

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра уголовно-правовых дисциплин

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ В ГЭК
Заведующий кафедрой, кандидат
юридических наук, доцент
_____ В.И.Морозов
_____ 2021 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

40.04.01 Уголовное право, уголовный процесс

Выполнил работу
Студент 3курса магистратуры
заочной формы обучения

Тыжных Павел Васильевич

Научный руководитель
доктор юридических наук,
профессор

Смахтин Евгений Владимирович

Рецензент
Старший преподаватель кафедры
ОРПиСЭ ТИПК МВД России
подполковник полиции

Вальтер Александр Валерьевич

Тюмень

2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

Список сокращений и условных обозначений.....	4
Введение.....	5
Глава 1. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений.....	11
1.1. Способы совершения налоговых преступлений.....	11
1.2. Процесс слеодообразования при совершении налоговых преступлений.....	27
1.3. Типичная личность субъекта налогового преступления.....	32
Глава 2. Организация предварительного расследования налоговых преступлений.....	36
2.1. Основные проблемы организации проверки сообщений налоговых преступлениях.....	36
2.2. Типовые версии по делам о налоговых преступлениях, особенности их проверки.....	54
2.3. Методы планирования этапов расследования налоговых преступлений.....	58
Глава 3. Криминалистическая характеристика предварительного расследования налоговых преступлений.....	65
3.1. Особенности тактики производства отдельных следственных действий.....	65
3.2. Особенности наложения ареста на имущество в ходе расследования налоговых преступлений.....	82
Заключение.....	97
Библиографический список.....	102
Приложение 1 Результаты работы следственных управлений СК России в сфере борьбы с налоговыми преступлениями в зависимости от	

специфики организационного обеспечения.....	117
Приложение 2 Результаты работы следственных управлений СК России по УрФО в сфере борьбы с налоговыми преступлениями.....	118
Приложение 3 Схема уклонения от уплаты налогов по уголовному делу № 11902710040000085.....	123
Приложение 4 Схема уклонения от уплаты налогов по уголовному делу № 12102710040000073.....	124

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

УК РФ – Уголовный Кодекс Российской Федерации

УПК РФ – Уголовно-процессуальный Кодекс Российской Федерации

НК РФ – Налоговый Кодекс Российской Федерации

СК России – Следственный комитет Российской Федерации

ФНС – Федеральная налоговая служба Российской Федерации

ПДСГ – Постоянно действующая следственно-оперативная группа

КРСоп – Книга регистрации сообщений о преступлениях

НДФЛ – Налог на доход физических лиц

НДС – Налог на добавленную стоимость

УСН – Упрощенная система налогообложения

ЕНВД – Единый налог на вмененный доход

ВВЕДЕНИЕ

Основным источником обеспечения нормальной деятельности государства, а также залогом его развития, функционирования является крепкая экономика, а равно действующая в государстве политика налогообложения и соответственно баланс поступления денежных средств в бюджет, путём предоставления гражданами налогов. С появлением налогообложения, а также развитием рыночной экономики, в настоящее время усматривается тенденция развития совершения преступных деяний в сфере налогообложения, за которые Уголовным кодексом Российской Федерации предусмотрена ответственность. Образование современной преступности в данной сфере исходит из развития налоговой политики, и связан с императивностью норм налоговой системы, обязывающих граждан уплачивать соответствующие денежные средства в бюджет. Преступные деяния в указанной сфере являются самыми частыми экономическими преступлениями, ущерб бюджетной системе Российской Федерации причиняется в особо крупных размерах и исчисляется миллиардами рублей.

Согласно данным подразделений правовой статистики Генеральной прокуратуры Российской Федерации количество преступлений экономической направленности, уголовные дела о которых направлены в суд, в 2020 году на всей территории Российской Федерации составило 45 269; в 2019 – 45 593; в 2018 – 49 530; с января по апрель 2021 – 19 634. [Показатели преступности в России]

Как видно из данных статистической информации, количество раскрытых преступлений, совершенных в сфере экономики, уголовные дела по которым с обвинительным заключением направлены в суд, существенно сокращается. Вместе с тем, количество зарегистрированных преступлений за этот же период не имеет такого статистического спада.

Особое место среди экономических преступлений занимают налоговые преступления. Предварительное следствие по делам о налоговых

преступлениях осуществляется Следственным комитетом Российской Федерации. Основной задачей при расследовании таких преступлений является возмещение причиненного ущерба, поскольку это оказывает существенное влияние на экономическое состояние страны. Показатели данной деятельности заключаются в тесном взаимодействии органов Федеральной налоговой службы, Следственного комитета Российской Федерации и органов внутренних дел. Как правило, расследование налоговых преступлений, это длительный, многоступенчатый и ресурсозатратный процесс, поскольку такие преступления совершаются путем применения сложных преступных схем, представляемых в виде налоговой оптимизации, в условиях неочевидности, а их следы тщательно скрываются.

Так, анализируя деятельность налоговых и правоохранительных органов по контролю за уплатой налогоплательщиками установленных обязательных платежей, а также пресечению фактов уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, основные результаты работы за 2016 – 2019 годы иллюстрируются следующими данными.

Согласно имеющейся статистической информации в период с 2016 года по 2019 год общее число камеральных и выездных проверок, проведенных налоговыми органами, выросло на 57 % с 40 010 799 на 62 811 434. Однако установленная сумма недоимки по налогам, сборам и страховым взносам по результатам данных проверок сократилась на 29,2 % с 327 380 934 тысяч рублей до 231 804 848 тысяч рублей соответственно. [Данные официального сайта ФНС].

Количество выявленных нарушений налогового законодательства, содержащих признаки состава налогового преступления, с 2016 года неуклонно сокращается, в период с 2016 года по 2018 год количество зарегистрированных сообщений о налоговых преступлениях уменьшилось на 17,8 % с 9 283 до 7 630. После увеличения в 2020 году размера неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов, за который предусмотрена уголовная ответственность (примечания к ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.3, 199.4 УК РФ), а также сокращения

перечня преступлений, относящихся к категории налоговых, зарегистрировано только 4 503 сообщения.

На общее снижение указанных показателей во многом повлияла политика гуманизации уголовного законодательства по отношению к субъектам предпринимательской деятельности.

Однако только по оконченным и приостановленным делам ущерб неуклонно возрос, так за 2016 год установлен ущерб, составляющий сумму – 71 439 326 тысяч рублей, в 2017 – 71 569 338 тысяч рублей, 2018 – 94 223 779 тысяч рублей. В 2019 году, несмотря на существенное сокращение сообщений о преступлениях, данный показатель является значительным и составляет – 85 242 710 тысяч рублей. При этом по данным Следственного комитета Российской Федерации в 2016-2019 годах возмещение ущерба не превысило 50,2 %.

Приведённые статистические данные свидетельствуют о том, что проверка сообщений о совершении налоговых преступлений и расследование уголовных дел рассматриваемой категории представляют определённую сложность, обусловленную рядом специфических особенностей расследуемых составов преступлений и иных требований законодательства Российской Федерации.

Таким образом, высокий уровень латентности, наличие просчетов при расследовании налоговых преступлений, свидетельствуют о недостаточной изученности указанного направления деятельности. В юридической литературе недостаточно разработаны закономерности преступной деятельности в сфере налогообложения, деятельность следователей и сотрудников дознания по расследованию налоговых преступлений, конкретизация в исследованиях процесса систематизации информации о налоговом преступлении, структура и содержание структурных элементов налогообложения, криминалистическая характеристика налоговых преступлений и криминалистическая характеристики предварительного расследования как основы методики расследования уголовных дел данной категории. Изложенные обстоятельства обусловили выбор темы исследования.

Целью исследования является комплексная разработка теоретических и практических основ методики расследования налоговых преступлений, а также выявление их специфических особенностей.

Поставленная цель, предопределила ряд задач, требующих своего решения:

- 1) систематизировать информацию о процессе налогообложения, раскрыть исторически сложившиеся закономерности и взаимосвязи формирования его структурных элементов, в целях повышения эффективности выявления и расследования налоговых преступлений;
- 2) проанализировать основные проблемы выявления и расследования налоговых преступлений и найти пути их разрешения;
- 3) исследовать типовые версии по делам о налоговых преступлениях и раскрыть особенности их проверки;
- 4) обосновать комплексный криминалистический метод налогового анализа как основной метод выявления налоговых преступлений;
- 5) раскрыть содержание структурных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений;
- 6) сформулировать особенности расследования налоговых преступлений на первоначальном этапе предварительного расследования;
- 7) раскрыть содержание структурных элементов криминалистической характеристики предварительного расследования налоговых преступлений на различных его этапах.

Задачи, решаемые в диссертационном исследовании, определили комплекс общих и частных научных методов исследования:

– анализа и синтеза: анализировались позиции ученых по определению понятия планирования расследования налоговых преступлений, а затем на основе полученных данных синтезировались конкретные признаки, которые послужили основой для формулирования уточненной дефиниции; осуществлялся анализ нормативных актов, материалов уголовных дел;

– формально-юридический: при толковании норм уголовно-процессуального права, регулирующих порядок проверки сообщений о преступлении и принятия процессуального решения, а также производство предварительного расследования;

– сравнительно-правовой: при изучении регламентации стадии возбуждения уголовного дела действующими УПК РФ и УПК РСФСР;

– социологический: анкетирование следователей и сотрудников органа дознания по теме диссертационного исследования;

– статистический анализ: в ходе изучения следственной и судебной практики по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Объектом диссертационного исследования является комплекс организационно-методических и правовых проблем, связанных с расследованием налоговых преступлений, а также накопленный опыт и результаты деятельности правоохранительных и контролирующих органов России по раскрытию и расследованию данного вида преступлений.

Предмет исследования – закономерности механизма совершения налоговых преступлений, выявления и расследования налоговых преступлений.

Нормативную базу исследования составили: Конституция Российской Федерации, Уголовный и Уголовно-процессуальный кодексы Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и иные нормативно-правовые акты.

Степень разработанности проблемы.

Вопросы, связанные с организацией и планированием следственной деятельности, широко представлены в юридической литературе. Существенный вклад в разработку различных аспектов данной проблематики внесли такие ученые, как: Т.В. Аверьянова, В.П. Антипов, Г.В. Арцишевский, О.Я. Баев, Р.С. Белкин, А.Н. Васильев, С.А. Величкин, А.И. Винберг, С.А. Голунский, В.И. Громов, Л.Я. Драпкин, Л.П. Дубовицкая, А.В. Дулов, Е.П. Ищенко, В.Д. Зеленский, С.В. Кузьмин, И.М. Лузгин, В.П. Лавров, Г.Н. Мудьюгин, А.Р.

Ратинов, Н.А. Селиванов, В.А. Снетков, Л.А. Сергеев, Н.П. Яблоков, Н.А. Якубович и др.

Вопросы расследования налоговых преступлений рассматривались в работах И.В. Александрова, А.П. Зрелова, Ю.Ф. Кваши, В.А. Козлова, И.И. Кучерова, В.О. Лапина, И.Н. Соловьева, А.И. Сотова. Особое внимание автора было уделено к криминалистическому аспекту судебной бухгалтерии, представленной, в первую очередь, трудами С.П. Голубятникова и В.А. Тимченко.

Однако большинство этих работ были выполнены в иной общественно-политической и криминогенной обстановке в стране, и в части не отвечают актуальным требованиям. В связи с этим назрела необходимость в систематизации знаний, относящихся к проблемам расследования налоговых преступлений, которая бы устранила возникшие пробелы в данной сфере.

Методологическую основу исследования составляют такие общенаучные методы, как индукция, дедукция, аналогия, анализ и некоторые другие, а также специальные методы науки криминалистики.

Работа состоит из списка сокращений, введения, трех глав, восьми параграфов, заключения, библиографического списка.

ГЛАВА 1. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1. СПОСОБЫ СОВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Криминалистические исследования в сфере противодействия налоговой преступности, установление основных элементов криминалистической характеристики, присущих налоговым преступлениям, их практическое применение в рамках осуществления предварительного следствия, является основополагающим фактором успешного расследования налоговых преступлений.

Криминалистическая характеристика это совокупность значимых данных о преступлениях определенного вида, сущность и значение которых помогают выработать рациональные и эффективные методы планирования, алгоритм действий для успешного расследования отдельных видов преступлений.

Применительно к понятию криминалистической характеристики налоговой преступности, можно сказать, что единого, устоявшегося в науке, понятия не имеется. Исходя из мнений специалистов данной области, можно определить понятие криминалистической характеристики налоговой преступности следующим образом: криминалистическая характеристика налоговых преступлений – это совокупность взаимосвязанных между собой структурных элементов, обобщающих значимые сведения, основанных на объективных данных об обстановке, личности субъекта преступления, механизме и способе совершения налогового преступления, способствующие выявлению, раскрытию и расследованию преступлений.

В криминалистике выделяются три основные группы вопросов касательно криминалистической характеристики тех или иных преступлений.

Первая группа – виды криминалистической характеристики преступлений, которые в свою очередь делятся на общий уровень криминалистической характеристики и индивидуальный уровень

криминалистической характеристики. Общий уровень представляет собой обобщенный вариант характеристики той или иной группы преступлений, например - экономические, когда индивидуальный подразумевает характеристику разновидности определенной группы преступлений, такой как налоговые преступления. Общий уровень выступает в роли теоретической основы, фундамента для формирования типовых криминалистических характеристик, от которых в свою очередь будут отталкиваться индивидуальные характеристики присущие лишь малой части конкретной категории преступлений. На индивидуальном уровне прорабатываются более сложные элементы криминалистической характеристики преступлений, которые своим развитием дают возможность раскрывать и расследовать более сложные группы преступлений. [Филиппов А.Г., 2020, с. 27]

Сравнивая точки зрения различных ученых можно сделать вывод о наличии четырёх основных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений: способ совершения преступления; характеристика следов преступления (следовая картина); характеристика лица, совершившего налоговое преступления (субъект преступления); место и время совершения преступления (обстановка). С данной позицией согласен автор настоящей работы.

Одним из ключевых элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений является способ совершения, поскольку такие преступления могут совершаться как путем действия, так и бездействия, способы указаны в диспозиции статей Уголовного кодекса Российской Федерации, предусматривающих ответственность за налоговые преступления. [Александров И.В., 2015, 141 с.]

Совершение налогового преступления путем действия заключается во включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений и их последующее предоставление в налоговые органы. Бездействие выражается в уклонение от постановки на налоговый учет или непредставление налоговой декларации.

В своих трудах И.В. Александров выделял две группы способов уклонения от уплаты налогов:

1. противозаконное уклонение от уплаты налогов (криминальные способы);
 2. законные минимизирование налоговых платежей, не имеющих криминального характера и являющиеся частью нормального налогового планирования и оптимизации налоговых платежей (некриминальные способы).
- [Александров И.В., 2015, с. 187]

Необходимо отметить, что действия налогоплательщиков по налоговой оптимизации, имеющие своей целью снижение налоговой нагрузки, должны быть разрешены, экономически оправданы и целесообразны. На практике проблема отграничения некриминального способа и криминального урегулирована, путём усовершенствования действующего законодательства, а также путём издания актов толкования указанных вопросов.

Рассмотрим типичные способы совершения налоговых преступлений, типовые признаки и свойства налоговых преступлений, связанных с искажением значимой информации либо сокрытием тех фактов, о которых налогоплательщик обязан сообщать в налоговые органы.

Заведомо искаженными признаются специально измененные и ставшие фактически неверными данные о показателях деятельности, величине доходов, расходов и льгот, учитываемых при исчислении налогов.

С учетом характера искажений можно выделить две группы:

- 1) утаивание материальных, финансовых средств и (или) операций с ними;
- 2) отражение в учетных документах фиктивной хозяйственной деятельности.

Наиболее часто также используется предоставление ложной информации:

– об объеме налогооблагаемой базы (скрывается часть получаемых доходов, снижается стоимость реализуемых товаров, услуг, работ, реальная заработная плата сотрудников предприятия, утаивается фактическое

количество работающих лиц, используемых транспортных средств, площади помещений и т.п.);

– о затратах на осуществление экономической деятельности (отражаются данные о фиктивных сделках на приобретение товаров, услуг, работ, которые на самом деле не поставлялись, не оказывались и не выполнялись; завышается стоимость приобретаемых материалов, техники, увеличивается объем выполненных работ для получения продукции, объем приобретенных товаров и др.);

– о наличии оснований для перевода доходов от деятельности предприятий или физических лиц, а также объектов в льготные налоговые режимы или не предполагающие налогообложения (формальное разделение деятельности - «дробления бизнеса» при фактическом продолжении хозяйственной деятельности организации).

Знание типовых схем совершения налоговых преступлений позволяет успешно выявлять и расследовать деяния любой сложности.

Использование «фирм - однодневок», которые созданы как юридические лица без цели осуществления предпринимательской деятельности и используются для создания фиктивного документооборота о хозяйственной деятельности и совершении влияющих на объем налоговых обязательств сделок с целью уклонения от уплаты налогов. Целью использования подобных организаций является фиктивное увеличение затрат на осуществление хозяйственной деятельности, при этом между налогоплательщиком и такой фирмой создаётся соответствующий документооборот, отражающий данные о хозяйственных операциях на приобретение товаров, работ и услуг, которые на самом деле не поставлялись или не выполнялись. Основными признаками, характеризующими «фирмы-однодневки» можно назвать: не нахождение Общества по адресу регистрации и отсутствие информации о месте фактического нахождения фирмы, производственных, складских помещениях и транспорте; отсутствие работников, расходов, присущих обычной деятельности (аренда, коммунальные платежи, закуп товаров и т.д.); не сдача налоговой

отчетности или предоставление отчетности с нулевыми или приближенными к 0 показателями; не подтверждение формальных руководителей причастности к деятельности компании, либо не владение информацией о деятельности организации.

По мнению Багмет А.М., Городецкого А.Е. фирмы-однодневки чаще всего используются для необоснованного уменьшения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость (НДС) и налогу на прибыль организации. В указанных схемах налогоплательщик якобы приобретает у «фирмы-однодневки» продукцию, работы и услуги, учитывая понесенные расходы в затраты при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль и исчислении налоговых вычетов по НДС. В итоге налоговые обязательства возникают у «фирмы-однодневки», которые она не выполняет. [Багмет А.М., 2020, 591 с., Городецкий А.Е., 2004, 157 с.]

Так, например, по уголовному делу № 201600032/78, в рамках которого установлена преступная схема использования «фирм-однодневок» налогоплательщиком в целях занижения своих налоговых обязательств. Следствием установлено, что Обществом необоснованно отражены в бухгалтерском и налоговом учетах сделки, уменьшающие сумму дохода организации, сделки с фирмами обладающими признаками фиктивности, а именно с: ООО «Т», ООО «Ки», ООО «Ко», согласно которым ООО «АД» приобретало у названных организаций использованные аккумуляторы. В ходе расследования были установлены следующие признаки, свидетельствующие о фиктивности ООО «Т», ООО «Ки», ООО «Ко»: отсутствие работников, отсутствие основных средств, не нахождение по месту регистрации, отсутствие транспортных средств, имущества, земельных участков, отсутствие сведений о привлечении работников, отсутствие перечислений в отношении контрагентов о привлечении работников, транспорта, имущества, сдача минимальной налоговой отчетности, не предоставление документов на требование налогового органа, руководитель ООО «Т» Ш.М.С., руководитель ООО «Ки» З.М.В. и руководитель ООО «Ко» Е.И.В. являются «массовыми» руководителями,

согласно заключению почерковедческой экспертизы подписи от имени Ш.М.С., З.М.В. и Е.И.В. в первичных бухгалтерских документах с ООО «АД» им не принадлежат. Таким образом, ООО «АД» путем включения заведомо ложных сведений в налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость уклонилось от уплаты налога на добавленную стоимость, причинив ущерб бюджету Российской Федерации в общей сумме 6 832 991 рубль. [Уголовное дело № 201600032/78, архив СУ СК России по Тюменской области]

Вместе с тем, в практике встречаются ситуации, при которых налогоплательщиком отражаются в налоговой отчетности сделки с действующими организациями, однако ведущими свою деятельность в иной сфере. Так, например, контрагент занимается торговлей продуктами питания, а с налогоплательщиком оформлены фиктивные документы на выполнение строительных работ, для выполнения которых у Общества не имеется ни работников, ни техники, ни инструментов, ни иных необходимых для выполнения работ средств.

Так, в рамках расследования уголовного дела № 201520015/78 установлено, что ООО «З» заявлены вычеты по НДС по взаимоотношениям с ООО «Р», которая якобы выполняла для ООО «З» комплекс работ по строительству воздушных оптических линий связи. ООО «Р» является действующей организацией, которая занимается отделкой помещений. При этом, работы по строительству воздушных оптических линий связи являются специфическими и требуют получения ряда лицензий и допусков для работников. По версии руководителя ООО «Р» для выполнения работ им была привлечена субподрядная организация ООО «Г», которая фактически является фирмой-однодневкой и не имеет ни штата работников, ни оборудования. Кроме того, руководитель ООО «Г» показал, что является номинальным руководителем, а компания занимается «транзитом» денежных средств.

Способом уклонения от уплаты налогов путем бездействия является не отражение хозяйственных операций, подлежащих налогообложению, например реализация товаров, работ и услуг. В таких случаях руководители организации

налогоплательщика зачастую ссылаются на бухгалтерские ошибки при составлении отчетности, что может представлять трудности в доказывании, поскольку необходимо достоверно установить умышленный характер действий лица, поскольку состав налогового преступления наличествует лишь при установлении прямого умысла, направленного на уклонение от уплаты налогов.

В качестве бездействия при уклонении от уплаты налогов также можно выделить преступную схему необоснованного использования налоговых льгот. Так, по мнению Багмет А.М.: «Наиболее распространены налоговые преступления, основанные на незаконном использовании льгот по налогообложению - специальные налоговые режимы, такие как упрощенная система налогообложения (УСН) и единый налог на вмененный доход (ЕНВД), в результате несоблюдения условий, предусмотренных для данных налоговых режимов, например при превышении количества используемых транспортных средств, числа работников, суммы доходов в налоговом периоде и т.д., освобождении от уплаты налогов, пробелах и противоречиях в законодательстве, а также сопряженные с искажением отчетных налоговых документов». [Багмет А.М., 2020, 407 с.]

Примером незаконного использования специального налогового режима ЕНВД, так в рамках расследования уголовного дела № 1180271004000030 установлена схема уклонения от уплаты налогов, при которой ИП З., применяя специальный налоговый режим ЕНВД при осуществлении грузоперевозок, в налоговых декларациях занижал показатель количества использованных транспортных средств (менее допустимых 20 единиц), в результате чего существенно снизил свою налоговую нагрузку, доначисления по которым за три финансовых года составили более 14 000 000 рублей. [Уголовное дело № 1180271004000030, архив СУ СК России по Тюменской области]

Анализируя следственную и судебную практику по уголовным делам Тюменской области за последние годы можно заметить тенденцию развития различных схем налогоплательщиков, направленных на неправомерное применение специальных налоговых режимов, также путём использования

преступной схемы формального разделения деятельности, иными словами «дробления бизнеса».

Схема формального разделения деятельности позволяет уклоняться сразу от нескольких видов налогов, предусмотренных общей системой налогообложения, несколькими налогоплательщиками. Признаками искусственности дробления бизнеса являются: создание и управление группой организаций или индивидуальных предпринимателей одними и теми же лицами; осуществление деятельности по одному адресу; консолидация ведения бухгалтерского учета; одинаковый вид деятельности; формальный перевод работников во вновь созданную организацию без фактических изменений. Перечень всех признаков изложен в Письме ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц».

В результате применения схемы уклонения от уплаты налогов в виде «дробления бизнеса» налогоплательщик не исчисляет и не предоставляет в налоговый орган налоговую отчетность, предусмотренную общей системой налогообложения, и как следствие не производит необходимые платежи в бюджетную систему.

В качестве примера также можно привести уголовное дело № 1210271004000073, в рамках которого была раскрыта схема уклонения от уплаты налогов путем формального разделения деятельности «дробления бизнеса». Как установлено следствием, ООО «К», владеющая сетью АЗС и нефтебазой, сдавала свое имущество в аренду участникам и сотрудникам ООО «К», а также членам их семей, которые осуществляли розничную торговлю топливом через АЗС, применяя специальный режим налогообложения УСН.

При этом, деятельность всех АЗС велась под одним брендом, закуп топлива осуществлялся централизованно, ИП не имели соответствующих лицензий для осуществления указанной деятельности, и в целом деятельностью всех АЗС руководил директор ООО «К». При таких условиях доходы всех ИП подлежат сложению, что приводит к существенному превышению пределов доходов, предусмотренных специальным налоговым режимом УСН и как следствие к доначислению налогов, предусмотренных общей системой налогообложения. [Уголовное дело № 1210271004000073, архив СУ СК России по Тюменской области]

В рамках уголовного дела № 1210271004000035 установлено, что руководителем ООО «С» - К. было учреждено ООО «С-Сервис», где К. также являлся руководителем. Компания ООО «С» занимается производством оборудования для нефтегазового комплекса и состоит на общем режиме налогообложения. При создании ООО «С-Сервис», последнее было переведено на УСН и в штат организации формально был переведен ряд сотрудников ООО «С», которые фактически продолжили выполнять свои прежние функции. По договорам подряда ООО «С-Сервис» выполняло для ООО «С» работы по сборке и наладке нефтегазового оборудования. Таким образом, следствием установлено, что ООО «С» фактически зависило свои расходы путем перевода работников из штата одной организации в штат другой и заключения договоров подряда, поскольку обе организации фактически являлись единым субъектом предпринимательской деятельности, и ООО «С» в результате указанных действий получило необоснованную налоговую выгоду.

Такой способ совершения налоговых преступлений является наиболее приемлемым для преступников, поскольку последние пользуются предусмотренными законодательством возможностями неведения специальных учетов, с помощью которых возможно обнаружить противоречия с первичными бухгалтерскими документами и налоговыми декларациями, и называют такую организацию деятельности «оптимизацией». Данную схему уклонения от

уплаты налогов практически невозможно выявить в ходе камеральных налоговых проверок.

Необходимо выделить способ совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, который также совершается в виде активных действий налогоплательщика. Так, деяния направленные на сокрытие денежных средств и имущества организации, за счет которых производится уплата денежных средств по недоимке обязательных платежей в бюджет государства, совершаются путём применения следующей классической для такого вида преступления схемой. Недобросовестные налогоплательщики в лице руководителя Организации налогоплательщика, имея задолженность перед государством по уплате обязательных платежей в размере более 2 250 000 руб., зная, что при несвоевременных расчетах с бюджетом налоговые органы вправе списать денежные средства со счетов предприятия, прибегают к различным способам сокрытия денежных средств на расчетных счетах и имущества организации, путём открытия фиктивных фирм для расчетов с третьими лицами; используют долговые обязательства своих контрагентов для производства оплаты в адрес своих кредиторов, минуя расчетный счет, путём направления поручений на погашение задолженности с реквизитами других юридических лиц.

В данном случае налогоплательщик не уклоняется от уплаты налогов, а незаконно препятствует налоговому органу во взыскании неуплаченных налогов.

Следует отметить, что лишь в 1992 году в Уголовный кодекс РСФСР включена ст. 162.3, предусматривающая ответственность за противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов или неуплаты налога, уклонение или отказ от дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме, а также непредставление документов или иной информации о хозяйственной деятельности по требованию налоговых органов.

Так на примере уголовного дела № 1200271004000064, можно наглядно

ознакомиться с указанной схемой и способом совершения преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ.

В рамках расследования данного уголовного дела, установлено, что гражданин М., как директор ООО «А», игнорируя законные требования налогового органа о погашении задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, имея реальную возможность погасить имеющуюся недоимку по налогам, сборам, страховым взносам, достоверно понимал, что в случае поступления на расчетные счета ООО «А» денежных средств, которые будут списаны в счёт погашения задолженности по налогам, сборам и страховым взносам, в связи с чем разработал преступную схему сокрытия денежных средств организации, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов, которая заключалась в не поступлении денежных средств на счета ООО «А» от своего должника – АО «ЕЗ ОЦМ», а их перечисление напрямую своему кредитору – ООО «Ю», при следующих обстоятельствах. ООО «А», именуемое «Продавец», в лице директора М., с одной стороны, и АО «ЕЗ ОЦМ», именуемое «Покупатель», в лице генерального директора А. с другой, заключён договор купли-продажи драгоценных металлов № 20102-21/2019, предметом договора является продажа аффинированного драгоценного металла от ООО «А» в адрес АО «ЕЗ ОЦМ». Все расчёты по договору производятся Покупателем в безналичной форме, в валюте РФ, путём перечисления денежных средств на расчётный счёт Продавца, указанного в реквизитах Общества.

При этом, М., достоверно зная о наличии задолженности ООО «А» перед своим кредитором - ООО «Ю», образовавшейся в результате заключенного договора подряда, действуя в целях реализации своего преступного умысла, направленного на сокрытие денежных средств ООО «А», за счёт которых должно быть произведено взыскание недоимки в особо крупном размере, осознавая незаконность своих действий, неизбежность наступления последствий, в виде не поступления в бюджетную систему Российской Федерации обоснованно доначисленных Обществу налогов, и желая их

наступления, в соответствии с разработанной схемой, заключил договор уступки права требования (цессии) денежных средств между ООО «А», именуемое «Цедент» в своем лице, и ООО «Ю», именуемое «Цессионарий» в лице генерального директора Ф., согласно которому Цедент уступает, а Цессионарий принимает право требования денежных средств в размере 13 365 241,45 руб. к АО «ЕЗ ОЦМ», вытекающее из дополнительного соглашения к договору купли-продажи цветных металлов, заключенного между АО «ЕЗ ОЦМ» и ООО «А».

В указанное время, в рамках заключенного Договора уступки права требования (цессии) денежных средств директор ООО «А» М. давал указания подчиненным сотрудникам о составлении ряда информационных писем (финансовых поручений), с требованием производства оплаты в адрес кредитора ООО «А» - ООО «Ю» в указанных размерах.

В свою очередь АО «ЕЗ ОЦМ», действуя во исполнение вышеуказанных обязательств: договор купли-продажи драгоценных металлов, договоров уступки права требования (цессии) денежных средств и направленных директором ООО «А» М. информационных писем (финансовых поручений) осуществляло перечисление денежных средств в общей сумме 33 365 241,45 руб. на расчётные счета контрагента ООО «А» - ООО «Ю».

Таким образом, на расчётные счета ООО «Ю» поступили денежные средства от АО «ЕЗ ОЦМ» в сумме, превышающей 9 000 000 руб., а именно 33 365 241,45 руб., тем самым М. сокрыл денежные средства ООО «А», за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, в особо крупном размере, на сумму более 9 000 000 руб. [Уголовное дело № 1200271004000064, архив СУ СК России по Тюменской области]

Уклонение от уплаты налогов путем бездействия реализуется на примере преступлений - неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и

перечислению в соответствующий бюджет, ответственность за которое предусмотрена ст. 199.1 УК РФ. При рассмотрении данного состава преступления необходимо установить размер начисленной заработной платы работников налогоплательщика, размер исчисленного и удержанного НДФЛ, а также размер уплаченного в бюджет налога. При этом, необходимо установить прямой умысел субъекта преступления, направленный на уклонение от уплаты налога, выраженный в нежелании перечислить соответствующие суммы в бюджет, либо установить объективные причины невозможности таких перечислений, что также может представлять определенные сложности на практике и носит сугубо оценочный характер.

Преступления, предусмотренные ст.ст., 199.3, 199.4 УК РФ характеризуются схожим способом совершения, выражающемся в уклонении страхователя – организации или физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений.

Как и в случае с невыполнением обязанностей налогового агента по перечислению в бюджет НДФЛ с заработной платы работников, при рассмотрении преступлений, предусмотренных ст.ст. 199.3, 199.4 УК РФ, необходимо установить прямой умысел субъекта преступления, направленный на уклонение от страховых взносов, выраженный в нежелании перечислить соответствующие суммы в бюджет, либо наличии факторов невозможности таких перечислений.

Далее рассмотрим понятие механизма преступления. Само понятие «механизм преступления» впервые появилось в работах А.Н. Васильева. С его точки зрения под механизмом преступления понимается - процесс совершения преступления, в том числе его способ и все действия преступника, сопровождающиеся образованием следов материальных и нематериальных, могущих быть использованными для раскрытия и расследования преступлений. [Васильев А.Н., 1962, с. 52]

По мнению А.М. Кустова механизм преступления – это система процессов взаимодействия участников преступления, как прямых, так и косвенных, между собой и с материальной средой, сопряженных с использованием соответствующих орудий, средств и иных отдельных элементов обстановки. Механизм преступления закономерно обуславливает возникновение криминалистически значимой информации о самом преступлении, его участниках и результатах. [Кустов А.М., 1997, с. 38]

По мнению автора, наиболее точным определением механизма преступления является определение Р.С. Белкина, который под механизмом преступления понимает сложную динамическую систему, определяющую содержание преступной деятельности. Элементами механизма преступления являются: субъект преступления; отношения субъекта преступления к своим действиям, их последствиям и соучастникам; предмет посягательства; способ преступления (как система детерминированных действий); преступный результат; обстановка преступления (место, время и др.); поведение и действия лиц, оказавшиеся случайными участниками события; обстоятельства, способствующие или препятствующие преступной деятельности; связи и отношения между действиями (способом преступления) и преступным результатом, между участниками события и т.п. [Белкин Р.С., 1988, с. 32-47]

Так, на примере уголовного дела № 1210271004000073, в рамках которого была раскрыта схема уклонения от уплаты налогов путем формального разделения деятельности «дробления бизнеса». Как установлено следствием, гражданин П. и гражданин С. с 1999 года являлись учредителями ООО «К»,

владеющей сетью АЗС и нефтебазой, применяющей специальный режим налогообложения УСН. При этом достоверно установлено, что гражданин П. и С. состоят в дружеских отношениях продолжительный период времени, что и послужило поводом для принятия решения о ведении совместного бизнеса. Главным бухгалтером указанной организации являлась гражданка С., которая состояла в браке с гражданином С.

В связи с развитием бизнеса, увеличения доходов организации, ООО «К» согласно условиям применения УСН должна была перейти на общую систему налогообложения, что явилось нежелательным результатом для налогоплательщиков, так как вследствие этого увеличивается налоговая нагрузка и усложняется процедура ведения бухгалтерского и налогового учета. Таким образом, гр. П. и гр. С., являющиеся учредителями ООО «К», совместно гражданкой С., которая занимала должность главного бухгалтера для сохранения права на применение УСН, решили использовать преступную схему – искусственного дробления бизнеса, путем введения нового участника, применяющего УСН для формального увеличения допустимого размера доходов. Избранию такой схемы деятельности способствовали крепкие родственные связи и высокий уровень доверия между родственниками и друг другом.

Таким образом, применение схемы «дробления бизнеса» привело к созданию группы зависимых лиц, являющихся единицами одного бизнеса под одним управлением гр. П. [Уголовное дело № 1210271004000073, архив СУ СК России по Тюменской области]

В свою очередь следствию при вышеуказанном способе совершения преступления надлежит установить всех родственников указанных лиц, установить роль главного бухгалтера в указанной ситуации, роли родственников, задействованных в преступной схеме и направленность их умысла, возможно, при совершении деяния она выполняла лишь распоряжения своих прямых руководителей, а также находясь не только в служебной, но и родственной зависимости и беспрекословно участвовала в преступной схеме.

Данные обстоятельства позволят сделать вывод о виновности тех или иных лиц, а также восстановить следовую картину.

В указанном примере, исходя из материалов уголовного дела, сделан обоснованный вывод об аффилированности созданных организаций и ведения единого бизнеса одним лицом гражданином П. и гражданином С.

Имеется основание полагать, что данная схема будет использована лишь лицами, имеющими хорошие, доверительные связи между друг другом, помимо родственников. Ведение бизнеса, как правило, основывается либо на единоличном руководстве лица, либо распределено в узком семейном кругу. В представленной же ситуации имеется смешение дружеских и семейных связей.

Хотелось бы отметить, что при расследовании налоговых преступлений существенно облегчает ход следствия иллюстрация способа совершения преступления с учетом всех обстоятельств в виде схемы [Приложение 4].

Таким образом, определив способ совершения налогового преступления, можно определить какие криминалистические методы, приемы и средства должны быть применены и использованы при расследовании данной категории дел, определить тактику при проведении следственных действий, сузить и конкретизировать круг задач поставленных для оперативно-розыскных органов, установит наиболее точное направление следственной и оперативно-розыскной работы.

1.2. ПРОЦЕСС СЛЕДООБРАЗОВАНИЯ ПРИ СОВЕРШЕНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Специфическим элементом криминалистической характеристики налоговых преступлений является процесс следообразования или следовая картина. Это обусловлено тесной связью основных элементов с содержанием законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации, ст. 19, ст. 23, ч. 1 ст. 45 Налогового Кодекса Российской Федерации, налогоплательщик обязан самостоятельно и своевременно уплачивать законно установленные налоги, а также нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 ст. 8 НК РФ, под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В соответствие со ст. 12 НК РФ в Российской Федерации установлены следующие виды налогов: федеральные, региональные и местные.

Нельзя не согласиться с мнением Л.Я. Драпкина, выраженным следующим образом: «Одним из источников этой информации являются сведения, содержащиеся в нормативных документах, регулирующих порядок формирования, исчисления и уплаты налогов, круг субъектов налогообложения и т.д.». [Драпкин, 2015, с. 12] Данное утверждение является справедливым, поскольку именно Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает конкретные виды налогов, порядок их исчисления, сроки предоставления налоговой отчетности и уплаты налогов в соответствующий бюджет, а также круг налогоплательщиков.

Процесс следообразования связан с обстановкой совершения преступления, которая включает в себя: место и время совершения преступления. Обстановка совершения налоговых преступлений, характеризуется большой интенсивностью изменений, недостаточной регламентацией налогового законодательства, противоречивостью его правовых норм.

По налоговым преступлениям время совершения преступлений определяется предметом налогового преступления, т.е. налогом, и процедурой его уплаты, которая регламентируется НК РФ. В своем труде Соколов А.Ф., Ремизов М.В. отметили: «Налоговые преступления это деяния, начинающиеся с действий по фальсификации документов и заканчивающиеся неуплатой соответствующего налога». [Соколов А.Ф., Ремизов М.В., с.13-27]

При определении времени совершения преступления действует понятие «налоговый период», под которым понимается календарный год, квартал или иной период времени, по окончании которого должна быть произведена уплата налога. Данная позиция отражена в Постановлении Пленума Верховного суда Российской Федерации № 48 от 26.11.2019. Кроме того, законодатель отметил, что период совершенного преступления ограничен тремя годами подряд.

Фактическим местом совершения рассматриваемых деяний считается регион налоговой службы, куда подается налоговая декларация.

Следует отметить, что местом окончания преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ, будет являться офис организации (физического лица, ИП), где принимается решение и выполняются действия, направленные на сокрытие денежных средств либо имущества налогоплательщика, за счет которых производится взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, поскольку в таком случае у налогоплательщика не возникает обязанности предоставлять налоговую отчетность в налоговый орган.

Так, например, в ходе расследования уголовного дела №1210271004000021 по обвинению гражданина К., по признакам преступления

предусмотренного ст. 199.2 УК РФ достоверно установлено, что он гр. К как директор ОАО «ЗАВОД СНГМ», игнорируя законные требования налогового органа о погашении задолженности по налогам и сборам, имея реальную возможность погасить имеющуюся недоимку по налогам и сборам, находясь в офисе ОАО «ЗАВОД СНГМ» по адресу г. Тюмень, ул. Ямская, д. 105, умышленно совершал действия, препятствующие поступлению денежных средств организации на расчётные счета. [Уголовное дело № 1210271004000021, архив СУ СК России по Тюменской области]

Таким образом, привязка к месту осуществляется в зависимости от особенностей состава, а именно по статье 199.2 УК РФ, местом совершения преступления является – место, где лицо приняло решение о совершении деяния и непосредственно выполнило объективную сторону, а именно как рассматривается в примере, совершал действия по сокрытию.

Для раскрытия некоторых преступных схем уклонения от уплаты налогов могут производиться допросы специалистов в определенных областях экономической деятельности, которые требуют специальных знаний. Подобная практика широко распространена при проведении выездных налоговых проверок и на стадии предварительного расследования.

Следы налоговых преступлений сопутствуют их совершению, поскольку сам факт и результат преступных действий обязательно находит отражение в налоговых, бухгалтерских или финансовых документах. Документы являются основными носителями информации о налоговом преступлении, механизме его совершения, круге причастных лиц.

Александров И.В. писал: «Следы, остающиеся в документах, можно классифицировать на экономические, документальные и учетные» [Александров, 2015, с. 190-198].

Документальные следы остаются на уровне регистрации хозяйственных, финансовых и налоговых операций, отраженных в соответствующей документации (первичные бухгалтерские документы: счета-фактуры, документы форм КС-2, КС-3 и т.д., платежные документы).

Учетные следы формируются на уровне регистров бухгалтерского учета (оприходование, списание на производство, реализация товаров и т.д.), данные документы являются производными от первичных бухгалтерских документов и, как правило, ведутся для автоматизированного учета и формирования налоговой отчетности с использованием бухгалтерских программ.

Экономические следы проявляются при анализе системы отчетных и аналитических показателей, для выявления которых используются методы документального, бухгалтерского и экономического анализа.

На стадии предварительного расследования и судебного следствия анализ документальных следов осуществляется путем проведения налоговых и бухгалтерских экспертиз.

При этом, исследование и анализ учетных документов имеет преимущественное значение для расчета суммы неуплаты определенных видов налогов (налог на прибыль организации), поскольку данные документы отражают последовательность отражения хозяйственных операций, их разграничение от схожих и однотипных работ, услуг, товаров.

Следы совершения преступления также могут содержаться в документах других организаций, которые устанавливаются в ходе встречных проверок, черновых записях, которые ведут налогоплательщики. Некоторые следы отражаются в памяти людей, которым пришлось наблюдать отдельные факты налогового преступления или весь процесс его совершения. Такие следы фиксируются в протоколах допросов свидетелей.

Говоря о механизме следообразования в налоговых преступлениях, можно отметить, что он несомненно связан со способом совершения деяния и находит своё отражение в соответствующей документации, к ним можно отнести: договоры, заключенные на поставку продукции, выполнение работ, оказание услуг; гарантийные письма; плановые калькуляции; главная книга; журналы-ордера; первичные документы на отпуск готовой продукции со складов (расходные накладные склада готовой продукции, товарно-транспортные накладные на перевозку грузов); банковские выписки по

движению денежных средств по расчетному счету; приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу предприятия в оплату счетов за отгруженную продукцию; платежные требования и платежные поручения на оплату отгруженной продукции; пропуска на вынос (вывоз) готовой продукции и др. Перечень, не является исчерпывающим.

Можно отметить, что если орган, осуществляющий предварительное следствие в качестве исходной первоначальной информации имеет лишь документы, в которых отражены искаженные данные о хозяйственной деятельности организации, то следствие может выдвинуть версию о способе совершения, и наоборот, имея информацию о способе, следствие определяет конкретный перечень значимой документации для уголовного дела.

Вместе с тем, отсутствие первичных бухгалтерских документов у налогоплательщика и контрагентов позволяет налоговым органам производить доначисления налогов расчетным методом, основываясь лишь на информации о движении денежных средств по расчетным счетам указанных лиц. Однако, на стадии предварительного следствия такая ситуация не позволяет установить все элементы состава налогового преступления. Исходя из проведенного анализа уголовных дел и материалов проверок установлено, что в подобных случаях решение о возбуждении уголовного дела не принимается.

1.3. ТИПИЧНАЯ ЛИЧНОСТЬ СУБЪЕКТА НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ

По мнению автора работы, понятие «личность преступника» является слишком широким, и кроме того является предметом изучения криминологии. В свою очередь, для криминалистической характеристики именно налоговых преступлений, значение будет иметь познание личности преступника – как субъекта, определенного законодательством о налогах и сборах. На такое лицо возложена обязанность по исчислению обязательных платежей в бюджет государства, и в последующем необходимо раскрывать особенности индивидуальных свойств и качеств личности преступника, которые получили свое отражение в следах преступления.

Так, например, налогоплательщик, обладающий особыми познаниями в области экономики, бухгалтерского учёта, налогового законодательства будет применять наиболее сложные преступные схемы, выгодные для его ведения бизнеса, которые будут отличаться сложностью и неочевидностью для следствия. Преступник с более низким образованием и уровнем познания будет склоняться к применению более явных и классических схем, например, использовать схему привлечения фирм-однодневок. Автор в своей работе, приводя вышеуказанные элементы, отразил понятие «личность преступника» в более узком смысле, отразив лишь те аспекты, которые могут быть отражены в следах преступления.

Субъектами налоговых преступлений являются физические лица, имеющие или не имеющие постоянное место жительства в России, обязанные предъявлять в налоговые органы декларацию о доходах и платить установленные законом налоги, т.е. только налогоплательщики или уполномоченные на то лица. Преступление обычно совершается руководителем, главным бухгалтером, иногда привлекаются иные служащие организации.

Кроме того, пособниками налоговых преступлений могут выступать и должностные лица органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавшие совершению налоговых преступлений.

Лица, совершившие налоговые преступления, отличаются высоким образовательным уровнем. Доля осужденных, имеющих среднее и высшее профессиональное образование, составляет 83,4 %. Данные показатели в контрольной группе осужденных составили соответственно: 36,0 %. Значительная разница в уровне образования объясняется, главным образом, тем, что лица, совершающие налоговые преступления, в силу требований, предъявляемых к ним, как к специальному субъекту преступления – занятие определенного должностного положения – обуславливает наличие определенного образования.

Таким образом, круг субъектов - налогоплательщиков установлен законодательством о налогах и сборах и на которых возложена обязанность по уплате законных платежей в бюджет, а ответственности за совершение налоговых преступлений подлежат лица, установленные в диспозиции норм уголовного законодательства.

В качестве примера можно привести Уголовное дело № 1210271004000073, в рамках которого в качестве непосредственного исполнителя привлекается руководитель ООО «К», а главный бухгалтер Общества в качестве пособника.

В рамках расследования уголовного дела № 1180271004000068 к уголовной ответственности наряду с руководителями ЗАО «СТС» - К.А.В., К.А.Н. привлечен учредитель Общества Г.В.А., действий которого квалифицированы следствием как организатора уклонения от уплаты налогов с организации.

Личностными факторами, влияющими на совершения налоговых преступлений можно выделить: корыстный мотив, стремление расширить предпринимательскую деятельность, развить производство, а иногда

инвестировать скрытые от налогов средства в теневую или криминальную экономику.

Следует отметить, что налоговые правонарушения могут быть квалифицированы как преступные деяния лишь при установлении прямого умысла на совершение преступления.

Как правило, лица, совершившие налоговые преступления, свою виновность и причастность не признают, содействия следствию не оказывают, часто уничтожают и подделывают документы, подкупают и оказывают иное воздействие на свидетелей, а также должностных лиц, преследуя цель уклониться от ответственности и наказания.

При установлении субъекта преступления, указываются следующие обстоятельства: на основании каких документов, на какое лицо возложена обязанность по уплате обязательных платежей, что входит в его обязанности, и каким образом лицо выполняет или не выполняет их (анализируются приказы, уставы Обществ, налоговое законодательство и иные законодательные нормы).

Таким образом, среди лиц, совершивших налоговые преступления, преобладают мужчины (93% изученных уголовных дел), но важно отметить, что среди лиц, совершивших налоговые преступления, также имеется и доля женщин, занимающих соответствующее должностное положение, характеризующее субъект данного преступления.

Вместе с тем специфика личности налогового преступника, обусловлена, прежде всего, особенностями субъекта преступления, то есть занятием им определенного должностного положения.

Так же особенностями личности преступников данной категории является их возрастная категория, варьирующая от 35 до 45 лет (80% от числа изученных уголовных дел), что свидетельствует о том, что совершение налоговых преступлений присуще как неопытным налогоплательщикам, так как бывалым коммерсантам. Важно отметить прочность семейных уз и устойчивых социальных связей у указанной категории лиц.

Таким образом, личность преступника характеризуется наличием у лица высшего образования (более 80% проанализированных уголовных дел) и особых познаний в области законодательства, также с учетом занимаемого положения и возраста можно сделать вывод о наличии у лиц данной категории приобретенных навыков ведения бизнеса в ходе осуществления ими длительный период времени предпринимательской и иной деятельности, что несомненно влияет на избираемый ими способ совершения деяния в сфере налогообложения, то есть выборки той или иной преступной схемы.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

2.1. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОВЕРКИ СООБЩЕНИЙ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ

В соответствии с п. «а» ч. 2 ст. 151 Уголовно-процессуального Кодекса Российской Федерации (далее по тексту - УПК РФ) производство по уголовным делам о налоговых преступлениях относится к исключительной подследственности следователей Следственного комитета Российской Федерации (далее по тексту – СК РФ).

Как правило, при поступлении материалов (документов) из налогового органа, содержащих сведения о совершенном налоговом преступлении, следователями СК РФ в соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 140, ст. 143 УПК РФ составляется рапорт об обнаружении признаков преступлений, с его последующей регистрацией в книге регистраций сообщений о преступлениях (далее по тексту КРСоп).

Состав материалов регламентирован совместными руководящими документами между органами ФНС и следственными органами, однако они отличаются по форме, а иногда и по содержанию. Это обусловлено разным статусом указанных субъектов, которые обладают отличающимися функциями, следовательно, и средствами их выполнения.

Вышеуказанные материалы в адрес органа предварительного следствия из налогового органа направляются сопроводительным письмом, в котором излагаются обстоятельства нарушения законодательства о налогах и сборах, предположительно содержащего признаки преступления, а также список прилагаемых материалов. Перечень таких документов детализирован в Протоколе № 1 к Соглашению о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой № 101-

162-12/ММВ-27-2/3, заключенного 13.02.2012 (далее по тексту – Протокол № 1).

Следует отметить, что для выполнения контролирующих функций в сфере налогообложения должностные лица налоговых органов наделены определенными полномочиями в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ). Так, указанные должностные лица вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, подтверждающие правильность их исчисления, своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

К первой из названных групп документов, прежде всего, относятся: декларации по каждому виду налогов, которые обязан уплачивать проверяемый налогоплательщик, его письменное заявление о полученных доходах и произведенных расходах, книга учета доходов и расходов, хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет; данные собственного учета физических лиц о полученных доходах, а также справка о его доходах за отчетный год, об объектах налогообложения, осуществляемого по произвольным формам, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога. Отдельно следует выделить такой документ, как счет-фактура, который является основанием для исчисления налога на добавленную стоимость.

Для юридических лиц, обязанных вести бухгалтерский учет, основу для исчисления налогов составляет бухгалтерский баланс организации с приложениями (форма № 3 – отчет об изменениях капитала, форма № 4 – отчет о движении денежных средств, форма № 5 – документ, являющийся определенным объяснением некоторых положений, отображенных в бухгалтерском балансе), отчет о прибылях и убытках организации. Исключение

составляют организации, которые в соответствии с ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ № 402) могут не вести бухгалтерский учет. К ним относятся: индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, в случае, если они применяют один из специальных режимов налогообложения: для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенную, патентную систему налогообложения и в виде единого налога на вменённый доход, а также находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, перечисленные в ст. 306 НК РФ.

Документы второй группы должны подтверждать достоверность сведений об операциях, указанных в налоговых декларациях. Среди них могут быть названы: регистры бухгалтерского и налогового учетов; платежные документы (платежные поручения, инкассовые распоряжения, поручения, квитанции к кассовым ордерам и т.п.); документация о расходах организации при заключении и исполнении контрактов, в том числе с иностранными партнерами, грузовые таможенные декларации (при перемещении товара через границу), договоры поставки, акты приемки; трудовые договоры; документы, подтверждающие право на льготы и возмещение налога, и др.

Необходимо отметить, что все налогоплательщики при расчете налогооблагаемой базы и подтверждения правильности исчисления налогов (сборов) обязаны учитывать и предоставлять документы первичного бухгалтерского учета (расчеты, ведомости, ордера, чеки, платежные поручения, квитанции к кассовым ордерам и т.п.).

Всем вышеуказанным документам следователем должна быть дана уголовно-правовая оценка на стадии процессуальной проверки сообщения о преступлении.

Оценку материалов налоговой проверки, поступивших в следственные органы, можно назвать внешней оценкой, в рамках которой необходимо

исследовать правильность оформления, легитимности проведения проверки и обоснованность направления материалов.

Основным средством выполнения контрольных функций налоговых органов являются камеральные и выездные проверки.

Дополнительно следует отметить, что при изучении формальной стороны содержания акта проверки и решения налогового органа необходимо выяснить, какое предприятие (физическое лицо) было проверено, его полное наименование, организационно-правовая форма, юридический и фактический адрес, какие счета и в каких банках им открыты, когда предприятие учреждено, где и когда зарегистрировано; указаны ли в акте проверки руководители предприятия за проверяемый период.

Рекомендуется также проверять соответствие сведений о проверяемом периоде, видах неуплаченных налогов, которые содержатся в постановлении о проведении налоговой проверки и в акте. Должностные лица налогового органа не имеют право изменять налоговый период, виды налогов, которые указаны в постановлении. Кроме того, проверку имеют право проводить только те лица, которые перечислены в постановлении.

В акте проверки обязательно указывается общая сумма сокрытых объектов налогообложения по каждому виду налогов отдельно за весь проверяемый период, но с выделением по каждому виду налогов и по сроку уплаты. В акте должны быть ссылки на законы, согласно которым проверяемое предприятие (физическое лицо) является плательщиком неуплаченных налогов.

Важно, чтобы в акте и решении налогового органа были указаны изученные материалы, так как ссылки на конкретные документы являются подтверждением фактов нарушения налогового законодательства.

Особое внимание следует обратить на выводы в заключительной части акта и решения, которые должны быть четко сформулированы с соблюдением норм законодательства о налогах и сборах и опираться на документальную базу.

Необходимо также убедиться, что с актом налоговой проверки представлены все указанные в нем приложения. Если факты однородных массовых нарушений сгруппированы в ведомости, таблицы и другие справочные материалы, прилагаемые к акту, необходимо тщательно изучить все приложения к нему. Эти документы содержат указание на проверяемый период; наименование, дату и номер документа, использовавшегося для сокрытия объекта налогообложения; сущность и размер нарушения; а также должности и фамилии лиц, разрешивших и допустивших незаконную операцию.

В случае, когда бухгалтерские документы не были изъяты в полном объеме, принимаются все возможные меры по их получению, с целью проверки и уточнения выводов налогового органа. При утрате важных документов налогоплательщиком они истребуются у его контрагентов, в банке и у других субъектов. Целесообразна также организация поисков и изъятия других документов, отражающих те же данные, что и утраченные.

В случае применения налоговым органом обеспечительных мер (приостановления операций по банковским счетам, наложение ареста на имущество), необходимо обратить внимание на дату выставления инкассового поручения и указанную в нем сумму. Также следует запросить у налогового органа документ (уведомление о вручении, расписку), подтверждающий своевременное получение налогоплательщиком копии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам. Отсутствие такого уведомления существенно затрудняет, а иногда и исключает возможность привлечения к ответственности субъекта, открывающего новые счета и ссылающегося на свою неосведомленность о закрытии его счетов и отсутствие умысла на совершение налогового преступления.

Следует отметить, что переписка между налогоплательщиком и налоговым органом преимущественно осуществляется посредством телекоммуникационных каналов связи.

Для объективной оценки и углубленного анализа акта проверки на стадии решения вопроса о возбуждении уголовного дела целесообразно получить консультации от опытных специалистов.

Далее осуществляется нормативная оценка, включающая проверку правильности использования нормативной базы при выявлении наличия причинно-следственной связи между исследованием и выводами.

Зачастую своевременность выявления и качество расследования налоговых преступлений напрямую зависят от полноты проверок, проводимых должностными лицами налоговых органов. Анализ практики показывает, что органы Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее по тексту – ФНС) и Следственного комитета Российской Федерации выполняют разные функции, будучи наделенными несовпадающей компетенцией. В силу этого сотрудники ФНС не всегда понимают, какие материалы необходимо направлять в органы Следственного комитета, и какие сведения в них должны фиксироваться.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следует отметить, что «фискальные» цели всегда считаются основными. Другие цели, хотя и крайне значимые для государства, имеют второстепенный характер. Это объясняется тем, что фискальная функция является основной в налогообложении, а все остальные – вторичными. Основной же функцией уголовного судопроизводства является отправление правосудия, предполагающее принятие итогового решения о виновности или невиновности лица. Именно поэтому деятельность инспекторов налоговых органов в основном направлена на выявление нарушения налогового законодательства физическим или юридическим лицом и предъявление к ним требований по

уплате недоимки. Перед следователями же стоит более сложная задача – доказать факт совершения конкретными субъектами налогового преступления и привлечь их к ответственности или установить отсутствие оснований для привлечения к уголовной ответственности.

В соответствии с нормами налогового права налогоплательщиком является поставленная на налоговый учет организация, а не конкретный ее сотрудник, поэтому нередко в решениях налоговых органов при указании общей суммы задолженности предприятия не конкретизируется сумма недоимки, за невыплату которой несет ответственность конкретный субъект. В этом случае общей суммы недоимки может быть достаточно для направления материалов в следственные органы. Однако при пересчете суммы недоимки допущенной каждым руководителем, который управлял организацией в проверяемый период, иногда выясняется, что размеры задолженности недостаточны для привлечения их к уголовной ответственности.

Аналогичная проблема возникает в ходе проверки сообщений о неисполнении обязанностей налогового агента при исчислении и уплате НДФЛ и страховых взносов.

Необходимо отметить, что после подготовки в 2017 году Следственным комитетом РФ совместно с Федеральной налоговой службой методических рекомендаций "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", всё реже встречаются описанные выше ситуации.

Кроме того, в материалах проверок налоговых органов нередко отсутствуют материалы, подтверждающие наличие личного интереса у предполагаемого субъекта преступления. Обязанность установления умысла на уклонение от уплаты налога возложена на ФНС в соответствии с указанными методическими рекомендациями при наложении штрафа по результатам проверки, в соответствии со ст. 122 НК РФ. Следователь же может принять решение о возбуждении уголовного дела по признакам состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, лишь в случае выявления именно этого

мотива неисполнения возложенных на налогового агента обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению некоторых видов налогов.

В ситуациях, когда в ходе налоговой проверки устанавливаются факты неуплаты различных видов налогов, рекомендуется проверить, как определена итоговая сумма недоимки. Иногда в акте налогового органа и последующих документах указывается сумма всех неуплаченных юридическим лицом налогов. Вместе с тем для уголовно-правовой оценки следует разграничивать недоимку по налогам и сборам, в связи образованием которой предусмотрена уголовная ответственность по ст. 199 УК РФ и по ст. 199.1 УК РФ. Для налогового агента доля недоимки исчисляется не от всех налогов и сборов, подлежащих выплате, а лишь тех, за уплату которых он несет ответственность.

При получении материалов о нарушении налогового законодательства следователю необходимо обратить внимание на наличие в них соответствующих документов, подтверждающих совершение такого правонарушения, содержащего признаки преступления. Объем основных представляемых в следственные органы документов зависит от вида налогового преступления.

Оценивая фактическую сторону акта проверки и решения налогового органа, необходимо установить наличие в описанных в них обстоятельствах признаков состава налогового преступления.

Наконец, производится оценка полноты и обоснованности выводов налоговых органов. Особое значение имеет вопрос о том, какой метод применялся для производства проверки и какая нормативная база при этом использовалась, поскольку от этого в основном зависит полнота проверки, а главное, достоверность выводов проверяющего.

Анализ материалов уголовных дел дает возможность выделить два основных метода, которые применяются при проведении налоговых проверок – сплошной и выборочный. Сплошной метод позволяет провести тщательную проверку, не пропустив никаких важных моментов, имеющих значение для

подтверждения наличия признаков налогового правонарушения в действиях проверяемого лица.

При применении выборочного метода для исследования деятельности налогоплательщика проверяется только часть документов по некоторым налоговым (отчетным) периодам, и обычно выявляются нарушения систематического характера, которые налоговым инспектором распространяются и на остальные налоговые периоды. В качестве недостатков выборочного метода можно выделить повышенный риск не обнаружить нарушения, допущенные предполагаемым субъектом налогового правонарушения, либо в ходе расчета налогооблагаемой базы не учесть какие-либо расходы предприятия, которые в дальнейшем могут значительно повлиять на итоговую сумму недоимки.

При возникновении сомнений в полноте налоговой проверки рекомендуется опросить о порядке её проведения налогового инспектора, составившего акт, и главного (старшего) бухгалтера организации, а также инициировать экономическое исследование для определения обоснованности выводов налоговой инспекции о выявленной сумме недоимки.

Если в акте налоговой проверки содержатся оценочные суждения типа «затраты ошибочно включены в себестоимость продукции», «совершено должностное злоупотребление», «допущена арифметическая ошибка» и т.п., следовательно нужно выяснить у налогового инспектора точное содержание выявленного способа совершения налогового преступления.

Стоит отметить, что помимо вышеуказанных документов, на стадии процессуальной проверки сообщения о преступлении необходимо исследовать:

- свидетельства о постановке на налоговый учет и снятии с него; регистрации юридического лица в Едином государственном реестре юридических лиц или индивидуального предпринимателя в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;

- учредительные документы налогоплательщика, лицензии на право осуществления отдельных видов предпринимательской деятельности либо их заверенные копии;

- документы, истребованные в финансово-кредитных учреждениях, в том числе юридические дела, формирующиеся банком по счетам клиента, сведения о дате открытия и закрытия расчетных, лицевых и иных счетов, выписки об операциях по счетам. В таких делах хранятся: документы и сведения, представляемые клиентом (его представителем) при открытии счета и в случае изменения указанных сведений; договор (договоры) банковского счета, вклада (депозита), депозитного счета, изменения и дополнения к ним, а также другие договоры, определяющие отношения между банком и клиентом по открытию, ведению и закрытию счета; документы, касающиеся направления банком сообщений налоговому органу об открытии (закрытии) счета; переписка банка с клиентом по вопросам открытия, ведения и закрытия счета; утратившие силу карточки; иные документы, касающиеся отношений между клиентом и банком по вопросам открытия, ведения и закрытия счета;

- декларации с недостоверными сведениями, а при необходимости определения доли неуплаченных налогов от всех видов налогов и сборов, которые подлежат уплате в пределах трех финансовых лет – декларации и учетные документы, являющиеся основанием для исчисления налогооблагаемой базы каждого налога;

- копии, выписки из нормативных актов (Налогового кодекса Российской Федерации, приказов, писем и др., разъяснений Министерства финансов РФ, ФНС России, иных ведомств), содержащие сведения о том, в каком порядке и в какие сроки налогоплательщик должен был их предоставить;

- сведения о наличии либо отсутствии авансовых платежей;

- черновые записи, обнаруженные и изъятые в ходе проверки;

- объяснения лиц в отношении которых проводится процессуальная проверка по факту уклонения от уплаты налогов (сборов) или сокрытия денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться

взыскание налогов (сборов), а также их контрагентов и иных участников проверяемых событий, обладающих информацией о механизме совершения налогового правонарушения;

- иные материалы, позволяющие предполагать совершение нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления.

Процесс исследования и оценки вышеуказанных документов должен быть обличён в уголовно-процессуальную форму, то есть следователем должен быть проведен осмотр вышеуказанных документов, с составлением протокола осмотра.

Кроме того, представляются копии документов, на основании которых можно сделать вывод о включении субъектом преступления в налоговую декларацию заведомо ложных сведений. Объем таких документов зависит от способа налогового преступления, сферы деятельности налогоплательщика.

Необходимо отметить, что документы с признаками подлога, а также отражающие выполнение способа налогового преступления, в последующем подлежат изъятию в установленном УПК РФ порядке, и приобщению к делу обязательно в подлинниках, для последующего их признания в качестве вещественных доказательств по уголовному делу.

После оценки первичных материалов, поступивших из вышеуказанных органов, следователь решает, имеются ли в них достаточные основания для возбуждения уголовного дела или отказа в возбуждении уголовного дела.

Иногда в ходе проверки сообщений о налоговых преступлениях формируются ситуации, когда полученные сведения не позволяют принять ни одно из названных решений. В случаях, если пробелы первичной информации могут быть восполнены, следователь может провести ряд первоначальных действий – отобрать объяснения у руководителей и сотрудников проверяемых предприятий, других лиц, в том числе должностных лиц налоговых органов, проводивших налоговую проверку.

В большинстве ситуаций имеется необходимость в отборе объяснений у лиц, в действиях которых, по мнению налоговых учреждений и органов внутренних дел, имеются признаки налогового преступления.

При опросе таких субъектов выясняется, ознакомлены ли они с результатами налоговой проверки, согласны ли с выводами проверяющих, если нет, то в чем именно, обжаловались ли ими решения проверяющих, предъявлялось ли им требование о выплате недоимки, допускались ли проверяющими какие-либо нарушения и в чем они выражались, инициировалось ли ими получение в налоговом органе отсрочки, рассрочки по выплате недоимки и были ли они получены, не был ли оформлен инвестиционный налоговый кредит.

В случае изменения сроков исполнения по уплате налогов выясняется, нет ли обеспечения их уплаты банковской гарантией в порядке ст. 74.1 НК РФ.

Опрашиваемым этой группы могут задаваться и другие вопросы, имеющие значение для принятия объективного решения по материалам доследственной проверки. У них также могут быть истребованы документы, имеющие отношение к проверяемым событиям.

При опросе рекомендуется оперировать сведениями, в основном содержащимися в официальных документах налоговых органов (актах проверок, уведомлениях, требованиях, решениях и т.д.), а также налогового и бухгалтерского учетов.

Аналогичным образом целесообразно опрашивать всех должностных лиц, так или иначе причастных к выполнению операций, связанных с налоговым правонарушением.

В некоторых ситуациях возникает необходимость получения дополнительных документов из разных учреждений. Истребовать документы из налоговых органов на стадии процессуальной проверки следователь может путем выемки.

При этом, в иных учреждениях, например банковских или иных кредитных организациях на стадии процессуальной проверки выемка

регистрационных дел, например фиктивных юридических лиц (фирм-однодневок), не может быть проведена, в силу требований ч. 3 ст. 183 УПК РФ. Так как, выемка предметов и документов, содержащих информацию о вкладах и счетах в банках и иных кредитных организациях, производится на основании судебного решения, по возбуждённому уголовному делу.

Исходя из вышеизложенного следует, что стадия процессуальной проверки по сообщениям о налоговых преступлениях является основополагающей для оценки органами предварительного следствия проверяемых фактов, а также закрепления доказательств, которые будут положены в основу возбужденного уголовного дела. Для принятия процессуального обоснованного и законного решения по результатам процессуальной проверки сообщения о налоговом преступлении необходимо:

1. Истребовать все документы налоговой проверки, включая заключение налоговой проверки, первичные бухгалтерские документы, учредительные и банковские документы фирмы-налогоплательщика, дав им уголовно-правовую оценку, и изобличив их в уголовно-процессуальную форму;
2. Отобрать объяснения у должностных лиц налогового органа, проводивших налоговую проверку, отразив ход и результаты налоговой проверки, а также у лиц, в отношении которых проводится процессуальная проверка о совершении налогового преступления, тем самым заполнив пробелы по сведениям, установленным в ходе налоговой проверки.

Выявление налоговых преступлений, помимо органов ФНС, возможно и другими лицами, данный порядок предусмотрен п.п. 7-9 ст. 144 УПК РФ. Как правило, налоговые преступления выявляются сотрудниками подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России, реже органов ФСБ России. Указанные сотрудники зачастую принимают участие в выездных налоговых проверках совместно с ФНС и выполняют поручения налоговых инспектором. Это имеет как свои плюсы, так и минусы.

К плюсам можно отнести то обстоятельство, что оперативные подразделения МВД и ФСБ имеют большой ресурс оперативно-розыскной

деятельности, что позволяет добыть сведения, которые невозможно получить налоговому инспектору, например в ходе контроля телефонных переговоров, оперативных экспериментов, в ходе оперативного наблюдения.

Более того, в ответ на требование налогового инспектора налогоплательщик может предоставить минимальное количество документов, либо вовсе сообщить об их отсутствии. Оперативные подразделения же в рамках Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» могут произвести обследование помещений и обнаружить и изъять необходимые документы.

Минусом же такой работы является отсутствие программных средств (специализированных программ), используемых налоговыми органами, позволяющих выявить показатели деятельности типа «разрыв» в работе налогоплательщика, иные показатели работы, что существенно замедляет ход работы.

В случае поступления сообщений о совершении налоговых преступлений их иных органов, в срок не позднее трех суток с момента поступления такого сообщения следователь направляет в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора, плательщик страховых взносов), либо при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных статьями 199.3 и 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации, - в территориальный орган страховщика, в котором состоят на учете страхователь - физическое лицо или страхователь-организация, которые обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (далее в настоящей статье - страхователь), копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам, сборам и (или) страховым взносам.

По результатам рассмотрения материалов, направленных следователем в порядке, установленном частью седьмой настоящей статьи, налоговый орган или территориальный орган страховщика в срок не позднее 15 суток с момента получения таких материалов:

1) направляет следователю заключение о нарушении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательства Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам, сборам и (или) страховым взносам в случае, если обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки либо проверки правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по результатам которых вынесено вступившее в силу решение налогового органа или территориального органа страховщика, а также информацию об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения;

2) информирует следователя о том, что в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора, плательщика страховых взносов) или страхователя проводится налоговая проверка или проверка правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по результатам которых решение еще не принято либо не вступило в законную силу;

3) информирует следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательства Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в случае, если указанные в сообщении о преступлении

обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки либо проверки правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По результатам указанных действий налогоплательщик может быть включен в план выездных проверок ФНС.

Следует отметить, что преступления, предусмотренные ст. 199.2 УК РФ выявляются ФНС и предоставляются органам следствия в порядке ст. 82 НК РФ, то есть в рамках налогового контроля - деятельности уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, поскольку в данном случае выездные и камеральные налоговые проверки не проводятся, а вывод о возможном наличии признаков налогового преступления делается их анализа текущей деятельности налогоплательщика.

Организационные особенности расследования налоговых преступлений в значительной степени влияют на выявление преступлений и характеризуются применением различных механизмов взаимодействия субъектов противодействия налоговой преступности: органа предварительного следствия с органами осуществляющими оперативно-розыскную деятельность, а также с налоговыми органами и органами финансового контроля (Росфинмониторинг), а также планирование производства предварительного следствия с учетом выдвинутых следственных версий.

По мнению заместителя Председателя Следственного комитета Российской Федерации Леоненко Е.Е., следователям необходимо подключаться к работе еще на стадии проведения налоговой проверки, до составления акта выездной проверки, вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, предъявления налогоплательщику требования и направления материалов в порядке ст. 32 НК РФ, поскольку это позволит сэкономить значительное время, ведь с момента фактического

выявления преступной схемы уклонения от уплаты налогов до направления материалов в следственные органы проходит от полугода до двух лет.

Плеханов А.В. писал: «Взаимодействие между правоохранительными органами при выявлении и расследовании налоговых преступлений осуществляется в процессуальной и не процессуальной формах». [Плеханов А.В., с.204-208]

Так, процессуальные формы взаимодействия осуществляются в соответствии с требованиями установленными УПК РФ и характеризуются наличием определенных процессуальных отношений. Можно выделить следующие процессуальные формы взаимодействия:

1. Предоставление следователю материалов содержащих результаты налоговой проверки (предоставляются налоговым органом) или результатов оперативно-розыскной деятельности (предоставляется органом дознания) для последующей регистрации рапорта об обнаружении признаков преступлений и проведения процессуальной проверки в порядке ст. ст. 144-145 УПК РФ.

2. Предоставление результатов оперативно-розыскной деятельности, а также иных документов, полученных органом дознания при выполнении поручений следователя в соответствии со ст. 38 УПК РФ.

3. Участие должностных лиц налогового органа или оперативных сотрудников органа дознания при проведении следственных действий, например при допросе подозреваемого/обвиняемого, обыске, осмотре места происшествия и иных следственных и процессуальных действий.

4. Взаимодействие при работе в составе следственных групп.

Также выделяются не процессуальные формы взаимодействия, которые либо вытекают из процессуальных форм, либо непосредственно связаны с ними. При всём этом не процессуальные формы имеют самостоятельное значение.

1. Проведение межведомственных совещаний, направленных на противодействие совершения налоговых преступлений.

2. Разработка и издание совместных межведомственных приказов и распоряжений по взаимодействию при выявлении и расследовании налоговых преступлений. В качестве примера можно провести разработку и утверждения Соглашения о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой № 101-162-12/ММВ-27-2/3 от 13.02.2012

3. Обмен информацией между органами по фактам выявления налоговых правонарушений и преступлений.

4. Создание постоянно-действующих следственно-оперативных групп по расследованию налоговых преступлений.

Таким образом, по мнению автора, наличие не процессуальных форм взаимодействия имеет не менее важную роль, чем процессуальные. Процессуальные формы по своей сущности сводятся к выполнению поручений следователя и оказания ему теоретической и практической помощи при проведении процессуальных проверок и расследовании налоговых преступлений.

В свою очередь, не процессуальные формы взаимодействия не просто позволяют предупреждать совершение налоговых преступлений, но и подразумевают комплексный обмен информации между следователем и иными государственными органами, позволяющий обеспечить объективное и комплексное расследование.

Более того, не процессуальные формы позволяют разработать совместный, упорядоченный алгоритм действий каждого из субъектов противодействия налоговых преступлений, при расследовании указанной группы уголовных дел. Когда как, процессуальные формы взаимодействия сводятся к формальному исполнению требований и поручений следователя органом дознания и налоговым органом.

2.2. ТИПОВЫЕ ВЕРСИИ ПО ДЕЛАМ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ, ОСОБЕННОСТИ ИХ ПРОВЕРКИ

Абсолютно любое налоговое преступление совершается с прямым умыслом, следовательно, для правильной организации расследования должны быть выдвинуты две основные версии:

1. Налоговое преступление совершено умышленно;
2. Налоговое преступление совершено по неосторожности.

Исходя из способа уклонения от уплаты налогов, условно можно выделить две типовые следственные ситуации:

1. Налогоплательщиком применена схема уклонения от уплаты обязательно установленных налогов, путем оформления «искусственных» взаимоотношений с фирмами-однодневками, которые в свою очередь фактически хозяйственную деятельность не ведут.

2. Налогоплательщиком неверно применены нормы налогового законодательства, в результате чего размер налога был занижен.

Во втором случае необходимо путем допроса лиц руководящего состава юридического лица-налогоплательщика, а также лиц отвечающих за ведение бухгалтерского учета установить обстоятельства внесения сведений в первичные бухгалтерские документы, а также налоговые декларации.

Кроме того, оценку действиям подозреваемого следует давать с учетом показаний должностных лиц налогового органа, в части предоставления налоговых деклараций за другие налоговые периоды. С учетом указанного, следователь сможет объективно установить умысел подозреваемого.

Кроме того, следователю следует обращать внимание на факты, когда руководитель организации и учредитель являются разными лицами. В указанном случае, в ходе предварительного следствия необходимо дать уголовно-правовую оценку действиям всех лиц с учетом требований ст. 33 УК РФ.

Так, в ходе расследования уголовного дела № 1190271004000085 в отношении директора организации ЗАО «СТС» - К.А.Н., следствие было установлено, что К.А.Н., выступая исполнителем преступления, то есть принимая непосредственное участие в его совершении, выполнял указания Г.В.А., являющегося организатором преступления, действуя во исполнении преступного умысла, направленного на уклонение от уплаты налогов с организации ЗАО «СТС» в особо крупном размере. Так в ходе выяснения обстоятельств, следствием было установлено, что Г.В.А., являющегося единственным акционером ЗАО «СТС», с долей прямого владения акциями ЗАО «СТС» на 25.04.2012 - 100 % уставного капитала, то есть бенефициарным владельцем, который прямо владел ЗАО «СТС» и имел возможность контролировать деятельность юридического лица и оказывать существенное влияние на решения, принимаемые органами управления ЗАО «СТС».

Г.В.А., выступая организатором преступления, действуя совместно с привлекаемыми в качестве исполнителей и назначаемыми им же на должности генеральных директоров Организации – К.А.Н., К.А.В., действуя во исполнении преступного умысла, согласно разработанной преступной схемой Г.В.А., направленного на уклонение от уплаты налогов с организации ЗАО «СТС» в особо крупном размере, в результате вышеописанных действий, осуществлённых в нарушение вышеуказанных норм налогового законодательства включили в налоговые декларации по акцизам заведомо ложные сведения о величине произведённых подакцизных товаров и суммах акцизов, подлежащих уплате в бюджет, а также не предоставляли налоговые декларации по акцизу, тем самым совершили уклонение от уплаты акцизов с организации ЗАО «СТС» в особо крупном размере в соучастии. [Уголовное дело № 1190271004000085, архив СУ СК России по Тюменской области]

Схема совершения вышеуказанного преступления приведена в Приложении 3 к настоящей работе.

Также необходимо учитывать, что недостоверные сведения в налоговые декларации могут вноситься главным бухгалтером организации, или лицом его

замещающим, не являющимся руководителем указанной организации. В указанном случае также необходимо рассматривать вопрос о совершении налогового преступления в соучастии.

Так, по уголовному делу № 1190271004000012, возбужденному по признакам состава преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, П., исполняющая функции главного бухгалтера ООО СК «Э», будучи осведомлённой о преступном умысле руководителя Общества Д., по личному поручению последнего, изготовила с использованием программы 1С Бухгалтерия на компьютере налоговую декларацию (расчет налога уточненный № 1) по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2016 года, в которую включила отраженные в Книге покупок за 1 квартал 2016 года сведения о налоговых вычетах по налогу на добавленную стоимость по фактически не выполненным ООО «ТСК» ИНН 7202184829 для ООО СК «Э» работам (поставленным товарам) в сумме 10 954 652 рублей. [Уголовное дело № 1190271004000012, архив СУ СК России по Тюменской области]

Кроме того, необходимо учитывать тот факт, что субъект преступления может просто не знать о совершении противоправных действий, а незаконные действия могут быть совершены иными лицами, не являющимися субъектом преступления.

Так, уголовное дело № 1210271004000021 было возбуждено по признакам преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 199.2 УК РФ, в отношении руководителя ООО «Ю» С., которая являлась руководителем организации, поскольку на момент возбуждения уголовного дела следствие располагало письмами – финансовыми поручениями, подписанными от имени С. Однако, в ходе расследования было установлено, что указанные письма были составлены неустановленными лицами без ведома С., по поручению бывшего руководителя, который на момент составления писем уже не являлся руководителем и не мог быть субъектом преступления. Указанные обстоятельства также были подтверждены контрагентами, которым и были перечислены денежные средства, рассматриваемые как сокрытые от уплаты

налогов. Уголовное преследование в отношении С. и уголовное дело по результатам расследования было прекращено. [Уголовное дело № 1210271004000021, архив СУ СК России по Тюменской области]

Кроме того, учитывая, что способствовать совершению налогового преступления могут и сотрудники налоговых органов, следует тщательно проверять их работу и подробно выяснять причины значительных расхождений сумм доначисленных налогов в акты выездной проверки и решении о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Так, на примере уголовного дела № 1170271004000059 можно наблюдать ситуацию, при которой в акте ВНП налоговым инспектором налогоплательщику ООО «Н» доначислена сумма налогов более 50 000 000 рублей, однако в решении налоговой инспекции сумма доначислений составила уже 1 300 000 рублей. Как выяснилось, причиной этому явилось получение сотрудниками налоговой инспекции взятки от представителей ООО «Н». Добавлю, что указанное налоговое преступление выявлено в ходе расследования уголовного дела о получении взятки сотрудником ФНС.

Таким образом, уже на первоначальной стадии, при производстве предварительного следствия необходимо выдвинуть все возможные следственные версии обстоятельств совершенного преступления, с учетом сложившейся следственной ситуации. От конкретной следственной ситуации в дальнейшем также будет зависеть план расследования.

Важно отметить, что правильное планирование расследования уголовного дела о налоговом преступлении представляет собой необходимый элемент в обеспечении принятия законного и обоснованного решения.

Анализируя следственную практику, автор приходит к выводу что, отработка различных версий, выбор конкретного вида следственного действия, их количества и очередности в дальнейшем зависит от конкретной следственной ситуации, первоначальной исходной информации, которой обладает следствие: механизм уклонения от уплаты налогов, способа совершения преступления (преступной схемы).

2.3. МЕТОДЫ ПЛАНИРОВАНИЯ ЭТАПОВ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Автор предлагает применение в расследовании налоговых преступлений определённых алгоритмов и комбинаций, которые будут служить некими методическими указаниями следователю. По мнению автора работы, разработка таких методик позволит использование определенного алгоритма действий в конфликтных следственных ситуациях и ситуациях тактического риска на завершающем этапе расследования.

При планировании этапов расследования налогового преступления следует отталкиваться от позиции налогоплательщика при обжаловании решения налогового органа, его доводов и представленных аргументах.

Анализ уголовных дел о налоговых преступлениях, позволил предложить следующие типичные следственные ситуации:

1. Обвиняемый соглашается с подозрением и признает вину в предъявленном обвинении.

В данной ситуации не следует обнадеживаться, поскольку в последующем, при рассмотрении уголовного дела судом, субъект преступления может отказаться от своих первоначальных показаний, ссылаясь на оказанное давление и выдвинуть иную версию происходящего, например, о фактическом руководстве Обществом его заместителем, иными лицами, допущенных ошибках бухгалтера и т.д.

В такой ситуации следует максимально детализировать показания привлекаемого к ответственности лица, охватив все обстоятельства, подлежащие доказыванию, а также предусмотреть отработку возможных выдвинутых версий.

Кроме того, не стоит ограничиваться минимальным комплексом следственных действий, необходимых для направления уголовного дела прокурору с обвинительным заключением, а провести все возможные следственные действия, направленные на установление обстоятельств

совершенного преступления. При этом, не следует забывать об экономии сил и средств в данной работе, а также о принципе уголовного судопроизводства, согласно которому расследование производится в разумный срок, что бы не проводить явно излишнюю работу, при подтверждении и согласованности собранных доказательств.

2. Обвиняемый с предъявленным обвинением не согласен, от дачи каких либо показаний отказывается, ссылаясь на свое право не свидетельствовать против самого себя, предусмотренное статьей 51 Конституции Российской Федерации.

В случаях, когда способом совершения налогового преступления является искусственное создание фиктивного документооборота с фирмами-однодневками, которые по сути никакой хозяйственной деятельности не осуществляют, необходимо установить фактическое отсутствие таких отношений, что и будет задачей указанной тактической операции.

Так, в первую очередь исходя из полученных в ходе предварительного следствия документов, необходимо установить наименование и иные установочные данные указанных фирм-однодневок, а также лиц, которые выступали от указанных организаций.

Для получения учредительных документов необходимо направить соответствующий запрос в регистрирующий орган, а также истребовать в налоговом органе, где налогоплательщики состоят на налоговом учете сведения о расчетных счетах указанных организаций, а также сведения о проводимых налоговым органом контрольных мероприятий в отношении данных Обществ.

Следующим шагом, при получении сведений из налогового органа о фирмах-однодневках необходимо направить соответствующие запросы в банковские и иные кредитные организации, в которых имеются сведения об открытых расчетных счетах указанных Обществ, с требованием предоставить выписки по расчетным счетам. При получении указанных выписок необходимо произвести их осмотр, в ходе которого будут получены сведения о том,

имелись ли у фирм-однодневок правоотношения с иными юридическими или физическими лицами.

Факт отсутствия у указанных фирм взаимоотношений с другими лицами может указывать на фиктивный характер хозяйственной деятельности такого Общества.

Также необходимо проверить наличие имущества, основных средств, показатели текущей деятельности, размеры налоговых отчислений.

В последующем, для установления факта фиктивности деятельности такого общества целесообразным будет дать поручение органу дознания об установлении фактического месторасположения указанного Общества, установлении работников этого Общества, а также лиц, являющихся учредителями и руководителями Общества.

При установлении учредителей, руководства, а также работников Общества, последних необходимо допросить в качестве свидетелей об обстоятельствах осуществляемой хозяйственной деятельности Обществом.

3. У органов предварительного следствия имеются основания полагать, что подозреваемый (обвиняемый) может или оказывает воздействие на свидетелей или иных участников уголовного процесса, изобличающих его по расследуемому уголовному делу.

Программа указанной следственной ситуации представляется следующим образом: установление всех обстоятельств, которые послужат основаниями свидетельствующих о том, что подозреваемым оказывается воздействие на иных участников производства по уголовному делу; разработать комплекс следственных и иных процессуальных действий направленных на предотвращение оказания подозреваемым (обвиняемым) воздействия на участников уголовного процесса.

Таким образом при производстве предварительного следствия может сложиться ситуация явно указывающая на оказание со стороны подозреваемого (обвиняемого) воздействия на свидетелей. Так, например, лица, которые находятся в прямой служебной зависимости от лица (главный бухгалтер,

сотрудники организации) могут давать неконкретные показания и скрывать сведения, имеющие важное доказательственное значение по делу.

Задачей тактической операции будет проведение следователем поисковой работы направленной на установление указанных обстоятельств, принять необходимые следственные решения процессуального характера в целях противодействия конфликтному поведению преступника.

Правильным решением будет являться подробная детализация показаний, а также демонстрация документов, указывающих на осведомленность свидетелей об обстоятельствах, имеющих значение для уголовного дела.

Таким образом, следствию надлежит выделить ряд важных для следствия свидетелей, в последующем предлагается применить в обязательном порядке после допроса в качестве обеспечительной меры подписку о неразглашении сведений предварительного расследования, разъяснив при этом возможные негативные последствия в виде уголовной ответственности за несоблюдение избранных требований к лицу.

Для решения указанной проблемы автором предлагается обязательное избрание в отношении подозреваемого (обвиняемого) лица меры пресечения, предусмотренной ст. 105.1 УПК РФ в виде запрете определенных действий, а именно заключающейся в запрете общения с определёнными людьми.

4. У следствия имеются основания полагать, что подозреваемый (обвиняемый) может скрыться от органа осуществляющего предварительное следствие или суда на завершающем этапе расследования, тем самым воспрепятствовать отправлению правосудия в разумные сроки и возмещению ущерба в бюджетную систему Российской Федерации.

Программа: производство комплекса необходимых следственных, процессуальных действий и оперативно-розыскных мероприятий направленных на установление у подозреваемого (обвиняемого) правовых связей с иностранным государством; предпринять комплекс уголовно-процессуальных мер, направленных на предупреждение возможности скрыться последнему.

Задачей тактической операции будет проведение следователем поисковой информации о личности преступника и его социальных связях, которая в последующем будет являться основаниями для принятия соответствующих решений, в том числе избрании меры пресечения, постановке лица на сторожевой контроль.

Таким образом, следствию надлежит поручить органу, осуществляющему ОРД, произвести комплекс оперативно-розыскных мероприятий в ходе которых надлежит установить имеются ли у преступника прочные правовые и социальные связи за пределами Российской Федерации: недвижимость, вклады в иностранных банках, является ли он учредителем иностранных организаций; имеется ли у него гражданство или иной действительный документ подтверждающий его право на постоянное проживание в иностранном государстве; имеются ли у лица родственные или иные близкие связи за пределами государства.

На основании полученных далее сведений, подтверждающих следственную версию, органу предварительного следствия надлежит избрать в отношении преступника процессуальные меры ограничительного характера таких как: подписка о невыезде, избираемая следователем путём вынесения соответствующего постановления, или же следствием может быть возбуждено перед судом ходатайство об избрании в отношении последнего меры пресечения в виде домашнего ареста.

5. В ходе предварительного следствия установлено, что подозреваемый скрылся от органов предварительного следствия и суда. Местонахождение последнего не известно.

Программа указанной следственной ситуации представляется следующим образом: производство комплекса необходимых следственных, процессуальных действий и оперативно-розыскных мероприятий, направленных на установление местонахождения подозреваемого и доставления его следователю; проведение всех возможных следственных действий в отсутствие подозреваемого (обвиняемого).

При проведении тактической операции, направленной на установление местонахождения подозреваемого, в первую очередь следователю необходимо дать соответствующе поручение органу, осуществляющему оперативно-розыскные мероприятия, на розыск подозреваемого.

Далее следователю необходимо произвести допросы свидетелей, которые могут быть осведомлены о местонахождении подозреваемого, например его близких родственников, знакомых, коллег.

Также целесообразным будет направление запроса в ГИБДД о предоставлении сведений о передвижении транспортных средств подозреваемого его близких родственников с использованием системы СОВА; запрос о предоставлении сведений о приобретении подозреваемым авиа и РЖД билетов и фактическом использовании этих билетов, в период времени, когда предположительно подозреваемый скрылся.

При наличии данных, свидетельствующих о пресечении подозреваемым границы Российской Федерации необходимо объявить последнего в международный розыск.

Во всех приведенных ситуациях следует подробно и качественно отработать и устранить возникшие противоречия с собранных доказательствах, чтобы в конце концов сложилась целостная картина событий и обстоятельств совершения преступления, которая позволит прийти к единственно-возможному и верному выводу о виновности либо невиновности лица, поскольку в силу ч. 3 ст. 14 УПК РФ все сомнения в виновности обвиняемого, которые не могут быть устранены в порядке, установленном настоящим Кодексом, толкуются в пользу обвиняемого.

Вышеизложенные следственные ситуации приведены автором исходя из исследования ряда материалов уголовных дел о налоговых преступлениях. Содержащиеся в каждой тактической операции комплексы следственных действий и элементы программ не являются исчерпывающими и могут изменяться в зависимости от обстоятельств уголовного дела. Учитывая особенности рассматриваемых видов преступлений и все вышеизложенное,

можно сделать вывод о целесообразности использования определенных алгоритмов действий в типовой следственной ситуации при раскрытии и расследовании преступлений налогового характера.

ГЛАВА 3. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

3.1. ОСОБЕННОСТИ ТАКТИКИ ПРОИЗВОДСТВА ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ

На первоначальном этапе расследования налоговых преступлений следователю необходимо проведение неотложных следственных действий, таких как обыск и выемка, направленных на получение максимального количества доказательств по уголовному делу, а также возможного воспрепятствования со стороны подозреваемого, в том числе уничтожения последним доказательств.

При подготовке к обыску или выемке рекомендуется провести ряд оперативно-розыскных и иных мероприятий, в ходе которых:

- а) установить местонахождение документов и предметов, подлежащих изъятию, их объем;
- б) выяснить местонахождение файловых серверов, на жёстких дисках которых аккумулируется необходимая следствию информация; пароли для входа в эти серверы и другие компьютеры;
- в) обеспечить участие в следственном действии специалистов и понятых;
- г) подготовить упаковочные материалы, съёмные диски для копирования компьютерной информации, а также автотранспорт для перемещения изъятых документов в следственный орган.

Так, в целях предотвращения утраты или уничтожения следов преступления, а также предметов и документов, имеющих доказательственное значение, имеется необходимость в единовременном производстве обысков по месту жительства, работы подозреваемого и иных возможных соучастниках преступлений.

Задачами такой тактической операции будет являться отыскание следов преступления, предметов и документов, имеющих доказательственное значение, отыскание и изъятие дорогостоящего имущества, на которое в последующем можно наложить арест.

Кроме того, при формировании следственно-оперативных групп необходимо произвести инструктаж всех лиц, о том, какого рода предметы и документы подлежат отысканию и изъятию в ходе обысков. На взгляд автора работы, при формировании следственно-оперативных групп в их состав необходимо включить следователя или следователя-криминалиста, оперативных сотрудников органа дознания уполномоченного на осуществление оперативно-розыскных мероприятий, специалиста при помощи которого будет осуществляться изъятие компьютерной техники, специалиста в области бухгалтерского учета и налогообложения а также при необходимости оперативных сотрудников подразделений специального назначения.

При непосредственном производстве обыска, необходимо предпринять все меры к отысканию и последующему изъятию документов, связанных с совершенным преступлением, к которым можно отнести первичные бухгалтерские документы, учредительные документы, платежные документы, договора о взаимоотношениях организации с иными юридическими и физическими лицами.

Также необходимо принять меры к предотвращению уничтожения информации, хранящейся в памяти компьютеров, выставив охрану возле щита электрического напряжения и не допуская к компьютерам работников организации.

Кроме того, имеет необходимость в изъятии данных, находящихся на электронных устройствах. При этом, следует учитывать требования ст. 164.1 УПК РФ, в силу которых изъятие электронных носителей по уголовным делам о налоговых преступлениях допускается лишь, в случае, когда вынесено постановление о назначении судебной экспертизы в отношении электронных носителей информации, когда на электронных носителях информации

содержится информация, полномочиями на хранение и использование которой владелец электронного носителя информации не обладает, либо которая может быть использована для совершения новых преступлений, либо копирование которой, по заявлению специалиста, может повлечь за собой ее утрату или изменение а также когда такое изъятие проводится на основании судебного решения.

В иных случаях, при производстве обыска с участием специалиста необходимо произвести копирование информации, содержащейся на электронном носителе.

Особое значение имеют данные, содержащиеся в электронных устройствах подозреваемого и главного бухгалтера организации, где могут содержаться сведения о внесении данных в первичные бухгалтерские документы, в том числе через программу «1С-бухгалтерия».

Вместе с тем необходимо помнить, что подмена одних процессуальных действий другими (в данном случае подмена обыска – осмотром места происшествия) при отсутствии регламентации таковой возможности ведет к утрате важнейших доказательств. Необходимо ограничивать данные следственные действия при их производстве.

По мнению автора работы, первоочередным является проведение обыска, выемки, осмотр места происшествия для удостоверения нахождения организации по фактическому адресу и принадлежности осматриваемого помещения организации, ОМП производится для изучения обстановки преступления – офиса, бухгалтерии, административных помещений и как производное в случае обнаружения дополнительных сведений, имеющих значение для следствия, последующее изъятие. Особую роль играет осмотр места происшествия при расследовании уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ.

Так на примере уголовного дела № 1170271004000025 по обвинению гражданина П., в совершении преступлений, предусмотренного ст. 199.2 , ст.

145.1 УК РФ комплекс указанных мероприятий был проведен следующим образом:

1) В первую очередь был проведен обыск в офисе ОАО «Т» по адресу: г. Тюмень, ул. Комбинатская, д. 52, в ходе которого изъяты первичные бухгалтерские документы (в том числе письма о перечислении денежных средств и платежные поручения), а также по месту фактического жительства подозреваемого в ходе которого были также изъяты платежные поручения, блокноты с черными записями, содержащих сведения о контрагентах, обыск по месту жительства бухгалтера в ходе которого были обнаружены и изъяты DVD-R диск с базой данных 1С;

2) Далее был произведен осмотр места происшествия, согласно которому произведен осмотр места происшествия – офисного помещения ОАО «Т» по адресу: г. Тюмень, ул. Комбинатская, д. 52, в ходе которого установлено место совершения преступления. Следствие не имело необходимости для изъятия каких-либо сведений, так как в последующем был предусмотрен ряд следственных действий, направленный на изъятие предметов и документов;

3) В дальнейшем в офисе ОАО «Т» по адресу: г. Тюмень, ул. Комбинатская, д. 52 произведена выемка сведений базы данных 1С на DVD дисках, а также расчетные ведомости, расчетные ведомости ОАО «Т» за период с января по декабрь 2016 года, ежемесячно. Сведения изымались по ходатайству эксперта для производства экономических судебных экспертиз. [Уголовное дело № 1170271004000025, архив СУ СК России по Тюменской области]

Особо результативным представляется применение комбинаций следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий.

Так, в рамках уголовного дела № 1210271004000059, возбужденного в отношении неустановленных лиц, фактически осуществляющих руководство ООО «ДТЛ», на первоначальном этапе расследования был произведен ряд одновременных обысков в жилых помещениях предполагаемых субъектов и офисах компаний, причастных к совершению преступлению, по результатам которых изъяты документы, позволяющие установить причастность

конкретных лиц к совершенному преступлению. При этом, все потенциальные субъекты состояли на контроле телефонных переговоров, и в результате проведенных обысков, в ходе указанного контроля также была получена значимая информация.

Все изъятые в ходе обысков, выемки предметы и документы подлежат осмотру, в случае необходимости приобщении к уголовному делу в качестве вещественных доказательств, либо возврату собственникам.

Особое место занимает осмотр обнаруженных и изъятых бухгалтерских и иных документов, поскольку в основном совершение налоговых преступлений сопряжено с фальсификацией финансовой, бухгалтерской и отчетной документации, составлением и использованием как фиктивных договоров, так и документов свидетельствующих о продолжении хозяйственной деятельности организации (в случае преступного сокрытия денежных средств и имущества), также документации и иных данных указывающих на создание взаимозависимых организаций, фирм-однодневок, ведение «двойной» бухгалтерии по неучтенным наличным денежным средствам. Важное место также занимает осмотр сведений, представленных следствию банковскими организациями (о движении денежных средств по счетам, сведения об IP-адресах при входе в онлайн-систему «Банк-клиент»).

Так, анализируя материалы уголовных дел автором сделан вывод о существенном значении осмотра выписок о движении денежных средств при расследовании уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ, так по имеющейся исходной информации у следствия в виде, например, финансового поручения (письма), направленного в адрес контрагента, следствие путём запроса получает сведения о движении денежных средств указанного в поручении контрагента. Далее осмотром устанавливается точная дата, сумма, наименование иного контрагента, назначение платежа, как правило, и отражает назначение перечисления за другую организацию и сформулирован следующим образом: «Оплата за Общество по денежному поручению №», подтверждающих имеющиеся данные о преступной схеме

Общества. Наиболее рациональным является оформление осмотра таблицей. Также осмотр выписок о движении денежных средств и сведений об IP-адресах как юридических, так и физических лиц, представленных банком, играет важную доказательственную роль при использовании преступной схемы «дробление бизнеса», тщательный осмотр и анализ свидетельствует о связи между собой организаций и лиц. Также осмотр веб-сайтов страниц, указывающий на признак общности рекламы, единых страниц, номеров и так далее.

Следовательно, можно выделить эффективность сравнительного осмотра документов изъятых у недобросовестного налогоплательщика и контрагентов.

Компьютерную технику и другие электронные устройства, изъятые в ходе соответствующих следственных действий целесообразно направить для производства осмотра в соответствующий отдел криминалистики, либо назначить соответствующую техническую, компьютерную экспертизу для извлечения всех данных с электронных устройств.

В ходе такого осмотра документов, следователю необходимо установить основных лиц, фигурирующих в документах, их идентификационные данные. Также, когда в документах фигурирует недвижимое или иное имущество Общества при осмотре документов будут установлены идентификационные данные недвижимого имущества (вид недвижимости, кадастровый номер, адрес места нахождения, собственник, наличие обременения).

Кроме того, по правоустанавливающим документам возможно установить личные данные всех собственников, когда-либо владевших этим имуществом, включая паспортные данные. Наличие паспортных данных значительно расширит возможности следователя направленные на установление и последующий допрос таких лиц.

Следует учитывать, что осматриваемые документы содержат образцы подписей тех или иных лиц, а также отпечатки печатей, получив которые следователь может провести дальнейшие мероприятия, направленные на установление достоверности этих подписей и отпечатков печатей в документах.

На базе произведенных следственных действий указанных ранее, у следствия имеется укрепленная доказательственная база и сведения, имеющие значение для уголовного дела, позволяющие перейти к последующему этапу на первоначальной стадии – это производство допроса определенного количества лиц, в целях закрепления уже имеющейся информации и подготовке к допросу подозреваемого. Ввиду того что личность налогового преступника характеризуется высоким уровнем образованности, лицо может вести себя непредсказуемо и намеренно вводить в заблуждение следствие своими показаниями, с целью избежать уголовной ответственности. Особенность допроса по уголовным делам о налоговых преступлениях состоит в необходимости установления обстоятельств уклонения от уплаты налога, фальсификации данных о доходах и (или) расходах либо сокрытия других объектов налогообложения, механизма и способов совершения преступления.

Подготовку к допросам и допросы, особенно допрос налогоплательщика, рекомендуется производить с участием специалистов в области экономики, бухгалтерского и налогового учёта, а также иных областей, в рамках которых налогоплательщик осуществляет свою деятельность. Это обеспечит правильность формулировки вопросов, задаваемых допрашиваемому, оптимальное использование изъятых документов и точность записей в протоколе.

Рекомендуется предварительно подготовиться к допросу путем составленного письменного плана (типичных вопросов), включающего в себя последовательность вопросов, которые будут ставиться следствием, для надлежащего выяснения обстоятельств совершения преступления, перечень документов и иных доказательств, предъявляемых допрашиваемому. Допрос рекомендуется строить по схеме вопрос – ответ. Обязательно надлежит учесть обстоятельства, на которые ссылался налогоплательщик в ходе объяснения в рамках процессуальной проверки, и показаний в ходе налоговой проверки, и основания его возражений по существу заданных ему вопросов.

В ходе допроса следует конкретизировать действия по уклонению от уплаты налогов (сборов) с указанием документов, в которых они нашли отражение.

Вместе с тем, важно отметить, что допрос подозреваемого (обвиняемого) не является неотложным следственным действием и в первую очередь, после тщательного исследования всей имеющейся информации и соответствующей документации надлежит запланировать допросы свидетелей, добросовестность показаний которых не будет вызывать сомнений.

Так, в первую очередь следователю надлежит допросить в качестве свидетеля должностное лицо налогового органа, проводившего налоговую проверку, установив в ходе допроса: обстоятельства проведения налоговой проверки, проверяемый налоговый период, характер взаимоотношений Общества с иными юридическими лицами; имеются ли у каких-либо контрагентов общества признаки фиктивности (являются ли они фирмами-однодневками), имеются ли признаки аффилированности (взаимозависимости юридического лица и контрагентов); если да, то какие признаки фиктивности, «дробления бизнеса», были установлены в ходе налоговой проверки; вид неуплаченного налога и период его неуплаты; способ уклонения от уплаты налогов, либо сокрытия денежных средств подлежащих уплате, с указанием конкретных нарушений норм налогового законодательства; целесообразным видится составление в ходе допроса схемы уклонения от уплаты налогов, либо сокрытия денежных средств, подлежащих уплате, которая в последующем будет приложена к протоколу допроса. При допросе предлагается для наглядности предоставлять указанному лицу материалы налоговой проверки и просить давать конкретные пояснения в части.

Следующим следственным действием будет производство допроса в качестве подозреваемого руководителя Общества. Тактика выбора допроса зависит от позиции самого подозреваемого в инкриминируемом ему деянии. Так, в случае, когда подозреваемый согласен давать показания, следователю в ходе допроса необходимо установить все обстоятельства совершенного

преступления. Для начала у подозреваемого стоит выяснить признает ли он себя виновным в деянии, в совершении которого он подозревается. В случаях, когда подозреваемый признает себя виновным в инкриминируемом ему преступлении, следует подробно допросить последнего, по вопросам касающихся детализации его действий начиная с момента возникновения у него умысла на совершения налогового преступления, с последующей разработкой плана по реализации задуманного, о наличии соучастников, об осведомлённости учредителя и главного бухгалтера относительно совершенного преступления, об обстоятельствах способа совершения налогового преступления, о том, как он распорядился неуплаченными денежными средствами. Кроме того, необходимо допросить подозреваемого в части возможной легализации. В ходе допроса от подозреваемого необходимо получить как можно более подробное описание фактов об обстоятельствах преступлений, которые могли быть известны только лицу, совершившему указанные преступления. Кроме того, в ходе допроса необходимо выяснить: как давно и какую должность подозреваемый занимает в указанной организации; какую хозяйственную деятельность осуществляет общество; какая система налогообложения используется обществом (обычная или упрощённая); какие виды налогов и страховых взносов уплачивает общество; с какими иными юридическими или физическими лицами у Общества имеются взаимоотношения; в чем эти взаимоотношения выражаются, на основании каких договоров осуществляются эти отношения и заключались ли вообще какие-либо договора; обладает ли он правом подписи в первичных бухгалтерских документах, в договорах заключаемых от имени Общества, открытии расчетных счетов Общества в банковских или иных кредитных организациях; кто еще имеет вышеуказанные права, и на основании чего это лицо наделено такими правами (доверенность, Устав общества, протокол собрания участников Общества и так далее). Кроме того, в ходе допроса необходимо предъявить допрашиваемому лицу на обозрение документы полученные в ходе предварительного следствия (договора, счета-фактуры,

платежные поручение и так далее), выяснив допрашиваемым ли лицом проставлялись подписи в указанных документах. В случае, когда допрашиваемый будет отрицать факт проставления им подписи в указанных документах, то необходимо выяснить в ходе допроса кем проставлялись указанные подписи и рассмотреть вопрос о последующем назначении почерковедческой или иной экспертизы предъявленных документов.

После допроса следователю необходимо сопоставить известные ему факты об обстоятельствах совершения преступления с показаниями подозреваемого, и сделать выводы о возможности или невозможности совершения подозреваемым указанного преступления.

В случаях, когда подозреваемый отказывается от дачи показаний, следователю необходимо опираться на показания иных лиц, осведомленных о преступной деятельности руководителя Общества. При этом, не следует ограничиваться коротким допросом с единственным ответом в виде отказа от дачи показаний, а задать все интересующие следствие вопросы, поскольку в дальнейшем, в ходе судебного рассмотрения уголовного дела, подозреваемым может быть выдвинута версия защиты, не проверенная следствием, подозреваемый же может сказать, что следователь его просто не спрашивал об обстоятельствах, подлежащих доказыванию и проверке.

Так, на основании полученных данных следователю необходимо определить статус главного бухгалтера Общества и исходя из этого выстраивать его допрос. При допросе главного бухгалтера следует выяснять все те же обстоятельства, указанные в перечне вопросов к руководителю Общества. Одновременно с этим следует выяснить, был ли главный бухгалтер осведомлен о преступной деятельности руководителя Общества. В ряде случаев, главный бухгалтер осуществляет лишь составление налоговых деклараций по данным, предоставленным ему руководителем Общества, и в последующем передает эти декларации в налоговый орган. При этом, главный бухгалтер может и не быть осведомлен о преступной деятельности руководителя Общества, а лишь исполнять поручения последнего, так как находится в служебной зависимости

от него. Аналогичным образом следует допросить иных сотрудников Общества, по вышеуказанным обстоятельствам.

Далее, также необходимо допросить представителей контрагентов Общества, об обстоятельствах договорных взаимоотношений с субъектом налогообложения.

Также в целях противодействия злоупотреблениям со стороны привлекаемых к уголовной ответственности лиц автор считает целесообразным отобрания у всех допрашиваемых лиц подписки о неразглашении сведений, ставших им известными в ходе предварительного следствия.

Получив из показаний подозреваемого сведения о событии преступления их необходимо сопоставить с показаниями всех допрошенных по делу лиц, а также иными сведениями, полученными в ходе производства предварительного расследования, при наличии противоречий, их следует устранить в ходе проведения очных ставок.

Такие сведения могут быть получены в ходе осмотра соответствующих документов, выписок с банковских счетов о движении средств по этим счетам, учредительных документов, заключений налоговой проверки, данных (дате и времени) о соединениях между абонентскими устройствами подозреваемого с другими лицами, возможно причастными к совершению преступления.

С учетом полученных сведений следователю целесообразно произвести дополнительные допросы подозреваемого для уточнения всех обстоятельств, связанных с событием преступления.

В последующем, с учетом собранной доказательственной базы решается вопрос о привлечении лица в качестве обвиняемого и последующего допроса в качестве такового.

Задачей второй тактической операции будет установление наличия (отсутствия) иных соучастников преступления.

По мнению заместителя Председателя Следственного комитета Российской Федерации Леоненко Е.Е., следует, при наличии оснований, чаще устанавливать и привлекать к ответственности соучастников налоговых

преступлений, а также лиц, действующих в группах. В настоящее время доля налоговых преступлений, совершаемых в соучастии, крайне мала.

В ходе первоначального допроса подозреваемого, у последнего необходимо выяснить есть ли другие соучастники преступления. Сведения о других соучастниках также могут быть получены от свидетелей, либо из документов, изъятых при производстве следственных действий.

Осмотр мобильного устройства, электронных почтовых ящиков, социальных сетей, программ быстрого обмена сообщениями подозреваемого поможет также установить осведомленность третьих лиц о совершенном преступлении и их возможной причастности.

В ходе расследования уголовного дела № 1210271004000073 у учредителя ООО «Кондор-2» С. был изъят мобильный телефон, который в дальнейшем был осмотрен с использованием криминалистической техники. В ходе осмотра была обнаружена переписка с работниками компании в одном из мессенджеров, которая подтверждала централизованное управление всей деятельностью взаимозависимых лиц и схему «дробления бизнеса».

Указанные сведения также могут быть получены и в результате производства осмотра предоставленных следователю результатов оперативно-розыскных мероприятий.

Также вышеуказанный комплекс мероприятий, должен быть нацелен и на установление имущества подозреваемого, на который в последующем в качестве обеспечительной меры должен быть наложен арест. Помимо сведений полученных в ходе производства ОРМ, допросов, и иных проведенных следственных действий, следует направить соответствующие запросы в органы государственной власти, банковские и иные кредитные организации, истребовать сведения о доходах, полученных подозреваемым и его близкими родственниками за последний год; установить дату, время и стоимость приобретенного дорогостоящего имущества. Сопоставить полученные сведения о тратах с доходами подозреваемого и его родственников за период преступной деятельности.

В последующем, с учетом собранных данных и изъятых документов в зависимости от конкретной следственной ситуации, необходимо назначение соответствующих судебных экспертиз: бухгалтерскую, экономическую (финансово-экономическую), налоговую, которые в свою очередь направлены на выяснение истинного содержания бухгалтерской документации.

Знание следователями особенностей назначения производства судебно-экономических экспертиз позволит правильно и эффективно использовать их при расследовании.

Таким образом, выделим следующие особенности производства таких специфических и смежных между собой экспертиз.

Предметом судебной бухгалтерской экспертизы являются операции бухгалтерского учёта, которая позволяет установить: соответствовало ли законодательству ведение бухгалтерского учёта налогоплательщиком (налоговым агентом); какие лица в интересующий следствие период являлись ответственными за ведение учёта и составление отчётности; правильно ли отражены финансово-хозяйственные операции в документах бухгалтерского учёта; в отношении каких операций допущены искажения, в результате каких нарушений занижены суммы налога, подлежащие уплате в бюджет; какая сумма налога в результате не перечислена в бюджет. То есть бухгалтерская экспертиза в целом анализирует административно-хозяйственную деятельность организации.

Так, целями бухгалтерской судебной экспертизы является оценка всей хозяйственной деятельности организации, в целях установления суммы сокрытых денежных средств, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов. Указанная экспертиза назначается при расследовании налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ.

При проведении бухгалтерской судебной экспертизы можно установить: в какой сумме и на какие цели израсходованы денежные средства с расчётных счетов Общества за определенный период времени; Имелась ли у Общества задолженность перед контрагентами на определенные даты и осуществлялись

ли Обществом платежи на расчетные счета контрагентов; Осуществлялось ли перечисление одними контрагентами Общества в адрес других контрагентов Общества денежных средств, минуя расчетные счета Общества. Для разрешения указанных вопросов эксперту необходимо предоставить все материалы налоговой проверки, а также иные первичные бухгалтерские документы, договора гражданско-правового характера между Обществом и его контрагентами, полученных в ходе предварительного следствия.

Однако далеко не всегда при расследовании налоговых преступлений возможно назначение и производство судебной бухгалтерской экспертизы. Дело в том, что бухгалтерский учёт у многих налогоплательщиков (налоговых агентов) либо отсутствует вовсе, либо отражает финансово-хозяйственную деятельность не в полном объёме. Оба этих нарушения законодательства о бухгалтерском учёте применяются налогоплательщиками (налоговыми агентами) и как способ совершения налогового преступления, и как способ его сокрытия. Подобное положение делает невозможным производство судебной бухгалтерской экспертизы, так как в её компетенцию восстановление бухгалтерского учёта не входит.

В случаях, когда возможности судебной бухгалтерской экспертизы ограничены, следователь должен назначить судебную экономическую (финансово-экономическую) экспертизу, которая на основе анализа документов хозяйственного учёта устанавливает фактические данные о совершенных финансово-хозяйственных операциях, экономических показателях, наличии или отсутствии финансовых средств, способы искажения бухгалтерской отчётности (фальсификации балансов) и отрицательные последствия нарушений гражданского и налогового законодательства.

Налоговая экспертиза представляет собой исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов требованиям законодательства, включая ситуационный анализ, экспертизу решения и действий (бездействия) налоговых органов.

Целями налоговой судебной экспертизы является установление суммы налога подлежащего уплате. Так, перед экспертом могут быть поставлены следующие вопросы: Как повлияло на исчисление к уплате в бюджет налога на добавленную стоимость Обществом за определенный период по взаимоотношениям с его контрагентами (фирмами-однодневками); Каково общее влияние на исчисление к уплате в бюджет налога на добавленную стоимость за определенный период включения в состав налоговых вычетов и в состав расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, затрат, понесенных Обществом по взаимоотношениям с контрагентами (фирмами-однодневками).

Вместе с тем в распоряжение эксперта при назначении указанных экспертиз предоставляются материалы в объёме, необходимом для дачи заключения и ответов на поставленные следователем вопросы.

Также, анализируя следственную практику, можно выделить ряд недостатков, допускаемых следователем при назначении таких экспертиз: неправильная постановка вопросов при назначении экспертизы, абстрактно сформулированных, не входящих в предмет экономических, объекты экспертного исследования и другие материалы дела иногда представляются на экспертизу не полностью укомплектованными, что в последующем приводит к нулевому результату, так как экспертам ввиду таких упущений не представляется возможным дать заключение.

Производство указанных экономических экспертиз является основополагающим при производстве предварительного следствия, так как при установлении размера ущерба, причиненного преступлением следует исходить не только из суммы недоимки, указанной в заключении и акте налоговой проверки, а также в целях объективности и всесторонности расследования необходимо назначение и проведение бухгалтерской судебной экспертизы и налоговой судебной экспертизы.

Отдельно стоит отметить, что сумма указанная в налоговой проверке и сумма указанная в заключении экспертизы, может не совпадать, в связи с этим

перед следствием стоит задача узнать причины расхождения, например путём допроса представителя налогового органа и эксперта.

В случае возникновения неустранимых сомнений в обоснованности выводов указанных лиц, надлежит назначить повторную соответствующую судебную экспертизу.

Принимая решение о назначении дополнительной или повторной судебной экспертизы властному субъекту надлежит руководствоваться положениями ст. 207 УПК РФ. Так при недостаточной ясности или полноты заключения эксперта, а также при возникновении новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств уголовного дела может быть назначена дополнительная судебная экспертиза, производство которой поручается тому же или другому эксперту. В случаях же возникновения сомнений обоснованности или наличия противоречий в заключении – назначается повторная.

Вместе с тем, как уже отмечалось ранее автором в совокупности в зависимости от следственной ситуации могут быть назначены: почерковедческая судебная экспертиза, компьютерная, техническая экспертизы, судебная строительно-техническая (например при необходимости доказать завышение объёмов и стоимости выполненных работ в сфере строительства, капитального и текущего ремонта), судебная технологическая (например при необходимости установления особенностей технологического процесса, реальных объёмов производимой продукции и т.п.) и иные соответствующие экспертизы в целях проверки всех следственных версий.

Так например по уголовному делу № 1210271004000021 были назначены следующие виды экспертиз:

- 1) У следствия на первоначальном этапе расследования возникла необходимость установить подписи гражданки С. (для установления её причастия) в документах бухгалтерского учёта и налоговой отчётности – была назначена почерковедческая экспертиза;

2) В целях установления фактических данных о совершенных финансово-хозяйственных операциях ООО «Ю», экономических показателях, наличии или отсутствии финансовых средств, способов искажения бухгалтерской отчетности (фальсификации балансов) – следователем назначена бухгалтерская экспертиза;

3) В целях проверки оттиска печати Общества в письмах – финансовых поручениях была назначена техническая судебная экспертиза.

По результатам проведенных почерковедческой и технической судебных экспертиз, причастность С. к совершению преступления не была установлена, уголовное преследование в отношении нее прекращено. [Уголовное дело № 1210271004000021, архив СУ СК России по Тюменской области]

Таким образом, при установлении размера причиненного ущерба следует исходить из суммы, указанной в заключении и акте налоговой проверки. Однако, при расследовании налоговых преступлений, по мнению автора, в целях объективности и всесторонности расследования необходимо назначение и проведение комплекса экономических экспертиз.

3.2. ОСОБЕННОСТИ НАЛОЖЕНИЯ АРЕСТА НА ИМУЩЕСТВО В ХОДЕ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Возмещение ущерба, причиненного преступными действиями подозреваемых (обвиняемых), является одним из приоритетных направлений деятельности как органов предварительного следствия, так и правоохранительных органов в целом. Возмещение ущерба – это один из важнейших показателей, по которым оценивается работа следователей по расследованным уголовным делам о налоговых преступлениях, а также показатель степени защиты конституционных прав граждан.

По уголовным делам о налоговых преступлениях следователем обычно планируются мероприятия, которые позволяют установить обстоятельства, влияющие на принятие обеспечительных мер, к которым можно отнести:

1) учредителя и руководителей организации-налогоплательщика (налогового агента), их местонахождение; не являются ли эти лица подставными или вымышленными;

2) для налогоплательщиков – физических лиц: фамилию, имя, отчество, гражданство, место регистрации и место фактического проживания, паспортные данные, образование, семейное положение, иные данные, характеризующие личность;

3) в каких кредитных организациях налогоплательщик (налоговый агент) имеет банковские счета (расчетный, текущий, депозитный, ссудный, валютный и др.); когда и кем они открыты, движение денежных средств по этим счетам;

4) каков штат работников налогоплательщика; характер служебных и личных взаимоотношений между руководителями организации, руководителями и подчиненными;

5) имущественное положение и финансовое состояние налогоплательщика (налогового агента); не является ли он несостоятельным, либо в отношении введена процедура банкротства;

б) с какими предпринимательскими структурами налогоплательщик (налоговый агент) поддерживает деловые и финансовые взаимоотношения (в том числе фактические, когда официально договор не заключался); в чем они выражаются, когда установлены, когда и как оформлены, при каких обстоятельствах;

7) 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;

8) наличие умысла на уклонение от уплаты налогов или сборов: имел ли место сговор между руководителями организации и лицами, вносившими в документы ложные сведения; каковы мотивы лиц, вносивших в документы ложные сведения («исполнителей»);

9) какое непосредственно отношение к финансово-хозяйственной деятельности имеют учредители налогоплательщика (входят в состав совета директоров, занимают административные должности – генеральный, исполнительный, финансовый директор, главный бухгалтер и т.п.);

10) 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 для погашения ущерба.

Однако не всегда суды удовлетворяют ходатайства следствия о наложении ареста на имущество, находящееся в собственности лиц, не являющихся подозреваемыми (обвиняемыми) по уголовному делу. Как правило, суды не соглашались с позицией следствия и прокурора о наложении

ареста на имущество, принадлежащее лицам, статус которых в качестве подозреваемого (обвиняемого) по уголовному делу не был определен на момент рассмотрения ходатайства о наложении ареста на имущество.

В соответствии с Постановлением Конституционного суда Российской Федерации от 8 декабря 2017 г. N 39-П, предполагается возможность взыскания по искам прокуроров и налоговых органов о возмещении вреда, причиненного публично-правовым образованиям, денежных сумм в размере не поступивших в соответствующий бюджет от организации-налогоплательщика налоговых недоимок и пеней с физических лиц, которые были осуждены за совершение налоговых преступлений, вызвавших эти недоимки, или уголовное преследование которых в связи с совершением таких преступлений было прекращено по нереабилитирующим основаниям, при установлении всех элементов состава гражданского правонарушения, при условии, что судом будет установлено, что данная организация является фактически недействующей и (или) что взыскание с нее либо с лиц, привлекаемых к ответственности по ее долгам, налоговой недоимки и пеней на основании норм налогового и гражданского законодательства невозможно.

Таким образом, в целях возмещения причиненного налоговым преступлением ущерба в первую очередь арест может быть наложен на имущество организации – налогоплательщика, и лишь при невозможности наложения ареста на имущества организации ввиду ликвидации последнего, либо недостаточности имущества, арест может быть наложен на имущество лица, в результате действий которого причинен ущерб.

Согласно ч.ч. 2, 7 ст. 115 УПК РФ наложение ареста на имущество состоит в запрете, адресованном собственнику или владельцу имущества, распоряжаться и в необходимых случаях пользоваться им, а также в изъятии имущества и передаче его на хранение. При наложении ареста на денежные средства и иные ценности, находящиеся на счете, во вкладе или на хранении в банках и иных кредитных организациях, операции по данному счету прекращаются полностью или частично в пределах денежных средств и иных

ценностей, на которые наложен арест. Руководители банков и иных кредитных организаций обязаны предоставить информацию об этих денежных средствах и иных ценностях по запросу суда, а также следователя или дознавателя на основании судебного решения.

Действенной мерой служит запрет пользоваться арестованным имуществом, что может подвигнуть налогоплательщика погасить ущерб, не дожидаясь окончания предварительного следствия. Данная позиция подтверждена следователями в ходе анкетирования. Зачастую, следователями разъясняется налогоплательщикам преимущество погашения ущерба на стадии следствия, до принятия органами следствия обеспечительных мер, что влечет прекращение уголовного преследования и возможные негативные последствия таких действий. При наличии возможности налогоплательщики прислушиваются к следователю и в дальнейшем пытаются доказать свою правоту лишь в арбитражном суде в ходе обжалования решений налогового органа.

Согласно правовой позиции, изложенной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 21.10.2014 № 25-П, предусмотренная ст. 115 УПК РФ мера процессуального принуждения в виде наложения ареста на имущества в ходе производства предварительного расследования по уголовному делу применяется также в целях защиты субъективных гражданских прав лиц, потерпевших от преступления. Аналогичная правовая позиция приведена Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 31.01.2011 № 1-П, Определении от 21.11.2013 № 1894-О.

Согласно ч. 1 ст. 160.1 УК РФ, если установлено, что совершенным преступлением причинен имущественный вред, а равно возможно применение мер по конфискации имущества в соответствии со статьей 104.1 Уголовного кодекса Российской Федерации либо за совершенное преступление предусмотрены наказание в виде штрафа или другие имущественные взыскания, следователь, дознаватель обязаны незамедлительно принять меры

по установлению подлежащего конфискации имущества подозреваемого, обвиняемого или имущества подозреваемого, обвиняемого, стоимость которого соответствует стоимости предмета, подлежащего конфискации, либо сопоставима со стоимостью этого предмета, и имущества подозреваемого, обвиняемого или лиц, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации несут ответственность за вред, причинённый подозреваемым, обвиняемым, стоимость которого обеспечивает возмещение причинённого имущественного вреда, взыскание штрафа, другие имущественные взыскания, а также принять меры по наложению ареста на такое имущество.

В соответствии с ч. 1 ст. 3, ч. 2 ст. 44 Федерального закона Российской Федерации № 14-ФЗ от 08.02.1998 «Об Обществах с ограниченной ответственностью», Общество несёт ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Единоличный исполнительный орган Общества несёт ответственность перед Обществом за убытки, причинённые Обществу его виновными действиями (бездействием).

Согласно положениям ч. 2 ст. 44 УПК РФ гражданский иск может быть предъявлен после возбуждения уголовного дела и до окончания судебного следствия при разбирательстве данного уголовного дела в суде первой инстанции.

В соответствии с п. 12 ч. 2 обзора рассмотрения судами ходатайств о наложении ареста на имущество по основаниям, предусмотренным ч. 1 ст. 155 УПК РФ, утверждённого Президиумом Верховного Суда РФ от 27.03.2019, следует, что при принятии решения об аресте имущества в отсутствие заявленного гражданского иска суд учитывает требования ч. 1 ст. 160.1 УПК РФ.

Значительным плюсом при аресте имущества служит наличие искового заявления в уголовном деле со стороны прокурора или налогового органа, что дает судам существенные основания для наложения ареста.

Из анализа уголовных дел также следует вывод о том, что при принятии налоговым органом мер к взысканию (инкассовые поручения, приостановка

движения денежных средств по счетам, направление материалов в службу судебных приставов), прокуроры отказываются заявлять иски, мотивируя свое решение «задвоением» принятых обеспечительных мер, то есть избыточностью мер для взыскания, что, впрочем, не мешает органам следствия обратиться в суд для наложения ареста на имущество налогоплательщика.

Так, например, по уголовному делу № 396426, возбужденному в отношении руководителя ООО «АЕ» М.Л.В. по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Дорогомиловский районный суд г. Москвы отказал в аресте имущества учредителя и бенефициара Общества М.С.А. по основаниям: отсутствие гражданского иска, не поддержание ходатайства прокурором, отсутствие достаточных доказательств причастности М.С.А. к совершению преступления, отсутствие у последнего статуса подозреваемого или обвиняемого, а также оформление указанного в ходатайстве следователя имущества М.С.А. в собственность до периода деяний, в совершении которых подозревается М.Л.В. [Главное следственное управление СК России по г. Москве]

По уголовному делу № 15808059, возбужденное по ч. 1 ст. 199 УК РФ в отношении руководства ООО «А». В период проведения налоговой проверки в целях сокрытия имущества на учредителя К.И.В., директора К.И.Н. и иных лиц переоформлены транспортные средства, ранее принадлежавшие Обществу. Следователь обратился в суд с ходатайствами о наложении ареста на отчужденное имущество, находящееся в собственности К.И.В. и К.И.Н. Левобережный районный суд г. Воронежа в удовлетворении ходатайств отказал, ссылаясь на то, что К.И.В. и К.И.Н. допрошены по уголовному делу в качестве свидетелей, не являются подозреваемыми или обвиняемыми в совершении преступления, суду не представлено достаточных доказательств того, что К.И.В. и К.И.Н. несут материальную ответственность за деятельность ООО «А», а также, что указанное имущество получено в результате преступных действий. [Следственное управление СК России по Воронежской области]

В связи с этим автором рекомендуется до возбуждения ходатайства перед

судом о наложении ареста на имущество при наличии доказательств о причастности владельцев имущества, на которое возможно обращение взыскания, к совершению налогового преступления либо к сокрытию имущества, заведомо добытого преступным путем, принимать процессуальные меры к определению статуса таких лиц в качестве подозреваемых, обеспечив соблюдение требований ст.ст. 46, 223.1 УПК РФ, а также направлять в адрес прокурора пакет документов для составления искового заявления.

После определения круга лиц, информация об имуществе которых может быть интересна следствию, необходимо принять меры к установлению конкретных видов имущества и мест его нахождения, а также юридических правообладателей.

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.

При расследовании преступлений в налоговой сфере следователь может в установленном законом порядке получить сведения об имуществе подозреваемых (обвиняемых) или лиц, несущих материальную ответственность за их действия, в следующих учреждениях:

Федеральная служба государственной регистрации кадастра и картографии (Росреестр) – сведения о зарегистрированных правах на недвижимое имущество и сделках с ним; об участии в долевом строительстве;

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 от 600 000 руб.;

Федеральная служба по финансовым рынкам (ФСФР России) – сведения о решениях в отношении эмиссионных ценных бумаг, которые допущены к торговле на организованных торгах на территории Российской Федерации и (или) в отношении которых подана заявка о допуске к торговле; информация о принятых ФСФР решениях о выдаче, ограничении, приостановлении действия, возобновлении действия лицензии на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг;

Банки и кредитные организации - сведения о размещении денежных средств на банковских счетах и во вкладах; о банковских операциях и других сделках в рублях и иностранной валюте; 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, выданных нотариальных доверенностях;

Государственная инспекция безопасности дорожного движения МВД России (ГИБДД) - сведения о зарегистрированных транспортных средствах, имеющих рабочий объем двигателя более 50 куб.см. и максимальную скорость более 50 км/час, и прицепов к ним, предназначенных для движения по автомобильным дорогам общего пользования;

Подразделения лицензионно-разрешительной работы МВД России – сведения о зарегистрированном оружии и его коллекциях;

Национальное центральное бюро Интерпола - путем направления запросов получение сведений из других государств: официальные наименования юридических лиц, зарегистрированных за рубежом, их юридический адрес, номер, дата регистрации; фамилии и имена руководителей (учредителей, акционеров); направление деятельности; размеры уставного капитала; сведения криминального характера о деятельности юридических и физических лиц; в некоторых случаях получение сведений о местонахождении (регистрации) объектов недвижимости и иной собственности за рубежом у лиц,

подозреваемых (обвиняемых) в тяжких преступлениях; получение сведений, составляющих банковскую тайну, в том числе об открытии физическими и юридическими лицами счетов в банках и о движении средств по счетам, только по международным следственным поручениям, направляемым в установленном порядке по уголовным делам;

Государственная инспекция по маломерным судам 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).

Особый интерес представляет совершение подозреваемым (обвиняемым) действий направленных на отчуждение имущества в пользу третьих лиц на первоначальном этапе расследование. Таким образом, перед следствием возникает задача установить отчужденное имущество и доказать мнимость сделок.

Далее при составлении плана расследования необходимо предусмотреть производство следственных действий, направленных на установление, например, сокрытого подозреваемыми (обвиняемыми) имущества, а также доказательств его отчуждения (при условии совершения мнимых сделок), необходимых для предъявления суду с ходатайством о наложении ареста на данное имущество.

При получении информации из налоговых органов и органов дознания о фактах отчуждения имущества (переоформления на родных и близких, передачи имущества юридического лица в собственность иного зависимого предприятия и т.п.) обычно проводятся следующие следственные мероприятия:

- 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 в районе проживания подозреваемого и места нахождения налогоплательщика 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.

В целях возмещения причиненного преступлением ущерба комплекс следственных действий должен быть ориентирован на установление следующих фактов:

1) наличие имущества в собственности подозреваемых (обвиняемых), его вида и наименования, количества и объема, места его нахождения, хранения, источника и времени 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; имущественное положение 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) обстоятельства и факты, которыми обладают иные лица имеющие значение как для уголовного дела в целом, так и для обнаружения имущества, на которое может быть наложен, в частности.

Таким образом, наличие подробной информации об имуществе налогоплательщика позволяет на первоначальном этапе расследования принять меры к наложению ареста на имущество и его последующему обращению к взысканию по исполнению исковых требований о погашении причиненного ущерба. В некоторых случаях предпринимаемые меры позволяли убедить виновное лицо в необходимости полного возмещения ущерба.

Следует отметить, что согласно ч. 3 ст. 115 УПК РФ, арест на имущество третьих лиц накладывается на срок, и в дальнейшем срок необходимо продлевать в случае продления сроков предварительного следствия.

При этом, следователю необходимо доказать, что лицо, в чьей собственности находится имущество, на которое может быть наложен арест, не могло быть приобретено лицом, оно не имело соответствующего дохода и иной

возможности его покупки.

Примером может служить Уголовное дело № 1180271004000068, в рамках которого в целях обеспечения возмещения ущерба наложен арест на имущество ООО «С», имущество которого использовалось при совершении преступления, однако, которое не было связано с налогоплательщиком ЗАО «СТС». Однако, участником и руководителем и ООО «С» и ЗАО «СТС» было одно лицо – организатор уклонения от уплаты налогов с ЗАО «СТС» - Г.

Вместе с тем, могут возникать сложности в случае, когда право собственности от подозреваемого перешло к третьему лицу, например по брачному договору, что рассматривается судом как правомерное основание перехода права собственности.

В рамках вышеприведенного уголовного дела № 1180271004000068 следствие ходатайствовало перед судом о наложении ареста на имущество бывшей супруги организатора преступления – Г., которая не имела соответствующего дохода для его приобретения. Однако, суд не согласился с позицией следствия, сославшись на отсутствие правовых оснований для ареста и правомерный переход права собственности на имущество от Г. к бывшей супруге в рамках брачного договора.

Так, по уголовному делу, возбужденному в следственном управлении по Республике Марий Эл в отношении индивидуального предпринимателя К.И.А. по ч. 2 ст. 198 УК РФ, в орган дознания направлено поручение о производстве оперативно-розыскных мероприятий по установлению денежных средств и имущества налогоплательщика, за счет которого возможно возмещение причиненного бюджету Российской Федерации ущерба. Из материалов исполненного поручения установлено, что К.И.А. в период осуществления предпринимательской деятельности перечислил 10 млн. рублей на счет в кредитном кооперативе, открытый на имя его супруги, которая в последующем перевела их на р/счет своей матери, открытый в ООО «МЦ «Союз». Допросы сотрудников кредитного кооператива, получение выписок о движении указанных денежных средств с расчетных счетов К.И.А. и его родственников не

только подтвердили принадлежность денежных средств предпринимателю, но и позволили убедить суд в разрешении ареста денежных средств, находящихся на р/счете тещи обвиняемого – Н.М.В. Успешное взаимодействие сотрудников органа дознания и следствия и принятые меры способствовали полному возмещению К.И.А. причиненного ущерба в сумме 4 599 000 рублей. [Материалы следственного управления по Республике Марий Эл]

Следует отметить, что в настоящее время при расследовании преступлений, предусмотренных ч. 1 ст. 199.2 УК РФ широко распространен институт прекращения уголовного преследования при применении меры уголовно-правового характера в виде судебного штрафа, предусмотренный ст. 25.1 УПК РФ, ст. 76.2 УК РФ. Данная мера возможна в ситуациях, когда налогоплательщик заглаживает вред, причиненный преступлением (уплата суммы сокрытых денежных средств путем уплаты налогов в соответствующем размере). Автор настоящей работы считает, что подобная практика полностью исключила работу ч. 2 ст. 76.1 УК РФ, поскольку последняя норма также предусматривает прекращение уголовного преследования по указанному составу преступления, однако размер необходимых платежей для налогоплательщика увеличивается в 3 раза. Однако, данная норма может применяться и при совершении преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 199.2 УК РФ, чего не позволяет ст. 76.2 УК РФ.

Таким образом, при расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях целесообразно осуществлять следующие мероприятия, направленные на обеспечение возмещения ущерба:

- разъяснение обвиняемому (подозреваемому), что возмещение ущерба является обстоятельством, влекущим прекращение уголовного преследования (ст. 28.1 УПК РФ);

- в случае невозмещения причиненного налоговыми преступлениями ущерба в добровольном порядке, необходимо принимать меры к установлению имущества, при этом использовать возможности регистрирующих и иных органов, обладающих соответствующей информацией (Росреестр, ГИБДД,

Банки и др.), оперативных служб. В каждом случае установления такого имущества в полной мере использовать полномочия по обеспечению возмещения ущерба, причиненного в результате преступления, в том числе по наложению ареста. Осуществлять тесное взаимодействие следователей по установлению имущества с оперативными сотрудниками в форме поручений о проведении оперативно-розыскных мероприятий.

- в каждом случае по уголовным делам о налоговых преступлениях, необходимо информировать прокурора о праве, предусмотренном ст. 44 УПК РФ с обоснованием такого искового заявления. В уведомлении необходимо указывать фабулу уголовного дела, сумму неуплаченного налога, подозреваемое лицо (обвиняемого), сведения о наличии имущества налогоплательщика (организации, индивидуального предпринимателя, физического лица), на которое представляется возможным наложить арест и его стоимость. После поступления искового заявления от прокурора инициировать обращение в суд с ходатайством о наложении ареста, в обоснование указывать поступивший от прокурора иск.

- наложение ареста на имущество обвиняемого в порядке ст. 115 УПК РФ;

- использование возможностей налоговых органов по взысканию доначисленных налогов (сборов): проведение выездных налоговых проверок (ст. 89 Налогового кодекса), направление требований об уплате налогов, сборов (ст. 69 Налогового кодекса), выставление инкассовых поручений на счета налогоплательщика, открытые в банках (ст. 46 Налогового кодекса), приостановление операций по счетам налогоплательщика (ст. 76 Налогового кодекса), взыскание налогов (сборов) за счет иного имущества налогоплательщика силами судебных приставов-исполнителей (ст. 47 Налогового кодекса), арест имущества налогоплательщика-организации (ст. 77 Налогового кодекса).

Таким образом, одной из основных задач следственных органов при расследовании налоговых преступлений является своевременное и

обязательное принятие мер по обеспечению возмещения имущественного вреда, причиненного преступлением.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании проведенного в данной работе исследования автор выделил следующие элементы криминалистической характеристики рассматриваемого преступления:

1. способ совершения преступления;
2. механизм слеодообразования, который включает в себя также характеристику следов;
3. обстановка совершения преступления;
4. личность преступника (субъект преступления).

Изложенная последовательность элементов обусловлена спецификой налоговых преступлений с позиции криминалистического анализа её структурно-системного построения и заключается в особенностях криминалистически значимых признаков для указанного вида преступлений, которые имеют определяющее значение для выявления, раскрытия и предупреждения противоправных деяний в сфере налогообложения.

Таким образом, автором в ходе исследования элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений установлена корреляционная связь между элементами, выражающаяся в прямой зависимости следовой картины и обстановки от способа совершения преступления, что сопровождается строгой законодательной регламентацией.

Важное значение имеют данные о способе совершения преступления, способ совершения преступления – комплекс взаимосвязанных детерминированных объективными и субъективными факторами действий и актов бездействий по подготовке к совершению, сокрытию преступлений.

Если орган, осуществляющий предварительное следствие, в качестве исходной первоначальной информации имеет лишь документы, в которых отражены искаженные данные о хозяйственной деятельности организации, то следствие может выдвинуть версию о способе совершения, и наоборот, имея

информацию о способе, следствие определяет конкретный перечень значимой документации для уголовного дела.

Говоря о механизме слеодообразования следов налоговых преступлений, автор указал, что он, несомненно, связан со способом совершения деяния и находит своё отражение в соответствующей документации.

Личность преступника характеризуется руководящим положением в организации (налогоплательщике). Автор выделяет наличие у лица высшего образования и особых познаний в области законодательства. Также, с учетом занимаемого положения и возраста, можно сделать вывод о наличии у лиц данной категории приобретенных навыков ведения бизнеса в ходе осуществления на протяжении длительного периода времени предпринимательской и иной деятельности, что, несомненно, влияет на избираемый ими способ совершения противоправного деяния в сфере налогообложения, то есть выборки той или иной преступной схемы.

Таким образом, автором в ходе исследования были установлены корреляционные связи между элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений, так как, по мнению автора, практическое значение имеет именно непосредственная устойчивая связь элементов, а не просто их описание.

Так, согласно построенной криминалистической модели преступления, в соответствии с указанной последовательностью элементов представляется возможным эффективно построить работу следователя по определению направления расследования, обеспечить целенаправленное выявление информации, имеющей значение для уголовного дела.

Вместе с тем, рациональным представляется планирование и разработка определенных алгоритмов действий для решения типовых следственных ситуаций и ускорения процесса расследования.

Так, автором в работе предложены определенные алгоритмы, которые необходимы для скорейшего раскрытия преступления и установления всех обстоятельств, имеющих доказательственное значение для уголовного дела.

Так, например, анализ в ходе исследования материалы уголовных дел о налоговых преступлениях, позволил автору предложить ряд, возникающих чаще всего типичных следственных ситуаций и предложен соответствующий вариант решения. Например, рассмотрим одну из таких ситуаций:

Обвиняемый с предъявленным обвинением не согласен, от дачи каких либо показаний отказывается, ссылаясь на свое право не свидетельствовать против самого себя, предусмотренное статьей 51 Конституции Российской Федерации.

Так, автором рассматривается следующее решение:

В случаях, когда способом совершения налогового преступления является искусственное создание правоотношений с фирмами-однодневками, которые по сути никакой хозяйственной деятельности не осуществляют, необходимо установить фактическое отсутствие таких отношений, что и будет задачей указанной тактической операции.

1) Так, в первую очередь исходя из полученных в ходе предварительного следствия документов, необходимо установить наименование и иные установочные данные указанных фирм-однодневок, а также лиц, которые выступали от указанных организаций. Для получения учредительных документов необходимо направить соответствующий запрос в налоговый орган, в котором также необходимо истребовать сведения о расчетных счетах указанных организаций, а также сведения о проводимых налоговым органом контрольных мероприятий в отношении данных обществ.

2) Следующим шагом, при получении сведений из налогового органа о фирмах-однодневках необходимо направить соответствующие запросы в банковские и иные кредитные организации, в которых имеются сведения об открытых расчетных счетах на указанные Общества с требованием предоставить выписки по расчетным счетам.

3) При получении указанных выписок необходимо произвести их осмотр, в ходе которого будут получены сведения о том, имелись ли у фирм-однодневок правоотношения с иными юридическими или физическими лицами.

Факт отсутствия у указанных фирм взаимоотношений с другими лицами может указывать на фиктивный характер хозяйственной деятельности такого Общества.

4) В последующем, для установления факта фиктивности деятельности такого общества целесообразным будет дать поручение органу дознания об установлении фактического месторасположения указанного Общества, установлении работников этого Общества, а также лиц, являющихся учредителями и руководителями Общества.

5) Таким образом, при установлении учредителей, руководства, а также работников Общества, последних необходимо допросить в качестве свидетелей об обстоятельствах осуществляемой хозяйственной деятельности Обществом.

Кроме того, автором в настоящей работе выделены тактические особенности производства комплекса следственных и процессуальных действий, направленных на принятие обеспечительных мер, пропорционально причиненному ущербу бюджетной системе Российской Федерации. В данной работе особое внимание уделяется обеспечительным мерам, так как, как уже было отмечено автором ранее, возмещение ущерба, причиненного государству действиями недобросовестных налогоплательщиков, является приоритетной задачей в ходе производства предварительного следствия, и является основной целью совместной работы налоговых и следственных органов.

Так, исходя из приведенных в работе статистических данных эффективности расследований налоговых преступлений в Российской Федерации, автор считает целесообразным, в зависимости от количества совершенных налоговых преступлений в конкретном субъекте Российской Федерации, создание постоянно действующих следственно-оперативных групп, создание специализированных следственных отделов, либо выделение специализированных следователей. Указанное, в свою очередь обеспечит эффективность расследования налоговых преступлений и возмещение причиненного преступлениями ущерба.

На основании вышеизложенного, автором в настоящей работе также предложены следующие профилактические меры, направленные на улучшение предупреждения совершения налоговых преступлений, таких как:

1. Участие органов внутренних дел и следственных органов совместно с налоговыми органами в проводимых ими выездных проверках, которые в свою очередь повышают эффективность выявления налоговых преступлений и повысят скорость реакции правоохранительных органов на совершенное деяние. Данную совместную деятельность предлагается использовать при проверке крупных налогоплательщиков;

2. Также рациональным представляется внедрение электронного документооборота между службами для повышения скорости и эффективности взаимодействия между собой, как следствие комплексное взаимодействие налоговых органов с органами предварительного расследования, при выявлении налоговых преступлений органом дознания;

3. Организационное обеспечение осуществления предварительного расследования налоговых преступлений, направленное на создание специализированных подразделений, создание постоянно действующих следственно-оперативных групп (ПДСОГ) по налоговым преступлениям, непосредственно выделение специализации следователей в структурных подразделениях;

4. Формирование у потенциальных субъектов налоговых преступлений устойчивого понимания неотвратимости наказания за налоговое преступление в случае, если лицо не возместит причиненный им ущерб. Так например, положительной является практика разъяснения недобросовестному налогоплательщику оснований освобождения от уголовной ответственности в рамках ст. 28.1 УПК РФ в случае полного возмещения причиненного ущерба.

Таким образом, в процессе проведения исследования была достигнута поставленная цель и решены сформулированные задачи.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ, с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 30.04.2021, с изм. от 13.05.2021) // "Собрание законодательства РФ", 24.12.2001, N 52 (ч. I), ст. 4921.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 05.04.2021, с изм. от 08.04.2021) // "Собрание законодательства РФ", 17.06.1996, N 25, ст. 2954.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 20.04.2021) // "Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998, ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 20.04.2021) // "Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 09.03.2021) // "Собрание законодательства РФ", "Собрание законодательства РФ", 05.12.1994, N 32, ст. 3301.
7. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 09.03.2021) // "Собрание законодательства РФ", "Собрание законодательства РФ", 29.01.1996, N 5, ст. 410.
8. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // "Собрание

законодательства РФ", "Собрание законодательства РФ", 12.12.2011, N 50, ст. 7344.

9. Федеральный закон «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12.08.1995 N 144-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 1995 г. , N 33 , ст. 3349.

10. Федеральный закон «О полиции» от 07.02.2011 г. № 3-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 2011 г. , N 7 , ст. 900.

Научная литература

11. Александров, И.В. Расследование налоговых преступлений / И. В. Александров. — Москва : Юрайт, 2015. — 405 с. — Текст : непосредственный.

12. Антонов И.О. Расследование налоговых преступлений: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 : - Казань, 2009, 268 с.

13. Александров И.В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПб., 2002 – 139 с.

14. Арсеньева С.С. Особенности расследования налоговых преступлений, совершенных организованными преступными группами: специализированный учебный курс / Челябинский центр по исследованию проблем противодействия организованной преступности и коррупции. Челябинск, 2008 – 54с.

15. Багмет, А.М. и др. Расследование налоговых преступлений: / А.М. Багмет. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – 591 с. - Текст : непосредственный.

16. Белкин Р. С. Избранные труды / Р. С. Белкин. - М., 2008. – 275 с.

17. Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы. От теории - к практике. - М.: Юрид, лит., 1988. – 153 с.

18. Белкин Р.С. Криминалистика: краткая энциклопедия. - М., 1993. – 143 с.

19. Бердичевский Ф. Ю. О предмете и понятийном аппарате криминалистики. - Вопросы борьбы с преступностью, вып. 24, - М., 1976. – 231 с.
20. Бердичевский Ф. Ю., О предмете и понятийном аппарате криминалистики. - Вопросы борьбы с преступностью, вып. 24, - М., 1976. – 160 с.
21. Быстряков Е.Н. Организация деятельности следователя при расследовании налоговых преступлений. - Саратов, 2002. – 76 с.
22. Березин И.Г. Налоговые преступления: уголовно-правовая характеристика и особенности предварительного расследования. - Кредо, лит., 2011. –240 с.
23. Буров А.А., Особенности назначения и производства налоговых экспертиз. Журнал «Следствием установлено», выпуск 4 (8), 2018.
24. Булатов Б.Б., Борбат А.В., Дежнев А.С., Наложение ареста на имущество других лиц в целях обеспечения исполнения приговора в части гражданского иска. Журнал «Российский следователь», выпуск 8/2019, 2019.
25. Варданын А. В., Варов И. И. Дискуссионные вопросы формирования исходных следственных ситуаций, типичных для первоначального этапа злоупотреблений полномочиями лицами, выполняющими управленческие функции в коммерческих и иных организациях // Изв. Тул. гос. ун-та. Сер.: Экономические и юридические науки.- 2013. - № 2-2. – 165 с.
26. Васильев А.Н. Введение в курс советской криминалистики. - М., 1962. –148 с.
27. Веселов Ю. И. Понятие полного раскрытия преступлений. - Сборник статей адъюнктов и соискателей, вып. 3. М., 1971. – 174 с.
28. Гавло В. К. О следственной ситуации и методике расследования хищений, совершенных с участием должностных лиц / В. К. Гавло // Вопросы криминалистической методологии, тактики и методики расследования. - М., 1973. –205 с.

29. Гавло В.К. О понятии криминалистического механизма преступления и его значении в расследовании криминальных событий // Алгоритмы и организация решений следственных задач: Сб. научн. тр. Иркутск: Изд-во ИГУ, 1982. – 241 с.
30. Гаврилов А. К. Раскрытие преступлений. - Волгоград, 1976. – 174 с.
31. Герасимов И.Ф. Некоторые проблемы раскрытия преступлений. - Свердловск, 1975. – 162 с.
32. Герасимов И.Ф. Взаимодействие органов предварительного следствия и дознания при расследовании особо опасных преступлений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. - Свердловск, 1966. – 171 с.
33. Герасун А. Раскрытие преступления. - Соц. законность, 1972.- № 8. – 201 с.
34. Городецкий А.Е. Механизмы уклонения от уплаты налогов. Закономерности и тенденции схемообразования // Сб. науч. тр. Приложение к журналу «Аудит и финансовый анализ». 2004 – 157 с.
35. Григорян А.А. - Личность преступника, как элемент криминалистической характеристики преступления // Теория и практика общественного развития – 2011- (№3) – 139 с.
36. Денежкин Б.А. Взаимодействие органов предварительного следствия с другими государственными службами в борьбе с преступностью. - Саратов, 1997. –112 с.
37. Денежкин Б.А. Взаимодействие органов предварительного следствия с другими государственными службами в борьбе с преступностью. - Саратов, 1997. – 284 с.
38. Драпкин, Л.Я. Криминалистика / Л.Я. Драпкин – Москва :Юрайт, 2015. – 16 с. — Текст : непосредственный.
39. Драпкин Л.Я. Особенности информационного поиска в процессе расследования и тактика следствия // Проблемы повышения эффективности предварительного расследования. - Л., 1976. – 107 с.

40. Елисеев С.А. Преступления против собственности по законодательству России. - Томск. 1999. – 337 с.
41. Еникеев М.И. Общая и юридическая психология. М.: Юрид. литература, 1996. – 111с.
42. Жогин Н. В., Фаткуллин Ф. Н. Предварительное следствие в советском уголовном процессе. М., 1965. – 189 с.
43. Казанцев С.Я., Уразбахтин М.М. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений // Вестник криминалистики. 2011. N 3 (39). – 164 с.
44. Калинин Ю. В. О понятии раскрытия преступлений, - В кн.: Вопросы криминалистической методологии, тактики методики расследования. - М., 1973. – 102 с.
45. Карагодин В.Н., Быкова Е.Г., Вахмянина Н.Б., Казаков А.А., Яшков С.А. Расследование налоговых преступлений. Екатеринбург. 2016 – 50 с.
46. Кирюхин Д.А. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений // Российский следователь. -2014. - № 41. – 89 с.
47. Коновалов С.И. Теоретико-методологические проблемы криминалистики: дисс. ... докт. юрид. наук. Волгоград, 2001. URL: <http://diss.rsl.ru>
48. Корноухов В. Е. Основные положения методики расследования отдельных видов преступлений: материалы науч. конференции / В. Е. Корноухов. - Красноярск, 1972. – 89 с.
49. Криминалистика. Учебник. Том II / под общ. ред. А.И. Бастрыкина. – М.: Издат-во «Экзамен», 2014. – 209 с.
50. Криминалистика: учебник / Л. Я. Драпкин, В. Н. Карагодин. - 2-е изд., перераб. и доп. - М., 2011. – 305 с.
51. Кустов А.М. Криминалистическое учение о механизме преступления: дисс. ... докт. юр. наук. М., 1997. URL: <http://diss.rsl.ru> (Дата обращения 20.05.2019)

52. Ларичев В. Д. Уголовно-правовая и криминалистическая характеристика налоговых преступлений // Адвокат. — 1998. №6. — 81 с.
53. Лобзов К.М. Личность как субъект и объект правоотношений в современном законодательстве Российской Федерации (теоретико-методологический анализ) // Юридическая психология. - 2014. - N 2. — 89 с.
54. Майоров Н. Учет раскрытия преступлений. - Соц. законность. 1970.- № 2. — 141 с.
55. Малыхина Н.И. Лицо, совершившее преступление, как объект изучения в криминалистике: Монография. - Саратов: Изд-во ФГБОУ ВПО "Саратовская государственная юридическая академия", 2012. — 161 с.
56. Михайлов А. И., Сергеев Л. А. Процессуальная сущность раскрытия преступлений. - Сов. государство и право.-1971. № 4. — 153 с.
57. Плоткин Д.М. Преступник: поведение и личность (заметки следователя) // Прикладная юридическая психология. - 2014. - N 1. — 171 с.
58. Плеханов А.В. Вопросы теории и практики расследования преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник ВолГУ. Серия 5: Юриспруденция. 2010. №2-13. С. 204-208.
59. Рожков И. И. Родовая криминалистическая модель процесса раскрытия экономических преступлений и ее практическое использование: дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2001. — 142 с.
60. Розенцвайг В. Е. К вопросу о понятии раскрытого преступления. - Сборник научных работ Казахского НИИСЭ, № 2: Алма-Ата, 1971. — 101 с.
61. Соколов А.Ф., Ремизов М.В. Методика расследования экономических и коррупционных преступлений / А.Ф. Соколов, М.В. Ремизов. — Ярославль: ЯрГУ, 2010. — 48 с. — Текст : непосредственный.
62. Скороделова Е.И. Планирование расследования налоговых преступлений. СПб., 2007 — 265 с.
63. Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. М., 2010 — 53 с.

64. Стаценко В.Г. Налоговые преступления и преступность. М., 2006 – 153 с.
65. Стаценко В.Г., Попандопуло Д.В.. Отдельные аспекты проведения сотрудниками оперативных подразделений органов внутренних дел проверки информации о совершенных преступлениях. Журнал «Расследование преступлений: проблемы и пути их решения», выпуск 2/2019, 2019;
66. Филиппов А.Г. Криминалистика. Полный курс. М., 2020 – 855 с.

Материалы практики

67. Приказ Генеральной прокуратуры РФ от 09.06.2009 N 193 "Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах" // "Законность", N 8, 2009, ст. 87.
68. Приказ Генеральной прокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015 «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями» // "Законность", N 15, 2015, ст. 98.
69. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. - №3.
70. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке Арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2006. - №12.
71. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 №48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // "Российская газета", N 276, 06.12.2019.
72. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года N 64 "О практике применения судами уголовного

законодательства об ответственности за налоговые преступления"// "Российская газета", N 0 (4263), 31.12.2006.

73. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 4 июля 1997 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов".

74. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 N 19 (ред. от 29.11.2016) О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности. // "Российская газета", N 145, 05.07.2013.

75. Письмо ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц».

76. Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@«О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

77. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П "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. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева".

78. Определение Конституционного Суда РФ от 29 мая 2019 г. N 1243-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шварцберга Вадима Михайловича на нарушение его конституционных прав частью девятой

статьи 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации и статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации".

79. Постановление КС РФ от 11.01.2018 № 1-П «По делу о проверке конституционности ч. 1 ст. 81.1 и п. 3.1 ч. 2 ст. 82 УПК Российской Федерации в связи с жалобой ООО «С.».

80. Постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 № 27-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова».

81. Постановление Конституционного суда РФ от 16.10.2012 № 22-П «По делу о проверке конституционности положений ч. 2 ст. 2 и ч. 1 ст. 32 УПК РФ в связи с жалобой гражданина С.А. Красноперова».

82. Уголовное дело № 201600091/72 – 8 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

83. Уголовное дело № 201600085/73 – 5 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

84. Уголовное дело № 201600059/75 – 7 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

85. Уголовное дело № 201600215/71 – 9 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

86. Уголовное дело № 201600090/73 – 4 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

87. Уголовное дело № 1170271004000007 – 8 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

88. Уголовное дело № 2170271004000026 – 6 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
89. Уголовное дело № 11702710003000069 – 7 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
90. Уголовное дело № 1170271004000045 – 12 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
91. Уголовное дело № 1170271004000016 – 10 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
92. Уголовное дело № 11702710030000175 – 9 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
93. Уголовное дело № 1170271004000011 – 15 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
94. Уголовное дело № 1170271004000076 – 8 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
95. Уголовное дело № 11702710003000293 – 7 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
96. Уголовное дело № 1170271004000070 – 5 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;
97. Уголовное дело № 1170271004000037 – 6 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

98. Уголовное дело № 1170271004000073 – 7 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

99. Уголовное дело № 11702710010000178 – 4 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

100. Уголовное дело № 1180271004000038 – 6 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

101. Уголовное дело № 1180271004000015 – 18 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

102. Уголовное дело № 11802710005000008 – 7 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

103. Уголовное дело № 1180271004000030 – 6 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

104. Уголовное дело № 1180271004000029 – 16 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

105. Уголовное дело № 1180281004000051 – 8 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

106. Уголовное дело № 1180271004000096 – 14 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

107. Уголовное дело № 1190271004000025 – 7 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

108. Уголовное дело № 1190271000400006 – 12 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

109. Уголовное дело № 11902710040000106 – 9 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

110. Уголовное дело № 1200271004000049 – 25 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

111. Уголовное дело № 11902710040000115 – 9 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области;

112. Уголовное дело № 11902710040000114 – 13 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

113. Уголовное дело № 1170271004000081 – 8 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

114. Уголовное дело № 201600032/78 – 17 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

115. Уголовное дело № 1180271004000022 – 14 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

116. Уголовное дело № 1180271004000004 – 11 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

117. Уголовное дело № 201600082/78 – 47 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

118. Уголовное дело № 201622053/70 – 39 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

119. Уголовное дело № 1180271004000030 – 14 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

120. Уголовное дело № 1180271004000013 – 32 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

121. Уголовное дело № 1190271004000012 – 14 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

122. Уголовное дело № 1200271004000064 – 18 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

123. Уголовное дело № 1190271004000086 – 27 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

124. Уголовное дело № 1200271004000055 – 51 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

125. Уголовное дело № 1190271004000085 – 17 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

126. Уголовное дело № 11802710005000145 – 26 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

127. Уголовное дело № 201600088/71 – 65 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

128. Уголовное дело № 1170271004000025 – 14 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

129. Уголовное дело № 201600042/78 – 45 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

130. Уголовное дело № 11802710005000055 – 28 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

131. Уголовное дело № 201520015/78 – 49 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

132. Уголовное дело № 1170271004000059 – 18 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

133. Уголовное дело № 201722005/70 – 34 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

134. Уголовное дело № 1190271004000093 – 30 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

135. Уголовное дело № 1210271004000021 – 12 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

136. Уголовное дело № 1180271004000068 – 22 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

137. Уголовное дело № 1190271004000085 – 31 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

138. Уголовное дело № 1190271004000086 – 39 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

139. Уголовное дело № 1190271004000087 – 42 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

140. Уголовное дело № 1210271004000073 – 40 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

141. Уголовное дело № 1210271004000059 – 6 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

142. Уголовное дело № 1210271004000035 – 8 т. – Архив следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Тюменской области.

143. Уголовное дело № 396426 – 15 т. - Архив Главного следственного управления СК России по г. Москве.

144. Уголовное дело № 15808059 – 17 т. – Архив следственного управления СК России по Воронежской области.

145. Уголовное дело № 45908079 - 14 т. – Архив следственного управления СК России по Республике Марий Эл.

Электронные ресурсы

146. Показатели преступности в России [Электронный ресурс] // Портал правовой статистики Генеральной прокуратуры Российской Федерации [http://crimestat.ru/offenses_map] . – URL: http://crimestat.ru/offenses_map (дата обращения 03.06.2021)

147. Официальный сайт ФНС России (раздел Статистика и аналитика). // <https://www.nalog.ru>. (дата обращения 20.05.2021).

**РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ СЛЕДСТВЕННЫХ УПРАВЛЕНИЙ СК РОССИИ В СФЕРЕ БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ
ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ СПЕЦИФИКИ ОРГАНИЗАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ**

	Специализированный следственный отдел (следственное управление по Нижегородской области)	Специализированный следственный отдел (следственное управление по Волгоградской области)	Специализированные следователи в структуре следственного управления (следственное управление по Ростовской области)	Специализированные следователи в структуре следственного управления (следственное управление по Краснодарскому краю)	Специализированные следователи в структуре следственного управления (следственное управление по Тюменской области)	Среднестатистический показатель следственных управлений по РФ
Удельный вес возбужденных уголовных дел о налоговых преступлениях относительно принятых решений за 2020 год	67,7%	70,2%	75,6 %	58,1%	79,5 %	51 %
Возмещаемость ущерба	85%	87,4%	62,4%	40,4%	72,5%	44,5%

**РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ СЛЕДСТВЕННЫХ УПРАВЛЕНИЙ СК РОССИИ ПО УРФО В СФЕРЕ БОРЬБЫ С
НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ ЗА 2020 ГОД**

	ХМАО	Тюмень	Курган	Ямал	Челябинск	Свердловск	УРФО
Поступило сообщений	45	39	12	28	88	68	280
По сообщениям принято решений	50	39	14	28	87	63	281
Возбуждено уголовных дел	30	31	12	18	57	46	194
Удел. вес возбужденных дел от числа рассмотренных сообщений	60,0	79,5	85,7	64,3	65,5	73,0	69,0
Отказано в возбуждении уголовного дела	20	8	2	10	30	17	87
- в том числе по нереабилитирующим основаниям	1	2		1			4

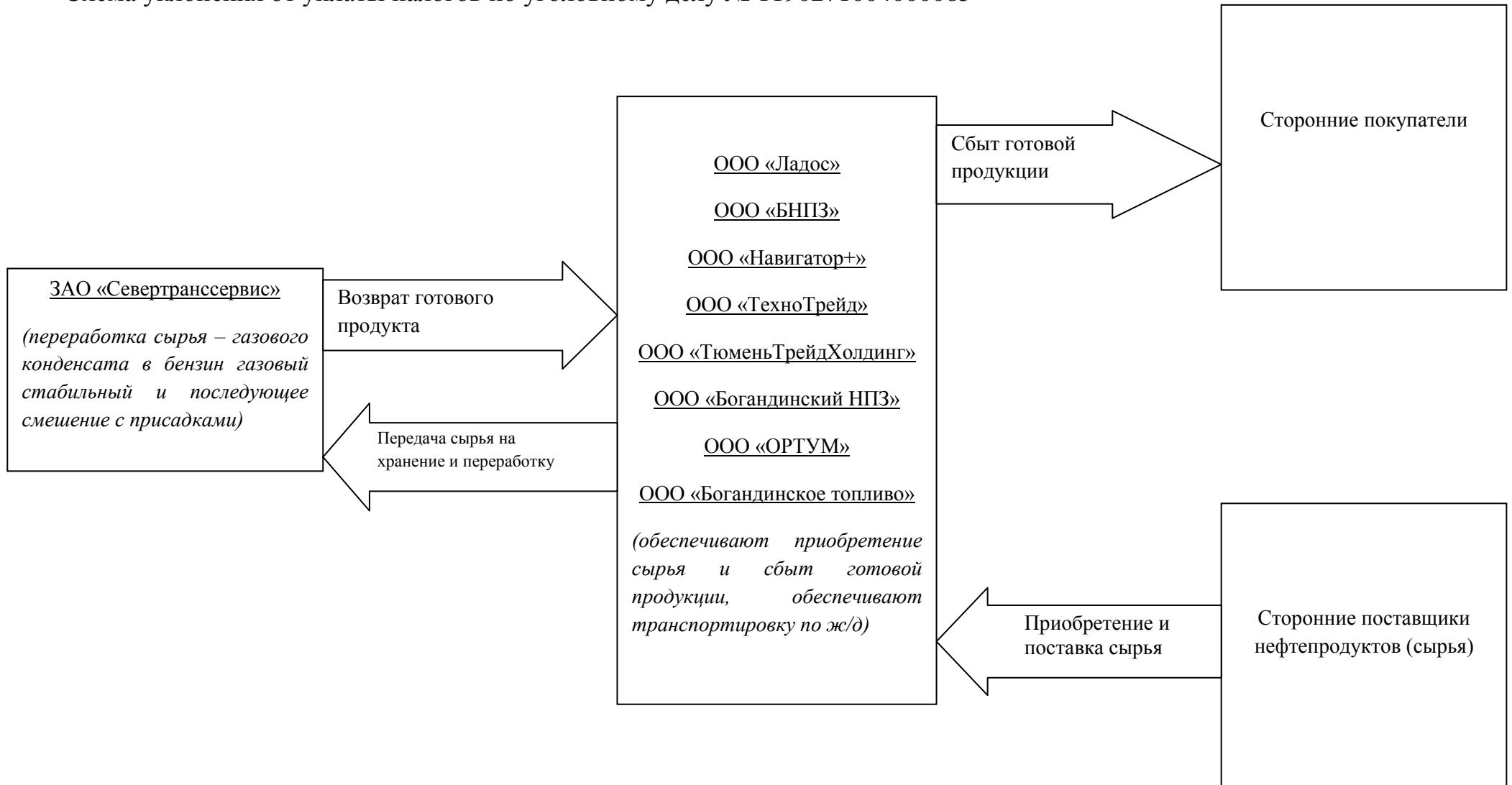
	ХМАО	Тюмень	Курган	Ямал	Челябинск	Свердловск	УРФО
Находилось в производстве уголовных дел	53	44	22	36	121	98	374
Всего окончено дел в отчетном периоде (с повторными)	32	34	12	13	74	59	224
Доля оконченных дел от числа находящихся в производстве	60,4	77,3	54,5	36,1	61,2	60,2	59,9
Направлено прокурору с обвинительным заключением	8	13	3	8	19	13	64
Направлено в суд с обвинительным заключением	7	14	3	8	16	13	61
Направлено в суд в порядке ч.2 ст.446.2 УК РФ) - суд. штрафы		5			8	12	25
Прекращено дел (с повторными)	24	15	9	5	50	34	137
Доля прекращенных дел от числа оконченных	75,0	44,1	75,0	38,5	67,6	57,6	61,2

	ХМАО	Тюмень	Курган	Ямал	Челябинск	Свердловск	УРФО
Приостановлено производством (всего)	2	2	1	12	3	8	28
Приостановлено по п. 1 ст. 208 УПК				1	1	1	3
Приостановлено по п. 2 ст. 208 УПК	1			6	1	5	13
Приостановлено по п. 3 ст. 208 УПК	1	2	1	5	1	2	12
Приостановлено по п. 4 ст. 208 УПК							0
Окончено дел в срок свыше 2-х месяцев	20	19	9	9	56	39	152
Доля дел, расследованных в срок свыше 2-х месяцев	62,5	57,6	75,0	69,2	72,7	66,1	67,3
Всего возвращено прокурором уголовных дел для доследования	1				1	2	4

	ХМАО	Тюмень	Курган	Ямал	Челябинск	Свердловск	УРФО
Доля уголовных дел, направленных для доследования, <u>от направленных прокурору</u>	12,5	0,0	0,0	0,0	5,3	15,4	6,3
Возвращено дел судом в порядке ст.237 УПК РФ					3	1	4
Доля уг. дел, направленных судом в порядке ст.237 УПК РФ	0,00	0,00	0,00	0,00	18,75	7,69	6,56
Число лиц, реабилитированных на стадии следствия лиц							0
Оправдано лиц		1					1
Сумма ущерба (по окончанным делам и учетным материалам)	460226	352975	39344	426645	1022497	198904	2500591
Сумма возмещенного ущерба (от предыдущей строки)	326663	255771	15156	49514	367479	58548	1073131
Возмещаемость ущерба	71,0	72,5	38,5	11,6	35,9	29,4	42,9

	ХМАО	Тюмень	Курган	Ямал	Челябинск	Свердловск	УРФО
Наложено арест на имущество на сумму	126533	161383	43783	350170	250898	43216	975983
Остаток уголовных дел	17	7	4	9	29	25	91

Схема уклонения от уплаты налогов по уголовному делу № 1190271004000085



ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Преступная схема «Дробления бизнеса» по Уголовному делу № 1210271004000073

