетенций специалиста, в Вашей практике расследования налоговых преступлений</b> |   |    |
|--|---|----|
| 16   | Мнение о достаточности квалификации специалиста формируется на основании данных о его профессиональном образовании по налоговой специальности без дополнительной проверки | 81 |
|  | Мнение о достаточности квалификации специалиста формируется на основании данных об опыте его работы по налоговому направлению без дополнительной проверки                 | 12 |
|  | Формирование мнения о достаточности квалификации специалиста связано с результатами дополнительной проверки в отношении лица, проводимом органом, осуществляющим ОРД      | 7  |

| <b>Требуется ли применению специальных знаний при расследовании налоговых преступлений?</b> |                            |     |
|---|----------------------------|-----|
| 17  | Да, в обязательном порядке | 100 |
|   | Иногда, при необходимости  | 0   |

**Специалистов из каких областей специальных знаний Вы привлекали для участия в расследовании уголовного дела о налоговом**

| <b>преступлении?</b>  |  |     |
|---|--|-----|
| 18  | Специалистов в области компьютерных технологий               | 98  |
|   | Специалистов в области лесопользования                       | 56  |
|   | Специалистов в области товароведения                         | 23  |
|   | Специалистов в области строительства                         | 77  |
|   | Специалистов в области почерковедения                        | 100 |
|   | Специалистов в области сметного дела                         | 70  |
|   | Специалистов в области бухгалтерского учета                  | 27  |
|   | Специалистов в области оценочной деятельности                | 100 |
| <b>Какие из признаков, свидетельствующих о событии налогового преступления, имеют приоритетное значение при оценке материалов для постановки выводов об основаниях для возбуждения уголовного дела?</b> |  |     |
| 19  | Прямые признаки  | 3   |
|   | Косвенные признаки   | 2   |
|   | Требуется безусловное сочетание прямых и косвенных признаков | 95  |

| <b>Сформулируйте явные признаки налоговых преступлений, имевшие место в Вашей практике расследования налоговых преступлений</b> |   |    |
|---|---|----|
| 20  | Полное несоответствие реальной хозяйственной операции ее документальному отражению    | 95 |
|   | Отсутствие сведений о хозяйственной операции в бухгалтерском учете                    | 33 |
|   | Расхождение записей об операции в документах учета и в регистрах бухгалтерских счетов | 88 |
|   | Материальный и интеллектуальный подлоги в первичных документах                        | 77 |
|   | Отсутствие ресурсов для выполнения сделки у контрагентов                              | 63 |
|   | Явное отсутствие экономической целесообразности совершения сделки                     | 99 |
|   | Несоответствие формы сделки ее содержанию   | 71 |

|  |  |   |
|--|--|---|
|  | Отражение в учете сделок, несвойственных направлениям деятельности | 4 |
|  | Наличие двойной бухгалтерии  | 8 |

**Сформулируйте косвенные признаки налоговых преступлений, имевшие место в Вашей практике расследования налоговых преступлений**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 21 | Участие в сделке контрагентов иностранной юрисдикции, расположенных в офшорных зонах | 13 |
|    | Несоблюдение общих правил ведения учета и отчетности                                 | 14 |
|    | Несоблюдение правил оприходования и списания материальных ценностей                  | 10 |
|    | Отсутствие документов учета  | 52 |
|    | Нарушение порядка документооборота   | 2  |
|    | Излишнее дробление хозяйственных операций  | 17 |
|    | Привлечение излишнего количества исполнителей для совершения сделок                  | 10 |

**Какие следственные ситуации при расследовании налоговых преступлений складываются на последующем этапе?**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 22 | Обвиняемый признает свою вину и дает правдивые показания   | 31 |
|    | Обвиняемый признает свою вину, но отказывается сообщить информацию о своих соучастниках, способах, источниках финансирования | 26 |
|    | Обвиняемый признает свою вину полностью или частично, дает при допросе противоречащие показания                              | 24 |
|    | Обвиняемый известен, но он скрывается от следствия   | 1  |
|    | Обвиняемый не признает себя виновным и отказывается от дачи показаний  | 18 |

**Имели ли Вы в практике расследования налоговых преступлений сложности, связанные с выбором вида экспертного исследования?**

|    |    |    |
|----|----|----|
| 23 | Да | 64 |
|----|----|----|

|  |     |    |
|--|-----|----|
|  | Нет | 36 |
|--|-----|----|

**При наличии сложностей в выборе вида экспертного исследования при расследовании налоговых преступлений назовите причину их возникновения**

|    |  |     |
|----|--|-----|
| 24 | Отсутствие законодательно закрепленных признаков, характерных для отдельных видов экспертных исследований экономического характера | 100 |
|----|--|-----|

**Считаете ли Вы приемлемым при расследовании налоговых преступлений постановку экспертами вероятностных выводов?**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 25 | Нет  | 95 |
|    | Да, с уточнением вывода эксперта в формате «...не менее» | 5  |

**Сталкивались ли Вы с проблемами расследования налогового преступления, которые обусловлены:**

|    |   |    |
|----|---|----|
| 26 | несовершенством налогового законодательства   | 17 |
|    | недостаточностью практического опыта  | 44 |
|    | недостаточностью теоретической подготовки следователя                                   | 2  |
|    | отсутствием частной методики расследования  | 25 |
|    | отсутствием служебных рекомендаций (инструкций) по расследованию налоговых преступлений | 12 |

**Полагаете ли Вы возможным повышение ценности выводов экспертных исследований для расследования налоговых преступлений при проведении комплексных экономических и компьютерно-технических экспертиз?**

|    |        |    |
|----|--------|----|
| 27 | Да     | 95 |
|    | Нет    | 2  |
|    | Иногда | 3  |

**Имели ли место в Вашей практике расследования налоговых преступлений случаи назначения комплексных экономических и компьютерно-технических экспертиз?**

|    |    |    |
|----|----|----|
| 28 | Да | 55 |
|----|----|----|

|   |        |    |
|---|--------|----|
|   | Нет    | 45 |
| <b>Как часто при судебном рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях требуется проведение повторных (дополнительных) экономических экспертных исследований?</b> |        |    |
| 29  | Часто  | 15 |
|   | Иногда | 85 |

|  |     |    |
|--|-----|----|
| <b>Оказывалось ли противодействие (воспрепятствование) при расследовании налоговых преступлений?</b> |     |    |
| 30   | Да  | 93 |
|  | Нет | 7  |

|   |   |    |
|---|---|----|
| <b>Воспрепятствование расследованию налоговых преступлений совершалось путем:</b> |   |    |
| 31  | сокрытия документальных доказательств                                       | 54 |
|   | оказания воздействия на свидетелей  | 33 |
|   | сокрытия имущества для принятия обеспечительных мер к возмещению ущерба     | 9  |
|   | сокрытия обвиняемого, подозреваемого от предварительного следствия или суда | 4  |
|   | сочетания указанных способов  | 94 |

|  |  |    |
|--|--|----|
| <b>Приходилось ли Вам пользоваться методическими рекомендациями по расследованию налоговых преступлений в процессе в своей практической следственной деятельности?</b> |  |    |
| 32   | Да   | 17 |
|  | Нет  | 61 |
|  | Использовал методические рекомендации по экономическим преступлениям | 22 |

|   |     |    |
|---|-----|----|
| <b>Считаете ли вы необходимым установление факта получения необоснованной налоговой выгоды при расследовании налогового преступления?</b> |     |    |
| 33  | Да  | 98 |
|   | Нет | 2  |

| <b>Какие следственные ситуации при расследовании налоговых преступлений имеют место на первоначальном этапе?</b> |  |    |
|--|--|----|
| 34   | Представленные материалы налогового органа дают очевидную картину события налогового преступления  | 44 |
|  | Представленные материалы налогового органа не дают очевидной картины события налогового преступления   | 56 |
|  | Представленные материалы налогового органа содержат сведения о квалификации действий налогоплательщика как умышленного правонарушения (п. 3 ч. 122 НК РФ), однако не содержат сведений о лицах, потенциально причастных к совершению налогового преступления | 72 |
|  | Представленные материалы налогового органа содержат сведения о квалификации действий налогоплательщика как неумышленного правонарушения (п. 1 ч. 122 НК РФ)  | 28 |
|  | Требуется организация проведения ОРМ в целях установления события налогового преступления  | 56 |
|  | Не требуется организации проведения ОРМ в целях установления события налогового преступления   | 44 |
|  | Имеет место недостаточность документов, содержащих криминалистически значимую информацию, для постановки вывода о схеме налогового преступления  | 62 |
|  | Представленные документы содержат криминалистически значимую информацию, достаточную для постановки вывода о схеме налогового преступления   | 38 |

| <b>Какие следственные ситуации при расследовании налоговых преступлений складываются на последующем этапе?</b> |  |    |
|--|--|----|
| 35   | Обвиняемый признает свою вину и дает правдивые показания, в том числе раскрывает соучастников и пособников совершенного преступления | 7  |
|  | Обвиняемый не признает вину, не раскрывает схему преступления, не сообщает о соучастниках и пособниках                               | 93 |



|  |   |    |
|--|---|----|
|  | совершенного преступления                       |    |
|  | Обвиняемый известен, но скрывается от следствия | 14 |

| <b>Что Вы полагаете приоритетным к установлению на первоначальном этапе расследования?</b> |   |    |
|--|---|----|
| 36   | Установление события налогового преступления                      | 98 |
|  | Установление лиц, причастных к совершению налогового преступления | 1  |

| <b>Представляет ли сложность установление схемы налогового преступления на первоначальном этапе расследования?</b> |           |    |
|--|-----------|----|
| 37   | Да, часто | 92 |
|  | Нет       | 4  |
|  | Иногда    | 4  |

| <b>Составляете ли Вы оперативные версии при расследовании налогового преступления?</b> |     |    |
|--|-----|----|
| 38   | Да  | 40 |
|  | Нет | 60 |

Источник: собственные исследования.

**Аналитическая справка  
по результатам изучения 255 уголовных дел и 441 материала доследственной проверки  
по преступлениям, предусмотренным по ст. 198 и 199 УК РФ**

| №  | Наименование вопроса / варианты ответа                           | Результат в процентном соотношении, % |
|--|--|---------------------------------------|
| <b>Орган, осуществляющий расследование</b>   |  |                                       |
| 1  | Следственный отдел территориального управления СК России         | 44                                    |
|  | Отдел по расследованию ОВД территориального управления СК России | 56                                    |
| <b>Сроки расследования уголовных дел</b>   |  |                                       |
| 2  | До 2 месяцев   | 7                                     |
|  | До 6 месяцев   | 18                                    |
|  | до 12 месяцев  | 65                                    |
|  | Свыше 12 месяцев   | 10                                    |
| <b>Проведение предварительной (доследственной) проверки</b>  |  |                                       |
| 3  | Проводилась  | 100                                   |
|  | не проводилась   | 0                                     |
| <b>Сроки проведения доследственной проверки</b>  |  |                                       |
| 4  | В течение 3 суток  | 2                                     |
|  | В течение 10 суток   | 20                                    |
|  | Более 10 суток   | 78                                    |
| <b>Наличие в качестве повода для возбуждения уголовного дела материалов завершённых налоговых проверок</b> |  |                                       |

|   |     |    |
|---|-----|----|
| 5 | Да  | 85 |
|   | Нет | 15 |

**Наличие в представленных материалах налоговых органов решений судов по спорам налогоплательщика с налоговым органом**

|   |     |    |
|---|-----|----|
| 6 | Да  | 52 |
|   | Нет | 48 |

**Хранение документов учета налогоплательщиком в электронном виде**

|   |  |    |
|---|--|----|
| 7 | В виртуальных хранилищах удаленного доступа        | 25 |
|   | В базах данных на жестких дисках локальной системы | 75 |

**Участие при проведении обыска специалиста в области компьютерных технологий**

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| 8 | Да  | 100 |
|   | Нет | 0   |

**Назначались ли при проведении доследственной проверки документационные исследования?**

|   |     |    |
|---|-----|----|
| 9 | Да  | 99 |
|   | Нет | 1  |

**Причины назначения в ходе доследственной проверки документационного исследования**

|    |   |    |
|----|---|----|
| 10 | Установление дополнительной информации об элементах, влияющих на формирование налогооблагаемой базы, не исследованных налоговым органом | 94 |
|    | Наличие ошибок в расчетах налоговых органов   | 6  |

**Места обнаружения криминалистически значимой информации**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 11 | Помещение бухгалтерской службы налогоплательщика         | 70 |
|    | Рабочее место руководителя налогоплательщика             | 10 |
|    | Рабочее место финансового руководителя налогоплательщика | 20 |

|  |   |    |
|--|---|----|
|  | Информационные базы почтовых ящиков налогоплательщика, личной электронной почты руководителей, бухгалтера организации | 94 |
|--|---|----|

**Наличие в материалах уголовных дел и доследственных проверок документальных исследований, выводы которых не соответствуют выводам эксперта финансово-экономической экспертизы по тем же вопросам**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 12 | Да  | 62 |
|    | Нет | 38 |

**Факт несоответствия выводов экспертного исследования о размере ущерба, причиненного налоговым преступлением, размеру неуплаченных налогов, доначисленных налоговым органом**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 13 | Да  | 76 |
|    | Нет | 24 |

**Показания специалиста использованы в качестве доказательств обвинения**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 14 | Да  | 81 |
|    | Нет | 19 |

**Допуск лица, обладающего специальными знаниями, в уголовный процесс**

|    |                        |    |
|----|------------------------|----|
| 15 | в качестве свидетеля   | 23 |
|    | в качестве специалиста | 77 |

**Какая информация, имеющая значение, была установлена в результате проведенной предварительной проверки?**

|    |   |     |
|----|---|-----|
| 16 | О лицах, причастных к совершению преступления             | 29  |
|    | О способе совершения преступления                         | 54  |
|    | О размере ущерба  | 100 |
|    | О местах нахождения криминалистически значимой информации | 17  |

**Материалы налоговых органов, содержащие выводы о квалификации налогового правонарушения как**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 17 | неумышленного правонарушения (п.1 ст. 122 НК РФ) | 13 |
|    | умышленного (п. 3 ст. 122 НК РФ)                 | 87 |

**Наличие в материалах налоговых органов, направленных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, достаточной аргументации об умысле налогоплательщика на совершение налогового правонарушения**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 18 | Да  | 10 |
|    | Нет | 90 |

**Установление фактов причастности к совершению преступления бенефициаров**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 19 | Да  | 33 |
|    | Нет | 67 |

**Принято решений о прекращении уголовного дела (преследования)**

|    |  |    |
|----|--|----|
| 20 | по реабилитирующим основаниям (пп. 1, 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ)                | 15 |
|    | по нереабилитирующим (пп. 3, 4 ч.1 ст. 24 УПК РФ)                          | 43 |
|    | за полным возмещением ущерба, причиненного преступлением (ст. 28.1 УПК РФ) | 42 |

**Поступало сообщений о налоговом преступлении по истечении срока давности уголовного преследования**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 21 | Да  | 48 |
|    | Нет | 52 |

**В ходе следствия опровергнуты выводы налогового органа по результатам налоговой проверки о квалификации действий налогоплательщика**

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 22 | Да  | 40 |
|    | Нет | 60 |

**По уголовным делам и доследственным проверкам обеспечено участие специалистов в области**

|    |                         |    |
|----|-------------------------|----|
| 23 | компьютерных технологий | 98 |
|----|-------------------------|----|

|  |                        |     |
|--|------------------------|-----|
|  | лесопользования        | 56  |
|  | товароведения          | 23  |
|  | строительства          | 77  |
|  | почерковедения         | 100 |
|  | сметного дела          | 70  |
|  | бухгалтерского учета   | 96  |
|  | оценочной деятельности | 100 |
|  | налоговедения          | 100 |

|   |  |  |
|---|--|--|
| <b>Использование специальных знаний</b> |  |  |
|---|--|--|

|    |     |     |
|----|-----|-----|
| 24 | Да  | 100 |
|    | Нет | 0   |

|   |  |  |
|---|--|--|
| <b>Формы использования специальных знаний</b> |  |  |
|---|--|--|

|    |   |     |
|----|---|-----|
| 25 | Консультации специалистов                                 | 70  |
|    | Участие специалистов при проведении следственных действий | 22  |
|    | Производство экспертных исследований                      | 100 |

|   |  |  |
|---|--|--|
| <b>Защитой заявлено ходатайств о приобщении к материалам дела заключений специалистов</b> |  |  |
|---|--|--|

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 26 | Да  | 51 |
|    | Нет | 49 |

|  |  |  |
|--|--|--|
| <b>В уголовных делах позиция защиты сводится к</b> |  |  |
|--|--|--|

|    |  |    |
|----|--|----|
| 27 | доказыванию отсутствия события преступления              | 87 |
|    | доказыванию отсутствия умысла на совершение преступления | 7  |
|    | непричастности лица к совершению преступления            | 6  |

|                                       |  |  |
|---------------------------------------|--|--|
| <b>Имеются аудиторские заключения</b> |  |  |
|---------------------------------------|--|--|

|    |     |    |
|----|-----|----|
| 28 | Да  | 12 |
|    | Нет | 88 |

| <b>Решение о способе преступления сделано на основании</b> |  |    |
|--|--|----|
| 29   | совокупности косвенных признаков         | 2  |
|  | явных признаков                          | 34 |
|  | совокупности явных и косвенных признаков | 64 |

| <b>Проведены судебные налоговые экспертизы</b> |     |     |
|--|-----|-----|
| 30   | Да  | 100 |
|  | Нет | 0   |

| <b>Сроки проведения экономических экспертных исследований</b> |           |    |
|---|-----------|----|
| 31  | До 2 мес. | 9  |
|   | До 5 мес. | 64 |
|   | До 8 мес. | 27 |

| <b>Решение о способе преступления сделано на основании</b> |  |    |
|--|--|----|
| 32   | совокупности косвенных признаков         | 2  |
|  | явных признаков                          | 34 |
|  | совокупности явных и косвенных признаков | 64 |

| <b>Экспертизы назначены</b> |                                       |    |
|-----------------------------|---------------------------------------|----|
| 33                          | в течение первого месяца следствия    | 78 |
|                             | по истечении первого месяца следствия | 22 |

| <b>Причины назначения экспертиза на сроках позднее 1 месяца следствия</b> |  |    |
|---|--|----|
| 34  | Отсутствие достаточного количества объектов исследования | 22 |
|   | Отсутствие осмотра объектов исследования                 | 78 |

| <b>Причины невозможности постановки экспертом выводов</b> |   |    |
|---|---|----|
| 35  | Постановка вопросов, не относящихся к компетенции эксперта  | 10 |
|   | Недостаточность объектов, представленных на исследование  | 65 |
|   | Непредставление эксперту достаточных сведений об отдельных событиях хозяйственной жизни налогоплательщика | 25 |

| <b>Вопросы, в даче ответов на которые эксперты отказали:</b> |  |    |
|--|--|----|
| 36   | о сумме численного и уплаченного налога  | 90 |
|  | о сумме сокрытых денежных средств от мер принудительного взыскания налогового органа | 67 |

| <b>Постановка экспертом вывода по налоговым экспертизам с указанием на</b> |                                     |    |
|--|-------------------------------------|----|
| 37   | точную сумму не исчисленного налога | 83 |
|  | в размере не менее ...              | 17 |

| <b>Типичные ошибки при назначении судебных экспертиз, препятствующие постановке судами приговоров по делам о налоговых преступлениях</b> |  |    |
|--|--|----|
| 38   | Постановка вопросов, не отнесенных к компетенции эксперта  | 74 |
|  | Назначение экспертного исследования в отсутствие достаточности объектов исследования                 | 42 |
|  | Назначение экспертного исследования в отсутствие документов, дополнительно представленных защитой    | 14 |
|  | Формулирование следствием эксперту условий учета (неучета) сведений об отдельных событиях финансово- | 4  |



|  |  |  |
|--|--|--|
|  | хозяйственной деятельности налогоплательщика в отсутствие в материалах дела тому доказательств |  |
|--|--|--|

| <b>Виды налогов, при расчете размера неуплаты которых экспертами не постановлены категоричные выводы</b> |                                |    |
|--|--------------------------------|----|
| 39   | Налог на добавленную стоимость | 10 |
|  | Налог на прибыль               | 90 |

| <b>Виды экспертиз</b> |                            |     |
|-----------------------|----------------------------|-----|
| 40                    | Компьютерно-технические    | 88  |
|                       | Налоговые                  | 100 |
|                       | Бухгалтерские              | 95  |
|                       | Оценочные                  | 15  |
|                       | Строительно-технические    | 10  |
|                       | Товароведческие            | 3   |
|                       | Технико-криминалистические | 27  |
|                       | Почерковедческие           | 100 |
| Фоноскопические       | 2                          |     |

| <b>Возраст преступника</b> |                 |    |
|----------------------------|-----------------|----|
| 41                         | До 20 лет       | 13 |
|                            | От 20 до 40 лет | 42 |
|                            | Свыше 40 лет    | 45 |

| <b>Наличие у субъекта преступления гражданства РФ</b> |                                 |    |
|---|---------------------------------|----|
| 42  | Имеется                         | 98 |
|   | Апатрид                         | 0  |
|   | Бипатрид                        | 0  |
|   | Гражданство другого государства | 2  |

| <b>Преступления, совершенные</b> |   |    |
|----------------------------------|---|----|
| 43                               | группой лиц по предварительному сговору | 23 |
|                                  | с привлечением пособников               | 11 |
|                                  | организованной группой                  | 4  |
|                                  | единолично                              | 62 |

| <b>Наличие у субъекта преступления опыта работы в руководящей должности</b> |              |    |
|---|--------------|----|
| 44  | Менее 1 года | 3  |
|   | Более 2 года | 20 |
|   | Более 5 лет  | 77 |

| <b>Схемы совершения налогового преступления</b> |   |    |
|---|---|----|
| 45  | С привлечением фирм-однодневок          | 52 |
|   | С привлечением аффилированных субъектов | 28 |
|   | Дробление бизнеса                       | 20 |

| <b>Обнаружение следов подлога при совершении налогового преступления</b> |                   |    |
|--|-------------------|----|
| 46   | материального     | 44 |
|  | интеллектуального | 56 |

| <b>Использование материалов Росфинмониторинга при расследовании налоговых преступлений</b> |     |    |
|--|-----|----|
| 47   | Да  | 72 |
|  | Нет | 28 |

| <b>Причина поступления материалов Росфинмониторинга</b> |   |    |
|---|---|----|
| 48  | Инициативное обращение органов Росфинмониторинга с результатами финансового расследования | 6  |
|   | По запросу следственного органа   | 94 |

| <b>Способы использования материалов Росфинмониторинга</b> |  |  |
|---|--|--|
|---|--|--|

|    |  |    |
|----|--|----|
| 49 | Направление в орган, осуществляющий ОРД, с последующей легализацией материалов ОРД по информации Росфинмониторинга           | 72 |
|    | Подтверждение информации, изложенной в материалах Росфинмониторинга, путем проведения следственных и процессуальных действий | 28 |

**Первоначальный этап расследования**

|    |   |    |
|----|---|----|
| 50 | Проведены оперативно-розыскные мероприятия      | 23 |
|    | Оперативно-розыскные мероприятия не проводились | 77 |

**Виды оперативно-розыскных мероприятий, наиболее часто проводимых в ходе расследования налоговых преступлений**

|                                   |   |     |
|-----------------------------------|---|-----|
| 51                                | Опрос   | 100 |
|                                   | Наведение справок   | 100 |
|                                   | Сбор образцов для сравнительного исследования   | 2   |
|                                   | Исследование предметов и документов   | 99  |
|                                   | Наблюдение  | 83  |
|                                   | Отождествление личности   | 3   |
|                                   | Обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств | 83  |
|                                   | Контроль почтовых отправлений, телеграфных и иных сообщений                           | 15  |
|                                   | Прослушивание телефонных переговоров  | 29  |
|                                   | Снятие информации с технических каналов связи   | 4   |
|                                   | Оперативное внедрение   | 0   |
|                                   | Контролируемая поставка   | 0   |
|                                   | Оперативный эксперимент   | 0   |
| Получение компьютерной информации | 40  |     |

**Следственные действия, проводимые при расследовании налогового преступления**

|    |        |     |
|----|--------|-----|
| 52 | Допрос | 100 |
|----|--------|-----|

|  |   |     |
|--|---|-----|
|  | Очная ставка  | 12  |
|  | Обыск   | 99  |
|  | Выемка  | 100 |
|  | Осмотр  | 100 |
|  | Освидетельствование   | 0   |
|  | Контроль и запись переговоров   | 17  |
|  | Получение информации о соединениях между абонентами и (или) абонентскими устройствами | 5   |
|  | Опознание   | 2   |
|  | Следственный эксперимент  | 0   |
|  | Проверка показаний на месте   | 0   |
|  | Наложение ареста на почтово-телеграфную корреспонденцию                               | 54  |
|  | Назначение и производство судебной экспертизы   | 100 |

**Приоритеты по следственным действиям на различных этапах расследования**

|    |   |     |
|----|---|-----|
| 53 | Коммуникативные преимущество на первоначальном            | 100 |
|    | Поисковые на первоначальном этапе                         | 85  |
|    | Экспериментальные на первоначальном этапе                 | 55  |
|    | Блокирующие проводятся чаще на первоначальном этапе       | 84  |
|    | Исследовательские проводятся чаще на первоначальном этапе | 100 |

**Проведение следственного осмотра предметов и документов**

|    |                                       |     |
|----|---------------------------------------|-----|
| 54 | На первоначальном этапе расследования | 100 |
|    | На последующем этапе                  | 12  |
|    | Не проводился                         | 0   |

**Результативность осмотра предметов и документов**

|    |         |    |
|----|---------|----|
| 55 | Высокая | 93 |
|    | Низкая  | 5  |

|  |             |   |
|--|-------------|---|
|  | Отсутствует | 2 |
|--|-------------|---|

| <b>Привлечение специалиста в сфере налогообложения при проведении следственных действий</b> |  |    |
|---|--|----|
| 56  | Осмотр места происшествия                      | 13 |
|   | Осмотр предметов и документов                  | 54 |
|   | Обыск и выемка                                 | 15 |
|   | Допрос свидетеля (подозреваемого, обвиняемого) | 44 |

| <b>Объем доказательств в деле</b> |                                    |    |
|-----------------------------------|------------------------------------|----|
| 57                                | Допросы лиц (свидетели, фигуранты) | 16 |
|                                   | Документальные доказательства      | 82 |
|                                   | Иные                               | 1  |

| <b>Соккрытие следов преступления</b> |   |    |
|--------------------------------------|---|----|
| 58                                   | Уничтожение виртуальных следов преступления                                     | 29 |
|                                      | Уничтожения вещественных доказательств  | 44 |
|                                      | Фальсификация документов  | 23 |
|                                      | Дача ложных показаний (оказание давления на потенциальных свидетелей обвинения) | 4  |
|                                      | Не предпринимались попытки уничтожения следов преступления                      | 0  |

| <b>Предмет поручения</b> |   |    |
|--------------------------|---|----|
| 59                       | по установлению лиц, причастных к совершению преступления             | 99 |
|                          | по розыску скрывшегося преступника                                    | 3  |
|                          | по установлению свидетелей, обеспечению их явки в орган расследования | 88 |
|                          | по проведению допросов свидетелей                                     | 2  |
|                          | по определению принадлежности IP-адресов                              | 14 |
|                          | по проведение выемки  | 11 |

|  |  |     |
|--|--|-----|
|  | проведение оперативной установки для организации обыска                  | 100 |
|  | установление адресов электронной почты, изъятие корреспонденции          | 72  |
|  | проведение документальных ревизий  | 64  |
|  | установление места нахождения документов учета                           | 93  |
|  | установление имущества фигурантов в целях применения обеспечительных мер | 22  |
|  | иные   | 2   |

**Результативность исполнения поручений следователя**

|    |   |    |
|----|---|----|
| 60 | Выполнены качественно и в срок (получена необходимая информация)    | 44 |
|    | Выполнены ненадлежащим образом (необходимая информация не получена) | 39 |
|    | Частично не выполнены (отсутствуют объективные причины)             | 17 |

**Наиболее вероятные места нахождения значимых для следствия сведений и документов**

|    |  |     |
|----|--|-----|
| 61 | Место нахождения налогоплательщика                                       | 100 |
|    | Место жительства подозреваемого  | 100 |
|    | Место жительства лиц, осуществляющих бухгалтерский учет                  | 100 |
|    | Кредитные организации  | 100 |
|    | Контрагенты налогоплательщика  | 88  |
|    | Органы Росфинмониторинга   | 45  |
|    | Налоговые органы по месту постановки на налоговый учет налогоплательщика | 100 |
|    | Регистрирующие органы  | 100 |
|    | Операторы связи, включая администраторов почтовых сервисов               | 61  |

|  |  |    |
|--|--|----|
|  | Операторы электронных площадок, обеспечивающих связь налогоплательщика с налоговым органом | 51 |
|  | Органы государственного учета: Бюро технической инвентаризации, ГИБДД, нотариальные органы | 61 |

| <b>Типичные ошибки при производстве выемки по уголовным делам о налоговых преступлениях</b> |   |    |
|---|---|----|
| 62  | Отсутствие участников, обязательных при его проведении                          | 45 |
|   | отсутствие судебных решений на проведение выемки документов, составляющих тайну | 42 |

Источник: собственные исследования.

**Приложение 11****МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАССЛЕДОВАНИЮ  
ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ НА  
ПЕРВОНАЧАЛЬНОМ ЭТАПЕ**

Процессу расследования налоговых преступлений предшествует диагностирование девиантного поведения налогоплательщика, повлекшего неисполнение им конституционной обязанности по уплате налогов. Для этого требуется работа в двух последовательных направлениях – с налоговым правоотношением и с налоговым преступлением:

1. Установить наличие налогового правонарушения.
2. Подтвердить либо опровергнуть выводы налогового органа о квалификации налогового правонарушения (п. 1 ст. 122 НК РФ или п. 3 ст. 122 НК РФ).
3. Установить объективные признаки налогового преступления.
4. Установить субъектов налогового преступления.
5. Установить субъективные признаки налогового преступления.

Для правонарушений в налоговой сфере характерен бланкетный источник – законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, представленное прежде всего в нормах НК РФ.

В НК РФ дано определение понятия «налоговое правонарушение» (ст. 106 НК РФ). Действия налогоплательщика, повлекшие нарушение налогового закона, следует отличать от действий по законной налоговой оптимизации, которая достигается путем:

- уменьшения налоговой базы на законных основаниях;
- получения налогового вычета и налоговой льготы;



- применения более низкой налоговой ставки;
- получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Для постановки выводов о законности действий налогоплательщика необходимо дать оценку всем спорным сделкам налогоплательщика путем установления обстоятельств заключения сделки с точки зрения приоритета существа сделок и иных хозяйственных операций над их формой (установление недействительных сделок). Критерии оценки приведены в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», ст. 54.1 НК РФ.

При анализе следует акцентировать внимание на фактах, свидетельствующих:

- об отсутствии экономической целесообразности сделки;
- нехарактерности сделки для вида деятельности налогоплательщика;
- отсутствии исполнения по сделке;
- отсутствии претензионной работы и реализации механизма понуждения к исполнению условий сделки;
- отсутствии ресурсов у сторон сделки для ее исполнения;
- несоответствии стороны сделки специальным требованиям, в отсутствие которых исполнение обязательств по сделке невозможно;
- ущербности документов, сопровождающих сделку;
- аффилированности сторон.

Понятие налогового преступления в УК РФ отсутствует. УК РФ определяет перечень статей, предусматривающих ответственность за их совершение: 198, 199, 199.1–199.4, 159 (по фактам незаконного возмещения НДС). Практическое значение для расследования имеет судебная практика, а также документы официального толкователя (Постановления Пленума

Верховного Суда РФ, Определения Конституционного Суда РФ), наиболее значимые из них:

- Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления»;

- Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30.11.2017 № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате»;

- Постановление Конституционного Суда РФ от 08.11.2017 № 39-П;

- Определение Конституционного Суда РФ от 8.04.2004 № 168-О;

- Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П;

- Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 30-П;

- Определение Конституционного Суда РФ от 04.02.1999 № 18-О;

- Определение Конституционного Суда РФ от 24.09.2013 № 1505-О;

- Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53;

- Определение Верховного Суда РФ от 09.08.2021 № 215-ПЭК21 по делу № А76-46624/2019;

- Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 31.10.1995 № 8;

- Постановление Пленума Верховного Суда от 21.12.2010 № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам».

Пункт 4 Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 в качестве **способов уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов** называет: действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, либо бездействие, выражающееся в

умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов.

Налоговое преступление окончено: с даты истечения срока уплаты налога (сбора, взноса), которые установлены НК РФ, с ориентацией на самый поздний срок уплаты налога при уклонении от уплаты нескольких налогов (сборов, взносов). Если срок уплаты налога был изменен решением налогового органа до его наступления, то момент окончания преступления в этом случае переносится на этот срок.

Наличие состава имеет место вне зависимости от факта частичной уплаты налога после истечения срока его уплаты. При этом законодатель предусмотрел обязанность следствия отказать в возбуждении уголовного дела, если до момента принятия решения по процессуальной проверке налогоплательщиком уплачены налоги и сборы в полном объеме (ст. 24 УПК РФ).

Налоговое преступление имеет место только при наличии налогового правонарушения, факт установления которого относится к исключительной компетенции налогового органа. Поводом к возбуждению уголовного дела о налоговом преступлении являются только материалы налогового органа о выявленных фактах налоговых правонарушений, содержащие признаки налоговых преступлений, направленные в порядке, предусмотренном НК РФ (ст. 32, 82 НК РФ) для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Налоговое правонарушение подлежит обязательной квалификации налоговым органом: как умышленное правонарушение (п. 3 ст. 122 НК РФ), как совершенное по неосторожности (п. 1 ст. 122 НК РФ).

Субъективная сторона налогового преступления характеризуется только прямым умыслом субъекта (-ов) на его совершение, при этом действия налогоплательщика должны быть квалифицированы налоговым органом по п. 3 ст. 122 НК РФ. В противном случае, при подтверждении достоверности

квалификации действия налогоплательщика, действия (бездействие) субъекта не содержат признаков налогового преступления. В большинстве случаев именно квалификация налогового правонарушения как совершенного по неосторожности является основным моментом в стратегии защиты. Необходимо учитывать наличие возможного у налогоплательщика состояния крайней необходимости, которое исключает уголовную ответственность физического лица.

Субъектом налогового преступления может быть лицо:

- на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет сумм налогов, сборов и страховых взносов;
- уполномоченное в силу закона либо на основании доверенности подписывать представляемые в налоговые органы документы в качестве отчетных за налоговый (расчетный) период;
- фактический руководитель.

Участие иных лиц в совершении налогового преступления могут быть квалифицированы только как пособничество (ч. 4 ст. 34 УК РФ) вне зависимости от наличия доказательств согласованности действий лиц, распределения ролей в преступлении, предварительного сговора на совершение преступления.

Установлению события преступления предшествует тщательное изучение налогового правонарушения, материалов налогового органа, фиксирующих факт его выявления и обстоятельства времени, места, способа и других обстоятельств его совершения.

Отсутствует четкая позиция законодателя о **месте совершения налогового преступления**, их может быть три:

- место расположения налогового органа, в котором состоит на учете налогоплательщик (т. е. место представления налоговых деклараций);

- место осуществления налогооблагаемой деятельности;

- место выполнения наибольшего количества действий по формированию объективной стороны хищения при незаконном возмещении НДС (п. 5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30.11.2017 № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате»).

На территории большинства регионов Российской Федерации судебная практика идет по пути выбора в качестве места совершения налогового преступления места подачи налоговых деклараций в последнем вменяемом налоговом периоде.

**Мотив и цель** – факультативные признаки налогового преступления (за исключением хищения в виде незаконного возмещения НДС), однако их установление представляет практическое значение для доказывания субъективной стороны налогового преступления.

Механизм уклонения от налогов всегда связан с искажением значимой информации либо сокрытием фактов реальных событий финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Это позволяет выделить **типичные схемы** преступных уклонений, связанных с:

- утаиванием материальных и финансовых средств налогоплательщика;

- отражением в первичных документах и бухгалтерском учете не имевших место событий хозяйственной деятельности, влекущих искажение информации:

- о затратах (при их отсутствии; завышении размера путем увеличения стоимости или объема выполнения работ, оказания услуг, поставки товаров);
- о суммах налоговых вычетов;
- о наличии условий налогового льготирования деятельности (создание видимости осуществления льготированной деятельности; дробление бизнеса, повлекшее включение в

схему преступлений аффилированных субъектов, необоснованное применение режима налогообложения (упрощенной системы налогообложения)).

Типовые схемы уклонения от уплаты налогов классифицируются на основании критерия реальности:

1) налогоплательщика: плательщиком налога может быть только субъект, реально осуществляющий предпринимательскую деятельность (ст. 19 НК РФ). Установление нереальности налогоплательщика требует установления выгодоприобретателя от его использования;

2) конкретных сделок с применением фирм-однодневок или аффилированных с налогоплательщиком организаций;

3) деятельности налогоплательщика: организационная трансформация деятельности (дробление бизнеса – разукрупнение бизнеса, выделение отдельных направлений своей деятельности или подразделений в субъекты), что позволяет создать видимость соответствия ее условиям для выбора режима налоговой оптимизации (выбор упрощенной системы налогообложения за счет искажения размера доходной части);

4) соответствия предпринимательской деятельности льготным налоговым условиям: классифицируются по виду деятельности, видимость осуществления которой создает налогоплательщик: с работ (услуг), выполняемых (оказанных) собственными силами при привлечении труда инвалидов (подп. 30 ст. 149 НК РФ); с работ (услуг), выполняемых (оказанных) в сфере жилищно-коммунального хозяйства при обслуживании общего имущества многоквартирных жилых домов, при передаче части услуг на условиях субподряда (подп. 29 ст. 149 НК РФ); с работ (услуг), выполняемых (оказанных) при выполнении научно-исследовательских работ, разработки и внедрения инновационных технологий (ст. 25.12 НК РФ);

5) гражданско-правовых отношений, отраженных в учете налогоплательщика: искажение действительного характера совершаемых налогоплательщиком сделок и подмена их сделками иной природы;

б) условий сделок с ценными бумагами.

### **Алгоритм действий субъекта расследования при поступлении материалов налоговых проверок для решения вопроса о возбуждении уголовного дела**

В соответствии с п. 1.1 ст. 140 УПК РФ поводом к возбуждению уголовных дел о налоговых преступлениях могут служить только материалы налоговых органов о фактах нарушений налогового законодательства, выявленных в процессе осуществления налогового контроля при проведении налоговых проверок и направленных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (ст. 32, 82 НК РФ), за исключением материалов по фактам незаконного возмещения НДС, квалифицируемых по ст. 159 УК РФ.

При проведении проверки по фактам нарушения налогового законодательства во всех случаях необходимо установить ущерба, причиненного государству, и определить его величину (крупный, особо крупный размер) в соответствии с примечанием к ст. 199 УК РФ, которая должен быть установлен достоверно.

### **Этапы работы по материалам в ходе доследственной проверки**

1-й этап «Анализ поступивших материалов на предмет полноты и достаточности»

Перечень документов, предоставляемых налоговым органом в порядке ст. 32 НК РФ, определен Инструкцией о порядке направления налоговыми органами материалов в следственные органы Следственного комитета Российской Федерации при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего

признаки преступления, утвержденной Соглашением о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 № 101-162-12\МВ-27-2\3.

В состав материалов, направляемых налоговыми органами, должны входить:

- копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность (директора, генерального директора, главного бухгалтера);

- копии объяснений физического лиц (индивидуального предпринимателя, руководителя организации налогоплательщика, налогового агента, главного бухгалтера) по фактам нарушений налогового законодательства либо письменные возражения к акту налоговой проверки;

- документы, содержащие сведения о том, в какие сроки физическое лицо должно представить налоговому органу налоговую декларацию;

- копия акта налоговой проверки с приложениями;

- копии решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, возражений налогоплательщика (налогового агента), заключение налогового органа по существу таких возражений;

- соответствующие решения вышестоящего налогового органа, арбитражного суда в случае обжалования налогоплательщиком решения о привлечении к налоговой ответственности;

- копии требований об уплате налогов (сборов), документы, подтверждающие факт вручения (направления) требований налогоплательщику;

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

- документы о примененных налоговым органом мерах принудительного взыскания в соответствии со ст. 46, 47, 76 НК РФ (инкассовые поручения о



списании денежных средств в порядке очередности, предусмотренной ст. 855 ГК РФ, поручения о приостановлении операций по расчетным счетам, постановления об обращении взыскания на имущество);

- справки о периодах, за которые начислены налоги и или (сборы), суммы обязательных платежей в указанном периоде;

- сведения об имеющихся у налогоплательщика банковских счетах с момента возникновения задолженности, выписки о движении денежных средств на расчетном счете;

- выписки сведений Росреестра о правах на недвижимое имущество, копии документов регистрационного дела о переходе прав на имущество налогоплательщика третьим лицам;

- процессуальные документы оформления выемки налоговым органом документов у налогоплательщика (третьих лиц) – постановления о выемке, соответствующие протоколы;

- иные документы, обосновывающие выводы налогового органа.

2-й этап «Анализ представленных материалов в части соблюдения требований налогового законодательства при осуществлении налоговым органом налогового контроля»

1. Убедиться в наличии вступившего в законную силу решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по фактам выявленных в ходе налогового контроля нарушений налогового законодательства (ст. 108 НК РФ) при направлении материалов в порядке ст. 32 НК РФ.

2. Проанализировать представленные материалы на предмет наличия в них и направления налогоплательщику налоговым органом требований об уплате налога, документов, подтверждающих факт направления либо вручения его налогоплательщику (реестры отправки корреспонденции

налогоплательщику, отметка на требовании о вручении его налоговым органом, пр.) (при направлении материалов в порядке ст. 32 НК РФ).

3. Установить факт соблюдения налоговым органом требований ст. 32, 82 НК РФ.

4. Проанализировать акт налоговой проверки (решение налогового органа) на предмет соответствия его требованиям налогового законодательства. Типичные ошибки, допускаемые налоговыми органами при составлении акта налоговой проверки: отсутствие даты проведения налоговой проверки, подписи налоговых инспекторов, проводивших проверку; отсутствие информации о руководителе предприятия – налогоплательщика за проверяемый период, данных о полноте проведенной проверки (сплошным или выборочным способами). Сплошной способ проверки применяется: при проверке документов и записей регистров бухгалтерского учета кассовых и банковских операций, проверке расчетов с поставщиками, дебиторами, кредиторами (если указанный способ проверки определен в постановлении налогового органа о проведении проверки); отсутствие сведений в акте налоговой проверки о перечне исследованных документов, а также документов первичного бухгалтерского учета в случае неправомерного включения определенных затрат в себестоимость продукции, сокрытия выручки; нечеткость формулировок в выводах акта налоговой проверки, неразделение скрытых объектов налогообложения в пределах каждого срока платежа налога; отсутствие указания на нормы законодательства, в соответствии с которыми лицо является плательщиком налога; неаргументированность выводов о квалификации действий налогоплательщика либо неподтверждение таких выводов материалами налоговой проверки.

5. Провести проверку соблюдения процессуальных норм при проведении мероприятий налогового контроля (в ходе выемки документов – постановление

о проведении выемки, наложении ареста на имущество налогоплательщика, протокол выемки, ареста имущества, наличие санкции прокурора на постановлении о наложении ареста на имущество налогоплательщика).

3-й этап «Устранение недостатков налоговой проверки, выяснение, уточнение обстоятельств правонарушения, состава налогового преступления»

Выявленные недостатки в представленных документах налогового контроля подлежат устранению в ходе последственных проверок органами следствия путем:

1) получения объяснений представителя налогового органа относительно решения, принятого по результатам налоговой проверки;

2) истребования (выемки) в налоговом органе, у налогоплательщика документов бухгалтерского учета, отсутствующих в материалах налоговой проверки;

3) получения объяснений руководителя организации, главного бухгалтера по существу налогового правонарушения;

4) анализа решений: вышестоящего налогового органа, суда по заявлению налогоплательщика об обжаловании решений о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам налоговой проверки;

5) организации проведения ОРМ с целью установления мест нахождения и выемки документов, не представленных налогоплательщиком по требованиям налогового органа;

5) выемки первичных документов учета по спорным сделкам у контрагентов налогоплательщика;

6) назначения исследований по материалам, представленным налоговым органом, с постановкой вопросов о сумме налогов, подлежащей к уплате в анализируемом периоде, сумме неуплаченных налогов путем направления

поручений в специализированные подразделения органа, осуществляющего ОРД;

7) установления фактически понесенных расходов, заявленных налогоплательщиком, в случае отсутствия документов первичного бухгалтерского учета, их подтверждающих, и не учтенных налоговым органом при расчете налогооблагаемой базы (НДФЛ, ННП, НДС). В случае установления указанных расходов оперативным путем назначается проведение соответствующего исследования с целью установления величины налога, подлежащего уплате налогоплательщиком;

8) установления лиц, причастных к совершению налогового преступления (в том числе путем организации проведения ОРМ): в случае установления круга указанных лиц в отсутствие достаточных данных об их роли в совершении преступления рассмотреть вопрос о возбуждении уголовного дела по факту совершенного преступления.

9) уведомления о принятом решении по результатам доследственной проверки уведомлять налоговый орган.

**В рамках работы по возбужденному уголовному делу необходимо** сформировать рабочую следственную версию о лицах, причастных к совершению преступления:

- организатором преступления является бенефициар, и к участию в совершении преступления привлечены руководитель, учредитель, иные лица;

- организатором преступления является бенефициар, и к участию преступления привлечены иные лица из числа работников организации, а генеральный директор налогоплательщика является номинальным лицом;

- организатором преступления является руководитель налогоплательщика (без привлечения или с привлечением иных лиц (бухгалтера,

иных должностных лиц налогоплательщика, иных третьих лиц в качестве пособников);

- преступление совершено иными должностными лицами организации, которых можно отнести к категории фактического руководителя.

При установлении круга лиц, причастных к совершению налогового преступления, необходимо пользоваться положениями п. 6, 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления»

**- по преступлениям, предусмотренным ст. 198 УК РФ:**

- лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов, сборов, страховых взносов, по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;

- индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также адвокат, учредивший адвокатский кабинет, нотариус или иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой;

- иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со ст. 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов, страховых взносов) вправе участвовать в таких отношениях

через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ;

**- по преступлениям, предусмотренным ст. 199 УК РФ:**

- лицо, уполномоченное в силу закона либо на основании доверенности подписывать документы, представляемые в налоговые органы организацией, являющейся плательщиком налогов, сборов, страховых взносов, в качестве отчетных за налоговый (расчетный) период: руководитель организации – плательщика налогов, сборов, страховых взносов либо уполномоченный представитель такой организации (ст. 29 НК РФ). - лицо, фактически выполнявшее обязанности руководителя организации – плательщика налогов, сборов, страховых взносов.

Маркерами указанных вариантов являются сведения об особенностях организации деятельности налогоплательщика:

- налогоплательщик – крупный субъект предпринимательской деятельности;
- характеристики лица (руководителя), свидетельствующие об отсутствии у него объективной возможности выполнения функций руководителя организации;
- налогоплательщик не является выгодоприобретателем от деятельности;
- имеет место вывод денежных средств (имущества), в том числе путем займовых операций.

Алгоритм действий следствия в процессе расследования представляется в виде следующих тактических операций:

– совокупность действий по закреплению информации, установленной в рамках мероприятий налогового контроля: допросов лиц, принимавших участие в проведении мероприятий налогового контроля; выемки документов налоговых проверок;

– аналитический блок по изучению и приобщению к материалам уголовного дела нормативных актов (выписок из них), регулирующих налоговые отношения, связанные с предметом доказывания; допросы сотрудников налогового органа в качестве специалистов в целях разъяснения отдельных специфических положений налогового законодательства с учетом особенностей их применения;

– совокупность действий по работе с налогоплательщиком: допросов руководителей, бухгалтеров, лиц из числа административного состава работников налогоплательщика; выемки документов учета налогоплательщика, баз данных его учета, изъятия документов (предметов) в ходе обыска;

– совокупность действий по отработке версии защиты (вариативность следственных и процессуальных действий в зависимости от стратегии, реализуемой защитой): допросов лиц, заявленных в качестве свидетелей защиты; проведения осмотра дополнительно представленных документов, документальных исследований (ревизий) с их предоставлением специалисту;

– назначение и проведение экспертных исследований (почерковедческих, экономических, компьютерно-технических, технических экспертиз);

– совокупность процессуальных действий по установлению имущества подозреваемого (обвиняемого), достаточного для принятия обеспечительных мер к возмещению ущерба, причиненного преступлением.

Проведению расследования предшествует уяснение схемы преступления и его механизма. Основные элементы преступной схемы (налогоплательщик, вид неуплаченного налога, его предварительный размер, способ совершения налогового преступления) установлены до момента возбуждения уголовного дела, поскольку указанные обстоятельства образуют совокупность достаточных данных, свидетельствующих о совершении преступления, т. е. основания для возбуждения уголовного дела.

При планировании расследования необходимо опираться на обстоятельства, подлежащие доказыванию, степень осведомленности о них следствия на данном этапе расследования. Первично указанные обстоятельства необходимо установить по результатам работы с налоговым органом. В связи с чем первичными следственными и процессуальными действиями следует считать: допрос налогового инспектора, выемку документов налоговой проверки, их осмотр и анализ. Первоочередность указанных действий подтверждается необходимостью установления документов, имеющих в распоряжении налогового органа, по деятельности налогоплательщика, их достаточности для установления размера ущерба и документального подтверждения схемы преступления.

Недостаточность документов для установления достоверного размера неуплаченного налога требует проведения следующих следственных и процессуальных действий:

- обыск в местах возможного нахождения документов по деятельности налогоплательщика и его спорных контрагентов (при их участии в схеме преступления);
- осмотры изъятых предметов и документов;
- выемка сведений из средств связи потенциальных фигурантов преступления;
- допрос специалистов-ревизоров;
- назначение экспертных исследований по имеющимся в распоряжении следствия документам.

### **Проведение обыска, выемки**

Производство выемки осуществляется с соблюдением требований ст. 183, 164.1, 165 УПК РФ. Ей предшествует процесс подготовки – установление перечня потенциально значимых для следствия предметов и документов,



обнаружение которых представляется логичным в ходе выемки (к указанной подготовительной работе целесообразно привлекать специалистов: ревизоров-экономистов, представителей налогового органа, экспертов):

- в помещении налогового органа по месту проведения налоговой проверки (материалы предпроверочного анализа, мероприятий налогового контроля: акт и решение налогового органа, требования налогоплательщику, документы переписки с ним, налоговые декларации, документы первичного учета, представленные налогоплательщиком по запросу налогового органа, заявления налогоплательщика, включая документы по обжалованию его решения как в судебном, так и в досудебном порядке). Выемка указанных документов возможна только при наличии судебного решения, поскольку изымаемые данные составляют налоговую тайну;

- в помещении бухгалтерии, архивах, секретариатах, у руководителя, иных должностных лиц налогоплательщика (приказы, распоряжения, служебная переписка, договоры, книги учета выдачи доверенностей, документы бухгалтерского учета и отчетности: бухгалтерские книги, регистры, отчеты, балансы, оборотно-сальдовые ведомости, карточки счетов бухгалтерского учета, кассовые документы, кассовая книга, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, документы складского учета, отпуска и прихода продукции, распределения ее по производственным подразделениям, др.);

- в кредитных организациях по месту ведения расчетных счетов налогоплательщика и организаций, участвующих в преступной схеме, документы регистрационного банковского дела клиента банка (карточки с образцами подписей лиц, наделенных правом подписи, и оттиском печати организации, банковские выписки, заявления и договор об открытии банковского счета и его обслуживании, о выдаче электронных средств связи с кредитной организацией);

- у контрагентов по месту нахождения документов по их деятельности договоры по сделкам с налогоплательщиком, акты сверок, переписка с налогоплательщиком, распорядительные письма, претензионные письма, товарно-транспортные сопроводительные документы, счета-фактуры, счета на оплату и пр.

К подготовке и выемке целесообразно привлечь специалиста, который с учетом данных о схеме преступления сформирует список документов, в которых может содержаться криминалистически значимая для следствия информация.

### **Особенности проведения осмотра предметов и документов**

Наибольшую практическую сложность вызывает качество осмотра изъятых предметов и документов. Осмотр документов и предметов целесообразно проводить в несколько этапов, каждый из которых дополняет предыдущий:

- оценка документов на предмет обнаружения признаков, свидетельствующих об их фиктивности (визуальный осмотр документа на предмет: соответствия их форме, установленной законом; на наличие в них признаков технической и интеллектуальной подделки);

- сопоставление документа с иными документами (сведениями), отражающими единую для такой группы сведений (документов) финансово-хозяйственную операцию, в том числе с позиции оценки документов, отражающих ее различные аспекты (например, сопоставление данных счет-фактуры с данными оборотно-сальдовой ведомости по счету 60 баланса, налоговой декларацией по налогу на прибыль в разделе «Реализационные расходы» и пр.). Для проведения указанной аналитической работы целесообразно назначение ревизорского исследования с постановкой вопроса о соотношении данных первичного документа с данными учета (бухгалтерского и

налогового) либо привлечение в качестве специалиста представителя налогового органа;

- сопоставление документа с аналогичным документом, отраженным зеркально в учете контрагента, данными его налоговой и бухгалтерской отчетности.

### **Допросы свидетелей, фигурантов**

Проведение допросов свидетелей целесообразно проводить после установления документальных доказательств. На этапе планирования следственных действий указанной категории следует формировать группы потенциальных свидетелей по следующим критериям:

– участие лиц в проведении мероприятий налогового контроля (должностные лица налогового органа, проводившие проверку и контролирующие ее; участвующие в судебных заседаниях, комиссиях налогового органа с налогоплательщиком, в том числе в рамках обжалования решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, в мероприятиях предпроверочного анализа);

– риск минимального административного и иного влияния на потенциального свидетеля (бывшие работники налогоплательщика, на которых в период предварительного следствия не может быть оказано воздействие);

– минимальный риск потенциальной заинтересованности в исходе расследования (лица, ранее числившиеся в качестве учредителей, руководителей налогоплательщика (в отсутствие сведений о номинальном выходе их из числа участников, руководителей налогоплательщика), его контрагентов; работники организаций контрагентов, банковские работники);

– максимальный риск потенциальной заинтересованности в исходе расследования (лица, потенциально заинтересованные в искажении реальных обстоятельств исследуемого события, действующие работники подозреваемого,

представители фиктивных контрагентов налогоплательщика, участвующие в схеме налогового преступления, лица, участвующие в схеме обналичивания денежных средств, выведенных из оборота в результате примененной схемы).

Результативность допросов повышается при использовании в процессе их проведения документальных доказательств (документов первичного учета, записей телефонных переговоров, электронной переписки, сведений из выписок о движении денежных средств по счетам, документов регистрационных и юридических банковских дел). К допросу фигурантов целесообразно привлекать специалистов, обеспечивая их участие в допросе в качестве иного участвующего лица.

Выбор места проведения допроса имеет важное значение, он зависит от категории допрашиваемого лица, приведенной выше:

- допрос лиц, относящихся к группе потенциально неустойчивых субъектов, целесообразно проводить в месте, обеспечивающем использование фактора внезапности: по месту проведения обыска с участием допрашиваемого лица; по месту его работы, не связанного в настоящее время с подозреваемым. Допросы рекомендовано проводить с применением средств видеofиксации.

### **Особенности назначения судебных экспертиз**

Виды судебных экономических экспертиз: судебно-бухгалтерская (далее – СБЭ), судебная финансово-экономическая (далее – СФЭЭ), судебная налоговая экспертиза.

Предмет **СБЭ** – отраженные в бухгалтерском учете хозяйственные операции, которые содержат информацию о состоянии, движении, наличии или отсутствии материальных ценностей и денежных средств и их источников, а также о нарушениях (отсутствии нарушений) ведения бухгалтерского и налогового учетов. Ее главная цель – установление наличия (отсутствия) факта искажений данных бухгалтерского учета, механизма их образования, места,

времени, качественной и количественной характеристик, степени влияния на финансовые показатели деятельности хозяйствующего субъекта.

Основными задачами таких исследований являются:

- установление искажений в бухгалтерском и налоговом учете и их влияния на размер обязательных платежей;
- установление соответствия сформированной налогооблагаемой базы и сумм налоговых отчислений нормам законодательства.

На разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть поставлены следующие вопросы (основные, общие):

1. Каково состояние бухгалтерского учета организации?
2. Какие нарушения при ведении бухгалтерского учета имели место?
3. Соответствуют ли записи в первичных документах бухгалтерского учета данным учетных регистров и отчетности?
4. Соответствуют ли реальным произведенные затраты и правильно ли они отражены в учетной и отчетной документации?
5. С какими хозяйственными операциями связаны допущенные в учете и отчетности искажения?
6. Соответствуют ли показатели, отраженные в финансовой отчетности предприятия за определенный период, данным бухгалтерского учета?
7. Насколько полно оприходованы товарно-материальные ценности?
8. Являются ли представленные журналы (блокноты, распечатки данных ПК) регистрами, содержащими учетные записи? Если да, то имеют ли они тождество с данными официального учета? На что повлияют расхождения между данными об операциях (указывается их суть и период их совершения), отраженных в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности, и записями в «черновых» документах?

9. Как изменится объем реализации товаров с учетом записей, содержащихся в неофициальном учете?

10. Какова сумма полученного дохода (выручки) за период с ... по ... от ... (вид деятельности)?

11. Какова сумма затрат, связанных с полученным доходом (за период) от определенного вида деятельности?

Перечень вопросов не является исчерпывающим, при их формировании с учетом специфики вида деятельности и схемы налогового преступления целесообразно использовать специальные знания в виде консультаций специалистов.

Предмет **СФЭЭ** – сведения о финансовых операциях и финансовых показателях деятельности, а также фактические данные, характеризующие образование, распределение и использование доходов, средств (фондов), негативные отклонения в этих процессах, повлиявшие на показатели хозяйственной деятельности или способствовавшие совершению преступлений, связанных с несоблюдением финансовой дисциплины.

Типичные вопросы при проведении данного вида экспертиз:

1. Имеются ли нарушения требований НПА в части установления цен на изготавливаемую продукцию, получения доходов?

2. Составлен ли финансовый план организации (предприятия) с соблюдением всех необходимых требований?

3. Не допущена ли фальсификация финансовых расчетов дохода и расхода (расчетов издержек на производство, образование специальных фондов на ремонт, модернизацию и пр.)? Соответствует ли себестоимость продукции (работ, услуг) произведенным затратам? Если да, то не повлекло ли это занижение данных о прибыли предприятия?

4. Соответствуют ли отчетные данные финансовому состоянию? Если нет, то какие факторы привели организацию к неплатежеспособности?
5. Соблюдаются ли при осуществлении финансово-кредитных операций требования законодательства?
6. Имеются ли нарушения при производстве расчетных операций?
7. Обоснованно ли образование фондов потребления и накопления с учетом результатов финансово-хозяйственной деятельности?
8. Позволяло ли финансовое состояние организации предоставить ссуду? Если да, то за счет каких финансовых источников?
9. В какой мере оправданно увеличение непроизводственных (коммерческих) потерь?
10. Не свидетельствуют ли финансовые операции об отвлечении средств из хозяйственного оборота и их нецелевом использовании?
11. Обоснованно ли (по назначению) израсходована сумма кредита?
12. В полном ли объеме и в должные ли сроки проведены платежи в бюджет и внебюджетные фонды, по договорным обязательствам?

Перечень вопросов не является исчерпывающим, при их формировании с учетом специфики вида деятельности и схемы налогового преступления целесообразно использовать специальные знания в виде консультаций специалистов.

**СНЭ** – исследование первичных учетных документов, используемых при определении элементов налогообложения и выявление нарушений требований законодательства о налогах и сборах. Ее объекты – учетные документы, содержащие информацию о финансово-хозяйственных операциях для целей расчета налоговых обязательств.

Вопросы, выносимые на налоговую экспертизу, связаны с:

- полнотой уплаты налогов в бюджеты всех уровней;

- своевременностью уплаты налогов;
- правильностью определения конкретных элементов налогообложения.

Вопросы, относящиеся к компетенции эксперта СНЭ:

1. Отвечает ли требованиям законодательства о налогах и сборах порядок исчисления и уплаты налога с операций по реализации услуг организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения и в связи с этим не являющейся плательщиком налога на добавленную стоимость?
2. Какова сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за исследуемый период?
3. Соответствует ли положениям законодательства налоговая база по налогу на прибыль организаций за отчетный период? Если нет, то каков размер неисчисленного налога на прибыль организаций?
4. Подтверждаются ли документально доходы, полученные организацией за исследуемый период?
5. Подтверждаются ли документально выводы налоговой проверки о задолженности организации по налоговым и иным платежам?
6. Верно ли определена налоговая база по НДС?
7. В соответствии ли с действующим законодательством были применены налоговые вычеты при расчете сумм НДС, подлежащих перечислению в бюджет за определенный период?
8. Отвечает ли требованиям законодательства порядок исчисления НДС, примененный организацией, с операций по передаче прав требования? Если нет, то как это повлияло на размер исчисленного налога на прибыль организаций?
9. Все ли счета-фактуры отражены в книге продаж и в книге покупок?
10. Правильно ли рассчитана налогооблагаемая база по НДС?
11. Соответствуют ли показатели по НДС в декларации данным бухгалтерского учета?



Особое значение имеет формулирование эксперту условий, обеспечивающих восстановление действительных записей по счетам учета в соответствии со схемой налогового преступления.

### **Методические рекомендации по обеспечению возмещения ущерба, причиненного в результате совершения налоговых преступлений**

Возмещение материального ущерба, причиненного в результате совершения преступления, обеспечивается органом предварительного следствия путем проведения комплекса взаимосвязанных мероприятий различного характера (процессуальных и следственных действий, оперативно-розыскных мероприятий и др.), целью которого является устранение негативных последствий преступного деяния.

Наложение ареста на имущество – это мера процессуального принуждения, суть которой состоит в запрете собственнику или владельцу имущества распоряжаться или пользоваться им, а также в изъятии имущества и передаче его на хранение.

Рассматриваемая мера процессуального принуждения применяется в соответствии с ч. 1 ст. 115 УПК РФ для обеспечения исполнения приговора в части гражданского иска о возмещении вреда, причиненного преступлением, других имущественных взысканий, которые могут состоять, например, в возмещении процессуальных издержек, применении судом наказания в виде штрафа. Она коррелируется с обязанностью органов предварительного следствия, предусмотренной ст. 160.1 УПК РФ, по принятию мер к обеспечению. Реализации органом предварительного следствия мер к возмещению ущерба предшествует:

- 1) установление размера причиненного ущерба;
- 2) определение круга лиц, причастных к совершению преступления и причинению вреда, либо лиц (в том числе юридических), которые в соответствии с законодательством РФ несут ответственность за причиненный преступными

действиями вред;

3) установление имущества, на которое по закону может быть наложен арест.

Средствами обеспечения возмещения вреда, причиненного преступлением, которые использует следователь при расследовании уголовного дела, являются:

- доказывание характера и размера вреда;
- привлечение надлежащих субъектов в качестве гражданских ответчиков;
- розыск и наложение ареста на имущество, добытое преступным путем (в необходимых случаях его изъятие и признание вещественным доказательством);
- разъяснение подозреваемому, обвиняемому (гражданскому ответчику и их представителям) необходимости добровольного возмещения ущерба;
- установление и изъятие имущества (денег, иных ценностей), за счет которых может быть погашен причиненный вред; наложение ареста на имущество и передача его на ответственное хранение.

Установление и розыск имущества, на которое возможно обращение взыскания для обеспечения исполнения приговора суда в части гражданского иска обеспечивается взаимодействием следственных, налоговых органов, органов дознания МВД, которое должно начинаться осуществляться со стадии доследственной проверки.

**Обеспечительные меры в отношении имущества налогоплательщиков-должников, осуществляемые налоговыми органами, и реализация полномочий органа следствия в порядке ст. 115 УПК РФ**

Согласно ст. 11 НК РФ недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Наличие у налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента недоимки является юридическим основанием для применения к нему

налоговыми органами мер принудительного взыскания в соответствии со ст. 45 НК РФ.

В соответствии со ст. 46–48 НК РФ взыскание недоимки производится в бесспорном порядке, осуществляется налоговыми органами за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента направлением требования об уплате налога.

В зависимости от вида имущества взыскание недоимки налоговым органом последовательно обращается на:

- денежные средства на счетах в банке;
- наличные денежные средства;
- имущество, не участвующее непосредственно в производстве продукции (товаров): ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные помещения, легковой автотранспорт;
- готовую продукцию (товары), а также иные материальные ценности, не участвующие и не предназначенные для участия в производстве;
- сырье и материалы, предназначенные для производственной деятельности, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;
- имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество (когда такие договоры расторгнуты либо признаны недействительными для исполнения обязанности по уплате налога);
- другое имущество (ст. 47, 48 НК РФ).

При этом обеспечительные меры налоговым органом применяются в отношении налогоплательщика-должника (т. е. юридического лица или индивидуального предпринимателя). Принятие обеспечительных мер к имуществу налогоплательщика, являющегося субъектом налогового

правонарушения, корреспондирует с обязанностью следственного органа применить обеспечительные меры к возмещению ущерба, причиненного преступлением, приоритетно за счет имущества налогоплательщика-должника, а в отсутствие возможности взыскания за счет его имущества, за счет имущества субъекта преступления – физического лица. Такая позиция определена Конституционным Судом РФ (Постановление № 39-П от 08.12.2017).

Поскольку должник – индивидуальный предприниматель отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом, взыскание ущерба, причиненного налоговым преступлением, осуществляется за счет его имущества.

### **Имущество субъектов предпринимательской деятельности, на которое может быть наложен арест**

#### **Имущество, находящееся в собственности юридических и физических лиц**

Установление имущества осуществляется путем направления запросов в регистрирующие и банковские учреждения. При наличии первоначальной информации в материалах, предоставленных налоговыми органами и (или) органом дознания, о местах нахождения документации и имущества должника проводятся обыски и осмотры помещений лиц, причастных к преступным схемам уклонения от уплаты налогов (сборов), включая помещения налогоплательщика и третьих лиц, причастных к его деятельности.

При установлении имущества субъектов предпринимательской деятельности необходимо учитывать, что к взысканию может быть обращено следующее имущество:

- денежные средства на счетах в банковских и иных кредитных учреждениях (рублевые и валютные счета);
- электронные денежные средства, переводы которых осуществляются с

использованием персонифицированных электронных средств платежа;

- наличные денежные средства;

- движимое имущество (автомобототранспортные средства, моторные лодки, катера, скутеры, яхты, воздушные суда гражданской авиации, сверхлегкие воздушные суда гражданской авиации) и недвижимое имущество (дома, квартиры, гаражи), принадлежащие подозреваемым (обвиняемым) на праве личной собственности либо лицам, несущим материальную ответственность за их действия;

- имущество, не участвующее непосредственно в производстве продукции (товаров): ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;

- готовая продукция (товары), а также иные материальные ценности, не участвующие и (или) не предназначенные для непосредственного участия в производстве;

- сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства юридического лица;

- имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

- другое имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемое в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 47, 48 НК РФ).

При наложении ареста на имущество физического лица (индивидуального

предпринимателя) существуют ограничения, предусмотренные ст. 446 ГК РФ, согласно которым не может быть обращено взыскание на имущество, предназначенное для повседневного пользования физическим лицом или членами его семьи. Перечень такого имущества, принадлежащего гражданину-должнику на праве собственности, включает:

- жилое помещение (его части) и земельный участок, на котором оно расположено, если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением, за исключением имущества, являющегося предметом ипотеки, и на него в соответствии с законодательством об ипотеке может быть обращено взыскание;

- предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования (одежда, обувь и др.), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

- имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина-должника, за исключением предметов, стоимость которых превышает сто установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда;

- племенной, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птицы, пчелы, используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, а также хозяйственные строения и сооружения, корма, необходимые для их содержания;

- семена, необходимые для очередного посева;

- продукты питания и деньги на общую сумму не менее установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника и лиц, находящихся на его иждивении;

- топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления своего жилого помещения;

- средства транспорта и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;

- призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

**Имущество подозреваемых (обвиняемых), оформленное в  
собственность взаимозависимых и (или) иных лиц с целью его укрываия от  
ареста и последующего взыскания**

Сложностями, возникающими при возмещении ущерба, является требование ч. 1 ст. 115 УПК РФ о наложении ареста на имущество подозреваемого, обвиняемого или лиц, несущих по закону материальную ответственность за их преступные действия. При этом подозреваемый (обвиняемый) должен являться собственником либо законным владельцем имущества.

Арест на имущество, находящееся у других лиц, возможен, если оно получено в результате преступных действий подозреваемого (обвиняемого) либо использовалось в качестве средства совершения преступления либо для финансирования терроризма, экстремизма, организованной группы, незаконного вооруженного формирования либо преступного сообщества (ч. 3 ст. 115 УПК РФ).

Как правило, лица, привлекаемые к уголовной ответственности, принимают меры к сокрытию имущества от возможных мер принудительного взыскания еще на стадии налоговой проверки. Ввиду длительности налоговых проверок, принятия и вступления в силу решения налогового органа о взыскании недоимки до принятия обеспечительных мер лица успешно укрывают имеющееся у них имущество (включая имущество юридических лиц – налогоплательщиков) путем переоформления права собственности на взаимозависимых лиц (родственников, подчиненных по работе, партнеров по



бизнесу и т. п.), а также иных лиц.

Самым распространенным способом сокрытия имущества от взыскания является заключение мнимой сделки. Мнимой сделкой считается операция, которая совершается лишь для вида и не имеет намерения создавать соответствующие правовые последствия (ст. 170 ГК РФ).

В данном случае имеются все законные основания для наложения ареста на данное имущество как принадлежащее подозреваемому (обвиняемому), поскольку в соответствии с требованиями ч. 1 ст. 170 ГК РФ мнимая сделка ничтожна. Согласно же положениям ст. 166 ГК РФ ничтожная сделка является недействительной (т. е. не влекущей правовых последствий с момента ее совершения) независимо от признания ее таковой судом. При рассмотрении ходатайства следователя о наложении ареста на такое имущество суд вправе в соответствии с ч. 4 ст. 166 ГК РФ по своей инициативе применить последствия недействительности ничтожной сделки, поскольку это необходимо для защиты публичных интересов. Как показывает практика, судами при рассмотрении соответствующих ходатайств следственных органов не выдвигаются требования о признании сделок мнимыми в судебном порядке.

Физические лица с использованием мнимых сделок по отчуждению (дарение, купля-продажа) движимого и недвижимого имущества передают права собственности на автотранспорт, дома, квартиры, гаражи, земельные участки и другое дорогостоящее имущество своим родственникам, сожителям, коллегам по работе, знакомым. Фактически данное имущество чаще всего остается во владении должника, который продолжает им пользоваться (проживает в том же домовладении, квартире, управляет транспортными средствами, оформленными на других лиц, пр.).

Самый простой вариант сокрытия юридическим лицом принадлежащего налогоплательщику имущества от взыскания – передача данного имущества

путем совершения мнимой сделки аффилированными организациями (дочерним фирмам и фирмам-учредителям). В сделках такого рода чаще всего фигурируют какие-либо ООО с минимальным уставным капиталом, осуществляющие свою деятельность на основе привлеченных средств, которые, как правило, выдаются в кредит должником на очень выгодных условиях (длительный срок – 1 год и более, безвозмездный характер услуги и отсутствие обеспечения под кредит).

Прежде чем обращаться в суд с постановлением о наложении ареста на имущество, реализованное третьим лицам в целях сокрытия от возможных мер принудительного взыскания, субъект расследования должен собрать доказательства мнимости такой сделки. При доказательстве недействительности сделок с недвижимым имуществом оценке подвергаются следующие критерии сделок: цена, расчеты по сделке, порядок оформления сделки, вступление приобретателя во владение.

Маркерами недействительной сделки являются:

- экономически нецелесообразная для продавца цена сделки,
- особенности расчетов по договору (значительная отсрочка платежа),
- отсутствие претензий продавца по взысканию задолженности по сделке,
- взаиморасчеты в отсутствие документальных доказательств их реальности,
- отсутствие у покупателя доходов для исполнения обязательства по оплате,
- отсутствие регистрации сделки при условии ее обязательности (для недвижимого имущества, перехода права собственности на активы предприятия, ценные бумаги, транспортные средства, специализированную технику, пр.),
- наличие фактов фактического пользования продавцом имуществом после оформления сделки, период, в котором мнимая сделка заключена (как правило, это период налоговой проверки, доследственной проверки, период

расследования уголовного дела).

Эффективность выявления и доказывания фактов фиктивного выбытия имущества с целью сокрытия его от мер взыскания обусловлена межведомственным взаимодействием следствия, налоговых органов и органов, осуществляющих ОРД.

Перечень следственных и иных процессуальных действий, проводимых при получении информации о фактах отчуждения имущества:

1) обыски, выемки документов и компьютерных носителей, подтверждающие информацию об отчуждении имущества налогоплательщика (налогового агента);

2) обыски, выемки документов в учреждениях банков, в которых имеются счета налогоплательщика (налогового агента), о движении денежных средств;

3) обыски, выемки документов и (при необходимости) компьютерных носителей информации на предприятиях – партнерах налогоплательщика (налогового агента);

4) запросы в государственные органы, производящие регистрацию имущества и сделок с ним (движимого и недвижимого имущества);

5) запросы нотариусам о сделках с имуществом;

6) допросы подозреваемого (обвиняемого) и свидетелей по фактам отчуждения имущества, использования данного имущества после перерегистрации в собственность иных лиц самим подозреваемым и членами его семьи; при необходимости производство очных ставок для устранения противоречий в показаниях допрошенных лиц и получения новой полезной для следствия информации;

7) осмотры изъятых документов и компьютерных носителей информации;

8) наложение ареста на имущество, оформленное налогоплательщиком в пользу третьих лиц, и обеспечение его сохранности до принятия решения о

взыскании в обеспечение заявленных исковых требований.

**Определение круга лиц, сведения об имуществе которых необходимо  
установить для принятия обеспечительных мер**

В числе мероприятий, позволяющих установить обстоятельства, позволяющие принять обеспечительные меры, относятся мероприятия, направленные на установление:

- не являются ли учредители и руководители организации-налогоплательщика (налогового агента) подставными, их местонахождения;

- для налогоплательщиков – физических лиц: фамилии, имени, отчества, гражданства, места регистрации и места фактического проживания, паспортных данных, образования, семейного положения, иных данных, характеризующих личность;

- в каких кредитных организациях налогоплательщиком (налоговым агентом) открыты и используются банковские счета (расчетный, текущий, депозитный, ссудный, валютный и др.); когда и кем они открыты; движения денежных средств по этим счетам;

- каков штат работников налогоплательщика; характера служебных и личных взаимоотношений между руководителями организации, руководителями и подчиненными;

- каково хозяйственное положение и финансовое состояние налогоплательщика (налогового агента); наличие (отсутствия) процедуры банкротства в отношении налогоплательщика, фигуранта;

- с какими предпринимательскими структурами налогоплательщик (налоговый агент) поддерживает деловые и финансовые взаимоотношения (в том числе фактические – в отсутствие фактически заключенных договоров); в чем они выражаются, когда установлены, когда и как оформлены, при каких обстоятельствах;

- кто является субъектом преступления: кем составлены и кем подписаны документы налоговой и бухгалтерской отчетности, в которые внесены заведомо ложные сведения; каковы обстоятельства составления названных документов; кем или каким способом (путем личного представления, по почте, по электронной почте с использованием электронной цифровой подписи и т. д.) представлены документы в налоговый орган;

- какое непосредственно отношение к финансово-хозяйственной деятельности имеют учредители налогоплательщика (входят в состав совета директоров, занимают административные должности – директора, главного бухгалтера, главного инженера и т. п.);

- каким образом оформлены права собственности на имущество предприятия-должника (все или отдельное имущество может быть оформлено в собственность физических лиц – учредителей, сотрудников или членов их семей, иных лиц).

В процессе расследования могут быть установлены лица, которым имущество предприятия-должника передано в собственность, в том числе в целях его сокрытия от взыскания в погашение ущерба.

### **Перечень государственных органов, учреждений и организаций, располагающих сведениями об имуществе юридических и физических лиц**

В целях получения информации о наличии имущества и денежных средств, на которые может быть наложен арест, следственным органам необходимо взаимодействовать с органами государственной власти, банковскими и кредитными учреждениями, такими как:

- Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр) – сведения о зарегистрированных правах на недвижимое имущество и сделках с ним; об участии в долевом строительстве (сведения о зарегистрированных правах на недвижимое имущество и сделках с

ним до 1998 г. содержатся в ФГУП «Ростехинвентаризация – Федеральное БТИ»);

- Федеральная налоговая служба (ФНС России) – сведения о зарегистрированных юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, открытых и закрытых банковских счетах этих лиц, а также об имуществе, которое является объектом налогообложения (например, недвижимое имущество);

- Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг) – сведения об операциях (сделках) физических и юридических лиц с денежными средствами или иным имуществом;

- кредитные организации – сведения о размещении денежных средств на банковских счетах и во вкладах; о банковских операциях и других сделках в рублях и иностранной валюте; о предоставлении в аренду юридическим и физическим лицам сейфов для хранения документов и ценностей;

- нотариальные конторы и нотариусы, занимающиеся частной практикой, – сведения о совершенных нотариальных действиях с имуществом;

- Государственная инспекция безопасности дорожного движения МВД России (ГИБДД) – сведения о зарегистрированных транспортных средствах;

- подразделения лицензионно-разрешительной работы МВД России – сведения о зарегистрированном оружии и его коллекциях;

- Национальное центральное бюро Интерпола – сведения из других государств;

- Государственная инспекция по маломерным судам Министерства МЧС России (ГИМС) – сведения о зарегистрированных маломерных судах и базах (сооружениях) для стоянок маломерных судов;

- Федеральное агентство воздушного транспорта Минтранса России (Государственный реестр гражданских воздушных судов РФ и Государственный

реестр сверхлегких гражданских воздушных судов авиации общего назначения РФ) – сведения о регистрации гражданских воздушных судов и сверхлегких гражданских воздушных судов авиации общего назначения (самолеты, вертолеты).

**Особенности направления запросов в государственные органы,  
учреждения и организации, располагающие сведениями об имуществе  
юридических и физических лиц**

Информация о наличии имущества и денежных средств, на которые может быть наложен арест, получается следователем в соответствии с официальными запросами. Такие запросы в подразделения ФНС России, ГИБДД, ГИМС, Федеральное агентство воздушного транспорта оформляются на бланках следственных органов в произвольной форме с указанием в запросе оснований для получения информации (расследование уголовного дела по факту совершения противоправных действий либо в отношении лиц) и какие именно сведения требуется получить: о наличии зарегистрированного имущества физических или юридических лиц, данные о времени регистрации, правоустанавливающих документах – и иные сведения. Запрос направляется руководителю соответствующего подразделения по месту регистрации местонахождения юридического лица либо по месту жительства физического лица за подписью следователя, в производстве которого находится уголовное дело.

Информация о банковских счетах, вкладах и движении денежных средств по ним составляет банковскую тайну, и получение следственным органом указанной информации из банков и иных кредитных организаций определено ч. 2, 4 ст. 26 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» до возбуждения уголовного дела на основании судебного решения по ходатайству должностного лица органа, осуществляющего

оперативно-розыскную деятельность, при выполнении им функции по выявлению, предупреждению и пресечению преступлений по его запросам, направляемым в суд в порядке, предусмотренном ст. 9 Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», при наличии сведений о признаках подготавливаемых, совершаемых или совершенных преступлений, а также о лицах, их подготавливающих, совершающих или совершивших, если нет достаточных данных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (ч. 6 ст. 26). По уголовным делам – по письменному запросу следственного органа с согласия его руководителя.

В ч. 4 ст. 5 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате установлено, что справки о совершенных нотариальных действиях выдаются по требованию суда, прокуратуры, органов следствия в связи с находящимися в их производстве уголовными, гражданскими или административными делами.

Широкую практику при расследовании уголовных дел, в том числе в сфере налогообложения, получили запросы в Федеральную службу по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг). Порядок взаимодействия предусмотрен Инструкцией по организации информационного взаимодействия в сфере противодействия легализации (отмыванию) денежных средств и иного имущества, полученных преступным путем, утвержденной Приказом Генпрокуратуры России № 309, МВД России № 566, ФСБ России № 378, ФСКН России № 318, ФТС России № 1460, Следственного комитета при прокуратуре РФ № 43, Росфинмониторинга № 207 от 05.08.2010. Запрос в службу отправляется по установленной форме за подписью руководителя следственного управления.

**Взаимодействие следственного органа с органом дознания при выявлении имущества, на которое может быть наложен арест (обстоятельства, подлежащие установлению при осуществлении оперативно-розыскных мер)**



Взаимодействие следователя с оперативными службами органа дознания при производстве предварительного следствия осуществляется в соответствии с п. 4 ч. 2 ст. 38 и ч. 1 ст. 152 УПК РФ.

Поручения органу дознания даются в письменной форме и обязательны для исполнения. Поручение должно содержать: обстоятельства совершенного преступления; максимально подробные сведения о лицах, подозреваемых в совершении преступления, возможном наличии у них имущества, в том числе зарегистрированного на родных и близких; вопросы, подлежащие выяснению в ходе производства следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий; срок исполнения поручения.

Вместе с тем наиболее эффективной формой взаимодействия следствия и органов дознания при расследовании преступлений является создание следственной группы с привлечением к ее работе должностных лиц органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность. Такое взаимодействие регламентировано ч. 2 ст. 163 УПК РФ.

Существенное место в розыске и обнаружении имущества, на которое может быть наложен арест, занимает проведение оперативно-розыскных мероприятий органом дознания. Выполнение поручений следователя о производстве ОРМ предусмотрено ст. 38, 144 УПК РФ и ст. 14 Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности». Результаты ОРД должны содержать достаточные данные о лицах, которым известны обстоятельства и факты, имеющие значение для уголовного дела; о возможных источниках доказательств; о местонахождении предметов, перечисленных в ч. 1 ст. 81 УПК РФ; о наличии (либо отсутствии) имущества у подозреваемого, его родственников и близких, в том числе сведения о сокрытом имуществе по мнимым сделкам; выведенном из оборота юридического лица имуществе и месте его последующего нахождения и регистрации.

При этом деятельность оперативных подразделений органа дознания направлена на установление имущества подозреваемых (обвиняемых), нахождения мест хранения имущества, приобретенного преступным путем, либо иного имущества, на которое может быть наложен арест.

В целях возмещения ущерба, причиненного преступлением, при осуществлении оперативно-розыскных мероприятий сотрудники органа дознания должны быть ориентированы на установление следующих фактов:

1) наличие имущества в собственности подозреваемых (обвиняемых), его вид и наименование, количество и объем, место его нахождения, хранения, источник и время происхождения;

2) наличие имущества, приобретенного подозреваемым как в период совершения преступления, так и в более ранний период, зарегистрированного на зависимых лиц (супруга, родственников по линии жены/мужа, подчиненных по работе, обслуживающий персонал (домработница, водитель), коллег по бизнесу) и иных лиц (соседи, друзья, знакомые);

3) сведения о доходах и расходах подозреваемого и членов его семьи в определенный период времени;

4) сведения о приобретении подозреваемым и членами его семьи дорогостоящих товаров, предметов роскоши;

5) сведения о фактическом управлении подозреваемым (обвиняемым) иными предприятиями, зарегистрированными на других (номинальных) собственников; имущественном положении данных предприятий;

6) наличие у подозреваемого акций, иных ценных бумаг и долей в уставном капитале других коммерческих предприятий и обществ;

7) сведения об источниках доказательств преступной деятельности подозреваемого (обвиняемого) и действий по сокрытию денежных средств и имущества, добытого преступным путем, а также имущества, на которое может

быть наложен арест;

8) сведения о лицах, которым известны обстоятельства и факты, имеющие значение как для уголовного дела в целом, так и для обнаружения имущества, на которое может быть наложен арест.

На этапе доследственной проверки важным является установление денежных средств на счетах потенциальных подозреваемых в целях обнаружения имущества, на которое может быть по факту возбуждения уголовного дела незамедлительно наложен арест в целях обеспечения возмещения ущерба, причиненного преступлением. На этом этапе получение указанных сведений находится в компетенции оперативных сотрудников органа дознания, которые в рамках Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» на основании судебного решения могут получить сведения о вкладах, счетах и финансовых операциях, составляющие банковскую тайну.

#### **Уголовно-процессуальный порядок наложения ареста на имущество**

Следователь, установив имущество, на которое может быть наложен арест, должен выполнить следующие действия:

1) подготовить ходатайство перед судом о наложении ареста на имущество и копии материалов дела, необходимых для его обоснования;

2) представить согласованное с руководителем следственного органа ходатайство в суд при возможности принять участие в судебном заседании при рассмотрении указанного ходатайства;

3) подготовить и произвести следственное действие – наложение ареста на имущество.

При подготовке ходатайства перед судом необходимо учитывать, что наложение ареста на имущество применяется в следующих целях:

1) для обеспечения исполнения приговора в части гражданского иска;

2) для обеспечения исполнения других имущественных взысканий. Указанные в законе «другие имущественные взыскания» могут состоять в возмещении процессуальных издержек либо в применении судом наказания в виде штрафа. Следует иметь в виду, что штраф может быть назначен в качестве основного либо дополнительного наказания;

3) для обеспечения возможной конфискации имущества,

Такое имущество в соответствии с п. 2.1 ч. 1 ст. 81 УПК РФ признается вещественным доказательством. По приговору суда оно должно быть обращено в доход государства, т. е. конфисковано (п. 4 ч. 3 ст. 81 УПК РФ). Вместе с тем при обнаружении и изъятии в ходе расследования преступления денежных средств и наложении на них ареста в последующем суд может обратиться на такие денежные средства взыскание для обеспечения гражданского иска. Таким образом, если при производстве следственных действий будет обнаружено имущество, полученное в результате совершения преступления либо нажитое преступным путем, закон обязывает наложить на него арест (п. 3.1 ч. 2 ст. 82 УПК РФ).

Обязанность получения судебного решения на проведение процессуального действия в виде ареста имущества фигуранта определена положениями о возможности ограничения конституционных прав личности только судом (п. 9 ч. 2 ст. 29 УПК РФ).

Постановление о возбуждении ходатайства о наложении ареста на имущество подозреваемого (обвиняемого) либо предприятия-налогоплательщика (плательщика сборов) должно содержать:

место и дату вынесения постановления;

фамилию, имя, отчество, должность лица, вынесшего постановление и руководителя следственного органа, согласовавшего принятое решение;

дату возбуждения уголовного дела и срок следствия;

фабулу объективной стороны совершенного деяния с указанием суммы недоимки по налогам и иным обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды;

квалификацию действий подозреваемого (обвиняемого);

адрес предприятия-должника;

источники получения сведений об имуществе (обычно в случаях наложения ареста на имущество, сокрытое лицом, в том числе путем мнимой сделки);

перечень и индивидуальные признаки имущества, подлежащего аресту;

сведения об оценке имущества (как минимум сведения о предварительной оценке) и соизмеримости с суммой причиненного ущерба от совершения преступления, а также другими имущественными взысканиями (штрафами, возможными процессуальными издержками);

основания, позволяющие полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыть свое имущество (на практике: полное отсутствие хотя бы частичной выплаты задолженности по налогам (сборам); увольнение подозреваемого из предприятия-налогоплательщика; выход из состава учредителей и др.).

Если арестом на имущество обеспечивается гражданский иск, в ходатайстве указывается, что аресту подлежит имущество на сумму, соответствующую сумме иска. При наложении ареста на имущество для обеспечения возможной его конфискации в постановлении следует указать фактические обстоятельства, которые обосновывают необходимость принятия такого решения. Закон не исключает возможности обращения в суд с ходатайством о даче разрешения на арест имущества, стоимость которого превышает о размер выявленного ущерба. При этом ходатайство должно быть мотивировано в части имущества, превышающего в стоимостной оценке размер

недоимки. Теоретически у суда не будет оснований для отказа в удовлетворении требований ходатайства об аресте только в одном случае – если в ходатайстве приводится требование об аресте неделимого объекта, стоимость которого превышает размер ущерба, соответствующего, например, размеру исковых требований прокурора.

Следователь не должен пренебрегать предусмотренным ч. 3 ст. 165 УПК РФ правом своего участия в судебном заседании при рассмотрении судьей ходатайства о наложении ареста на имущество. При этом он может дать объяснения по поводу заявленного им ходатайства, по представленным суду доказательствам о фактах отчуждения имущества и других обстоятельствах, имеющих значение для удовлетворения рассматриваемого ходатайства.

Решение суда об отказе в удовлетворении ходатайства следователя о наложении ареста на имущество может быть обжаловано следственным органом в течение 10 суток со дня его вынесения в вышестоящий суд.

Получив постановление суда об удовлетворении ходатайства об аресте имущества, следователь:

- определяет время производства следственного действия (преимущественного безотлагательно);
- определяет круг участников наложения ареста на имущество;
- производит арест имущества лично;
- решает вопрос о местонахождении арестованного имущества и обеспечении его сохранности (осуществляется одновременно с наложением ареста на имущество).

По общему правилу арест на имущество производится в присутствии собственника или владельца (либо лица, его представляющего), которому предъявляется постановление судьи.

При необходимости для участия в наложении ареста на имущество

привлекается специалист (например, участие специалиста необходимо при наложении ареста на предметы, имеющие художественную, историческую или культурную ценность, изделия из драгоценных металлов и т. д.).

Ход и результаты наложения ареста на имущество отражаются в протоколе, составляемом в трех экземплярах: первый приобщается к материалам уголовного дела, второй вручается собственнику или владельцу имущества, третий вручается лицу, которому имущество передано на ответственное хранение.

В описательной части протокола необходимо отразить ход и результаты действий, существенные для уголовного дела обстоятельства, изложить заявления участников процессуального действия, перечислить все арестованное имущество с точным указанием наименования предметов, количества, меры, веса, материала, из которого они изготовлены, других индивидуальных признаков, степени износа, пригодности к функциональному использованию, а также предварительной оценки имущества. Целесообразно составить фототаблицу, указав на ее наличие в приложении к протоколу. В данном случае в протоколе делается отметка о применении технических средств и кем именно производилась фотосъемка.

В целях обеспечения последующей идентификации арестованного имущества при наложении ареста копируются правоустанавливающие документы, технические паспорта на товары, товарные и кассовые чеки.

Арестованное имущество может быть изъято и храниться при уголовном деле либо передано по усмотрению следователя на хранение собственнику этого имущества, его родственнику или иному лицу. Следователь должен принять необходимые меры к сохранению имущества, подвергнутого описи. При необходимости арестованные предметы опечатываются. Этот факт должен быть отражен в протоколе.

В протоколе также должно быть указано, где будет храниться арестованное имущество. Лица, которым указанное имущество передано на хранение, предупреждаются об уголовной ответственности по ст. 312 УК РФ за растрату, отчуждение, незаконную передачу третьим лицам, а также сокрытие арестованного имущества, о чем в протоколе делается отметка.

Изъятые у обвиняемого, подозреваемого деньги и иные ценности, на которые наложен арест, передаются на хранение финансовым органам. Не позднее следующего рабочего дня они должны быть доставлены в учреждение Банка России, кредитную организацию и зачислены на текущий счет по учету средств, поступающих во временное распоряжение правоохранительных органов.

Особый порядок предусмотрен при наложении ареста на денежные средства и иные ценности, находящиеся на счете или хранении в банках и иных кредитных организациях. В судебном решении о наложении ареста на денежные средства, хранящиеся в банке или иной кредитной организации, должно быть указано, на какие именно суммы и ценности накладывается арест. При этом арест налагается не на банковский счет, а на имеющиеся на нем средства в пределах суммы, установленной решением суда.

При наложении ареста на счета в банке или в другой кредитной организации приглашаются понятые из числа работников этой организации, представители банка. Следователь вручает руководителю соответствующей организации копию постановления судьи и предупреждает об уголовной ответственности по ст. 312 УК РФ за осуществление банковских операций с денежными средствами, на которые наложен арест. Вместе с тем им должно быть разъяснено, что банковские операции, связанные с привлечением и размещением денежных средств на счете, не запрещаются.

Также по решению суда могут быть изъяты ценности из индивидуальных



банковских сейфов, арендованных подозреваемым (обвиняемым).

### **Особенности наложения ареста на имущество, находящееся у других лиц**

Арест может быть наложен на имущество, находящееся у других лиц, если есть достаточные основания полагать, что оно получено в результате преступных действий подозреваемого, обвиняемого либо использовалось или предназначалось для использования в качестве орудия преступления либо для финансирования терроризма, экстремистской деятельности (экстремизма), организованной группы, незаконного вооруженного формирования, преступного сообщества (преступной организации) (ч. 3 ст. 115 УПК РФ).

Суд рассматривает такое ходатайство в порядке, установленном ст. 165 УПК РФ. Согласно позиции Конституционного Суда РФ (Постановление от 21.10.2014 № 25-П) положения ч. 3 и 9 ст. 115 УПК РФ, предусматривая возможность наложения ареста на имущество, находящееся у лиц, не являющихся подозреваемыми, обвиняемыми или гражданскими ответчиками по уголовному делу, вплоть до его отмены решением должностного лица или органа, в производстве которого находится данное уголовное дело, когда в применении этой меры отпадает необходимость, не устанавливая срок, по истечении которого ее законность и обоснованность могут быть подвергнуты судебному контролю, притом что вопрос об отмене наложения ареста на имущество решается по усмотрению дознавателя либо следователя, которые вправе самостоятельно принимать процессуальные решения (п. 3 ч. 2 ст. 38 и п. 1 ч. 3 ст. 41 УПК РФ).

Суд при принятии решения об удовлетворении ходатайства органа предварительного расследования о наложении ареста на имущество лиц, не являющихся подозреваемыми, обвиняемыми и гражданскими ответчиками по уголовному делу, должен указывать в соответствующем постановлении

разумный и не превышающий установленных законом сроков предварительного расследования срок действия данной меры процессуального принуждения, который при необходимости может быть продлен судом.

Таким образом, срок ареста устанавливается только в случае наложения ареста на имущество лиц, не являющихся подозреваемыми, обвиняемыми и гражданскими ответчиками по уголовному делу, в иных случаях установление срока не требуется.

Наложение ареста на имущество отменяется, когда в применении этой меры процессуального принуждения отпадает необходимость. Это решение следователь вправе принять самостоятельно, не обращаясь в суд. Вместе с тем данное решение должно быть согласовано с руководителем следственного органа. Необходимость в дальнейшем аресте имущества отпадает, если:

а) уголовное дело прекращается;

б) причиненный преступлением вред полностью добровольно возмещен в процессе досудебного производства;

в) квалификация обвинения изменена на статью Особенной части УК РФ, санкция которой не предусматривает имущественных взысканий, если арест наложен только для их обеспечения.

Кроме того, арест на имущество может быть отменен по решению суда.

Одно из оснований отмены ареста на имущество указал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 31.01.2011 № 1-П со ссылкой на п. 1 ст. 126 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», которым установлено, что с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства ранее наложенные аресты на имущество должника и иные ограничения распоряжения имуществом должника снимаются; наложение новых арестов на имущество должника и иных ограничений распоряжения имуществом должника не

допускается.

### **Особенности наложения ареста на имущество супругов подозреваемых (обвиняемых) и их близких родственников**

В соответствии со ст. 34 Семейного кодекса РФ совместной собственностью супругов является имущество, нажитое супругами во время брака. К общему имуществу супругов относятся доходы каждого из супругов от трудовой деятельности, предпринимательской деятельности и результатов интеллектуальной деятельности, полученные ими пенсии, пособия, а также иные денежные выплаты, не имеющие специального целевого назначения. Общим имуществом супругов являются также приобретенные за счет общих доходов супругов движимое и недвижимое имущество, ценные бумаги, паи, вклады, доли в капитале, внесенные в кредитные учреждения или в иные коммерческие организации, и любое другое нажитое супругами в период брака имущество независимо от того, на имя кого из супругов оно приобретено либо на имя кого или кем из супругов внесены денежные средства. Право на общее имущество супругов принадлежит также супругу, который в период брака осуществлял ведение домашнего хозяйства, уход за детьми или по другим уважительным причинам не имел самостоятельного дохода.

В процессе расследования и принятия мер, направленных на возмещение ущерба, причиненного преступлением, осуществляется розыск имущества как подозреваемого (обвиняемого), так и его супруга и близких родственников. При этом имеют значение сведения о том, каким способом и в какой период приобретено право собственности на выявленное у супругов и близких родственников имущество. Данные сведения можно получить путем допроса родственников подозреваемого, изъятия в ходе обыска (выемки) документов на имущество, запроса в государственные регистрационные органы.

Если имущество подозреваемого (обвиняемого) является частью общей

собственности супругов или семьи, арест налагается только на его долю. Однако при наличии данных о том, что совместное имущество супругов было приобретено на средства, добытые подозреваемым, обвиняемым преступным путем, арест может быть наложен на него полностью или в части, превышающей долю данного лица в совместной собственности.

В следственной практике к имуществу, добытому преступным путем, по уголовным делам налоговой категории следует относить имущество, приобретенное подозреваемым (обвиняемым) в период уклонения от уплаты налогов (сборов), когда на высвобожденные в результате преступных действий денежные средства налогоплательщик приобретает имущество, оформляя его юридически в собственность супруга или родственников, при этом фактическое право пользования и распоряжения остается у приобретателя данного имущества.

При допросе подозреваемого (обвиняемого) или его супруга следователь выясняет факт наличия либо отсутствия брачного контракта, время и условия его заключения. При наличии брачного договора между подозреваемым (обвиняемым) и супругом следует получить его копию, после чего проверить, является ли заключение указанного договора способом сокрытия имущества от ареста и последующего обращения на него взыскания.

### **Особенности наложения ареста на ценные бумаги**

В соответствии со ст. 116 УПК РФ установлен особый порядок наложения ареста на ценные бумаги и их сертификаты, который касается целей наложения ареста и описания ценных бумаг в соответствующем протоколе.

Ценная бумага представляет собой документ, удостоверяющий определенное имущественное право (требования уплаты определенной денежной суммы, передачи определенного имущества и т. д.). В этом документе

содержится информация о субъекте права и об обязанном лице.

К ценным бумагам относятся: государственная облигация; облигация; вексель; чек; депозитный и сберегательный сертификаты; банковская сберегательная книжка на предъявителя; коносамент; акция; приватизационные ценные бумаги; простое складское свидетельство; двойное складское свидетельство, состоящее из складского свидетельства и залогового свидетельства (варранта), и другие документы, отнесенные законом к числу ценных бумаг.

Законом определена форма и обязательные реквизиты каждого вида ценных бумаг. Отсутствие хотя бы одного из реквизитов или нарушение установленной формы влечет ничтожность ценной бумаги. Ценные бумаги различаются по видам: на предъявителя, именные ценные бумаги и ордерные ценные бумаги. В ценной бумаге на предъявителя не указывается конкретное лицо, которому принадлежат удостоверенные в ней права, права может предъявить любой ее держатель (государственные облигации, банковские сберегательные книжки на предъявителя, приватизационные чеки (ваучеры)). Именная ценная бумага оформляется на конкретное лицо, которому принадлежат указанные в ней права. По ордерной ценной бумаге удостоверенные в ней права может осуществить указанное в ней лицо либо по его распоряжению (приказу) другое назначенное им управомоченное лицо.

Сертификат ценной бумаги – это документ, выпускаемый эмитентом, которому предоставлено право выпуска в обращение ценных бумаг, и удостоверяющий права на указанное в нем количество ценных бумаг. Например, сертификат акций удостоверяет право владения лица определенным числом акций акционерного общества. Следует отличать депозитный и сберегательный сертификаты, которые являются ценными бумагами, владельцам которых в установленные сроки выплачивается определенный процент по внесенным

вкладам.

Оборот бездокументарных ценных бумаг осуществляется лицом, получившим специальную лицензию, на основании которой может производиться фиксация прав, закрепленных именной или ордерной ценной бумагой в бездокументарной форме, с помощью средств электронно-вычислительной техники. Предоставление, передача и ограничение прав должны официально фиксироваться этим лицом. По требованию правообладателя ценной бумаги лицо, осуществившее фиксацию, должно выдать ему документ, подтверждающий закрепленное за ним право.

Статья 116 УПК РФ предусматривает наложение ареста на ценные бумаги либо их сертификаты. Вместе с тем, когда речь идет о сертификате, удостоверяющем права на указанные в нем ценные бумаги (сертификат акций), то арест накладывается как на сертификат, так и на сами акции, которыми владеет подозреваемый (обвиняемый), и наоборот, арест акций предполагает наложение ареста на соответствующий сертификат.

Арест на ценные бумаги может быть наложен как по месту их нахождения, так и по месту учета прав владельца ценных бумаг. При этом следует учитывать специфику различных видов ценных бумаг.

По месту нахождения арест налагается только на ценные бумаги, которые не требуют специального учета прав их владельца (например, на чеки).

По месту учета прав владельца арест налагается на бездокументарные ценные бумаги, не имеющие документального подтверждения прав.

На документарные ценные бумаги, права по которым учитываются, арест должен налагаться как по месту их нахождения, так и по месту учета прав владельца, т. е. в организации, имеющей соответствующую лицензию, к которым могут относиться: эмитент, регистратор, депозитарий, номинальный держатель ценных бумаг, иная организация, являющаяся профессиональным участником

рынка ценных бумаг. Эмитент – юридическое лицо, выпустившее ценные бумаги для развития и финансирования своей деятельности (осуществляющее эмиссию ценных бумаг). Регистратор (реестродержатель) – профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг на основании договора с эмитентом. Депозитарий – профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий услуги по хранению сертификатов ценных бумаг и (или) услуги по учету перехода прав собственности на ценные бумаги. Номинальный держатель ценных бумаг – профессиональный участник рынка ценных бумаг, не являющийся собственником этих ценных бумаг, осуществляющий права, закрепленные ценной бумагой, только по соответствующему полномочию, данному ему владельцем ценных бумаг.

Лицу, которое официально совершает записи прав (реестродержателю), предъявляется копия постановления судьи о наложении ареста на ценные бумаги, на основании которого им вносится ограничение в права владельца ценных бумаг по распоряжению ими и обеспечивается соблюдение этого ограничения.

Кроме того, необходимо изъять в организации сертификат ценных бумаг и правоустанавливающие документы, подтверждающие право собственности на ценные бумаги. К таким документам относятся: выписка из реестра владельцев именных ценных бумаг; выписка из реестра учета прав владельцев ценных бумаг; выписка из счета депо; договор о приобретении ценных бумаг; передаточные распоряжения; поручения депонента депозитарию; свидетельство о праве на наследство и т. п.

Если ценные бумаги, принадлежащие подозреваемому (обвиняемому), находятся у третьих лиц, на них также налагается арест. При наложении ареста на ценные бумаги на предъявителя необходимо установить, что они

приобретены недобросовестно. Ценные бумаги, находящиеся у добросовестного приобретателя, аресту не подлежат. Добросовестным считается приобретатель, который при покупке ценных бумаг не знал и не мог знать о правах на них третьих лиц, если не доказано иное.

Наложение ареста на ценные бумаги производится в соответствии с требованиями ст. 115 УПК РФ и с соблюдением особых правил фиксации в протоколе индивидуальных признаков ценных бумаг и сведений о них, перечисленных в пп. 1–5 ч. 3 ст. 116 УПК РФ.

В протоколе о наложении ареста на ценные бумаги указываются:

- 1) общее количество ценных бумаг, на которые наложен арест, их вид, категория (тип) или серия;
- 2) номинальная стоимость;
- 3) государственный регистрационный номер;
- 4) сведения об эмитенте или лицах, выдавших ценные бумаги либо осуществивших учет прав владельца ценных бумаг, а также о месте производства учета;
- 5) сведения о документе, удостоверяющем право собственности на ценные бумаги, на которые наложен арест.

Этот перечень не является обязательным, поскольку в сертификатах ценных бумаг или в ценных бумагах на предъявителя могут содержаться не все указанные сведения, которые возможно отразить в протоколе.

В протоколе предусмотрена необходимость указания номинальной стоимости ценной бумаги. Но ценность бумаги определяется не номинальной, а рыночной стоимостью. При наложении ареста в целях возмещения вреда, причиненного преступлением, это обстоятельство имеет большое значение. Поэтому целесообразно с привлечением специалиста в области рынка ценных бумаг запросить данные фондовой биржи или брокерской фирмы о рыночной



стоимости ценных бумаг и приложить полученные документы к протоколу. А поскольку рыночная стоимость арестованных ценных бумаг со временем может измениться, по окончании досудебного производства по делу данные сведения необходимо истребовать повторно.

Сведения об эмитенте или ином лице, выдавшем ценные бумаги либо осуществившем учет прав владельца ценных бумаг, а также о месте их учета содержатся в самих ценных бумагах или их сертификатах. Эти же сведения, касающиеся ценных бумаг на предъявителя, можно получить от лиц, выдавших эти бумаги.

Ценные бумаги на предъявителя, как правило, не имеют документов, удостоверяющих право собственности на них, в связи с чем при наложении на них ареста эти сведения в протокол не вносятся.

При наложении ареста по месту хранения ценной бумаги и по месту учета прав владельца в каждом из этих мест составляется отдельный протокол, копия которого вручается владельцу ценных бумаг или должностному лицу организации. Копия постановления о наложении ареста на ценные бумаги, которые требуют специального учета прав их владельца, и копия протокола обязательно должны быть направлены эмитенту, держателю реестра ценных бумаг и депозитарию, которые после получения указанных документов не могут совершать операции, связанные с отчуждением ценных бумаг.

Организация, осуществляющая учет прав собственника ценных бумаг, обязана официально зафиксировать ограничение по распоряжению ценными бумагами и обеспечить соблюдение этого ограничения.

После наложения ареста на ценные бумаги следователь передает их на хранение владельцу или должностному лицу специализированной организации, имеющей соответствующую лицензию, которых предупреждает об уголовной ответственности по ст. 312 УК РФ за незаконные действия в отношении

имущества, подвергнутого аресту, о чем делается соответствующая запись в протоколе наложения ареста.

Ценные бумаги можно передать на хранение другой специализированной организации, если есть основания полагать, что надлежащие условия ареста не будут соблюдены. Следовательно в данном случае для решения вопросов о месте и условиях хранения ценных бумаг целесообразно использовать помощь специалиста в области обращения ценных бумаг.

После наложения ареста подозреваемый, обвиняемый лишается возможности распоряжаться ценной бумагой. Вместе с тем это не препятствует совершению эмитентом действий по их погашению, выплате по ним доходов, их конвертации или обмену на иные ценные бумаги, если такие действия предусмотрены условиями выпуска арестованных ценных бумаг. Разрешение данных действий эмитенту направлено на сохранение рыночной стоимости ценных бумаг. Однако следователь в целях исключения умышленного уменьшения стоимости арестованного имущества должен обязать лицо, у которого на хранении находятся ценные бумаги, сообщать о предстоящих операциях с ними. Получив уведомление о предстоящей операции с арестованными ценными бумагами, следователь должен проконсультироваться со специалистом и принять решение о возможности осуществления такой операции с целью исключения убытков и максимального сохранения рыночной стоимости ценных бумаг. Все произведенные действия с ценными бумагами должны фиксироваться в материалах уголовного дела.

Должник или специализированная организация, которым переданы на хранение ценные бумаги с установленным сроком платежа, обязаны в случае наступления срока платежа или погашения ценных бумаг принять меры к истребованию денежных средств и зачислению их на текущие (деPOSITные) счета следственного органа.

### **Арест на долю в уставном капитале**

В ст. 25 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» содержатся положения, определяющие обращение взыскания на долю или часть доли участника общества в уставном капитале общества.

Обращение по требованию кредиторов взыскания на долю или часть доли участника общества в уставном капитале общества по долгам участника общества допускается только на основании решения суда при недостаточности для покрытия долгов другого имущества участника общества (ч. 1 ст. 25).

Доля участника в уставном капитале общества есть не что иное, как право требования участника к обществу, так как сам по себе уставный капитал – величина условная – сумма номиналов долей участников. Именно поэтому доля в обществе представляет определенный денежный эквивалент, на который возможно обращение взыскания судом по тем же правилам, как и в отношении иного имущества должника.

Необходимо учитывать, что при удостоверении сделки о продаже доли в уставном капитале юридического лица у нотариуса требуется представить нотариально удостоверенную копию договора об учреждении общества, а также выписку из ЕГРЮЛ, составленную в срок не ранее 30 дней до дня обращения к нотариусу для нотариального удостоверения сделки. Это означает, что даже при наличии постановления о наложении ареста, если у должника будет выписка из ЕГРЮЛ, должник может произвести отчуждение данной доли с нотариальным удостоверением сделки, и, соответственно, нотариус удостоверит сделку, не имея информации о наложении ареста. Во избежание таких серьезных последствий должнику в обязательном порядке необходимо вручить постановление о наложении ареста на долю в уставном капитале общества с распиской о предупреждении об уголовной ответственности.

При формировании ходатайства следует учитывать, что целесообразно обращаться к суду о даче согласия на арест доли в уставном капитале общества, не исходя из номинальной стоимости доли подозреваемого (обвиняемого) согласно размеру доли в уставном капитале, отраженной в учредительных (уставных) документах, сведениях ЕГРЮЛ, а исходя из величине обеспечивающих ее активов предприятия. Для этих целей целесообразно провести исследование рыночной стоимости доли в уставном капитале общества с предъявлением специалистам бухгалтерских документов (баланса), расшифровки к балансу (в части активов предприятия). В результате возникает возможность в ходатайстве суду мотивировать требование о наложении ареста на конкретное имущество предприятия, обеспечивающего долю подозреваемого (обвиняемого) в уставном капитале общества, т. е. будет иметь место реальное обеспечение реальным имуществом. Подобная положительная судебная практика имеется на территории Иркутской области.

### **Особенности наложения ареста на недвижимое имущество юридических и физических лиц**

Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Закон о регистрации) предусмотрена обязательная государственная регистрация ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, к которым ст. 1 Закона о регистрации относит наличие установленных законом или уполномоченными органами в предусмотренном законом порядке условий, запрещений, стесняющих правообладателя при осуществлении права собственности либо иных вещных прав на конкретный объект недвижимого имущества (сервитута, ипотеки, доверительного управления, аренды, ареста имущества и др.).

Государственная регистрация производится путем внесения записи о праве

в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее – ЕГРП) на основании представленных документов с соблюдением установленного Законом о регистрации порядка. Статьей 12 Закона о регистрации и Правилами ведения ЕГРП предусмотрен порядок внесения в ЕГРП записи об ограничении (обременении), к которым относится арест имущества.

Внесение в ЕГРП записи об аресте имущества означает, что права собственника на распоряжение данным имуществом ограничены. В период действия ареста собственник не может отчуждать данное имущество или по-иному распоряжаться им.

Обременение на недвижимое имущество вправе налагать следующие государственные органы:

- суды общей юрисдикции,
- арбитражные суды,
- Служба судебных приставов-исполнителей,
- налоговые и таможенные органы с санкции прокурора.

В порядке уголовного судопроизводства в целях обеспечения гражданского иска, других имущественных взысканий или возможной конфискации имущества, полученного в результате преступных действий либо нажитого преступным путем, следователь с согласия руководителя следственного органа возбуждает перед судом ходатайство о наложении ареста на имущество подозреваемого, обвиняемого или лиц, несущих по закону материальную ответственность за их действия. Суд рассматривает ходатайство в порядке, установленном ст. 165 УПК РФ. При решении вопроса о наложении ареста на имущество для обеспечения возможной конфискации суд должен указать на конкретные фактические обстоятельства, на основании которых он принял такое решение.

При обращении в суд с ходатайством о наложении ареста на недвижимость следователь в обязательном порядке указывает всех собственников объектов недвижимости, их отношение к расследуемому преступлению и лицам, его совершившим. Отсутствие таких данных может воспрепятствовать наложению ареста.

Арест недвижимости должника включает в себя процедуру описи имущества, объявление о запрете распоряжаться имуществом, а в некоторых случаях ограничение права пользоваться им.

Арест недвижимого имущества отражается в Едином реестре прав и не дает возможности собственнику свободно распоряжаться им (дарить, продавать, сдавать в аренду и т. д.). Основанием для внесения записи в реестр об аресте имущества по уголовному делу служит постановление суда общей юрисдикции.

По действующему законодательству государственный регистрирующий орган обязан сообщить о регистрации факта ареста недвижимости собственнику в течение пяти рабочих дней.

Арест недвижимого имущества может быть снят тем же судьей или судом, которые выносили решение об аресте. Следует отметить, что закон не обязывает регистрирующий орган сообщать собственнику о снятии ареста с имущества.

В соответствии с законодательством об ипотечном кредитовании взыскание на недвижимое имущество, находящееся под ипотечным обременением, возможно только самим кредитором (банком, предоставившим кредит на покупку недвижимости), который устанавливает залоговые ограничения, т. е. недвижимость находится в залоге у банка до полного исполнения условий договора – выплаты суммы кредита и процентов по нему. При этом законом не установлено запретов или ограничений о наложении ареста на имущество, находящееся в залоге.

### **Особенности наложения ареста на дебиторскую задолженность**

Арест дебиторской задолженности состоит в объявлении запрета на совершение должником и дебитором любых действий, приводящих к изменению либо прекращению правоотношений, на основании которых возникла дебиторская задолженность, а также на уступку права требования третьим лицам. Подобная процедура широко применяется налоговым органом при реализации полномочий по принудительному взысканию недоимки в рамках ст. 47 УК РФ. Только в данном случае речь идет об ограничении ее реализации.

Речь идет о правах требования должника к своим контрагентам за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги и т. д. Эти права требования отражаются в бухгалтерском учете организации-должника как задолженность ее контрагентов. Арест может быть наложен на дебиторскую задолженность, образовавшуюся в результате фактически поставленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг. Подтверждающими документами в данном случае могут являться соответствующие договоры о финансово-хозяйственной деятельности и акты сверки между предприятиями – должником (в данном случае по налогам) и дебитором.

Предлагается следующий порядок наложения ареста на дебиторскую задолженность:

- 1) при установлении в бухгалтерском учете организации-должника задолженности ее контрагентов путем выемки (обыска) производится изъятие документов, подтверждающих наличие дебиторской задолженности;

- 2) проверяется подлинность дебиторской задолженности и производится ее оценка путем выполнения следственных действий (допросов работников должника и предприятия-дебитора на предмет признания требований по исполненным обязательствам, выемки соответствующих документов у дебитора), а также получение акта сверки между должником и дебитором по состоянию на момент возбуждения перед судом ходатайства о наложении ареста

на имущество (дебиторскую задолженность);

3) следователь с согласия руководителя следственного органа возбуждает ходатайство перед судом о наложении ареста на дебиторскую задолженность в соответствии с требованиями ст. 115 УПК РФ, в суд вместе с ходатайством предоставляются документы, подтверждающие наличие и подлинность дебиторской задолженности у предприятия-должника;

4) получив решение суда о наложении ареста на дебиторскую задолженность, следователь объявляет об этом должнику и в соответствии с требованиями ст. 166, 167 УПК РФ составляет протокол, куда вносится следующее:

а) сведения о содержании правоотношений, из которых возникла соответствующая дебиторская задолженность;

б) точное наименование договора, номер и дата заключения договора;

в) перечень документов, подтверждающих дебиторскую задолженность, в том числе акт сверки между налогоплательщиком-должником и дебитором;

г) другие обстоятельства, имеющие значение для оценки и реализации дебиторской задолженности должника, если в момент ареста такие обстоятельства возможно установить (финансовое состояние дебитора; наличие обеспечения по соответствующему обязательству и др.).

При составлении протокола о наложении ареста обязательно присутствие представителей двух сторон – кредитора (налогоплательщика-должника) и дебитора (предприятия, имеющего имущественные обязательства перед налогоплательщиком);

5) безотлагательно производится официальное уведомление предприятия-дебитора о наложении ареста на дебиторскую задолженность. К уведомлению об аресте прикладываются копии решения суда и протокола о наложении ареста. В уведомлении в обязательном порядке содержится предписание дебитору в



случае исполнения соответствующего обязательства перечислить денежные средства в пределах суммы, указанной в решении суда, на депозитный счет следственного органа, предоставив ему реквизиты счета и разъяснив порядок зачисления денежных средств.

Требование о перечислении дебиторской задолженности на депозитный счет следственного органа вытекает из права следователя в соответствии со ст. 115 УПК РФ определять место хранения арестованного имущества.

**Определение стоимости имущества, на которое может быть наложен арест, и его соразмерность ущербу, причиненному преступлением**

Стоимость имущества, на которое может быть наложен арест для обеспечения исполнения приговора в части гражданского иска или других имущественных взысканий, не должна превышать стоимости гражданского иска или имущественных взысканий. При этом стоимость имущества, подлежащего аресту, определяется исходя из средних рыночных цен в данном регионе.

Следственная практика показывает, что суды при рассмотрении ходатайств следствия о наложении ареста на имущество, как правило, требуют соблюдения соразмерности стоимости имущества, подлежащего аресту, сумме причиненного ущерба, а также штрафу и судебным издержкам. Вместе с тем УПК РФ не предусматривает требования соразмерности арестовываемого имущества причиненному преступлением ущербу.

По данному вопросу свое мнение выразил Конституционный Суд РФ в решении от 31.01.2011 № 1-П по делу о проверке конституционности положений ч. 1, 3 и 9 ст. 115, п. 2 ч. 1 ст. 208 УПК РФ и абз. 9 п. 1 ст. 126 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», в котором указано, что исходя из фундаментальных принципов верховенства права и юридического равенства вмешательство государства в отношения собственности не должно быть произвольным и нарушать равновесие между требованиями интересов общества

и необходимыми условиями защиты основных прав, что предполагает разумную соразмерность между используемыми средствами и преследуемой целью, с тем чтобы обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей и лицо не подвергалось чрезмерному обременению.

При наложении ареста на имущество учитывается сумма причиненного ущерба либо исковые требования (данные суммы могут различаться); необходимость уплаты штрафа, присуждаемого по приговору суда в качестве основного или дополнительного наказания; наличие процессуальных издержек, конечная сумма которых не может быть определена на момент ареста имущества.

При отсутствии в ходатайстве и представленных суду материалах сведений об оценке имущества в большинстве случаев суды отказывали в его удовлетворении.

Вместе с тем имеется и иная практика, когда стоимость имущества определяется по данным договоров купли-продажи, кадастровым паспортам, справкам бюро технической инвентаризации (БТИ) по месту нахождения объектов недвижимости. К оценке имущества могут привлекаться специалисты (риелторы фирм по недвижимости, менеджеры торговых компаний, ювелиры-оценщики и т. п.), дающие соответствующие заключения либо указывающие необходимые сведения о стоимости имущества при их допросе по уголовному делу.

Оценка дебиторской задолженности должника, подвергающейся аресту, производится исходя из рыночной стоимости дебиторской задолженности на момент ареста (спроса на аналогичную дебиторскую задолженность) либо по ее стоимости в соответствии с документами бухгалтерского учета (балансовой стоимости в случае невозможности определения ее рыночной стоимости). В случае, если обязательства дебитора должника по выплате соответствующей

задолженности подтверждены вступившим в силу судебным решением, оценка такой дебиторской задолженности должна основываться на указанном решении суда.