

С. В. МЕДВЕДЕВА, О. П. КОПЫЛОВА, М. А. ЖЕЛУДКОВ

# ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ



Тамбов  
Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
2025

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«Тамбовский государственный технический университет»

С. В. МЕДВЕДЕВА, О. П. КОПЫЛОВА, М. А. ЖЕЛУДКОВ

# ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Утверждено Ученым советом университета в качестве учебного пособия  
для студентов 2, 3, 4 курсов направлений подготовки  
40.03.01 «Юриспруденция», 40.05.01 «Правовое обеспечение  
национальной безопасности», 40.04.01 «Юрист в уголовном  
судопроизводстве» всех форм обучения

*Учебное электронное издание*



---

Тамбов  
Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
2025

УДК 343.359.2(075.8)  
ББК Х408.12я73  
М42

Рецензенты:

Кандидат юридических наук, доцент кафедры  
«Международное право» ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
*С. А. Иванов*

Кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой  
правовых дисциплин Тамбовского филиала ФГБОУ ВО «РАНХиГС»  
при Президенте Российской Федерации  
*А. И. Анапольская*

**Медведева, С. В.**

М42 Особенности расследования налоговых преступлений [Электронный ресурс] : учебное пособие / С. В. Медведева, О. П. Копылова, М. А. Желудков. – Тамбов : Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ», 2025. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Системные требования : ПК не ниже класса Pentium IV ; RAM 512 Mb ; необходимое место на HDD 1,4 Mb ; Windows 7/8/10/11 ; дисковод CD-ROM ; мышь. – Загл. с экрана.  
ISBN 978-5-8265-2924-9

Раскрыты основные положения методики расследования налоговых преступлений, затронуты актуальные вопросы и сформулированы предложения по ее усовершенствованию. Даны рекомендации по правильной квалификации этих деяний, так как правильная квалификация преступлений и назначение справедливого наказания за их совершение – важнейшая задача современного российского уголовного права.

Предназначено для студентов 2, 3, 4 курсов направлений подготовки 40.03.01 «Юриспруденция», 40.05.01 «Правовое обеспечение национальной безопасности», 40.04.01 «Юрист в уголовном судопроизводстве» всех форм обучения, практических работников, преподавателей, аспирантов, магистрантов, бакалавров юридических вузов и факультетов.

УДК 343.359.2(075.8)  
ББК Х408.12я73

*Все права на размножение и распространение в любой форме остаются за разработчиком.  
Нелегальное копирование и использование данного продукта запрещено.*

**ISBN 978-5-8265-2924-9**

© Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего образования  
«Тамбовский государственный технический  
университет» (ФГБОУ ВО «ТГТУ»), 2025

## ВВЕДЕНИЕ

---

Актуальность темы учебного пособия предопределяется рядом факторов. Налоговая система является обязательным элементом финансовой системы каждого государства. Одной из проблем, существующих в Российской Федерации в настоящее время, является такое явление, как дефицит бюджета и снижение доходов государства. Обеспечение экономической безопасности осуществляется с помощью финансовых институтов и механизмов. Основопологающим фактором для независимости страны и обеспечения достойного уровня жизни ее граждан является экономическая безопасность, предоставление которой можно рассматривать, как один из главных национальных приоритетов.

Налоги – главный источник формирования бюджета и необходимая составляющая деятельности государства, которая регулирует экономику страны, без нее не может происходить целенаправленное развитие, учитывая интересы общества. В конечном счете, налоговая система обеспечивает экономическую безопасность страны.

Наличие уголовной ответственности за преступления в сфере налогообложения объясняется высокой опасностью преступных деяний в данной сфере для общества и государства. Это, в свою очередь, обосновывается важностью и значимостью уплаты налогов для функционирования государства.

Независимость, эффективность и конкурентоспособность экономики являются составной частью национальной безопасности государства. Для того чтобы осуществлять регулирование экономики страны и реализацию налоговой политике существует один из важнейших инструментов – налоговый механизм. Эффективное функционирование государственной экономики и народного хозяйства должно осуществляться благодаря прозрачности налоговой сферы, а также успешной политики в области противодействия налоговым преступлениям.

Степень разработанности темы. Как уже говорилось выше, проблеме расследования налоговых преступлений на территории Российской Федерации уделяется особое внимание.

Изучением данной проблемы занимались такие ученые, как: В. Кальницкий, Е. Карякин, Н. М. Кипнис, Ю. Кореневский, Р. Костенко, В. Л. Кудрявцев, А. Кудрявцева, П. Кузнецов, А. М. Ларин, П. А. Lupинская, П. Lupинский, В. Маевский, Я. О. Мотовиловкер, В. О. Навроцкий, Ю. К. Орлов, А. Б. Соловьев, А. Н. Трайнин, С. А. Шейфер, П. Яни, Г. В. Петрова, Д. В. Винницкий, Г. П. Толстопятенко, А. Е. Анохин, А. В. Золотухин, А. А. Козырев, В. А. Кинсбургская, В. А. Мачехин, А. Н. Сердцев, С. Р. Футо, Р. С. Юрмашев, Е. П. Гришина, А. П. Гуляев, А. С. Емузов, Б. Д. Завидов, Н. Г. Иванов и др.

Теоретическая значимость учебного пособия заключается в том, что приводится на основе анализа практики дополнительное обоснование того, что налоговые преступления представляют собой угрозу экономической безопасности России, следовательно, необходимо повышать качество и эффективность расследования налоговых преступлений, а также разрабатывать новые подходы к снижению количества налоговых преступлений и повышению уровня эффективности их расследования.

Практическая значимость учебного пособия заключается в том, что результаты исследования могут быть использованы законодательными органами государственного управления, сотрудниками МВД и ФНС для противодействия налоговым преступлениям.

Теоретическую основу исследования налоговой составляющей в системе экономической безопасности страны составили труды авторов, среди которых А. А. Баженов, Е. Н. Голик, Т. В. Игнатова, Ш. З. Мехдиев, А. И. Пономарев.

Практический материал включил в себя материалы деятельности регионального управления МВД и ФНС по Тамбовской области, а также статистические данные, опубликованные на их официальных сайтах.

# 1. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ И КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

---

## 1.1. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Налоговая деятельность является ключевой в обеспечении экономической стабильности в стране. Академик Д. С. Львов писал в 2002 году в своей знаменитой монографии «Экономика развития», что основным фактором экономического обновления являются налоги и реформирование налоговой системы<sup>1</sup>.

Для успешного функционирования налоговой системы необходимо проводить в стране результативную налоговую политику, осуществляемую с помощью надежного налогового механизма. Налоговый механизм – совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением. Чтобы реализовать конкретные социальные и экономические задачи с помощью налогового механизма определяется направленность налоговой системы, формируются ее основные количественные и качественные характеристики. Функциональными основами налогового механизма являются налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль.

От того, насколько успешна будет реализована данная политика, будет зависеть эффективность налогообложения и экономическая безопасность страны.

Государство должно учитывать тот факт, что при начислении налога более 40% от дохода налогоплательщика, несет за собой угрозу ухода в теневую деятельность и ущерб экономической безопасности страны.

Налоги являются важным инструментом фискальной политики государства. Размер налогов определяется законодательными органами страны, а за их неуплату предусмотрена уголовная ответственность. Совокупность налогов образует налоговую систему государства.

Налоговые отношения определяются как вид финансовых отношений между государством, хозяйствующими субъектами и населением по формированию фонда денежных средств, которые регулируются нормами налогового права.

---

<sup>1</sup> Львов, Д. С. Экономика развития. – М. : Экзамен, 2002. – С. 154.

Налоговая система является составляющей финансовой системы и главным инструментом для распределения денежных средств.

Налог является комплексно экономико-правовой категорией. Если рассматривать налог со стороны экономики, то это платеж, формирующий государственный бюджет, со стороны права же – обязательный платеж, отчужденный в пользу государства для дальнейшего использования и перераспределения.

Налоговые преступления относятся к числу наиболее сложных и труднодоказываемых преступлений, и дополнительной трудностью является то, что они могут быть групповыми преступлениями, которые оказывают серьезное влияние на дестабилизацию общества<sup>2</sup>. Такая ситуация создает угрозу экономической стабильности и безопасности РФ.

Чтобы избежать превращения данной ситуации в угрозу государству, его безопасности, лишая ее финансовых ресурсов, важно проводить регулярную работу по организации противодействия и выявлению налоговых преступлений.

Поэтому можно сделать вывод, что налоговая система является ресурсом экономической безопасности, но рост числа налоговых преступлений в условиях напряженной экономической обстановки создает угрозу экономической безопасности государства.

При налоговых преступлениях деньги от хозяйственной деятельности в бюджет не поступают. При налоговых мошенничествах бюджетные средства в виде налоговой компенсации получает хозяйствующий субъект, при этом хозяйственные операции, которые являются основанием для возврата налога фактически не осуществляются, наблюдается преступная деятельность «обратного» характера.

Различные ученые и исследователи выделяют некоторую закономерность налоговых преступлений, в большинстве случаев они совершаются в странах, в которых одна из сфер находится в неблагоприятном состоянии, но чаще всего социальная. В связи недостатком поступления средств в бюджет, происходит ухудшение деятельности различных государственных сфер, что, в свою очередь ведет к прямым угрозам экономической безопасности страны.

---

<sup>2</sup> Шигонцев, Д. В. Налоговые преступления и первоначальная стадия их расследования // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. – Саратов, 2019. – С. 269 – 271.

Одной из причин уклонений от уплаты налогов, является безнаказанность или лазейки в налоговом законодательстве, которые позволяют преступнику уйти от ответственности. Также повышение налогообложения зачастую вынуждает все больше и больше налогоплательщиков занижать свои реальные доходы, с целью уменьшения налоговой ставки, а некоторые и вовсе скрывают свою занятость, что ведет к развитию теневой экономики. Устаревший механизм налогообложения также является одним из фактора роста уклонения от уплаты налогов, ведь несовершенство механизма позволяет уйти от ответственности.

Можно выделить два основных вида налоговых деликтов, это преступление и правонарушение. Отличие этих двух понятий состоит в том, что преступление носит общественно-опасный характер отношений, а правонарушение – нет. Что касается ответственности, то к преступлению будут применяться нормы раздела 8 ст. 198 и 199 УК РФ, которые подразумевают под собой уголовную ответственность за данное деяние.

Но в случае с правонарушением будут использоваться нормы НК РФ и виновный будет нести «налоговую санкцию» в соответствии со ст. 114 НК РФ. Исходя из написанного выше, можно определить налоговое правонарушение и налоговое преступление как корыстное или некорыстное противоправное действие или бездействие, которое имеет общественно опасный характер и нарушает права и законодательно установленные нормы и интересы участников налоговых отношений.

Сами по себе налоговые правонарушения в большинстве своем наносят вред: системе налогов и налогообложения; государству в частности; обществу в целом.

ФНС выделяет основные возможности уклонения от уплаты налогов и таможенных платежей, которыми являются:

1. Скрывание своей финансово-хозяйственной деятельности. Характеризуется отсутствием необходимой регистрации, ведется деятельность, но не состоит в учете в налоговой инспекции, подделка или предоставление подложных документов и др.

2. Снижение объектов налогообложения. Суть заключается во внесении в бухгалтерские документы неверных или искаженных данных.

3. Урезание средств от уплаты налогов. Используется для неуплаты налоговых обязательств путем создания дебиторской задолженности.

4. Злоупотребление льготами. Использование различных льгот путем обмана, к примеру, устройство на работу различных пенсионеров или инвалидов, которые только числятся, но не работают.

5. Убавление налога на прибыль. Задействует за основу неравномерного распределения расходов результаты финансовой деятельности предприятия.

6. Уклонение от уплаты акцизов. Небольшое изменение технологии производства подакцизной продукции, чтобы вывести ее из-под налогообложения, но использования ее, как и раньше.

7. Уклонение и занижение подоходного налога. Путем предоставления ложных данных в декларации или получение какого-либо финансово-материального подарка (помощи).

Налоговое преступление рассматривается с двух сторон. В одном случае оно выступает в роли объекта, а в другом – субъекта.

Налоговые преступления, как и другие виды экономических преступлений (ложное банкротство, незаконное предпринимательство, лжепредпринимательство, «отмывание» денег, контрабанда и др.) представляют собой общественно опасное деяние, затрагивающие интересы государства и все остальные субъекты правоотношений.

Чаще всего преступления в сфере налогообложения совершаются по тем видам налогов, которые сильнее всего «бьют по карману» налогоплательщика.

В настоящее время известно несколько десятков способов совершения налоговых преступлений. Однако сформировать определенную методику для их расследования огромный и крайне тяжелый труд. Налоговые преступления, связанные с налогом на добавленную стоимость, в корне отличаются от налоговых преступлений, связанных с налогом на прибыль. Доходы, скрываемые организацией, отличаются от доходов, скрываемых физическими лицами. Наиболее распространенной классификацией способов совершения налоговых преступлений является деление на виновных субъектов – физических и юридических лиц.

Лиц, совершающих налоговые преступления, можно подразделить:

- дилетанты. Чаще всего лица такого уровня совершают налоговые преступления путем утаивания каких-либо финансовых операций, уничтожая соответствующие документы;
- полупрофессионалы. Финансово-хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерском учете, фальсифицированы. Чаще всего встречаются подмены первичных документов, неправильные бухгалтерские проводки, вуалирующие деятельность организации;
- профессионалы. Наиболее опасный и трудно доказуемый уровень. Определяется как путем утаивания, так и вуалирования доходов. На данном уровне активно практикуется подкуп должностных лиц, взаимосвязь с фирмами-«однодневками» и т.д.

Особенность объективной стороны выражается в двух критериях: действии или бездействии.

В УК РФ в ст. 198 и 199 рассматривается это преступление в виде бездействия (уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и(или) физического лица-плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, или в виде действия (включение в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений).

В свою очередь, субъективная сторона рассматривается с точки зрения корыстности правонарушителя, т.е. делал ли это правонарушение обвиняемый осознанно или это было совершено по неосторожности. Субъектами данного правонарушения может быть дееспособное лицо, достигшее 16 лет.

Исходя из НК РФ, налоговым правонарушением может быть признано только совершенное общественно-опасное, противоправное деяние. Налоговое правонарушение, в соответствии с законодательством Российской Федерации, должно иметь признаки нарушения: вина (умысел и неосторожность); противоправность (нарушение законодательства о налогах и сборах); ответственность (наказание, предусмотренное НК РФ и УК РФ).

Только при наличии данных признаков это противоправное деяние можно будет квалифицировать как правонарушение, и привлечь нарушителя к ответственности, установленной УК РФ и НК РФ.

Одна из лазеек в налоговом законодательстве заключается в том, что налоговое преступление может быть признано, только если оно было совершено осознано, т.е. если правонарушение было совершено по неосторожности, то оно не попадает под критерий преступления и становится правонарушением.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что налоговая система играет важнейшую роль в государственном обеспечении. Используя различные функции налогообложения, она снабжает государство необходимыми ей финансами для выполнения своих основных функций. Также она может благоприятно влиять на общественность путем предоставления различных льгот и каникул, чтобы ослабить давление на население.

Но в то же время, налоговая безопасность может и быть одной из угроз для экономической стабильности и страны в целом. Лазейки в налоговом законодательстве, повышение налогового бремени может только негативно сказаться на общественном настроении, что приведет к большой утечке финансов в теневой сектор экономики. Поэтому налоговая политика должна быть гибкой, инновационной и легкой, чтобы не возникало желания уклоняться от уплаты налогов, но в то же время жесткой по отношению к налоговым правонарушителям и преступникам.

## **1.2. СОДЕРЖАНИЕ И СТРУКТУРА КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Криминалистическая характеристика налоговых преступлений играет ключевую роль в расследовании. Разделение на элементы, такие как обстановка совершения преступления, личность преступника, способ его совершения и механизм следообразования, позволяет систематизировать и детализировать подход к анализу преступления.

– Обстановка совершения преступления. Этот элемент включает в себя как физические аспекты (например, место, время), так и социальные факторы (например, наличие сообщников или влияние определенных организационных структур). Понимание этих условий помогает выявить обстоятельства, способствующие совершению преступлений, и может указать на возможные уязвимости в системе контроля.

– Личность преступника. Анализ характеристик субъекта позволяет не только установить мотивацию и предрасположенность к совершению налоговых преступлений, но и разработать профили потенциальных нарушителей. Это важно для профилактических мер и разработки эффективных стратегий поведения персонала в нужных условиях.

– Способ совершения преступления. Это включает в себя выбор конкретных схем уклонения от налогообложения, а также методов того, как преступник может скрывать свои действия. Понимание этих способов помогает следствию выстраивать последовательность действий и применять соответствующие тактики расследования.

– Механизм слеодообразования. Обязательно следует уделить внимание следам, остающимся после совершения преступления. В случае налоговых преступлений это могут быть финансовые документы, электронные записи, свидетельства взаиморасчетов и прочие документы. Полное понимание механизмов слеодообразования позволяет более эффективно собирать доказательства и строить дела.

Таким образом, применение криминалистической модели преступления в контексте налоговых преступлений – важный шаг к повышению эффективности расследований. Создание структурированного подхода к анализу и сбору информации позволит не только более точно выявлять налоговые преступления, но и предотвращать их в дальнейшем.

Рассмотрим некоторые ключевые элементы, в контексте мнения А. М. Багмета<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Расследование налоговых преступлений : учебник / Д. В. Алехин, Н. Б. Арсеньева, А. М. Багмет ; ред. кол.: А. М. Багмет ; Московская акад. Следственного комитета Российской Федерации. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – С. 124.

1. Нарушение условий налоговых льгот. Действительно, налоговые преступления, связанные с использованием льгот незаконным образом, очень распространены. Преступники часто пытаются воспользоваться определенными налоговыми режимами, требующими выполнения специфических условий. К примеру, отборочные критерии для малых предприятий, специальные налоговые режимы для новаторов и т.д. Нарушение условий, касающихся таких режимов, может происходить как намеренно (для получения незаконной выгоды), так и по неведению, что может усложнить оценку действий субъекта.

2. Порядок анализа преступлений. Правильный подход к исследованию таких дел включает не только выявление самих фактов нарушения, но и тщательный анализ применяемых норм законодательства. Это может включать в себя проверку документации, связанную с использованием налоговых льгот, допросы свидетелей и сотрудников, занимающихся бухгалтерией и налоговыми отчетами.

3. Связь с нормами законодательства. Криминалистическая характеристика в этом контексте включает в себя не только описание самого преступления, но и установление юридической квалификации действий преступника. Это может стать важным для разработки стратегии защиты или обвинения в уголовном процессе.

Таким образом, налаживая связь между элементами криминалистической характеристики и нормами уголовного законодательства, следствие может более точно определять объем составленного преступления, а также выстраивать эффективные методы расследования, учитывающие специфику налоговой системы и законодательных требований. Это особенно актуально в свете постоянных изменений в налоговом законодательстве, которые требуют от следователей владения актуальной информацией для правильной квалификации деяний.

В реальной практике возникают случаи, когда лица, пользуясь определенными льготами в сфере предпринимательства, намеренно занижают свои фактические показатели, которые значительно расходятся с действительностью, и предоставляют заведомо ложные данные в своих налоговых декларациях. Это позволяет им сократить налоговые обязательства. Подобные поступки

подпадают под уголовное законодательство и подтверждают утверждения А. М. Багмета.

При определении времени следует учитывать положения налогового законодательства, а именно термин «налоговый период», под которым понимается календарный год, квартал или иной период времени, по окончании которого должна быть произведена уплата налога.

Об этом говорится в пункте 11 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 48 от 26.11.2019 г. Речь идет об обязательном периоде неуплаты налогов и сборов, которой равен трем годам подряд. Это подтверждается судебной практикой: по уголовному делу, объективная сторона преступления находится за пределами периода с 10.04.2019 по 23.04.2019 гг., при этом давность привлечения к уголовной ответственности за налоговый период с 25.06.2015 г. по 27.03.2017 г. истекла; фактически не установлен размер неуплаченного налога на прибыль, так как размер не дифференцирован в зависимости от бюджета, в который подлежал уплате. Сроки уплаты налогов за те налоговые периоды, которые указаны в обвинительном заключении, истекли согласно обвинению с 25.06.2015 по 27.03.2017 гг. Из обвинительного заключения не представляется возможным определить на 27.03.2017 г. были ли уплачены ООО «...» налоги (если да, то в каком размере), в уклонении от уплаты которых Д-в обвиняется. Эти сведения имеют значение, так как включение в налоговые декларации ложных сведений находится, согласно обвинению, за рамками вмененного периода по уплате налогов, что может указывать о возникшей в результате действия Д-ва в 2019 года переплате на лицевом счете организации по налогам за 2015 – 2016 году, которая (переплата) была направлена на погашение задолженности организации по налогам за более поздние налоговые периоды, в то время как такие налоги подлежали уплате организацией в общем порядке<sup>4</sup>.

Местом совершения преступления является местонахождение ИФНС, в которую подана налоговая декларация, считает, что нарушено право на судебное разбирательство тем судом, к которому относится судебный спор,

---

<sup>4</sup> Апелляционное постановление Московского городского суда от 21.12.2023 № 10-26254/23. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

учитывая требования уголовно-процессуального закона, майские указы Президента России, здравый смысл, логику, веру в законность. Как правильно указал суд первой инстанции, противоправные действия В-вой Г.А., квалифицированные по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, окончены по месту нахождения ИФНС № \*2\* по г. Москве, месторасположение которой не подпадает под юрисдикцию Бабушкинского районного суда г. Москвы. Вопреки доводам автора жалобы окончание действий В-вой Г.А. приведено в обвинительном заключении: срок предоставления декларации по 26.10.2020 г., а уплата налога по 25.12.2020 г. Таким образом, В-ва Г.А., несмотря на то, что последнюю декларацию представила в ИФНС № \*1\* по г. Москве, имела право уплатить налог вплоть до 25 декабря 2020 года, а в это время с 1 декабря 2020 года возглавляемая ею организация обязана была представить налоговую отчетность и уплатить налоги через ИФНС № \*2\* по г. Москве, которая и выявила налоговое нарушение, выразившееся в уклонении В-вой Г.А. от уплаты налогов по состоянию на 25.12.2020 года, и впоследствии составила акт налоговой проверки. Таким образом, выводы суда первой инстанции о наличии оснований для направления уголовного дела по подсудности являются верными, доводы автора жалобы – ошибочными, оснований для отмены постановления суда не имеется<sup>5</sup>.

Кроме того, при установлении обстановки совершения налогового преступления должны быть доказаны все обстоятельства дела, которые имеют значение. Так, по уголовному делу, суд указал, что С-да И.Н. приискал подложную первичную финансово-хозяйственную документацию – счета-фактуры ООО «Инкомстрой», ООО «Альтернатива», ООО «РВ-Строй», ООО «Электро-монтажные технологии», ООО «Артстрой», ООО «Машснаб», ООО «Стройлидер», включив недостоверные сведения, содержащиеся в них, в составленную им налоговую декларацию по НДС, чем занизил сумму НДС. Однако при описании преступного деяния, признанного доказанным, суд не указал, в чем заключается подложность счетов-фактур и какие ложные сведения они содержат. Вместе с тем, из предъявленного органами предварительного расследования обвинения, изложенного в постановлении о привлечении С-ды И.Н. в каче-

---

<sup>5</sup> Апелляционное постановление Московского городского суда от 18.06.2024 № 10-12688/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

стве обвиняемого и обвинительном заключении следует, что С-да И.Н. приискал подложную первичную финансово-хозяйственную документацию, при этом описательно-мотивировочная часть приговора не содержит также сведений, в том числе счета-фактуры ООО «Инкомстрой», ООО «Альтернатива», ООО «РВ-Строй», ООО «Электромонтажные технологии», ООО «Артстрой», ООО «Машснаб», ООО «Стройлидер». Кроме того, доводы С-ды И.Н. и его защитника о невиновности осужденного в совершении преступления судом не были проверены в полном объеме. Так, судом в обжалуемом приговоре не дана оценка доводам стороны защиты, что все указанные в счетах-фактурах работы были выполнены, а товары – поставлены, в том числе выполнены работы по выполнению СМР комплекса КП РАО на Курской АЭС, о чем свидетельствует сам построенный объект недвижимости. Вместе с тем, данные обстоятельства имеют существенное значение для установления наличия или отсутствия в действиях С-ды И.Н. состава преступления. Как усматривается из описательно-мотивировочной части приговора, суд в обоснование своих выводов о виновности С-ды И.Н. в совершении преступления наряду с другими доказательствами положил имеющиеся в томе 2 книги продаж и покупок <данные изъяты>, содержащих сведения о счетах-фактурах, т.е. обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения дела по существу и вынесения законного приговора.

Налоговые правонарушения могут быть квалифицированы как преступные деяния только при наличии у лица прямого умысла на совершение преступления. Так, при описании инкриминируемого К-ву Д.О. преступного деяния не указано время (период) возникновения у К-ва Д.О. и неустановленных лиц преступного умысла на совершение преступления, а также не указана конкретная направленность их умысла при его формировании. Кроме того, при изложении преступного деяния не указано – каким образом были распределены преступные роли между К-вым Д.О. и неустановленными лицами, какие конкретные действия каждым из них были совершены в группе непосредственно для достижения преступного результата, а имеется указание лишь на то, что К-в Д.О. и неустановленные лица действовали, согласно отведенным им ролям. Также, исходя из описания предъявленного К-ву Д.О. обвинения, – декларации

по НДС, содержащие заведомо недостоверные сведения, были изготовлены, подписаны и направлены К-вым Д.О. и неустановленными соучастниками в налоговый орган в период с 27.04.2016 по 24.10.2018, и относились к периоду с первого квартала 2016 года по третий квартал 2018 года, то есть по 30.09.2018 г. включительно. Вместе с тем, при описании инкриминируемого преступления имеется указание на заключение ООО «\*\*», в том числе двух фиктивных договоров: №\*\* от \*\* с ООО «\*\*» и №\*\* от \*\* с ООО «\*\*», которые были заключены уже в четвертом квартале 2018 года, то есть после 30.09.2018 г., и которые не подлежали включению в декларацию по НДС за третий квартал 2018 года. При этом обстоятельства, по которым неуплата налогов по данным договорам включена в общую сумму НДС, уклонение от уплаты которой инкриминируется К-ву Д.О., а также сумма НДС по ним, в обвинении не приведены.

Кроме того, в предъявленном обвинении имеются противоречия относительно начала периода исполнения К-вым Д.О. обязанностей генерального директора ООО «\*\*» – в обвинении указано, что К-в Д.О. являлся генеральным директором ООО «\*\*» в период с \*\* по \*\*, и одновременно указано, что данное Общество было зарегистрировано в ЕГРЮЛ с присвоенным основным государственным регистрационным номером \*\* лишь \*\*, и таким образом из обвинения следует, что К-в Д.О. был назначен на должность генерального директора еще не зарегистрированного в установленном законом порядке ООО «\*\*». Вопрос о времени формирования у соучастников преступного умысла в обвинении К-ва Д.О. не остался без внимания, в целях установления данного обстоятельства в ходе предварительного следствия выполнен исчерпывающий объем следственных действий, и принятые меры не позволили определить точную дату, однако это обстоятельство не исключает преступность деяния К-ва Д.О. и не может препятствовать принятию решения по делу, так как дата формирования преступного умысла предшествовала совершению преступления, что отражено в обвинении, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого точно определен период совершения преступления, а также описано, что преступный умысел сформирован до момента его начала, которое наступило 01.01.2016 г., что обусловлено отчетным налоговым периодом, и, таким образом, постановление о привлечении в качестве обвиняемого содер-

жит сведения о том, что преступный умысел К-ва Д.О. и неустановленных лиц сформирован до 01.01.2016. В части формирования умысла постановление о привлечении в качестве обвиняемого содержит следующее сведения о его направленности – «путем организации формального документооборота с недобросовестными юридическими лицами, имитирующими финансово-хозяйственные отношения с ООО «\*\*», без намерения осуществления фактических хозяйственных операций, и включению ложных сведений о суммах налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и суммах налога на добавленную стоимость, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ».

Также при описании непосредственно преступных действий в обвинении отражены следующие формулировки – «используя вышеуказанную преступную схему, направленную на уклонение от уплаты налогов Организацией в особо крупном размере», «действовавших группой лиц по предварительному сговору во исполнение преступного умысла, направленного на уклонение от уплаты налогов ООО «\*\*». Предварительным следствием установлено, что К-в Д.О. и неустановленные соучастники, являясь равнозначными исполнителями преступления, выполняли общие друг для друга функции, что отражено в обвинении – «К-вым Д.О., а также иными неустановленными следствием лицами из числа фактических руководителей Общества, при неустановленных следствием обстоятельствах, в неустановленные следствием дату, время и место, приисканы ряд ООО», «К-в Д.О., а также иные неустановленные следствием лица из числа фактических руководителей Общества в период с 01.01.2016 г. по 31.12.2018 г. с расчетного счета ООО «\*\*» осуществили перечисление денежных средств на расчетные счета...», «К-в Д.О., а также иные неустановленные следствием лица из числа руководства Общества, действуя группой лиц по предварительному сговору из корыстных побуждений, осознавая общественную опасность своих действий, предвидя неизбежность наступления общественно опасных последствий, и желая их наступления, используя вышеуказанную преступную схему, направленную на уклонение от уплаты налогов Организацией в особо крупном размере, в срок не позднее 24.10.2018 г., отразили в регистрах бухгалтерского учета и налоговой отчетности Общества заведомо ложные сведения ссылаясь на разногласия в датах заключения договоров

с ООО «\*\*» \*\* и ООО «\*\*» \*\* с датой подачи последней спорной налоговой декларации 30.09.2018 г., суд не учитывает, что точная дата подписания этих договоров не установлена, что нашло свое отражение в обвинении.

Кроме того, материалы уголовного дела содержат исчерпывающие сведения о наличии финансово-хозяйственных взаимоотношений данных организаций с ООО «\*\*» до 30.09.2018, а также доказательства о ряде нарушений в бухгалтерском учете ООО «\*\*», в том числе – в датах составления первичных бухгалтерских документов, и на основании этих, а также совокупности иных доказательств следствием указанные договоры признаны фиктивными, что также описано в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого. Ссылка на указанные фиктивные договоры не является препятствием установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по налоговому преступлению, поскольку сумма ущерба, период неуплаты налогов и сборов, возникшие в результате фиктивного взаимодействия ООО «\*\*» с ООО «\*\*» и ООО «\*\*», установлены решением налогового органа, а также проведенной экономической судебной экспертизой. Ссылаясь на противоречие в дате назначения на должность генерального директора ООО «\*\*» К-ва Д.О. – \*\* с датой регистрации Общества в налоговом органе – \*\*, суд не учитывает, что в соответствии с ФЗ от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» – генеральный директор назначается на должность на основании протокола общего собрания учредителей Общества, данные изменения (назначение единоличного исполнительного органа) в дальнейшем регистрируются в органах ФНС России, и при этом дата фактического назначения на должность и дата регистрации изменений в ЕГРЮЛ могут не совпадать, ввиду длительности процедуры регистрации изменений в ЕГРЮЛ, то есть решения о создании ООО и назначении в нем генерального директора принимаются до регистрации в ЕГРЮЛ<sup>6</sup>.

Доказательством сказанного является то, что такие лица, как правило, уничтожают и подделывают документы, пытаются или подкупают свидетелей, порой даже должностных лиц, преследуя целью уклониться от уголовной ответственности и наказания.

---

<sup>6</sup> Апелляционное постановление Московского городского суда от 29.02.2024 № 10-4000/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

Круг субъектов налогоплательщиков регламентируется законодательством о налогах и сборах. Ответственности за совершение налоговых преступлений подлежат лица, установленные в диспозиции норм уголовного законодательства.

Группы лиц не было – действия директора образуют состав ст. 199 УК РФ, его заместителя – пособничество по ч. 5 ст. 33, ст. 199 УК РФ. Так, по уголовному делу установлено, что рассуждения осужденного ФИО2 о том, что, поскольку в ходе предварительного следствия не были допрошены руководители ряда организаций-контрагентов ООО «Электронная техника» ФИО32 (ООО «Гатэ»), ФИО33 (ООО «Нейрэ»), ФИО34 (ООО «Тилев»), ФИО35 (ООО «МехСтрой»), ФИО36 (ООО «Мбиг»), то неверно определена сумма не уплаченного налога, не могут быть приняты во внимание ввиду того, что согласно справке сотрудника полиции Свидетель № 2 (т. 7 л.д. 105-106), местонахождение указанных лиц определить не представилось возможным, что, по мнению судебной коллегии, лишь подтверждает то обстоятельство, что ими не осуществлялись финансово-хозяйственные операции с возглавляемой ФИО1 организацией.

Доводы апеллянта о том, что судом не оглашалась информация, содержащаяся на трех магнитных дисках, несмотря на то, что они приведены в приговоре в качестве доказательства, не ставят под сомнение доказанность виновности осужденных.

Так, районным судом были исследованы материалы оперативно-розыскной деятельности, в частности, акт наблюдения от 12 августа 2019 года с перепиской между ООО «Электронная техника» и ООО «Разовый магнит» с использованием электронного адреса «buh-85@list.ru».

Кроме того, судом также исследованы протокол выемки указанных дисков (т. 7 л.д. 207-210) и протокол их осмотра (т. 7 л.д. 237-238), согласно которому содержащаяся на них информация идентична той, которая имеется в материалах оперативно-розыскной деятельности.

Вопреки доводам осужденного ФИО2, в приговоре верно указано, что свидетели-бухгалтеры Свидетель № 4 и ФИО41, составляя фиктивные документы о финансово-хозяйственной деятельности ООО «Электронная техника»,

действовали по просьбе ФИО2, поскольку такая просьба фактически была опосредованной, так как они в своей деятельности руководствовались указаниями Свидетель № 1, который в свою очередь исполнял пожелание ФИО2 о формировании налогового вычета.

Что касается свидетелей ФИО22 и ФИО23, то они только пояснили об обстоятельствах проведения выездной налоговой проверки в ООО «Электронная техника», и их показания о том, что им известны наименования некоторых организаций, в частности ООО «Марим», не опровергают фиктивности финансово-хозяйственных отношений между ними и ООО «Электронная техника».

Судебная коллегия не может принять во внимание доводы апелляционных жалоб о том, что без анализа первичных документов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности ООО «Электронная техника», изъятых в ООО «Мастер-И», невозможно определить размер не исчисленного и не уплаченного организацией налога на добавленную стоимость, поскольку сумма такого налога установлена отвечающими требованиям ст. 204 УПК РФ заключениями судебных экспертиз (т. 8 л.д. 151-159, 206-218), выводы которых в этой части идентичны друг другу. При этом, допрошенная в судебном заседании эксперт ФИО25 пояснила, что экспертиза проводилась по книгам обобщенного бухгалтерского учета, куда вносятся данные первичных документов, на основании которых составляются налоговые декларации. Представленных документов оказалось достаточно для ответа на поставленные перед экспертом вопросы. Судебная экспертиза, проведенная экспертом ФИО25, была назначена и проведена в соответствии с положениями ч. 2 ст. 195 и ч. 4 ст. 199 УПК РФ. Оснований сомневаться в компетенции эксперта ФИО25, предупрежденной об ответственности за дачу заведомо ложного заключения, у судов первой и апелляционной инстанций не имелось. Факт того, что эксперт являлась сотрудником полиции, не влияет на объективность проведенного исследования. Указание в апелляционных жалобах на зависимость эксперта от стороны обвинения является надуманным и не соответствует материалам дела. Таким образом, по мнению судебной коллегии, заключение эксперта от 12 августа 2020 года является допустимым доказательством.

Из показаний эксперта в их взаимосвязи с другими материалами дела усматривается, что у органа предварительного расследования отсутствовала необходимость в допросе сотрудников ООО «Мастер-И» по поводу хозяйственной деятельности ООО «Электромагнитные технологии». Заявление ФИО2 о том, что в ходе следствия не установлено, кто изготовил налоговые декларации организации за 2017 год не имеет правового значения, так как в соответствии с положениями НК РФ ФИО1, как директор ООО «Электромагнитные технологии», должен был надлежащим образом исполнять от имени общества обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов.

Доводы дополнительной апелляционной жалобы о том, что в приговоре не указаны какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены, являются несостоятельными, поскольку из текста обвинительного заключения и обжалуемого судебного решения видно, что в них, в соответствии с рекомендациями, содержащимися в п. 29 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 года № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления», отражены конкретные правовые нормы, регулирующие правоотношения в сфере налогов и сборов, на момент совершения преступления осужденными.

Однако судебная коллегия считает необходимым исключить из числа доказательств рапорт следователя об обнаружении признаков преступления от 2 сентября 2019 года (т. 1 л.д. 81), поскольку в соответствии с ч. 1 ст. 140 УПК РФ рапорт является поводом для возбуждения уголовного дела, а не доказательством.

Что касается рапорта на проведении ОРМ «Наблюдение» от 13 июля 2019 года (т. 1 л.д. 94), то он является составной частью представленных следователю материалов оперативно-розыскной деятельности и позволяет определить, отвечают ли результаты ОРД требованиям, предъявляемым к доказательствам, как то предусмотрено ст. 89 УПК РФ, а потому исключению из числа доказательств не подлежит.

Кроме того, суд апелляционной инстанции полагает необходимым исключить из описательно-мотивировочной части приговора при изложении

обстоятельств совершения преступления ФИО1 и ФИО2 указание на то, что перечисленные денежные средства в адрес ООО: «Марим», «Ирлис», «Мин-Так», «МехСтрой», «МоноПрофи», «МаркетШифт», «КонсалтПлейс», «Мбиг», «Саркофат», «Гатэ», «Нейрэ», «Иннер-Поли», «Луна», «Техстейшн», «Мистер-Крупп», «Тилев», «Арбис» фактически оставались в распоряжении ФИО1 и ФИО2, поскольку указанные обстоятельства не подтверждены материалами дела.

Однако решение судебной коллегии о редактировании описательно-мотивировочной части приговора и исключении из числа доказательств рапорта следователя не ставит под сомнение доказанность виновности осужденных. Преступные действия ФИО1 и ФИО2 судом ошибочно квалифицированы по п. «а» ч. 2 ст. 199 УК РФ. Как следует из ничем не опровергнутых показаний осужденных, лицом, уполномоченным в силу закона подписывать документы, представляемые в налоговые органы ООО «Электронная техника», являлся ФИО1 как его руководитель. ФИО2 же выполнял функции заместителя последнего по строительству, что подтверждается имеющейся в материалах дела его должностной инструкцией (т. 19 л.д. 198-200), и обязанности руководителя организации фактически не выполнял.

В то же время Пленум Верховного Суда РФ отметил, что в тех случаях, когда лицо уклонялось от уплаты налогов, его действия следует квалифицировать как исполнителя преступления, а действия иного лица – в соответствии с положениями части 4 ст. 34 УК РФ как его пособника при условии, если оно сознавало, что участвует в уклонении от уплаты налогов и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

Согласно налоговому законодательству, организацией уплачивается налог на прибыль, из которого вычитывается налог на добавленную стоимость, то есть затраты на произведенные покупки. Основанием налогового вычета является выставление продавцом счета-фактуры покупателю. То есть ООО «Марим», ООО «Ирлис» и другие вышепоименованные продавцы должны были выставить ООО «Электронная техника» счета-фактуры за якобы приобретаемые последним товары и услуги. Однако в ходе судебного следствия было неопровержимо установлено, что фиктивные документы об осуществле-

нии ООО «Электронная техника» финансово-хозяйственных операций с выше-названными фирмами организовал Свидетель № 1 в ООО «Рисовый магнат», который действовал по просьбе ФИО2, поскольку с ФИО1 он был не знаком. Как показал Свидетель № 1 в заседании суда первой инстанции, ФИО2 просил сформировать определенный вычет, уменьшить налогооблагаемую базу, что подтверждает наличие у последнего – бывшего сотрудника налоговой полиции – умысла на соучастие в форме пособничества в уклонении ФИО1 от уплаты налогов. Не доверять достаточно логичным показаниям свидетеля (Свидетель № 1), неоднократно предупрежденного об ответственности за дачу ложных показаний, на чем настаивают авторы апелляционных жалоб, ни у районного суда, ни у судебной коллегии оснований не имеется, поскольку причины для оговора ФИО2, у Свидетель № 1 отсутствовали. Кроме того, свидетели (Свидетель № 4) и ФИО41, непосредственно изготавлившие фиктивные документы для ООО «Электронная техника», подтвердили, что указание об этом они получали от Свидетель № 1<sup>7</sup>.

Подводя итог, отметим, что для того, чтобы добиться максимального результата при организации и проведении расследования преступлений налоговой направленности необходимо, во-первых, выявить сущность основных элементов, отвечающих требованиям криминалистической характеристики; во-вторых, такие данные должны быть определены заранее, чтобы максимально отразить специфику налоговых преступлений.

---

<sup>7</sup> Апелляционное определение Воронежского областного суда от 12.10.2023 № 22-2169/23. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

## **2. ОСОБЕННОСТИ СТАДИИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ И ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО ЭТАПА РАССЛЕДОВАНИЯ**

---

### **2.1. ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ПРОВЕРКА И ДОКАЗЫВАНИЕ В СТАДИИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ**

Согласно статистическим данным Следственного комитета Российской Федерации (далее – СК РФ), в 2021 г. выявлено 3 062 налоговых преступлений. Размер ущерба, причиненного бюджету, составил более 47 млрд. руб. В результате совместной деятельности налоговых и правоохранительных органов в 2020 г. удалось возместить порядка 30 млрд руб., из которых недобросовестные налогоплательщики, подвергнутые уголовному преследованию, добровольно уплатили более 17,1 млрд руб. Однако, в сравнении с 2021 г., показатели возмещения ущерба снизилась на 17%<sup>8</sup>.

В связи с тем, что 9 марта 2022 г. в ст. 140 УПК РФ были внесены изменения, в результате которых возбуждение уголовного дела стало возможно только по материалам налоговых проверок, тогда как ранее уголовные дела налоговой направленности могли возбуждаться по результатам оперативно-розыскных мероприятий, в том числе проводимых сотрудниками органов внутренних дел. Таким образом, материалы, представленные налоговыми органами для возбуждения уголовного дела, должны быть оптимальными и достаточными.

Налоговые органы как органы фискального контроля проводят камеральные налоговые проверки (далее – КНП) и выездные налоговые проверки (далее – ВНП). В рамках проведения налоговых проверок Федеральная налоговая служба (далее – ФНС РФ) может привлекать сотрудников органов внутренних дел, полномочия которых регламентированы ст. 13 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции» и ст. 36 Налогового кодекса РФ

---

<sup>8</sup>По данным Следственного Комитета. – URL : <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519/> (дата обращения: 25.10.2024).

(далее – НК РФ), и производить взаимный информационный обмен. Правомерность информационного обмена ФНС и правоохранительных органов определена нормами НК РФ и совместными актами ФНС РФ, СК РФ и Министерства внутренних дел (Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13 февраля 2012 г. № 101-162-12\ММВ27-2/3; Приказ МВД России, ФНС России, СК России от 3 сентября 2013 г. № ММВ-7-4/306/61/663@ «О создании межведомственных рабочих групп»). Основной акцент взаимного обмена информацией – совместная борьба с налоговыми преступлениями и предотвращение сокрытия этих преступлений от налоговых органов<sup>9</sup>.

По результатам проведенных налоговых проверок в случае выявления налоговых правонарушений составляется акт налоговой проверки. После рассмотрения материалов проверки выносится одно из решений: либо о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Если в налоговом правонарушении имеются признаки налогового преступления, то тогда решение направляется в СК России для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В настоящее время Уголовный кодекс Российской Федерации (далее – УК РФ) предусматривает четыре состава налоговых преступлений – ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ.

Следственные органы, получив материалы налоговых проверок, должны определить состав налогового преступления, включающий в себя 4 основных признака уголовно-наказуемого деяния: объект преступления, субъект преступления, субъективную и объективную стороны преступления.

При этом, учитывая латентный характер данного рода преступлений, возникают трудности при определении субъективной стороны – прямого умысла, так как материалы, направляемые ФНС, не всегда являются качественными.

Таким образом, на этапе определения юридической квалификации противоправного деяния по налоговым правонарушениям вскрываются значимые проблемы – правовые различия субъектов и форм вины.

---

<sup>9</sup> Михеева, С. С. К вопросу информационного обмена налоговых и правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений // Московская академия Следственного комитета Российской Федерации. – 2020. – № 7.

Во-первых, субъекты налогового правонарушения и преступления различны, что, в свою очередь, ведет к возникновению на практике процедурных «нестыковок», выраженных в невозможности определения точного субъекта преступления в ходе уголовного расследования, несмотря на установление налоговым органом субъекта правонарушения – организации и привлечения ее к ответственности в соответствии со ст. 122 НК РФ (рис. 1). В то время как уголовному преследованию за уход от уплаты налогов подлежит не сам налогоплательщик, а физическое лицо, т.е. действующий от его имени (представитель или руководитель).

Во-вторых, проблема заключается в том, что возникает правовое различие квалификации форм вины в налоговом правонарушении и преступлении, что обуславливает возникающие на практике «нестыковки» в механизме установления и доказывания вины как элемента состава преступления (рис. 2). Основополагающие различия заключаются в формах вины, предусмотренных ст. 199 УК РФ (только умышленная форма вины в виде прямого умысла) и ст. 122 НК РФ (как умышленная, так и неосторожная формы вины).

В-третьих, рядовые работники налоговых органов не наделены правоохранительными полномочиями, что существенно сужает круг действий, которые могли быть предприняты для выявления налогового преступления налоговым органом в ходе проведения контрольных мероприятий (рис. 3).

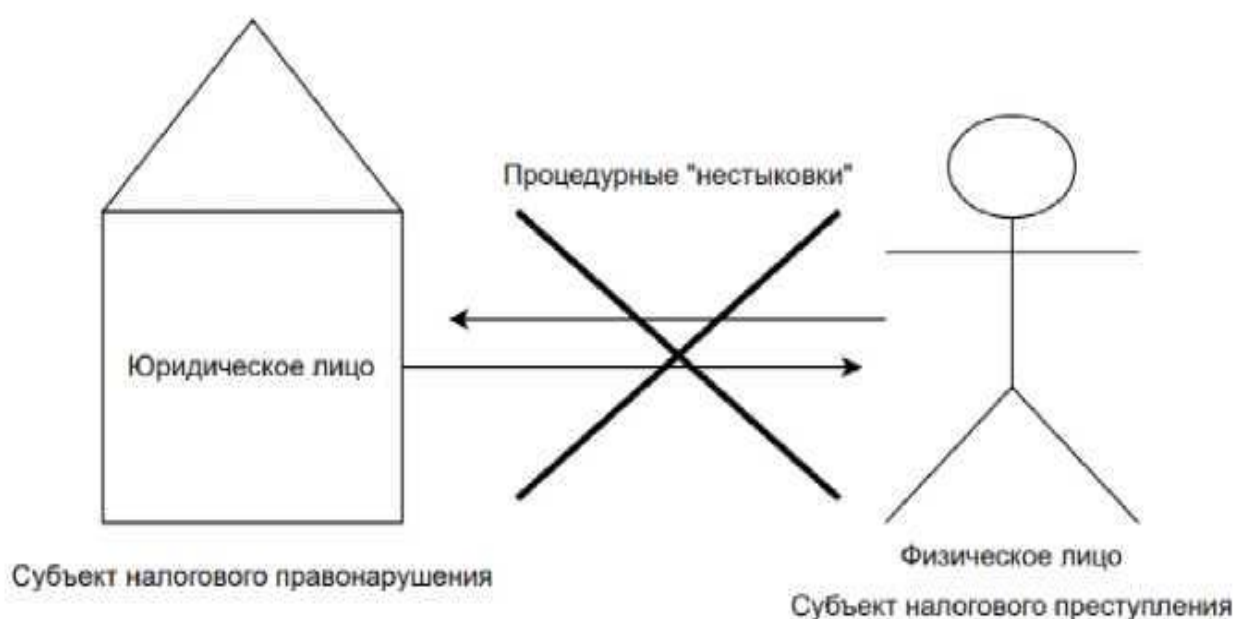
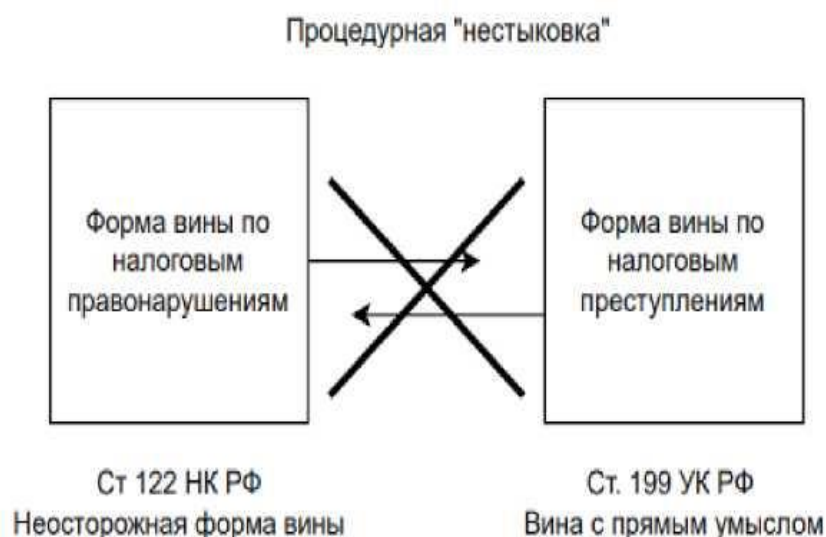


Рис. 1. Неидентичность субъекта налогового правонарушения и преступления



**Рис. 2. Различная форма вины при налоговом правонарушении и преступлении**



**Рис. 3. Отсутствие нацеленности налоговых органов правоохранительными полномочиями**

Ведь изложение доказательств в акте налоговой проверки должно создавать устойчивое представление о том, что деяние налогоплательщика совершенно не в результате тех или иных ошибок при ведении бухгалтерского или налогового учета, а в результате целенаправленных, осознанных действий налогоплательщика.

Как правило, налоговые органы недостаточно уделяют внимание яркой и однозначной интерпретации и словесному комментированию деяния налогоплательщика как умышленного. Обычно используемые на практике слова «недобросовестность налогоплательщика» и «непроявление должной осмотрительности» по своей сути представляют собой нейтральные по смыслу и эмоциональной «нагрузке» описательные выражения.

Высокий уровень качества совершаемых налоговых преступлений вызывает необходимость оптимизировать способы их выявления. Основным способом выявления налоговых преступлений является проверка бухгалтерской отчетности. Перед тем как проверить бухгалтерскую отчетность необходимо проверить другую имеющуюся информацию. Например, учредительные документы, материалы налоговых проверок, лицензии, заявления граждан и других организаций и т.д.

Эффективными способами выявления налоговых преступлений являются встречная проверка, анализ хозяйственной деятельности предприятия, анализ движения материальных ценностей, в частности, их списание, сравнения показаний лиц, осуществляющих финансовые и хозяйственные операции на предприятии. Нельзя также забывать и о предприятиях, тесно взаимодействующих с данным предприятием. Например, взаимодействие складских предприятий с предприятием, в отношении которого ведется проверка.

Большое значение при выявлении налоговых преступлений имеет также сравнение данных учетных регистров с первичной документацией. Такое сравнение позволяет выявить допущенные нарушения в контролирующих журналах, реестрах, ведомостях. Проверяется также правильность заполнения журналов регистрации кассовых ордеров, зарплатных ведомостей, документов на получение груза, доверенности. Сравнение также производится и между данными бухгалтерского учета, балансом, счетами прибыли или убытков и т.д. Стабильная динамика или резкие отклонения от предыдущих периодов могут свидетельствовать об искажении учета.

Учитываются нормы расходов использования материалов, так как стоимость материалов зависит от себестоимости продукции. Если нет документального подтверждения списания нормативными расчетами, то такие операции не могут считаться правильными, и подлежат обязательной проверке.

Инспекции Федеральной налоговой службы (ИФНС) при выявлении налоговых правонарушений проводят два этапа:

- 1) камеральная налоговая проверка при приеме от проверяемого лица бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов. Инспектор проверяет представленные документы на наличие всех необходимых сведений для исчисления

налога, совпадение уровня доходности и финансовых показателей других предприятий той же сферы деятельности, показания предыдущих проверок, уровни доходов учредителей, руководителей и иных заинтересованных лиц с заявленными в декларациях, заключение рискованных сделок и прочее. После чего инспектор проверяет правильность заполнения отчетности и проводит сравнительный анализ с бухгалтерским отчетом. Если появляются разногласия, инспектор выставляет требование на их устранение, либо требует подачи пояснений по данным разногласиям. После чего корректирует сумму налога.

Камеральная налоговая проверка позволяет провести сравнительный анализ налоговых деклараций отчетов по лицевым счетам, сравнить данные предыдущих лет. В результате такого сравнительного анализа выявляются факты сокрытия или снижения прибыли или иных объектов налогообложения;

2) выездная налоговая проверка бухгалтерской документации, проводимая непосредственно на предприятии или у индивидуального предпринимателя. При данной проверке обязательно анализируются все учетные, бухгалтерские и хозяйственные документы. Проверяется правильность отражения в соответствующих документах прибыли и убытков, достоверность отраженных данных о продукции, правильность расчетов по налогам и применения льгот. После чего инспектор проверяет законность соответствия данных налогоплательщика с взаимосвязанными лицами, подлинность заключаемых между ними сделок, а также иные документы, характеризующие правильность и законность предоставленных данных. Проводится глубинный анализ по всем хозяйственным, бухгалтерским и экономическим показателям налогоплательщика;

3) бухгалтерский анализ исследует документы бухгалтерского учета, например, баланс, счета, калькуляцию, двойные записи;

4) экономический анализ выявляет несоответствия финансово-хозяйственной деятельности предприятия с реальными фактами. На основании данных предприятия сравниваются показатели других годов по данному предприятию и показатели идентичных предприятий.

При сравнительном анализе бухгалтерских отчетов составляется сводная таблица, где вносятся основные показатели финансово-хозяйственной деятельности – выручка, прибыль, затраты, фонд оплаты труда, льготы, необлагаемые

суммы по НДС и прочее [14]. Такие таблицы позволяют определить рентабельность предприятия и сравнить показатели рентабельности с другими предприятиями. В случае выявления предприятия, у которого показания резко отличаются от остальных, проводится налоговая проверка по нему.

Криминалистический анализ используется при проведении выездных проверок и ревизий. Данный анализ имеет самостоятельное значение. Методы такого анализа применяются при следственных осмотрах и экспериментах.

Таким образом, проведя анализ процедурных различий и обозначенных проблем, необходимо выработать предложения, способствующие улучшению взаимодействия между Следственным комитетом и Федеральной налоговой службой для борьбы с налоговой преступностью:

- 1) установить в обязательном порядке участие сотрудников правоохранительных органов в каждой выездной налоговой проверке для фиксации нарушений и сбора доказательств в рамках оперативно-розыскной деятельности с целью их дальнейшего предоставления органам предварительного расследования при решении вопроса о возбуждении уголовного дела;

- 2) качественно улучшить взаимодействие между правоохранительными и налоговыми органами путем организации совместных практических межведомственных учений (семинаров) в целях получения необходимых навыков для соблюдения стандартов уголовного расследования непосредственно на стадии налоговой проверки, так как в подавляющем большинстве случаев сотрудники налоговых органов обладают навыками: бухгалтерского учета, анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия, оценки совершенных хозяйственных операций по действующему законодательству и нормативно-правовым актам, но налоговый инспектор не обладает юридическими познаниями и техниками проведения допроса свидетелей, выемки документов, осмотра помещений, соответствующих уровню правоохранительных органов;

- 3) проводить с вновь поступившими сотрудниками налоговых органов тренинги, направленные на развитие креативного подхода к проведению мероприятий налогового контроля и решению задач, возникающих в ходе их реали-

зации. Необходимо обеспечивать активное участие новых сотрудников в мероприятиях налогового контроля изначально в качестве наблюдателей, а в последующем под руководством опытного наставника, так как изучение нормативно-правовых актов и различных регламентирующих документов не могут обеспечить развитие практических навыков, необходимых для успешного выполнения поставленных перед инспектором задач.

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

Во-первых, налогоплательщиком применена схема уклонения от уплаты обязательно установленных налогов путем оформления «искусственных» взаимоотношений с фирмами-однодневками, которые, в свою очередь, фактически хозяйственную деятельность не осуществляют. Так, например, согласно Постановлению Шпаковского районного суда № 1-471/2021 от 17 февраля 2022 г. установлено, что ФИО включил в декларацию заведомо ложную информацию, тем самым уклонился от налогов в особо крупном размере. Согласно разработанному преступному плану ФИО решил найти организацию, состоящую на учете в налоговом органе, находящуюся на общем режиме налогообложения, имеющую открытый расчетный счет в банке, при этом фактически не осуществляющую хозяйственную деятельность, а производящую транзитные операции по перечислению денежных средств без фактического выполнения работ и доставки товарно-материальных ценностей и их обналичивание<sup>10</sup>.

Во-вторых, 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.

---

<sup>10</sup> Постановление Шпаковского районного суда № 1-471/2021 от 17 февраля 2022 г. // Судебные и нормативные акты РФ: [сайт]. – URL : <https://sudact.ru/regular/doc/I7fJ7TZ2NMlP/> (дата обращения: 10.10.2023).

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.

Также, следователю необходимо 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.

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.

Таким образом, анализируя практику, можно прийти к выводу о том, что 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).

## **2.2. ТАКТИКА ПРОИЗВОДСТВА ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ, НАПРАВЛЕННЫХ НА ПРИМЕНЕНИЕ ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫХ МЕР**

От преступной деятельности неплательщиков налогов страдает экономика государства, поэтому одним из ключевых направлений деятельности как органов предварительного следствия, так и правоохранительных органов в целом, является возмещение ущерба, причиненного преступными действиями подозреваемых (обвиняемых). Возмещение ущерба позволяет дать оценку работе следователя по расследуемым делам, а также свидетельствовать о степени защиты конституционных прав.

По делам о налоговых преступлениях следователь обычно должен распланировать мероприятия, которые позволят установить все обстоятельства, и принять обеспечительные меры. К ним, в частности, относят установление учредителя и руководителей организации-налогоплательщика (налогового агента), их местонахождение; не являются ли эти лица подставными или ненастоящими.

В отношении налогоплательщика – физического лица необходимо установить фамилию, имя, отчество (при наличии), гражданство, место регистрации, совпадает ли оно с местом его фактического проживания, паспортные данные (реквизиты, серия, номер), образование, семейное положение, иные данные, характеризующие личность.

В каких кредитных организациях у налогоплательщика (налогового агента) имеются банковские счета (депозитный, расчетный, текущий, ссудный, валютный и др.)? Когда и кем они открыты? Какие наблюдаются движения денежных средств по этим счетам? Какое у организации хозяйственное положение? Какое финансовое состояние налогоплательщика (налогового агента); не является ли он банкротом? Именно на эти вопросы необходимо ответить, чтобы верно сформулировать следующие ориентиры для следователя.

Не следует забывать о работе со штатом налогоплательщика, его численность, характер служебных и личных взаимоотношений между руководителями организации, а также руководителями и непосредственными подчиненными.

С какими предпринимательскими структурами налогоплательщик (налоговый агент) имеет деловые и финансовые взаимоотношения (в том числе фактические, когда официально договор не заключался)? В чем выражаются данные отношения? Когда такие отношения возникли, когда и как оформлены, при каких обстоятельствах? Эти вопросы следует задавать для того, чтобы верно распланировать следственные мероприятия для сбора максимального количества интересующей органы следствия информации.

Также следует задать вопросы касательно того, кто является субъектом преступления, кто составлял, и кто в конечном счете подписал документы налоговой и бухгалтерской отчетности, в которые заведомо были внесены ложные сведения.

Также не стоит забывать об обстоятельствах составления указанных документов, кем и каким образом, способом (лично, по почте, по электронной почте с использованием электронной цифровой подписи и т.д.) представлены документы в налоговый орган.

Необходимо определить умысел на уклонение от уплаты налогов или сборов. Был ли сговор относительно внесения ложных сведений в налоговую декларацию между руководителем организации и лицами, которые их туда по итогу внесли. Какие мотивы преследовали лица, которые внести в документы ложные сведения.

Стоит определить какое отношение к финансово-хозяйственной деятельности имеют учредители налогоплательщика (входят в состав совета директоров, занимают административные должности – директор, главный бухгалтер, главный инженер и т.п.).

После этого необходимо понять, каким образом оформлены права собственности на имущество предприятия-должника (все или отдельное имущество может быть оформлено в собственность физических лиц-учредителей, сотрудников или членов их семей, иных лиц).

В процессе расследования могут быть установлены лица, которым имущество предприятия-должника передано в собственность, в том числе в целях его сокрытия от взыскания в погашение ущерба.

Однако не всегда суды удовлетворяли ходатайства следствия о наложение 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.

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.

Особый интерес представляет совершение подозреваемым (обвиняемым) действий, направленных на отчуждение имущества в пользу третьих лиц на первоначальном этапе расследования. 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. Следует отметить высокую роль межведомственного взаимодействия различных уполномоченных субъектов для верного и своевременного расследования налогового преступления.

При получении информации от 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 действия: обыски, выемка документов и компьютерных носителей, подтверждающие информацию об отчуждении имущества налогоплательщика (налогового агента); запросы в государственные органы, производящие регистрацию имущества и сделок с ним (движимого и недвижимого имущества); обыск, выемка документов в учреждениях банков, в которых имеются счета налогоплательщика (налогового агента), о движении денежных средств; обыски, выемка документов и (при необходимости) компьютерных носителей информации на предприятиях-партнерах налогоплательщика (налогового агента); наложение ареста на имущество, оформленное налогоплательщиком в пользу третьих лиц, и обеспечение его сохранности до принятия решения о взыскании в обеспечение заявленных исковых требований; запросы нотариусам в районе проживания подозреваемого и места нахождения налогоплательщика о сделках

с имуществом; 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; осмотры изъятых документов и компьютерных носителей информации.

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

- наличие имущества в собственности подозреваемых (обвиняемых), его вида и наименования, количества и объема, места его нахождения, хранения, источника и времени происхождения;

- 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);

- сведения о доходах и расходах подозреваемого и членов его семьи в определенный период времени;

- 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;

- сведения о приобретении подозреваемым и членами его семьи дорогостоящих товаров и предметов роскоши;

- сведения о фактическом управлении подозреваемым (обвиняемым) иными предприятиями, зарегистрированными на других (номинальных) собственников;

- имущественное положение данных предприятий;

- наличие у подозреваемого акций, ценных бумаг и долей в уставном капитале других коммерческих предприятий и обществ;

– 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 арест.

Установление указанной 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.

В связи с этим необходимо объяснить обвиняемому (подозреваемому), что возмещение ущерба является обстоятельством, влекущим прекращение уголовного преследования (ст. 28.1 УПК РФ).

В случае, когда лицо отказывается возместить ущерб, причиненный налоговым преступлением в добровольном порядке, необходимо принять меры к установлению имущества, используя всевозможные регистрирующие органы, обладающие соответствующей информацией (Россреестр, ГИБДД, Банки и др.).

В данном случае стоит прибегнуть к возможностям налоговых органов по взысканию доначисленных налогов (сборов). Речь идет о проведении выездных налоговых проверок (ст. 89 НК РФ), направлении требований об уплате налогов, сборов (ст. 69 НК РФ), выставлении инкассовых поручений на счета налогоплательщика, открытых в банках (ст. 46 НК РФ), приостановление операций по счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ), взыскании налогов (сборов) за счет иного имущества налогоплательщика силами судебных приставов-исполнителей (ст. 47 НК РФ), арест имущества налогоплательщика-организации (ст. 77 НК РФ).

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.

### **3. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

---

#### **3.1. ОСОБЕННОСТИ ТАКТИКИ ПРОИЗВОДСТВА ОТДЕЛЬНЫХ СЛЕДСТВЕННЫХ ДЕЙСТВИЙ**

На начальном этапе расследования налоговых преступлений следователь должен в кратчайшие сроки провести неотложные следственные действия, такие как обыск и выемка. Они необходимы для получения максимально возможного количества доказательств по уголовному делу, для противодействия возможному воспрепятствованию со стороны подозреваемого, в том числе при уничтожении им доказательств.

В ходе подготовки к обыску и выемке следует провести ряд оперативно-розыскных мероприятий, благодаря чему необходимо установить местонахождение документов и предметов, подлежащих изъятию, а также их объем.

Также необходимо выяснить местонахождение файловых серверов, на жестких дисках, на которых аккумулируется необходимая следствию информация; пароли для входа в эти серверы и другие компьютеры.

Для осуществления всех действий необходимо заранее обеспечить возможность участия в следственном действии специалистов и понятых. Для упаковки результатов поиска следует подготовить упаковочные материалы, автотранспорт для перемещения изъятых документов, предметов, техники в следственный орган.

Следует отметить высокую степень важности подобных подготовительных действий, так как в ином случае это может привести к утрате или уничтожению следов преступления, а также предметов и документов, имеющих доказательственное значение. Также целесообразно производство обысков по месту жительства, работы подозреваемого и иных возможных соучастников преступлений.

Задачами, стоящими перед следователем на данной тактической операции, является поиск следов преступления, предметов, документов, техники, которые имеют доказательственное значение, а также отыскание и изъятие дорогостоящего имущества, на которое в последующем имеет смысл наложение ареста.

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.

При этом, при формировании следственно-оперативных групп в их состав необходимо включить: следователя или следователя-криминалиста; оперативных сотрудников органа дознания, уполномоченных 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 организаций с иными юридическими и физическими лицами.

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

Данные, находящиеся на электронных устройствах, при необходимости изымаются. При этом следует учитывать требования ст. 164.1 УК 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 инфор-

мация, 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.

Первоначальным является проведение обысков и выемки. Осмотр места происшествия следует производить как удостоверение нахождения организации по фактическому адресу и принадлежности осматриваемого помещения к организации, осмотр места происшествия производится для изучения обстановки преступления – офиса, бухгалтерии, административных помещений и как производное в случае обнаружения дополнительных сведений об имеющей значение для следствия – последующее изъятие. Особую роль играет осмотр места происшествия при расследовании уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ.

Так, например, согласно Апелляционному постановлению Ставропольского краевого суда № 22-6649/2020 от 28 декабря 2020 г. по делу № 1-314/2019 г. подсудимый Ш.М.А. разработал схему документооборота между своей организацией и контрагентами. Документы содержали сведения о мнимых сделках – покупке товаров. По данному факту были проведены обыски по месту организации подсудимого Ш. с дальнейшим изъятием соответствующей документации за период с 12.04.2015 по 03.07.2015 гг. Данные документы были исследо-

ваны с помощью финансово-экономической экспертизы. Действия Ш. образовали состав преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ<sup>11</sup>.

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

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, например, важно отметить, существенное значение имеет осмотр 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, денежного поручения (письма), направленного в адрес контрагента, следствие путем 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. Наиболее рациональным является оформление осмотра таблицей. Также осмотр выписок о движении денежных средств и сведения об IP-адресах как юридических, так и физических лиц, представленные банком, играет важную доказательственную роль при использовании преступной схемы «дробление бизнеса», тщательный осмотр и анализ свидетельствует о связи

---

<sup>11</sup> Апелляционное постановление № 22-6649/2020 от 28 декабря 2020 г. по делу № 1-314/2019 // Судебные и нормативные акты РФ: [сайт]. – URL : <https://sudact.ru/regular/doc/wJExE01cpZL4/> (дата обращения: 10.10.2024).

между собой организаций и лиц. Также осмотр веб-сайтов страниц, указывающих 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 экспертизу для извлечения всех данных с электронных устройств.

В ходе такого осмотра документов, следовательно 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 оттиски печатей, получив которые следователь может провести дальнейшие мероприятия, направленные на установление достоверности этих подписей и оттисков печатей в документах.

Допрос. На базе произведенных следственных действий, сказанных ранее, у следствия имеется 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 учета. 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, включающего в себя последовательность вопросов, которые будут ставиться следствием, для надлежащего выяснения обстоятельств совершения преступления, перечень документов и иных доказательств, предъявляемых допрашиваемому. Обязательно надлежит учесть обстоятельства, на которые ссылался налогоплательщик при даче объяснений в рамках процессуальной проверки, и показаний в ходе налоговой проверки, и основания его возражений по существу заданных ему вопросов – все эти данные необходимо использовать при проведении допроса, так как они позволят сразу установить несоответствующую информацию.

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

Допрос подозреваемого (обвиняемого) не является неотложным следственным действием и, в первую очередь, после тщательного исследования всей имеющейся информации и соответствующей документации надлежит планировать допросы свидетелей, добросовестность показаний которых не будет вызывать сомнений. Так, в первую очередь, следователю надлежит допросить в качестве свидетеля должностного лица налогового органа, проводившего налоговую проверку, установив в ходе допроса: обстоятельства проведения налоговой проверки, проверяемый налоговый период, характер взаимоотноше-

ний Общества с иными юридическими лицами; имеются ли у каких-либо контрагентов общества признаки фиктивности (являются ли они фирмами-однодневками), имеются ли признаки аффилированности (взаимосвязанности юридического лиц и контрагентов); если да, то какие признаки фиктивности, признаки «дробления бизнеса» были установлены в ходе налоговой проверки; вид неуплаченного налога и период его неуплаты; способ ухода от уплаты налогов, либо сокрытия денежных средств, подлежащих уплате; 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, касающимся детализации его действий, начиная с момента возникновения у него умысла на совершение налогового преступления, с последующей разработкой плана по реализации задуманного, о наличии соучастников, об осведомленности учредителя и главного бухгалтера относительно совершенного преступления; об обстоятельствах, способе совершения налогового преступления, о том, как он распорядится 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 упрощенная); 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, счет-фактуры, платежные поручения и т.д.), 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.

При подготовке следователь может использовать особые акты ФНС для определения всех вышеперечисленных признаков, таким образом, план допроса будет подкреплён межведомственными данными и сведениями, которые необходимо выявить в ходе данного процессуального действия.

После допроса следователю необходимо сопоставить известные ему факты об обстоятельствах 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.

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.

Так, подозреваемый А.Д.И. вину в совершении преступления признал частично, пояснив, что познакомился с мужчиной, который устроил его на работу. Он приходил на свое рабочее место, подписывал какие-то документы, часть из которых он и бухгалтер отвозили в банки и в налоговую инспекцию. Что это были за документы, он не знает, так как не имеет соответствующего образования. Он был номинальным директором, никаких решений он не принимал, ни в каких сделках не участвовал. Летом 2015 года он был уволен из ООО «Алфавит». После чего испытывал сложности с трудоустройством. На него и его жену были оформлены кредиты более 200 тыс. руб. Он постоянно находился в поиске работы. Перебивался, в том числе, и разовыми заработками. В конце 2015 года, точное время не помнит, у него произошел разговор с ранее незнакомым ему человеком, который назвался Дмитрием Михайловичем. Кто инициировал разговор, не помнит. В телефонном разговоре ему было предложена работа в качестве помощника руководителя за зарплату 40 тысяч, с неполной занятостью. После устного согласия, у него произошла очная встреча с Дмитрием Михайловичем в городе Москве на станции Серп и Молот в кафе Шоколадница. Дмитрий Михайлович представился собственником бизнеса. 40 – 45 лет, высокий, полного телосложения, лысый. Он пояснил, что нужен помощник в связи с тем, что он открывал новое направление и регистрировал новую организацию. На собеседовании он согласовал не полную занятость и зарплату в 35 тыс. руб. При этом поставил условие, что А.Д.И. необходимо занять должность руководителя организации на некоторое время до того,

как пойдут обороты и у него не появится возможность занять эту должность. Из разговора А.Д.И. понял, что у Дмитрия Михайловича отсутствовала в тот момент возможность стать руководителем. Причину точно не помнит. Находясь в затруднительном финансовом положении, А.Д.И. согласился. Через некоторое время он снова встретился с Дмитрием Михайловичем, получил рабочий телефон, и поручение на подачу документов в налоговую. Они согласовали, что расходные деньги и документы А.Д.И. будет получать нарочными от курьера. Он будет заранее сообщать необходимые действия. Пакеты документов ему в первое время передавались неизвестными лицом у метро, название которого он затрудняется сказать. Какие конкретно документы он подписывал и подавал в различные организации, не помнит. В том числе таким же образом были открыты счета в организации. Ключи банк-клиент он передавал нарочными Дмитрию Михайловичу. Через какое-то время, Дмитрий Михайлович сообщил ему, что А.Д.И. необходимо подъехать в офис, расположенный в районе метро Ботанический сад, точный адрес не помнит. Подписать договор аренды и встретиться с будущим сотрудником «Оптимум Логистик», который прошел собеседование на должность коммерческого директора, по имени Марина. После оформления договора офис оборудовался сотрудниками Дмитрия Михайловича. Компьютеры и программное обеспечение устанавливались его людьми. Сотрудники ООО «Оптимум Логистик» общались с А.Д.И. Он подписывал с ними договоры. У него в офисе не было компьютера. Только стол, на котором он оформлял документы в случае необходимости. Точный функционал сотрудников он не знает. Он не видел в офисе бухгалтерии. Полагает, что бухгалтер занималась только введением информации из документов в 1С-бухгалтерию. Занимая должность генерального директора, фактически не осуществлял руководство финансово-хозяйственной деятельностью ООО «Оптимум Логистик», не принимал никакие управленческие решения, в том числе о заключении сделок и определении налоговых обязательств, генеральным директором числился номинально. Лицом, которому он подчинялся, являлся Дмитрий Михайлович. Последний имел соответствующие компетенции. Кто фактически осуществлял управление Обществом, составлял отчетность и отправлял ее в налоговый орган, достоверно не знает. Сам не обладает ни знаниями, ни опытом работы на руководящих должностях, фактически вы-

полнял функции помощника руководителя. Отдельной его функцией являлось подписание документов, приносимых на подпись по поручениям Дмитрия Михайловича. Электронная подпись изначально находилась в распоряжении Дмитрия Михайловича и использовалась по его усмотрению без какого-либо информирования А.Д.И. о таком использовании. Вместе с тем считает, что «Оптимум Логистик» осуществляло реальную хозяйственную деятельность. В силу давности событий не может подтвердить подписание им договоров и первичной документации с ООО «МИР». Включение в налоговые декларации по налогу на прибыль и по НДС сведений о суммах налогов, подлежащих вычету по счетам-фактурам, выставленным от имени ООО «МИР», отрицает. Указанная функция не входила в его компетенцию. Оформление подписью и предоставление указанных деклараций в налоговый орган в период времени не подтверждает. Денежными средствами на счетах Общества не управлял, доступ к счетам ООО «Оптимум Логистик» не имел. На вопрос следователя о том, каким номером телефона он пользовался в период с 2015 года по настоящее время ответил, что не помнит, на кого был зарегистрирован, не помнит. На вопрос следователя, какой деятельностью занималась ООО «Оптимум Логистик» сообщил, что что-то продавали. Он подписывал документы, которые ему передавали на подпись либо в офисе, либо через курьера. На вопрос следователя, каким номером телефона пользовался Дмитрий Михайлович ответил, что номер не помнит, был записан в телефоне который ему выдал он, в настоящее время телефон по указанию Дмитрия Михайловича он через курьера передал ему. На вопрос следователя, по какому адресу находился офис «Оптимум Логистик» сообщил, что не помнит, это было давно. Показать тоже не сможет. На вопрос следователя о том, что на обозрение предоставлены копии учредительных и иных документов с его подписями как генерального директора ООО «Оптимум Логистик», полученные из ООО «Чайка Констракшн Банк». Принадлежат ли ему подписи в документах ответил, что в общем подписи похожие на его, но утверждать точно не может<sup>12</sup>.

Аналогичным образом следует допросить иных сотрудников Общества, по вышеуказанным обстоятельствам. Так, по уголовному делу был допрошен

---

12 Дело № 1-501/23 Московский городской суд. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

свидетель И. который показал, что примерно в период с 2017 по 2019 годы он работал менеджером по продажам в ООО «Оптимум Логистик». Точные даты и период работы не помнит. Официально должность называлась коммерческий директор. Работу нашел на сайтах по поиску работы. Офис организации находился по адресу: г. Москва, ул. Енисейская, д. 1, на территории бывшего завода. На работу его принимал А.Д.И. – генеральный директор. Организация занималась перепродажей электронной и бытовой техники, завозимой из Китая. К его приходу поставщики уже были, как и покупатели. Его работа, в основном, заключалась в составлении договоров, составлении доверенности, по поручению А. мог ходить в банк, на почту. Кроме него в офисе также были бухгалтер – Ксения, менеджер – Наталья и генеральный директор А.Д.И. У каждого было свое рабочее место, оборудованное компьютером. А.Д.И. был единственным руководителем. Других руководителей не было. А. контролировал весь процесс деятельности организации. Рабочее время было с 09 часов по 18 часов. А.Д.И. также почти каждый день был на работе. Иногда мог отсутствовать, по каким причинам, ему неизвестно. Даже когда А.Д.И. отсутствовал на рабочем месте, он всегда был на телефоне. Также А.Д.И. командовал бухгалтером – Ксенией. Во все документы А. сам ставил подписи и печать ставил он сам, которая хранилась у него в сейфе, к которой у него доступа не было. Кто занимался налоговой отчетностью, ему неизвестно. Он этими вопросами не интересовался. Но знает, что эти вопросы контролировал сам А.Д.И. Он также и сам общался как с поставщиками, так и с покупателями, поскольку они были одни и те же, и работали с ООО «Оптимум Логистик» до его трудоустройства. Название организации поставщиков и покупателей не помнит. Не помнит, были ли среди контрагентов ООО «Оптимум Логистик» – ООО «Мира», ООО «Булит», ООО «Дрим-Технолоджи», ООО «Техника Быта».

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

С учетом полученных сведений следователю целесообразно произвести дополнительные допросы подозреваемого для установления всех обстоятельств, связанных с событием преступления. Кроме того, при наличии суще-

ственных противоречий в показаниях допрошенных лиц целесообразно проведение очной ставки между ними для их устранения.

В последующем с учетом установленного решается вопрос о привлечении лица в качестве обвиняемого и последующем допросе в качестве такового.

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

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. Указанные сведения также могут быть получены 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 следственных действий, следует направлять 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.

С учетом собранных данных в последующем решается вопрос о привлечении виновного лица в качестве обвиняемого и последующего допроса в качестве такового, а также решается вопрос о применении в отношении субъекта преступления мер процессуального принуждения.

Судебные экспертизы. С учетом собранных данных и изъятых документов в зависимости от конкретной следственной ситуации необходимо назначение соответствующих судебных экспертиз: бухгалтерской, экономической (финансово-экономической), налоговой, 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.

Выделим следующие особенности производства таких специфических и смежных между собой экспертиз. Поговорим о предмете судебной бухгалтерской экспертизы. Предметом являются операции бухгалтерского учета. Данная экспертиза способна установить соответствие действий по ведению бухгалтерского учета налогоплательщиком (налоговым агентом) действующему законодательству. Экспертиза способна установить, кто являлся ответственным за необходимые действия лицом по ведению учета и составлению отчетных документов. Верно ли были отражены финансово-хозяйственные операции в документах бухгалтерского учета. Данная экспертиза нацелена на анализ административно-хозяйственной деятельности организации. Поэтому она также отвечает на вопросы касательно операций, в отношении которых были допущены искажения, а также в результате каких нарушений были допущены существенные ошибки, которые привели к занижению сумм налога. В конце концов возникает возможность узнать сумму, не поступившую в соответствующий бюджет.

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 итоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ.

Так, при проведении бухгалтерской судебной экспертизы можно установить:

- в какой сумме и на какие цели израсходованы денежные средства с расчетных 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, полученные в ходе предварительного следствия.

Насколько бы не была сильна бухгалтерская экспертиза, к сожалению, она не способна ответить на все интересующие следствие вопросы. Такая ситуация возникает в случаях, когда у налогоплательщика (налогового агента) бухгалтерский учет отсутствует вовсе, либо имеющаяся информация отражает не в полном объеме финансово-хозяйственную деятельность.

Эти нарушения законодательства о бухгалтерском учете применяются налогоплательщиками и как способ совершения налогового преступления, и как способ его сокрытия.

Данные действия делают невозможным производство судебной бухгалтерской экспертизы, так как в ее компетенцию восстановление бухгалтерского учета не входит. Но это не проблема. В подобных случаях, когда нет возможности провести судебную бухгалтерскую экспертизу, либо ее проведение затруднительно, следователь может воспользоваться судебной экономической (финансово-экономической) экспертизой. Данная экспертиза позволит на основе анализа документов хозяйственного учета установить фактические данные о совершенных финансово-хозяйственных операциях, экономических показателях, наличии или отсутствии финансовых средств, способы искажения бухгалтерской отчетности (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 решений 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 исчисление к уплате в бюджет налога на добавленную стоимость Обществом за определенный период на взаимоотношения 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 объеме, необходимом для дачи заключения и ответов на поставленные следователем вопросы.

Также 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.

Так, по уголовному делу суд не принял во внимание и не дал оценку доводам и доказательствам стороны защиты об отсутствии в действиях Ш-ца Д.П. признаков уклонения от налогов. Налоговая экспертиза проведена не полно, эксперту не были предоставлены документы о коммерческой деятельности ООО «...» за исследуемый период в полном объеме. Об этом в своих показаниях сообщила суду эксперт Белицкая. С постановлением о назначении экспертизы сторона защиты ознакомилась уже после того, как экспертиза была проведена. Суд необоснованно отказал в назначении дополнительной налоговой экспертизы, что повлияло на исход дела, не была точно установлена <сумма> дохода, с которой подлежал уплате налог.

Приговор является флеш-копией обвинительного заключения. Судебное следствие проведено формально, исследованные в суде показания специалиста <фио>, эксперта Белицкой, показания Ш-ца Д.П. и иные доказательства стороны защиты не вошли в приговор и не получили оценку суда.

Суд нарушил требования ст. 252 УПК РФ и существенно расширил, увеличил обвинение Ш-ца Д.П., указав в мотивировочной части приговора на совершение им иных действий по уклонению от уплаты налогов, нежели было указано в обвинительном заключении.

В ходе судебного следствия были допрошены руководители и сотрудники коммерческих организаций, которые имели с ООО «...» договорные отношения, из их показаний было достоверно установлено, что Ш-ц Д.П. не являлся руководителем и не принимал участия в деятельности ООО «...» с 25 апреля 2016 г., то есть не причастен к преступлению.

Анализируя показания свидетелей и письменные материалы уголовного дела, автор жалобы обращает внимание на то, что налоговые декларации за 2016 – 2017 гг. были подписаны электронной подписью руководителя ООО «...» В-ва.

ООО «...» не обязано было оплачивать НДС со всего объема выручки от реализации товара, поскольку не являлось собственником товара, а должно было платить налог только с суммы комиссионного вознаграждения по договорам комиссии с контрагентами.

Ссылаясь на заключение специалиста <фио>, автор жалобы анализирует договорные отношения между ООО «...» и ООО «...», и указывает на отсутствие задолженности по налогу за <адрес> 2017 г. у ООО «...», так как налог в полном объеме исчислен и уплачен в сумме <сумма> ООО «...». Анализируя договорные отношения между ООО «...» и ООО «...», автор жалобы указывает, что налог в полном объеме исчислен ООО «...» в сумме <сумма>, которая необоснованно вменяется Ш-цу Д.П., как неуплаченная. Вместе с тем, суд необоснованно отклонил заключение специалиста <фио> и не привел показания данного специалиста в приговоре, уклонившись от их оценки. Суд рассмотрел уголовное дело формально, нарушил принцип равноправия и состязательности сторон, занял обвинительный уклон. Просит приговор отменить, Ш-ца Д.П. оправдать.

Кроме того, адвокат просит освободить из-под ареста жилое помещение с кадастровым номером ... кадастровой стоимостью <сумма>, которое принадлежит супруге осужденного Ш-ца Д.П. – Лужанской Е.М.

Осужденный Ш-ц Д.П. в апелляционной жалобе и дополнениях к ней приводит доводы, аналогичные доводам своего адвоката, утверждает, что отсутствуют доказательства его вины. Он не имел отношения к деятельности ООО «...» с апреля 2016 г., руководителем был В-в. Анализируя договорные отношения между ООО «...» и ООО «...», ООО «...», отмечает, что налог в полном объеме должен платить собственник товара, а ООО «...» должно было уплачивать налог только с комиссионного вознаграждения.

Автор жалобы оспаривает выводы налоговой экспертизы, считает их недостоверными. Просит приговор отменить, его оправдать.

Заинтересованное лицо Л-кая Е.М. в апелляционной жалобе оспаривает законность решения суда относительно сохранения ареста на имущество в виде жилого помещения с кадастровым номером ... по адресу: <адрес>, лит. А, кв. 67. Данная квартира принадлежит Л-кой Е.М., срок ее ареста истек по постановлению суда 28.02.22 г. Квартира приобретена на ее собственные средства и является единственным жильем для нее и ее несовершеннолетних детей.

Адвокат Хабаров А.Е. отмечает о своем согласии с решением суда об оставлении иска прокурора без рассмотрения и передаче вопроса о размере его возмещения в порядке гражданского судопроизводства. Так же отмечает об истечении срока давности привлечения Ш-ца Д.П. к уголовной ответственности. Указывает, в случае неудовлетворения апелляционных жалоб, Ш-ц Д.П. подлежит освобождению от наказания. Суд первой инстанции, признавая Ш-ца Д.П. виновным в уклонении от уплаты налогов, путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, не проверил довод обвиняемого о том, что налоговые декларации за 2016-2017 г.г. им не подписывались, а были подписаны иным уполномоченным лицом – руководителем ООО «...» В-вым. Из показаний руководителей и сотрудников коммерческих организаций, которые имели с ООО «...» договорные отношения, следует, что Ш-ц Д.П. не являлся руководителем и не принимал участия в деятельности ООО «...» с 25 апреля

2016 г. Суд принял в качестве доказательства вины Ш-ца Д.П. и заложил в приговор экспертизу № 348/20э от 06.04.21 г., однако оставил без внимания доводы защиты о том, что данная экспертиза проведена не полно, эксперту не были предоставлены документы о коммерческой деятельности ООО «...» за исследуемый период в полном объеме. Суд не дал оценки доводам эксперта Белицкой, которая также пояснила в ходе судебного следствия, что документы о коммерческой деятельности ООО «...» ей были представлены не в полном объеме, что могло повлиять на исход дела, и на установление точной суммы дохода, с которой подлежал уплате налог.

Утверждение стороны защиты о том, что ООО «...» не обязано было оплачивать НДС со всего объема выручки от реализации товара, поскольку не являлось собственником товара, а должно было платить налог только с суммы комиссионного вознаграждения по договорам комиссии с контрагентами, не было предметом экспертной проверки и не получило оценки в приговоре.

Заслуживает внимания довод стороны защиты о том, что приговор является флеш-копией обвинительного заключения. Доказательства и показания свидетелей изложены без учета проведенного судебного следствия.

Обращает на себя внимание утверждение адвоката о том, что судебное следствие проведено формально, исследованные в суде показания специалиста <фио>, как и само заключение специалиста <фио>, показания эксперта Белицкой и показания осужденного Ш-ца Д.П. не вошли в приговор и не получили оценку суда.

Суд не проанализировал в приговоре договорные отношения между ООО «...» и ООО «...», которые свидетельствуют об отсутствии задолженности по налогу за <адрес> 2017 г. у ООО «...», так как налог в полном объеме исчислен и уплачен в сумме <сумма> ООО «...».

Также не получили в приговоре оценки договорные отношения между ООО «...» и ООО «...», из которых следовало установить, кто являлся собственником товара и какое из указанных юридических лиц должно было уплатить налог в сумме <сумма>. Таким образом, выводы суда, изложенные в приговоре, содержат противоречия, которые повлияли на вынесение законного решения

и не могут быть устранены в суде апелляционной инстанции. Приговор отменить<sup>13</sup>.

По другому уголовному делу, в кассационной жалобе защитник Гаркуша А.В., действующий в интересах осужденного С-ва Р.А., считая апелляционный приговор незаконным, необоснованным и подлежащими отмене, указывает, что отмененный приговор суда первой инстанции являлся законным и обоснованным. Автор жалобы полагает, что суд апелляционной инстанции фактически не разобрался в сути проблемы, которая заключалась в несогласии стороны защиты с выводами налогового органа и специалистов-экспертов; суд не дал оценку тому, что сторона защиты считает подход обвинения неверным как в части исчисления налога на прибыль, так и в части недоимки по НДС. Защитник считает, что апелляционная инстанция фактически приняла на себя функцию обвинения и вынесла приговор на выводах экспертизы, которая была назначена в государственном, но не экспертном учреждении. Суд апелляционной инстанции отказал стороне защиты в постановке вопросов перед экспертами и не разрешил неточности и несоответствия в выводах экспертов с ранее полученными результатами и объемом предъявленного обвинения. Сторона защиты настаивает на неправомотности экспертного учреждения и не согласна с суммой исчисленных неуплаченных налогов. Адвокат Гаркуша А.В. считает, что суд апелляционной инстанции вышел за пределы апелляционного представления и обращает внимание на рассмотрение уголовного дела в суде второй инстанции в отсутствие осужденных. Считая назначенное наказание чрезмерно суровым, защитник просит переквалифицировать действия С-ва на ч. 3 ст. 33, ч. 1 ст. 199 УК РФ и смягчить наказание.

Суд апелляционной инстанции, поручая экспертам – работникам Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, не учел, что согласно распоряжению Правительства Российской Федерации от 22 марта 2023 года № 672-р, судебные экспертизы по уголовным делам о преступлениях, связанных с неуплатой налогов и сборов, проводятся исключительно государ-

---

<sup>13</sup> Апелляционное постановление Московского городского суда от 22.08.2024 № 10-11651/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

ственными судебно-экспертными организациями, тогда как сведений о том, что вышеуказанное образовательное бюджетное учреждение является государственной судебно-экспертной организацией, судом не установлено.

Приговор суда апелляционной инстанции отменен. В случае назначения новой экспертизы следует рассмотреть и довод адвоката Гаркуши А.В. о непредоставлении налоговым органом в правоохранительные органы части документов, что могло отразиться на выводах экспертизы<sup>14</sup>.

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, путем допроса представителя налогового органа и эксперта.

Так, по уголовному делу суд установил, что просроченная налоговая задолженность составляла 24 114 868,32 руб., то есть меньше установленной судом суммы сокрытых денежных средств, что противоречит вышеуказанным разъяснениям Пленума. В подтверждение вывода о виновности осужденного в совершении инкриминируемого преступления судом приведена справка исследования бухгалтерских и иных документов (номер) от 24 февраля 2021 года, согласно которой кредиторская задолженность ООО <данные изъяты> в бюджетную систему РФ по состоянию: на 1 января 2018 года составляла 24 114 868,32 руб.; по состоянию на 31 декабря 2018 года – 28 873 698,88 руб.; по состоянию на 31 декабря 2019 года – 17 521 249,76 руб. Таким образом, суммы не поступивших в бюджетную систему РФ налогов и сборов не соответствуют суммам предъявленного осужденному обвинения.

Суд первой инстанции в нарушении ст. 307 УПК РФ в описательно-мотивировочной части приговора ограничился формальным перечислением документов, положенных в основу выводов о виновности П.А., не проверив финансово-бухгалтерские документы ООО <данные изъяты> на предмет содержания в них сумм, поступающих от АО <данные изъяты> за услуги, оказанные возглавляемым П.А. предприятием, а также сумм, которые должны были быть перечислены организациям-кредиторам за полученные от этих орга-

---

<sup>14</sup> Определение Пятого кассационного суда от 06.08.2024 № 77-935/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

низаций услуги. Установление данных обстоятельств имеет существенное значение для дела, поскольку без анализа этих сведений невозможно сделать вывод о намеренности сокрытия денежных средств.

Однако, в ходе судебного следствия осужденный П.А. последовательно утверждал, что он таких писем не подписывал и не отправлял. По мнению осужденного, распорядительные письма (заявления о перечислении денежных средств), составленные от его имени, изготовлены «задним» числом после начавшейся проверки предприятия.

Вместе с тем, суд первой инстанции оставил указанные доводы без надлежащей проверки.

Оспаривая принадлежность подписей П.А. в распорядительных письмах (заявлениях о перечислении денежных средств), сторона защиты заявляла ходатайство о проведении почерковедческой экспертизы, в удовлетворении которого было отказано. Принимая такое решение, суд сослался лишь на отсутствие конкретики в заявленном ходатайстве и несоответствие его формы требованиям уголовно-процессуального законодательства.

Между тем такое решение не соответствует требованиям ч. 2 ст. 283 УПК РФ, согласно которой суд должен был предложить стороне защиты представить эксперту вопросы в письменном виде.

Каких-либо иных доказательств, подтверждающих принадлежность подписи П.А. в оспариваемых стороной защиты распорядительных письмах (заявлениях о перечислении денежных средств), судом не приведено.

Свидетели, которые могут располагать информацией о движении денежных средств со счета дебитора на счета кредиторов в обход арестованных счетов ООО <данные изъяты> по согласованию с П.А., при наличии сведений о данных лицах в обвинительном заключении (К.В., Г.А.), не допрашивались. Суд, установив предложенный государственным обвинителем порядок исследования доказательств, а именно допросить свидетелей обвинения после исследования письменных материалов уголовного дела, достаточных мер для вызова указанных свидетелей не принимал.

Доводы апелляционного представления о излишней квалификации действий П.А. как «сокрытие имущества организации», а также на указание в опи-

сательно-мотивировочной части приговора смягчающего наказание обстоятельства, предусмотренного п. «и» ч. 1 ст. 61 УК РФ, не могут быть разрешены судебной коллегией при данном апелляционном рассмотрении дела в связи с отменой приговора, но подлежат проверке и оценке судом первой инстанции при новом судебном разбирательстве данного уголовного дела<sup>15</sup>.

При расследовании налоговых преступлений в целях объективности и всесторонности необходимо назначение и проведение целого ряда комплекса экономических экспертиз.

### **3.2. ТИПИЧНЫЕ СЛЕДСТВЕННЫЕ СИТУАЦИИ, ВОЗНИКАЮЩИЕ НА ПОСЛЕДУЮЩЕМ ЭТАПЕ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Для того, чтобы разработать определенную последовательность действий для применения в расследовании налоговых преступлений необходимо рассмотреть некоторые типичные следственные ситуации. Потому разработка подобных программ позволит использовать особый механизм (алгоритм) действий для более эффективного расследования и минимизации следственных рисков.

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

Первая типичная следственная ситуация. Обвиняемый с предъявленным обвинением не согласен, от дачи каких-либо показаний отказывается, ссылаясь на свое право не свидетельствовать против самого себя, предусмотренное ст. 51 Конституции Российской Федерации.

В случаях, когда способом совершения налогового преступления является искусственное создание правоотношений с фирмами-однодневками, которые по сути никакой хозяйственной деятельности не осуществляют, необходимо

---

<sup>15</sup> Апелляционное определение суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры от 02.05.2024 № 22-249/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

установить фактическое отсутствие таких отношений, что и будет задачей указанной тактической операции.

Во-первых, 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.

Во-вторых, 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 с налоговыми органами контрольных мероприятий в отношении данных обществ.

В-третьих, при получении сведений из налогового органа о фирмах-однодневках необходимо направить соответствующие запросы в банковские и кредитные организации, в которых имеются сведения об открытых расчетных счетах на указанные Общества с требованием предоставления 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.

В-четвертых, 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.

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

Но доказать факт не всегда следствию удастся на практике: оправдывая Б-ву Е.В., суд первой инстанции, на основании представленных доказательств, исследованных в судебном заседании, учитывая при этом принципы состяза-

тельности сторон, проведя судебное разбирательство в соответствии с правилами ст. 252 УПК РФ, обоснованно пришел к выводу об отсутствии в ее действиях состава преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

Данные выводы основаны: на показаниях Б-вой Е.В., которая виновной себя не признала и пояснила, что все сделки с ООО «<данные изъяты>» были реальными, не фиктивными, состоявшимися и оплаченными. Налоги с этих сделок бухгалтером ООО «<данные изъяты>» исчислены правильно и уплачены в установленных размерах и в срок; показаниях свидетелей: ФИО14, ФИО15, ФИО16, ФИО17, ФИО18, оглашенных в судебном заседании в порядке ст. 281 УПК РФ, подтвердивших, что деятельность организации ООО «Контролз-Самара» была законной, действительной, все заключаемые договоры были реальными, исполненными. Оборудование, закупаемое и поставляемое на предприятия, было закуплено, смонтировано и функционирует.

Суд пришел к выводу, что показания Б-вой Е.В., данные в ходе предварительного и судебного следствия, о непричастности к преступлению, являются последовательными, не содержат противоречий, согласуются с показаниями свидетелей обвинения ФИО19, ФИО20, ФИО21, ФИО14, ФИО22, ФИО23, ФИО24, ФИО25, ФИО26, ФИО27, ФИО28, ФИО41., ФИО15, с показаниям свидетелей защиты ФИО29,П., ФИО16, ФИО17, ФИО18, а также с совокупностью исследованных материалов дела.

В оправдательном приговоре раскрыто содержание показаний Б-вой Е.В., представителя потерпевшего, свидетелей, содержание письменных доказательств.

Оснований не согласиться с приведенной в приговоре оценкой доказательств не имеется, поскольку она соответствует фактическим обстоятельствам, установленным судом, и требованиям уголовно-процессуального закона.

Суд изложил основания, по которым показания Б-вой Е.В., опрошенных свидетелей, признал достоверными и положил в основу оправдательного приговора и по каким основаниям принял одни и отверг другие, представленные стороной обвинения доказательства.

Судом установлено, что все декларации, кроме одной, поданной по налогу на прибыль ДД.ММ.ГГГГ, поданы и подписаны не Б-вой Е.В., а третьими

лицами по доверенности, которые в ходе следствия не устанавливались и не были допрошены по факту обстоятельств направления налоговых деклараций.

Согласно заключению специалиста №-К/20 от ДД.ММ.ГГГГ, подписи от имени Б-вой Е.В. в копиях доверенностей № от ДД.ММ.ГГГГ, б/н от ДД.ММ.ГГГГ, № от ДД.ММ.ГГГГ выполнены не Б-вой Е.В.

Из предъявленного Б-вой Е.В. обвинения следует, что ею были составлены, подписаны и поданы ложные сведения в Инспекцию ФНС России по <адрес>, однако обвинение не нашло своего подтверждения, поскольку достоверно установлено, что Б-ва Е.В. указанные документы не подписывала.

На основании показаний свидетелей обвинения, совокупности исследованных доказательств, заключения специалиста от ДД.ММ.ГГГГ, суд пришел к выводу, что стороной обвинения не представлено доказательств того, что декларации по НДС за ДД.ММ.ГГГГ годы, на прибыль за ДД.ММ.ГГГГ год с ложными сведениями, составила, подписала и подала в Инспекцию ФНС России по <адрес> именно Б-ва Е.В., то есть обвинение в этой части не нашло своего подтверждения.

Вопреки доводам жалобы, суд на основании исследованной совокупности доказательств пришел к выводу, что Б-ва Е.В. внесла ложные сведения в декларацию по налогу на прибыль за ДД.ММ.ГГГГ год, что послужило причиной недоимки по налогу на прибыль за ДД.ММ.ГГГГ год в размере <данные изъятия> рублей. Указанная декларация Б-вой Е.В. подписана и подана в налоговый орган ДД.ММ.ГГГГ.

При этом сумма налога, указанная в декларации, от уплаты которого уклонилась Б-ва Е.В., не образует уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ, так как размер налога, от уплаты которого уклонилась Б-ва Е.В., не образует крупный ущерб, указанный в примечании 1 к ст. 199 УК РФ, то есть отсутствует состав преступления, предусмотренный ст. 199 УК РФ.

Суд указал, что налоговый орган, делая вывод о невозможности поставки товара по договорам, заключенным ООО «<данные изъятия>», ссылаясь на отсутствие у указанных лиц договоров на закупку такого товара (оборудования) для целей последующей перепродажи у официального представительства марки

«<данные изъяты>» в лице ООО «<данные изъяты>». Однако, налоговым органом не проводились мероприятия в целях установления происхождения оборудования и не опровергнута возможность его закупки не у официального представительства, а у посредников.

Вместе с тем, суд установил, что реальность поставок оборудования и реальность сделок подтверждена заказчиками; показаниями допрошенного в ходе судебного заседания свидетеля ФИО29; заключенными договорами поставок; счетами-фактурами; товарно-транспортными накладными и актами приема-передачи.

Суд пришел к выводу, что доводы стороны обвинения, что ФИО1 и ООО «<данные изъяты>», поставленное в вышеуказанные Общества, оборудование купить нигде, кроме как в Московском представительстве компании «<данные изъяты>» не могли, не нашли своего подтверждения. Поскольку опровергнуты показаниями свидетелей, в том числе, директором Московского представительства – ФИО24, а также свидетелей: ФИО17, ФИО15, ФИО16, ФИО22, ФИО20, ФИО30, ФИО19, ФИО28, ФИО31, ФИО32, ФИО23, ФИО25 и ФИО, указавшими, что купить оборудование торговой марки «<данные изъяты>» можно не только у дилеров или дистрибьюторов, и не только дилерами или дистрибьюторами, а можно купить у посредников, через «Интернет», на торговых площадках и сайтах объявлений, таких как «<данные изъяты>». Доставить это оборудование также можно с использованием транспортных компаний и своими силами, что подтверждается исследованными в судебном заседании в порядке ст. 286 УПК РФ журналами (каталогами), согласно которым указаны разновидности оборудования, размеры и их масса, что принято судом во внимание.

Суд установил, что в обвинении при изложении обстоятельств внесения Б-вой Е.В. в книгу покупок ООО «<данные изъяты>» сведений на основании фиктивных счетов-фактур не указано о конкретных обстоятельствах, в силу которых сведения о расходах ООО «<данные изъяты>» по финансово-хозяйственным операциям являются ложными, не указано, какие конкретно сведения и в каких именно документах они содержатся, что не позволяет проверить правильность исчисления налога, а также недоимки по указанным в обвинении неуплаченным налогам.

Исследовав представленные стороной обвинения доказательства, суд пришел к выводу, что доводы обвинения о том, что Б-ва Е.В. с целью уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и от уплаты налога на прибыль с ООО «<данные изъяты>» на основании фиктивных счетов-фактур по хозяйственным операциям внесла в книгу продаж Общества ложные сведения, на основании которых подготовила, подписала и, используя свой персональный компьютер, направила посредством телекоммуникационных каналов связи в электронном виде в Инспекцию ФНС России по <адрес> декларации, не нашли своего подтверждения, поскольку данные обстоятельства опровергаются показаниями оправданной Б-вой Е.В., показаниями свидетелей ФИО21, ФИО33, заключением специалиста №-К/20 от ДД.ММ.ГГГГ и совокупностью доказательств, исследованных в судебном заседании.

Оценивая акт выездной налоговой проверки № от ДД.ММ.ГГГГ ООО «<данные изъяты>», решение № о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от ДД.ММ.ГГГГ, заключение специалиста-ревизора 8 отдела УЭБ и ПК ГУ МВД России по <адрес> № от ДД.ММ.ГГГГ, суд пришел к выводу о невозможности принятия их в качестве доказательств.

Поскольку акт выездной налоговой проверки подписан главным государственным инспектором отдела выездных проверок № ФИО33, подписи иных лиц, проводивших проверку, а именно ФИО34 – начальника правового отдела, ФИО35 – старшего оперуполномоченного по особо важным делам 7 отдела, в акте отсутствуют, что является нарушением ч. 2 ст. 100 НК РФ, кроме того в акте установлено наличие арифметических ошибок, что подтверждается заключением специалиста от ДД.ММ.ГГГГ, заключением специалистов негосударственного экспертного учреждения – ООО «<данные изъяты>» от ДД.ММ.ГГГГ №.

Кроме того, акт не содержит сведения об отсутствии зеркальности при исчислении НДС, а именно то, что суммы НДС, принятые ООО «<данные изъяты>» к вычету и отраженные в книге покупок за соответствующие налоговые периоды, не нашли отражения в книгах продаж ООО «<данные изъяты>» за такие налоговые периоды. Материал проверки не содержит информацию, что

директоры указанных Обществ в период заключения договоров поставок и их исполнения, занесены в реестр дисквалифицированных лиц.

Суд пришел к выводу, что в рамках налогового контроля налоговый орган не доказал факт, что между ООО «<данные изъяты>» и его контрагентами второй, третьей и далее звеньев, создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. Не были проведены мероприятия налогового контроля (кроме допросов директоров), позволяющие установить фактические объективные обстоятельства хозяйственной деятельности ООО «<данные изъяты>»; не доказаны факты имитации ООО «<данные изъяты >» хозяйственных связей, аффилированность участников гражданско-правовых сделок, либо их подконтрольность ООО «<данные изъяты>» в лице генерального директора Б-вой Е.В.

Суд установил, что отсутствие у контрагента собственного имущества, персонала, транспортных средств и складских помещений не исключает возможности осуществления указанной организацией хозяйственной деятельности. Б-ва Е.В. не несет ответственность за соблюдение законодательства своими контрагентами, в выборе которых ООО «<данные изъяты>» проявило необходимую добросовестность и осмотрительность, что следует из показаний ФИО18, которая работала с ДД.ММ.ГГГГ юрисконсультom в ООО «<данные изъяты>», осуществляла проверку договоров и контрагентов через все доступные источники, включая ФНС, пояснила, что ООО «<данные изъяты>» ей знакомы, с ними у ООО «<данные изъяты>» были заключены договора, также ей знакомы руководители этих контрагентов – ФИО10, ФИО36 и ФИО.

Суд обоснованно указал, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Непосредственное участие ООО «<данные изъяты>» в лице Б-вой Е.В., в создании фиктивных схем документооборота не доказано, что нашло подробное отражение в оправдательном в приговоре.

Суд на основании совокупности исследованных доказательств по делу пришел к выводу, что сумма вмененных в вину Б-вой Е.В. неуплаченных нало-

гов в размере <данные изъяты> рублей не основывается ни на одном из представленных стороной обвинения доказательств, поскольку отличается от суммы, указанной в каждом конкретном документе, и сама по себе указана с арифметической ошибкой.

Судом принято во внимание, что налоговая судебная экспертиза органами следствия была назначена, однако не проводилась. В ходе судебного следствия ходатайств о проведении такой экспертизы сторонами не заявлялось, кроме того у суда отсутствовала такая возможность, поскольку бухгалтерия ООО «<данные изъяты>», имеющая значение для дела, которая была изъята на жестком диске о/у ФИО35 была утрачена и специалистом ФИО38, не исследовалась. Мотивы оценки доказательств в приговоре, как того требует п. 4 ч. 1 ст. 305 УПК РФ, приведены<sup>16</sup>.

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

Программа указанной следственной ситуации представляется следующим образом:

- установление всех обстоятельств, которые послужат основаниями, свидетельствующими о том, что подозреваемым оказывается воздействие на иных участников производства по уголовному делу;

- разработать комплекс следственных и иных процессуальных действий, которые направлены 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.

---

<sup>16</sup> Определение Шестого кассационного суда от 25.04.2024 № 77-1579/24 . – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

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.

Таким образом, следствию надлежит выделить ряд важных 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 нами предлагается обязательное избрание в отношении подозреваемого (обвиняемого) лица меры пресечения, предусмотренной ст. 105.1 УК РФ в виде запрета определенных действий, а именно заключающейся в запрете общения с заинтересованными лицами.

Третья типичная следственная ситуация. 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.

Методология: 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.

Таким образом, следствию надлежит поручить органу, осуществляющему ОРД, произвести комплекс оперативно-розыскных мероприятий, в ходе которых надлежит установить имеются ли у преступников прочные правовые

и социальные связи за пределами Российской Федерации; имеется ли у него гражданство или иной документ, подтверждающий его право на постоянное проживание в иностранном государстве; недвижимость, вклады в иностранных банках, является ли он учредителем иностранных организаций; 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, такие как: подписка о невыезде, избираемая следователем путем вынесения соответствующего постановления; или же следствием может быть возбуждено перед судом ходатайство об избрании в отношении последнего домашнего ареста.

Четвертая типичная следственная ситуация. В ходе предварительного следствия установлено, что подозреваемый скрылся от органов предварительного следствия и суда. Местонахождение последнего неизвестно.

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 соответствующее 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 и его близких родственников; запрос о предоставлении сведений о приобретении подозреваемым АВИА или РЖД

билетов и фактическом использовании этих билетов в период времени, когда предположительно подозреваемый скрылся.

Вышеизложенные следственные ситуации приведены исходя из изученных уголовных дел о налоговых преступлениях. Представленные выше тактические операции, а также комплексы следственных действий и элементы программ не являются исчерпывающими и могут изменяться в зависимости от обстоятельств уголовного дела. Учитывая особенности рассматриваемых видов преступлений, целесообразно использование определенных алгоритмов действий в типовой следственной ситуации при раскрытии и расследовании налоговых преступлений.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

---

Проведенное исследование позволяет сделать ряд существенных выводов.

Во-первых, следует выделить следующие элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений: обстановка совершения преступления; личность преступника (субъект преступления); способ совершения преступления; механизм слеодообразования, который включает в себя также характеристику следов. Изложенная последовательность элементов обусловлена спецификой налоговых преступлений с позиции криминалистического анализа ее структурно-системного построения и заключается в особенностях криминалистически значимых признаков для указанного вида преступлений, которые имеют определяющее значение для выявления, раскрытия и предупреждения налоговых преступлений.

Во-вторых, в ходе исследования элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений установлена корреляционная связь между элементами, так, личность преступника характеризуется наличием 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 ими длительного периода времени предпринимательской и иной деятельности, что влияет на избираемый ими способ совершения деяния в сфере налогообложения, то есть выборки той или иной преступной схемы.

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

В-четвертых, если говорить о механизме образования следов налоговых преступлений, то можно сказать, что он, несомненно, связан со способом совершения деяния и находит свое отражение в соответствующей документации.

Если следователь в качестве исходной первоначальной информации имеет лишь указанные 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.

В-пятых, 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.

В-шестых, нами предложены определенные алгоритмы, которые необходимы для скорейшего раскрытия преступления и установления всех обстоятельств, имеющих доказательственное значение для уголовного дела. Так, например, анализируя в ходе исследования материалы уголовных дел о налоговых преступлениях, позволили предложить ряд возникающих типичных следственных ситуаций и предложен соответствующий их 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 ст. 51 Конституции Российской Федерации.

Поэтому целесообразно рассматривать следующий алгоритм:

- 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;
- установить наименование и иные установочные данные, указанных фирм-однодневок, а также лиц, которые выступали от указанных организаций.

Для получения учредительных документов необходимо направить 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;

- направить 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;

- при поступлении 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;

- 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.

В-седьмых, нами выделены тактические особенности производства комплекса следственных действий и процессуальных мероприятий, 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, что возмещение ущерба, причиненного государству действиями недобросовестных налогоплательщиков, является приоритетней задачей в ходе производства предварительного следствия, и является основной целью совместной работы налоговых и следственных органов. Так, исходя из приведенных в работе статистических данных о налоговых преступлениях в Российской Федерации, считается целесообразным, в зависимости от количества совершенных налоговых пре-

ступлений 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. Важно, чтобы взаимодействие между указанными органами было слажено и своевременно. Необходим новый механизм взаимодействия в виде компьютеризации существующего взаимодействия со ссылками на необходимые нормативные положения. Необходим реестр, который будет содержать в себе необходимые данные, с помощью которых будет возможным быстрое и качественное взаимодействие органов.

В-восьмых, важное значение должна иметь более лояльная государственная политика в сфере налогообложения, так как на данном этапе нашей истории происходящие вещи достаточно сильно дестабилизируют деятельность налогоплательщиков. Необходимо также отметить, что подобная политика ведется. В послании Федеральному собранию Президент указывал на необходимость не ужесточения наказаний за налоговые преступления, а на необходимость тесного взаимодействия между компаниями и государством в плане поддержки и содействию в выплате задолженности по налогам.

В-девятых, в то же время были выявлены проблемы в системе борьбы с налоговыми преступлениями, такие как:

- недостаточный налоговый контроль в вопросе недопущения уклонения от уплаты налогов;
- коррупция;
- недостаточное использование информационных технологий в деятельности налоговых органов;
- несовершенство налогового законодательства;
- недостаточная компетентность сотрудников органов внутренних дел и налоговых органов;
- невысокий уровень результативности проводимых налоговыми органами проверок.

Были предложены пути решения проблем борьбы с налоговыми преступлениями, основанные на совершенствовании межведомственного взаимодействия и связи с общественностью при борьбе с налоговыми преступлениями:

- изучение зарубежного опыта по противодействию уклонения от уплаты налогов;
- ведение постоянной работы с государственными служащими по вопросам коррупции;
- совершенствование методов налогового администрирования;
- обеспечение оперативного доступа к информационным ресурсам налоговых органов;
- повышение компетентности сотрудников, участвующих в мерах противодействия уклонения от уплаты налогов;
- введение прогрессивной шкалы налогообложения.

При предложении вышеуказанных мер был определен их социально-экономический и политический эффект. При этом следует обратить внимание на то, что он будет достигнут, если работу по совершенствованию борьбы с налоговыми преступлениями проводить комплексно и системно.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

---

### *Нормативные правовые акты и иные официальные документы:*

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Российская газета. – 2020. – № 144. – 4 июля.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 52 (ч. I). – Ст. 4921.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 29.54.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 38.24
5. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)) (вместе с «Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России): Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. – 2017. – № 35. – 26 сентября (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).
6. Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случаях выявления признаков налоговых преступлений: Письмо ФНС России от 02.06.2016 ГД-4-8/9849 // Консультант плюс : [сайт]. – URL : [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_200104/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200104/) (дата обращения: 10.10.2023).

### *Судебная практика:*

7. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2019. – № 12.
8. Апелляционное постановление Московского городского суда от 21.12.2023 № 10-26254/23. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).
9. Апелляционное постановление Московского городского суда от 18.06.2024 № 10-12688/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

10. Апелляционное постановление Московского городского суда от 29.02.2024 № 10-4000/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

11. Апелляционное определение Воронежского областного суда от 12.10.2023 № 22-2169/23. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

12. Постановление Шпаковского районного суда № 1- 471/2021 от 17 февраля 2022 г // Судебные и нормативные акты РФ: [сайт]. – URL : <https://sudact.ru/regular/doc/I7fJ7TZ2NMlP/> (дата обращения: 10.10.2023).

13. Апелляционное постановление № 22-6649/2020 от 28 декабря 2020 г. по делу № 1-314/2019 // Судебные и нормативные акты РФ: [сайт]. – URL : <https://sudact.ru/regular/doc/wJExE01cpZL4/> (дата обращения: 10.10.2024).

14. Дело № 1-501/23 Московский городской суд. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

15. Апелляционное постановление Московского городского суда от 22.08.2024 № 10-11651/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

16. Определение Пятого кассационного суда от 06.08.2024 № 77-935/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

17. Апелляционное определение суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры от 02.05.2024 № 22-249/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

18. Определение Шестого кассационного суда от 25.04.2024 № 77-1579/24. – URL : <https://advotax.ru/1622-opravdanie-zakonno.html> (дата обращения: 25.10.2024).

#### *Научная и учебная литература:*

19. Александров, И. В. Расследование налоговых преступлений : учебное пособие для магистров / И. В. Александров. – М. : Юрайт, 2022. – 405 с.

20. Золотов, М. А. Проблемы выявления налоговых преступлений при взаимодействии контролирующих и правоохранительных органов / М. А. Золотов, Е. Е. Данилова // Актуальные проблемы правоведения. – 2019. – № 3(63). – С. 48 – 56.

21. Ильин, А. Ю. Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел при выявлении налоговых преступлений / А. Ю. Ильин // Налоги. – 2017. – № 3. – С. 17 – 21.

22. Каверина, Э. Ю. Взаимодействие налоговых, оперативно-розыскных и следственных органов в целях выявления, предупреждения и расследования

налоговых преступлений / Э. Ю. Каверина // Символ науки: международный научный журнал. – 2020. – № 9. – С. 67 – 71.

23. Макаров, А. В. К вопросу о моменте окончания налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации / А. В. Макаров, Е. Д. Северинова // Финансовое право. – 2020. – № 8. – С. 39 – 42.

24. Михеева, С. С. К вопросу информационного обмена налоговых и правоохранительных органов при расследовании налоговых преступлений / С. С. Михеева // Московская академия Следственного комитета Российской Федерации. – 2020. – № 7.

25. Осипов, Р. В. Проблемы расследования налоговых преступлений / Р. В. Осипов, Я. В. Хрущев // Актуальные вопросы права, экономики и управления : сб. ст. XXVI Междунар. науч.-практ. конф. – Пенза : Наука и Просвещение, 2020. – С. 206 – 208.

26. По данным Следственного Комитета. – URL : <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519/> (дата обращения: 25.10.2024).

27. Портал правовой статистики Генеральной прокуратуры. Показатели преступности в России // Генеральная прокуратура РФ : [сайт]. – URL : [http://crimestat.ru/offenses\\_chart](http://crimestat.ru/offenses_chart) (дата обращения: 10.10.2024).

28. Портал правовой статистики Генеральной прокуратуры. Показатели преступности в регионах // Генеральная прокуратура РФ : [сайт]. – URL : [http://crimestat.ru/offenses\\_chart](http://crimestat.ru/offenses_chart) (дата обращения: 10.10.2024).

29. Расследование налоговых преступлений : учебник / Д. В. Алехин, Н. Б. Арсеньева, А. М. Багмет ; ред. кол.: А. М. Багмет ; Московская акад. Следственного комитета Российской Федерации. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2020.

30. Севастьянова, Ю. Пленум ВС РФ о налоговых преступлениях: революция или эволюция? / Ю. Севастьянова // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2020. – № 3. – С. 77 – 81.

31. Спиридонов, М. В. Расследование налоговых преступлений / М. В. Спиридонов // Актуальные проблемы инновационного педагогического образования. – 2019. – № 2. – С. 25 – 28.

32. Шигонцев, Д. В. Налоговые преступления и первоначальная стадия их расследования // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. – Саратов, 2019. – С. 269 – 271.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

---

|                                                                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВВЕДЕНИЕ .....                                                                                                              | 3  |
| 1. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ И КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ<br>ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ .....                                    | 5  |
| 1.1. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений .....                                                          | 5  |
| 1.2. Содержание и структура криминалистической характеристики<br>налоговых преступлений .....                               | 10 |
| 2. ОСОБЕННОСТИ СТАДИИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ<br>О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ И ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО ЭТАПА<br>РАССЛЕДОВАНИЯ ..... | 24 |
| 2.1. Предварительная проверка и доказывание в стадии возбуждения<br>уголовных дел .....                                     | 24 |
| 2.2. Тактика производства отдельных следственных действий,<br>направленных на применение обеспечительных мер .....          | 32 |
| 3. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ<br>НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ .....                                             | 38 |
| 3.1. Особенности тактики производства отдельных следственных<br>действий .....                                              | 38 |
| 3.2. Типичные следственные ситуации, возникающие на последующем<br>этапе расследования налоговых преступлений .....         | 60 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....                                                                                                            | 71 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....                                                                                      | 76 |

Учебное электронное издание

МЕДВЕДЕВА Светлана Валентиновна  
КОПЫЛОВА Ольга Петровна  
ЖЕЛУДКОВ Михаил Александрович

# ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Учебное пособие

Редактирование Е. С. Мордасовой  
Графический и мультимедийный дизайнер Н. И. Кужильная  
Обложка, упаковка, тиражирование Т. Ю. Зотовой

**ISBN 978-5-8265-2924-9**



Подписано к использованию 17.06.2025.

Тираж 50 шт. Заказ № 85

Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14  
Телефон 8(4752) 63-81-08  
E-mail: izdatelstvo@tstu.ru