

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина»

*На правах рукописи*

**Свашенко Дмитрий Сергеевич**

**ПЛАНИРОВАНИЕ РАССЛЕДОВАНИЯ  
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Специальность: 12.00.12 – криминалистика;  
судебно-экспертная деятельность; оперативно-розыскная деятельность

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Краснодар – 2016

Работа выполнена на кафедре криминалистики  
Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения  
высшего образования  
«Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина»

**Научный руководитель:** доктор юридических наук, профессор  
**Ищенко Евгений Петрович**

**Официальные оппоненты:** **Кустов Анатолий Михайлович**  
доктор юридических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Российский химико-  
технологический университет имени  
Д.И. Менделеева», заведующий кафедрой  
криминалистики и уголовного права

**Пахомов Сергей Валерьевич**  
кандидат юридических наук, доцент,  
ФГКОУ ВО «Краснодарский университет  
МВД РФ», начальник кафедры  
криминалистики

**Ведущая организация:** **ФГБОУ ВО «Воронежский  
государственный университет»**

Защита диссертации состоится « 27 » января 2017 г. в 12<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета Д 220.038.11 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», по адресу: 350044, г.Краснодар, ул. Калинина, 13, главный учебный корпус университета ауд. 215.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина» и на сайте [www.kubsau.ru](http://www.kubsau.ru).

Автореферат разослан « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2016 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Шульга Андрей Владимирович

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность научного исследования.** В соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить установленные законом налоги и сборы, порядок их взимания устанавливается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Преобразования налоговой системы обозначили проблему массового уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов. В связи с этим, возникла необходимость обеспечивать их сбор, в том числе с помощью установления уголовной ответственности.

Налоговые преступления представляют реальную угрозу экономической безопасности государства, которая является фундаментальной основой экономически эффективного государства. В Указе Президента РФ от 29.04.1996 № 608 «О государственной стратегии экономической безопасности Российской Федерации» закреплено, что без обеспечения экономической безопасности практически невозможно решить ни одну из задач, стоящих перед страной во внутригосударственном и в международном плане<sup>1</sup>.

По статистическим данным в 2013 г. было зарегистрировано 6 893 налоговых преступлений, в 2014 г. – 6 205, на 1.06. 2015 г. количество зарегистрированных налоговых преступлений составило 5 148. Увеличение зарегистрированных преступлений обусловлено тем, что Федеральным законом от 22.10.2014 г. №308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»<sup>2</sup> были внесены изменения, которые коснулись порядка рассмотрения сообщения о налоговом преступлении.

Несмотря на данные изменения, в результате совершения налоговых преступлений задолженность в бюджетную систему Российской Федерации на 1 декабря 2014 г. составила 831 311 090, при этом на 1 ноября 2015 г. она составила 894 623 989 руб.<sup>3</sup> Таким образом, в результате совершения налоговых преступлений в бюджет не поступает от 30 до 40% причитающихся к уплате налогов.

Одним из обязательных условий эффективного расследования налоговых преступлений является планирование, позволяющее целесообразно и целенаправленно организовать расследование в предусмотренные уголовно-процессуальным законом сроки, установить обстоятельства расследуемого преступного события.

---

<sup>1</sup> Указ Президента РФ от 29.04.1996 г. №608 «О государственной стратегии экономической безопасности Российской Федерации (Основных положениях)» // «Собрание законодательства РФ». – 29.04.1996. – №18. – Ст. 2117.

<sup>2</sup> «Российская газета». – №244. – 24.10.2014.

<sup>3</sup> Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности // Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.nalog.ru/index.php?topic=nal\\_statistik](http://www.nalog.ru/index.php?topic=nal_statistik)

Анализ судебной и следственной практики показал, что качество расследования преступлений исследуемой категории находится на низком уровне. Отчасти это связано с отсутствием эффективных средств криминалистического обеспечения расследования преступлений, отвечающих современному уровню развития науки криминалистики. Потребность в исследовании указанных проблем обусловлена также и текущими изменениями, происходящими в действующем законодательстве.

Таким образом, актуальность проведенного исследования заключается в объективной необходимости научной разработки вопросов, связанных с планированием расследования налоговых преступлений, что обуславливает теоретическую и практическую значимость избранной автором темы, необходимость осуществления специального исследования данной проблематики.

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

Вопросы расследования налоговых преступлений рассматривались в работах И.В. Александрова, А.П. Зрелова, Ю.Ф. Кваши, В.А. Козлова, И.И. Кучерова, В.О. Лапина, И.Н. Соловьева, А.И. Сотова. Особое внимание автора было уделено криминалистическому аспекту судебной бухгалтерии, представленной, в первую очередь, трудами С.П. Голубятникова и В.А. Тимченко. Некоторые проблемы, поднятые в настоящем исследовании, нашли отражение в кандидатских диссертациях Соловьевой О.М. (2001); Сливинского К.О. (2004); Яковенко И.Н. (2005); Белова О.А. (2007); Куриленко Ю.А. (2008) и др.

Признавая бесспорный вклад их трудов в науку и правоприменительную практику, следует отметить, что информационные технологии стремительно развиваются и с каждым годом предоставляют пользователям все большие возможности. Таким образом, научные исследования, проведенные в последние годы, не исчерпывают всех вопросов планирования, алгоритмизации, программирования и компьютеризации следственной деятельности. В то же время, изучение названных источников с очевидностью указывает, что вопросы планирования расследования налоговых преступлений недостаточны изучены.

**Объект и предмет диссертационного исследования.** *Объектом* диссертационного исследования явился комплекс организационно-методических и правовых проблем, связанных с расследованием налоговых

преступлений, а также накопленный опыт и результаты деятельности правоохранительных и контролирующих органов России по раскрытию и расследованию данного вида преступлений.

*Предметом* диссертационного исследования являются закономерности способа преступления, возникновения информации о преступлении и его участниках, а также закономерности собирания, исследования, оценки и использования доказательств в расследовании налоговых преступлений.

**Целью** настоящей диссертационной работы является выявление особенностей планирования расследования налоговых преступлений и разработка предложений по более оптимальному применению методов планирования, разработанных наукой криминалистикой, с учетом требований уголовно-процессуального закона.

Достижение поставленной цели стало возможным при условии комплексного подхода к решению следующих взаимосвязанных *задач*:

- конкретизировать понятие планирования как метода организации расследования налоговых преступлений, обеспечивающего его эффективность;

- установить факторы, определяющие особенности планирования расследования налоговых преступлений;

- **раскрыть принципы планирования расследования и выявить особенности их реализации по уголовным делам о налоговых преступлениях;**

- **рассмотреть технику составления плана расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях;**

- **определить исходные следственные ситуации по таким делам, раскрыть содержание планирования по их разрешению;**

- **исследовать типовые версии по делам о налоговых преступлениях и раскрыть особенности их проверки;**

- конкретизировать содержание методов планирования этапов расследования налоговых преступлений;

- выявить особенности планирования отдельных следственных действий;

- разработать рекомендации по планированию расследования налоговых преступлений.

**Методология и методика исследования.** Задачи, решаемые в диссертационном исследовании, определили комплекс общих и частных научных методов исследования:

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

- формально-юридический: при толковании норм уголовно-процессуального права, регулирующих порядок проверки сообщений о преступлении и принятия процессуального решения, а также производство предварительного расследования;
- сравнительно-правовой: при изучении регламентации стадии возбуждения уголовного дела действующими УПК РФ и УПК РСФСР;
- социологический: анкетирование следователей и сотрудников органа дознания по теме диссертационного исследования;
- статистический анализ: в ходе изучения следственной и судебной практики по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Применение этих методов познания позволило в комплексе проанализировать проблемы планирования расследования налоговых преступлений, на основе систематизации полученной криминалистически значимой информации, разработать рекомендации и предложения.

**Нормативно-правовую базу исследования** составили Конституция РФ, важнейшие правовые акты органов государственной власти и управления. Выводы и предложения, содержащиеся в работе, основаны на анализе уголовного и уголовно-процессуального, налогового законодательства, постановлений Пленумов Верховного Суда РФ, приказов и указаний МВД России, генеральной прокуратуры России, Следственного комитета России. В процессе подготовки диссертации анализировались и другие документы, относящиеся к планированию расследования налоговых преступлений.

**Научно-теоретической базой исследования** послужили фундаментальные труды Т.В. Аверьяновой, О.Я. Баева, Р.С. Белкина, А.Н. Васильева, С.А. Величкина, А.И. Винберга, И.А. Возгриня, С.А. Голунского, В.И. Громова, Л.Я. Драпкина, Л.П. Дубовицкой, А.В. Дулова, В.Д. Зеленского, Е.П. Ищенко, С.В. Кузьмина, И.М. Лузгина, В.П. Лаврова, Г.Н. Мудьюгина, А.Р. Ратинова, Н.П. Яблокова и др.

**Эмпирическая база исследования.** В ходе исследования собраны и интерпретированы обширные эмпирические данные, полученные с использованием современных методик обработки информации.

Из ежегодных статистических сборников («Состояние преступности в Российской Федерации») и других материалов ГИАЦ МВД России получена и проанализирована статистическая информация о зарегистрированных и расследованных налоговых преступлениях в г. Москве, Кемеровской, Московской, Оренбургской, Ростовской, Свердловской областях, Краснодарском и Хабаровском краях. Выбор указанных регионов был обусловлен сходными географическими характеристиками территории, компактностью проживания населения и единством менталитета, экономическими факторами, а также однородной оперативной обстановкой и криминогенной ситуацией, что в свою очередь, обеспечило сопоставимость полученных показателей.

Это позволило выявить тенденции регионального характера, связанные с планированием процессуальной деятельности и качеством расследования налоговых преступлений.

С применением разработанной диссертантом анкеты были изучены материалы 222 уголовных дел по налоговым преступлениям. Данные уголовные дела были рассмотрены в судах г. Москвы, Кемеровской, Московской, Оренбургской, Ростовской, Свердловской областей, Краснодарского и Хабаровского краев в период с 2011 по 2015 гг. Репрезентативность эмпирического материала обусловлена не только количеством изученных уголовных дел, достаточным для определенных выводов в области планирования расследования налоговых преступлений, но и критериями выборки. Отбирались те уголовные дела, в которых содержались сведения, представляющие интерес для проведенного исследования с точки зрения его задач, особенно – познания приемов и методов планирования расследования налоговых преступлений.

По специально разработанной анкете были опрошены 214 следователей Следственного Комитета России, сотрудников органа дознания органов внутренних дел РФ. Респонденты представляли восемь регионов России (г. Москва, Кемеровская, Московская, Оренбургская, Ростовская, Свердловская области, Краснодарский и Хабаровский края).

При работе над диссертацией использовались данные научных разработок других авторов.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается, прежде всего, в обосновании необходимости разработки вопросов, связанных с планированием расследования налоговых преступлений. На основе системного подхода разработаны основные положения планирования расследования налоговых преступлений, автором обоснована позиция о том, что планирование является методом организации расследования налоговых преступлений, установлены факторы, определяющие особенности планирования расследования налоговых преступлений. Детализированы **принципы планирования расследования: особенности их реализации по делам о налоговых преступлениях**, исходные следственные ситуации по этим делам и планирование их разрешения, а также структурированы типовые версии и особенности их проверки, обоснована целесообразность составления плана расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях и особенности планирования отдельных следственных действий.

Выявлены следственные ситуации и разработаны основные типовые программы, используемые в процессе расследования указанных преступлений, систематизированы задачи, определены методы планирования этапов расследования налоговых преступлений.

Диссертант всесторонне проанализировал практику расследования уголовных дел о налоговых преступлениях, что позволило ему выявить существующие проблемы и неиспользуемые резервы, определить

эффективность применяемых криминалистических средств, методов и приемов. Сформулированы конкретные рекомендации и предложения по совершенствованию планирования налоговых преступлений исходя из схем уклонения от уплаты налогов, направленные на оптимизацию расследования указанных преступлений.

**Научная новизна диссертационного исследования** нашла отражение в следующих его положениях, выносимых на защиту:

1. Под планированием расследования налоговых преступлений следует понимать мыслительный процесс, заключающийся в определении целей и задач расследования, наиболее оптимальных, рациональных и эффективных способов и средств их решения в рамках действующего уголовного, уголовно-процессуального, налогового законодательства, включающий в себя элементы моделирования и прогнозирования, выступающий обязательным условием успешной уголовно-процессуальной деятельности и достижения необходимого результата.

Критериями эффективности планирования расследования налоговых преступлений будут являться: соблюдение процессуальных сроков расследования; отсутствие недопустимых доказательств, которые не могут быть положены в основу обвинения; возмещение вреда, причиненного бюджетной системе России; достижение цели уголовного судопроизводства по каждому конкретному делу о налоговом преступлении при минимуме ущемления законных интересов лиц, вовлеченных в уголовное судопроизводство.

2. На процесс планирования расследования налоговых преступлений оказывают влияние субъективные и объективные факторы. К субъективным факторам относятся: способность следователя оперативно сопоставлять полученную исходную информацию с налоговым, уголовным и уголовно-процессуальным законодательством; осуществлять оценку действительной или возможной значимости полученных сведений; сосредоточенно и быстро мыслить; отделять криминалистически значимую информацию от второстепенной; степень осведомленности о криминальных схемах уклонения от налогообложения и схемах сокрытия денежных средств; умение находить контакт с коллегами иных подразделений; характер противодействия расследованию.

Объективными факторами, определяющими особенности планирования расследования налоговых преступлений, являются: наличие процессуального права у следователя осуществлять сбор и исследование судебных доказательств по каждому конкретному совершенному преступлению; характер сообщения о совершенном противоправном деянии, результатов налоговой проверки, предварительной проверки (заключения ревизий, документальных проверок и пр.), результатов оперативно-розыскной деятельности, послуживших поводом к возбуждению уголовного дела; наличие в распоряжении следователя технических и иных вспомогательных средств, способствующих использованию возможно большего числа форм

выявления, фиксации, сохранения криминалистически значимой информации; своевременность собирания и исследования судебных доказательств, наличие необходимых специалистов; сохранность первичных документов бухгалтерского учета и отчетности; наличие и характер материальных носителей криминалистически значимой информации о совершенном противоправном деянии и доступность такой информации для специалистов; время, прошедшее с момента совершения исследуемого противоправного деяния, а также после обнаружения в действиях налогоплательщика признаков преступления и др.

3. Расследование налоговых преступлений представляет собой сложный и трудоемкий процесс, который можно представить в виде определенного мысленного анализа исходной криминалистически значимой информации, определения и конкретизации задач расследования, выбора следственных и иных действий и их оптимального сочетания, а также оценки полученных результатов и выбора дальнейших действий субъектов уголовно-процессуальной деятельности.

4. Направление планирования расследования налоговых преступлений напрямую зависит от содержания и структуры исходных следственных ситуаций, которые включают: 1) элементы информационного характера (доказательственная и ориентирующая информация о событии преступления и его участниках); 2) элементы процессуально - тактического характера (состояние производства по уголовному делу, проведение конкретных следственных и иных действий и т.п.); 3) элементы материального и организационно-технического характера (наличие научно-технических средств, возможности криминалистических и иных экспертных исследований, взаимодействие между службами органов внутренних дел и т.д.); 4) элементы психологического характера (личные качества участников уголовного судопроизводства, характер отношений между ними и т.д.).

5. Процесс планирования расследования налоговых преступлений проникнут идеей строжайшего соблюдения законности и строится на общих принципах индивидуальности, своевременности, динамичности, конкретности, реальности, системности, выработанных наукой криминалистикой. Принципы планирования расследования следует рассматривать в качестве обязательных основ всей уголовно-процессуальной деятельности на стадии предварительного расследования, следователь должен руководствоваться ими при планировании своей работы по каждому уголовному делу.

6. На первоначальном этапе планирования расследования уголовных дел о налоговых преступлениях типовые версии служат ориентиром для обнаружения и отбора тех данных, оценка и анализ которых позволят выдвинуть уже конкретные версии и использовать их в ходе дальнейшего расследования уголовных дел обозначенной категории. Для формирования достоверного вывода значимы не только доказательства, подтверждающие ту или иную версию, но и опровергающие их. Только так возможно обеспечить

объективность, полноту и всесторонность расследования преступлений изучаемого вида.

7. При планировании расследования следователь использует методы, к которым, в частности, относятся: метод выдвижения и проверки версий (версионный метод); программно-целевой метод планирования; сетевой метод планирования и метод моделирования. Применение методов планирования расследования преступлений должно осуществляться комплексно, путем одновременного либо поэтапного использования всех видов методов. При этом содержание планирования расследования налоговых преступлений следует интерпретировать как сложный, взаимообусловленный, имеющий стадии развития, динамический процесс взаимодействия криминалистически значимых элементов, таких как факторы объективной действительности и преступная деятельность субъекта, направленная на совершение преступления в сфере налогообложения, и определяющий возникновение криминалистически значимой информации.

**Теоретическая и практическая значимость** результатов исследования определяется значением проделанной работы для дальнейшего развития такого раздела криминалистики, как планирование расследования преступлений. На основе криминалистического учения о планировании расследования предпринята попытка теоретического осмысления его сущности и функционального назначения применительно к делам о налоговых преступлениях, определения путей повышения эффективности их расследования.

Предложения и выводы, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в дальнейших научных разработках проблем, связанных с планированием расследования налоговых преступлений, а также служить основой для конструктивной полемики, стимулируя развитие научной мысли в области криминалистической тактики и методики.

Практическая значимость определяется кругом рассматриваемых в диссертации вопросов, ее ориентированностью не только на изучение и решение теоретических проблем, но и на разработку практических рекомендаций по планированию расследования налоговых преступлений.

Практическая значимость материалов исследования определяется его ориентацией на совершенствование деятельности по планированию раскрытия и расследования обозначенных преступлений, на основе широкого использования возможностей и достижений науки криминалистики. Этому подчинены все теоретические положения, на базе которых в диссертации разработаны конкретные рекомендации и предложения по повышению эффективности планирования расследования указанных преступлений.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе по криминалистике, при разработке пособий и научно-методических материалов для слушателей и студентов юридических вузов, а также в системе повышения квалификации следователей и дознавателей.

**Апробация результатов исследования и внедрение результатов.** Основные положения, выводы и рекомендации, разработанные автором, получили отражение в четырех опубликованных научных статьях, общим объемом 2,24 п.л., в том числе в 4 опубликованных в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России.

Основные положения диссертации апробировались в выступлениях автора на Всероссийской научно-практической конференции Кубанский ГАУ имени И.Т. Трубилина 07 октября 2016 г. «Организационно-методические проблемы расследования» и теоретических семинарах проводимых на кафедре криминалистики ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина».

Рекомендации и предложения, содержащиеся в материалах диссертации, внедрены в практическую деятельность Управления экономической безопасности и противодействия коррупции ГУ МВД РФ по Краснодарскому краю, Следственного управления Следственного комитета РФ по Краснодарскому краю, а также нашли применение в учебном процессе ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина».

**Структура диссертации** обусловлена логикой исследования, его целями и задачами. Диссертация состоит из введения, двух глав, содержащих восемь параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

*Во введении* дается общая характеристика предпринятого диссертационного исследования.

Первая глава диссертации – **«Общие положения планирования расследования по делам о налоговых преступлениях»** *содержит четыре параграфа.*

В первом параграфе **«Планирование как метод организации расследования налоговых преступлений, обеспечивающий его эффективность»** исследуются вопросы планирования расследования налоговых преступлений, обосновывается положение о том, что одним из методов эффективной организации расследования налоговых преступлений является планирование деятельности следователя.

Автор отмечает, что правовыми причинами, которые влияют на рост числа совершенных налоговых преступлений, являются несовершенство и нестабильность налогового законодательства. Постоянное ожидание повышения налогообложения вынуждает налогоплательщиков заранее занижать объем своих налоговых обязанностей. Несвершенство механизма налогообложения и его отдельных составляющих позволяет изыскивать и

применять различные способы полного или частичного уклонения от уплаты налогов и сборов и разнообразные схемы совершения налоговых деликтов.

Рассмотренные в работе налоговые преступления объединены автором по следующим общим признакам, к которым относятся:

1) сфера совершения. В результате их совершения нарушается порядок взыскания недоимки по налогам и (или) сборам; уплаты налоговыми агентами налогов и (или) сборов; уплаты организациями налогов и (или) сборов; уплаты физическими лицами налогов и (или) сборов;

2) факторы, влияющие на их совершение (социальные, экономические и иные);

3) субъект преступления – налогоплательщик (налоговый агент) (лицо, обязанное в соответствии с законодательством о налогах и сборах своевременно и в полном объеме уплатить налоги и (или) сборы);

4) эти преступления совершаются только умышленно;

5) цель субъектов налоговых преступлений состоит в уклонении от уплаты установленных для них налогов и сборов.

В диссертации представлена характеристика положений, определяющих порядок производства предварительного расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях (ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ). Произведен анализ следственной и судебной практики, выявлены проблемы расследования налоговых преступлений, к которым, в частности, автор относит: низкий уровень эффективности их раскрытия; недостаточное взаимодействие следователей, сотрудников оперативных подразделений и налоговых органов при проверке сообщения о преступлении. Кроме того, по нашему мнению, не способствуют эффективному расследованию налоговых преступлений и положения ст. 90 УПК РФ, поскольку перед правоохранительными органами поставлены иные задачи по сбору, проверке и оценке доказательств, нежели чем перед налоговыми органами.

Проведенный автором анализ действующего законодательства показал, что вступившие в силу поправки в ряд законов (НК РФ, УК РФ, УПК РФ) претворяют в жизнь идею о гуманизации уголовной ответственности за налоговые преступления. Вместе с тем налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) может неограниченное число раз совершать противоправные деяния в сфере налогообложения, содержащие признаки преступления, и не привлекаться к уголовной ответственности – в случае погашения сумм задолженности по налогам (сборам), штрафам и пеням на стадии привлечения к налоговой ответственности.

В работе подчеркивается, что ряд процессуальных и криминалистических проблем непосредственно связаны с планированием расследования таких преступлений. При этом планирование автор рассматривает как научную основу деятельности следователя, метод непосредственной организации его работы в ходе расследования. Отмечая значение планирования расследования налоговых преступлений, автор приводит доводы, что оно обеспечивает не только достижение назначения

уголовного судопроизводства, но и создает надлежащие условия для позитивной реализации широкого спектра правоотношений, возникающих в налоговой сфере.

Проведенный опрос следователей показал, что налоговые преступления быстро и полно расследуются в том случае, если с самого начала была организована деятельность следователя (89%); избрано правильное направление их расследования, основанное на всестороннем анализе и оценке имеющейся и вновь поступающей информации (98%), а также выдвинуты версии (74%) об обстоятельствах, подлежащих доказыванию.

Автор отстаивает позицию о том, что под организацией расследования преступлений следует понимать научно обоснованную деятельность, осуществляемую следователем, руководителем следственного органа, принявшего к своему производству уголовное дело. При этом данная деятельность, направленная на упорядочение раскрытия и расследования преступлений, обеспечение его эффективности путем создания условий постоянной готовности к применению рекомендаций по использованию системы организационно-технических, организационно-тактических, организационно-методических и иных приемов, методов и средств и практики их реализации в сфере уголовного судопроизводства. Диссертант приходит к выводу, что одним из важных методов является планирование расследования преступлений, выступающий связующим звеном между всеми организационными элементами.

Диссертант, поддерживая точку зрения В.Д. Зеленского о том, что посредством планирования выделяются отдельные элементы структуры расследования, а также определяется его инфраструктура (условия), отмечает, что планирование расследования налоговых преступлений должно строиться в зависимости от задач, которые решаются на первоначальном, последующем и заключительном этапах расследования.

В работе дается характеристика особенностей планирования расследования каждого из указанных этапов. Анализируя различные подходы к процессу планирования автор отмечает, что этот процесс представляет собой, прежде всего, интеллектуальную деятельность следователя, подчиненную целям уголовного судопроизводства.

На основе анализа теоретических положений науки криминалистики, уголовного процесса, а также практики расследования налоговых преступлений автор делает вывод, что планирование расследования данных преступлений должно включать такие мероприятия: 1) анализ, проверку сведений, содержащихся в сообщении о преступлении и принятие процессуального решения; 2) формулирование задач расследования, выдвижение версий; 3) установление обстоятельств, подлежащих доказыванию; 4) выбор средств и способов для достижения целей расследования; 5) определение направления расследования, оптимальной очередности производства следственных и иных действий, а также оперативно-розыскных мероприятий; 6) составление плана расследования; 7)

контроль за содержанием, своевременностью, активностью и результативностью действий всех участников расследования.

В работе подчеркивается, что многообразие направлений и видов деятельности следователя при расследовании налоговых преступлений обуславливает различные меры и условия их реализации: правовые, организационные, технико-криминалистические, тактические, методические.

При этом критерий эффективности планирования расследования налоговых преступлений должен быть детерминирован тем условием, в какой степени данная мера способна обеспечить наилучший результат деятельности. Поэтому принципиальным является подход к критериям эффективности планирования расследования налоговых преступлений как к характеристике деятельности, которая отражается на конечных результатах.

Повышению эффективности планирования способствуют такие условия: целесообразная организация рабочего места; разработка, совершенствование и повсеместное внедрение программного обеспечения АРМ следователя. Результаты анкетирования следователей, которые расследовали налоговые преступления, подтвердили важность полноценного оснащения рабочего места, в которое должны входить: компьютерная техника (91%); технические средства (88%); отдельный рабочий кабинет (80%); предметы интерьера рабочего места (60%); вспомогательные помещения (43%); иное оснащение рабочего места (2%).

Диссертант акцентировал внимание на непроизводительных затратах и потерях рабочего времени, которые обусловлены в основном неэффективной организацией деятельности как в органах расследования преступлений, так и в других правоохранительных органах. Все это оказывает негативное влияние на расследование налоговых преступлений.

В связи с этим, модернизация, автоматизация, внедрение и использование современных информационно-телекоммуникационных технологий, направленных на сбор, обработку, накопление, централизованное хранение информации в рамках единой базы данных и формирование выходных статистических сведений будет являться условием, при котором планирование как метод организации расследования налоговых преступлений обеспечит его эффективность.

Еще одним условием будет разработка рекомендаций по оптимизации процесса документооборота и делопроизводства в деятельности следователя. Обеспечение эффективности документооборота и делопроизводства в органах расследования преступлений непосредственно связано с расширением возможностей использования специального программного обеспечения «Автоматизированное рабочее место следователя» и «Автоматизированное рабочее место руководителя органа расследования преступлений».

Разработка рекомендаций по совершенствованию профессиональной подготовки следователей также непосредственно влияет на планирование расследования налоговых преступлений: профориентация, профотбор и

подготовка следственных кадров; подбор и расстановка кадров; профессиональные качества следователя, его профессиограмма.

В диссертации аргументируется позиция автора о том, что критериями эффективности планирования расследования налоговых преступлений будут являться: соблюдение процессуальных сроков расследования; отсутствие недопустимых доказательств; возмещение вреда, причиненного бюджетной системе России; достижение цели уголовного судопроизводства по каждому уголовному делу о налоговом преступлении.

Во втором параграфе **«Факторы, определяющие особенности планирования расследования налоговых преступлений»** раскрываются субъективные и объективные факторы, которые определяют планирование их расследования. В работе подчеркивается, что для эффективного планирования данной деятельности необходимы: наличие исходной информации о событии налогового преступления; оценка следственной ситуации на момент планирования и прогноз ее изменений в результате проведения запланированных действий; учет реализации имеющихся возможностей и средств достижения планируемой цели.

Проведенный опрос 214 следователей и оперативных сотрудников позволил автору выделить субъективные факторы: влияние профессионального опыта на качество получаемой исходной информации (98%); способность следователя быстро сопоставлять полученную исходную информацию с налоговым, уголовным и уголовно-процессуальным законами, оценивать ценность полученной информации, быстро мыслить и отделять криминалистически значимую информацию от второстепенной (52%); степень осведомленности о схемах уклонения от налогообложения, сокрытия денежных средств (81%); умение находить контакт с коллегами из иных подразделений (76%); установление характера противодействия расследованию и др.

Нередко возможности следователя ограничены небольшим периодом времени, в течение которого он может получить и оценить ту или иную информацию о способе совершенного налогового преступления, в силу чего он вынужден собирать только основную, по его мнению, информацию; наличие необходимых специалистов (экономистов, программистов, аналитиков, аудиторов и др.); сохранение первичных документов бухгалтерского учета и отчетности; наличие и характер материальных носителей криминалистически значимой информации о происшедшем преступном событии; объективные возможности сохранения сведений о схемах уклонения от налогообложения, интенсивность исчезновения и уничтожения информации на материальных носителях; время, прошедшее после совершения или обнаружения налогового преступления, и др.

Предложенный перечень факторов, определяющих особенности планирования расследования налоговых преступлений, не является исчерпывающим и может быть дополнен, поскольку планирование

определяется следующими элементами их криминалистической характеристики:

1. *Предмет преступного посягательства* – налоговые сборы и платежи.

2. *Типичные способы совершения налоговых преступлений*. Анализ следственной и судебной практики позволил сделать вывод, что наиболее часто реализуемыми способами их совершения являются:

1) непредоставление налоговой декларации, документов, подтверждающих доходы физического лица (например, договоров о продаже имущества, подряда или оказания услуг, лицензионного договора и т.п.) (3% случаев из изученных 222 уголовных дел);

2) неотражение либо неполное отражение в налоговой декларации или документах бухгалтерской, налоговой, финансовой отчетности сведений о деятельности хозяйствующего субъекта (62% случаев);

3) увеличение расходов и иных издержек производства хозяйствующего субъекта для занижения налогооблагаемой базы (48% случаев);

4) искажение бухгалтерских и финансовых показателей хозяйствующего субъекта, работающего на режиме упрощенной системы налогообложения, для уменьшения налогооблагаемой базы (46% случаев);

5) искажение объекта налогообложения (занижение объема (стоимости) реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг) (71% случаев);

6) частичное сокрытие (маскировка) или подмена объектов налогообложения с использованием фиктивных договоров (бартера, экспорта, аренды и т.п.) (19% случаев);

7) нарушение финансовой дисциплины (100% случаев);

8) сокрытие доходов с использованием специально созданных подотчетных (финансово-зависимых) организаций (38% случаев);

9) неисполнение налоговым агентом обязанностей посредством уменьшения налогооблагаемой базы либо ее неотражение в учетных документах (23% случаев);

10) утаивание хозяйствующим субъектом налогооблагаемой базы для взыскания недоимки по налогам и (или) сборам (19% случаев).

Автором отмечено, что на устойчивую повторяемость указанных способов оказывает влияние несовершенство действующего законодательства (налогового, уголовного, административного и т.д.).

3. *Типичные следы налоговых преступлений*, которые находят отражение в различных бухгалтерских, налоговых, финансовых и иных документах, содержащихся на бумажных и электронных носителях информации. К таким документам следует отнести: учредительные документы; документы, необходимые для осуществления предпринимательской деятельности; бухгалтерские, налоговые и финансовые документы; локальные акты юридического лица или индивидуального

предпринимателя; деловая переписка; документы оперативно-хозяйственной деятельности; первичная документация; транспортно-экспедиционные документы; документы, подтверждающие передачу или хранение товара, выполнение работ, оказание услуг и др.

4. *Характеристика личности налогового преступника.* Соискатель приходит к выводу, что типология налоговых преступников за последние годы претерпела ряд изменений в связи с изменением условий рыночных отношений, мировым финансовым кризисом, введением экономических санкций и прочими обстоятельствами. В связи с этим определяются и особенности планирования расследования налоговых преступлений с учетом того, что характеристика лиц, их совершивших диаметрально отличается от лиц, совершивших общеуголовные преступления.

Проведенный анализ материалов уголовных дел позволяет дать следующую характеристику налоговым преступникам. В большинстве случаев (72%) – это мужчины, в возрасте 30-50 лет (78%), с высоким образовательным уровнем. Специфической особенностью налоговых преступников является повышенная криминальная активность, заключающаяся в многоэпизодном и длящемся характере преступной деятельности (на протяжении 1-2-х лет совершается 18% исследуемых деяний, от 2-х до 3-х лет – 34%, свыше 3-х лет – 48%, охватывая несколько налоговых периодов).

Кроме того, следует обратить внимание на сравнительно небольшую прослойку лиц, имеющих судимость (12%), что можно объяснить повышенным уровнем их интеллекта, социальным статусом и материальной обеспеченностью. Однако, инициатива совершения налоговых преступлений в большинстве случаев (86%) исходила от руководителей высшего звена юридического лица, которые при этом зачастую были их собственниками. В 14% случаев инициаторами были главные (старшие) бухгалтеры.

5. *Обстановка налоговых преступлений,* которую необходимо рассматривать в широком и узком смысле слова, соответственно:

а) как совокупность социально-экономических отношений, возникающих в связи с установлением, введением, взиманием налогов и сборов в РФ, а также правоотношений в сфере налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового преступления;

б) как сложившиеся условия (времени, места и проч.), в которых осуществлялись действия по уклонению от уплаты налогов и (или) сборов.

В третьем параграфе **«Принципы планирования расследования: особенности их реализации по уголовным делам о налоговых преступлениях»** определены особенности реализации принципов планирования расследования применительно к налоговым преступлениям.

Диссертант разделяет точки зрения ученых (Р.С. Белкина, Л.Я. Драпкина, Н.П. Яблокова и др.) которые к принципам планирования относят индивидуальность, динамичность, конкретность, реальность, системность,

выступающие важным условием целенаправленного, научно обоснованного проведения досудебного расследования.

Принцип *индивидуальности* обязывает учитывать при планировании общие и специфические особенности уголовного дела. Диссертант приводит аргументы в пользу того, что более точным было бы использование термина «уникальность» планирования, поскольку такая трактовка точнее передает суть планирования расследования налоговых преступлений, всегда уникальных в своей основе. Данное положение также кроется в специфике налоговых преступлений, проявляющихся: 1) в способах совершения их совершения; 2) в длительном промежутке времени между моментом совершения преступления и его обнаружением, что обусловлено особенностями действующего налогового законодательства; 3) в обстановке совершения налоговых преступлений и т.п.

Анализ проведенного опроса следователей показал, что индивидуальный подход к планированию расследования уголовных дел о налоговых преступлениях реализует большинство опрошенных респондентов (59%). В то же время 15% опрошенных используют при планировании шаблоны, ссылаясь на большое количество нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, что является недопустимым. Хотя возможность некоторой алгоритмизации действий следователя во многом упростит его работу, планирование расследования налоговых преступлений в каждом конкретном случае должно быть индивидуальным.

Принцип *своевременности* планирования. Особенность его реализации заключается в том, что планирование расследования налогового преступления необходимо начинать с момента поступления исходной информации. Следователь, получив, например, акт документальной налоговой проверки, проведенной налоговым инспектором, оценив и проанализировав имеющуюся в нем информацию, должен немедленно начинать планирование производства предварительной проверки полученных материалов, а в последующем – первоначальных следственных действий и ОРМ с обязательным внесением их в письменный план расследования.

Результаты изучения уголовных дел о налоговых преступлениях позволили выявить основные недостатки и ошибки, допущенные в результате производства проверки материалов о совершенном преступлении в стадии возбуждения уголовного дела, из-за нарушения принципа своевременности планирования. С целью недопущения ошибок представляется необходимым:

- 1) тщательно изучить все поступившие материалы, обратив особое внимание на содержание акта налоговой проверки, полноту отражения в нем исследованных бухгалтерских документов, а также приложены ли к данному акту необходимые документы;
- 2) использовать для изучения этих документов помощь специалиста (бухгалтера, аудитора, ревизора);

3) ознакомиться с данными, полученными в процессе ОРМ, проведенных структурными подразделениями уголовного розыска, экономической безопасности и противодействия коррупции;

4) истребовать объяснения от налогоплательщика – физического лица, индивидуального предпринимателя, а также от представителей юридического лица – руководителя, главного (старшего) бухгалтера хозяйствующего субъекта.

Принцип *динамичности* планирования реализуется в том, что первоначально составленный план не может оставаться неизменным. Своевременная корректировка плана расследования налоговых преступлений является одной из закономерностей их планирования.

Анкетирование следователей позволило вывить, что лишь 57% опрошенных респондентов корректировали составленный ими план на протяжении всего процесса расследования; 38% – дополняли и уточняли его время от времени. При этом 5% следователей сочли составление плана расследования ненужной тратой времени и не составляли его вообще. Такая позиция является в корне не верной.

Принцип *конкретности* планирования расследования обеспечивает роль плана как рабочего инструмента в руках следователя. В процессе составления плана следователь намечает определенную программу (алгоритм) своих действий по расследованию конкретного преступления, устанавливает сроки производства следственных действий и ОРМ. При проведении следственных действий и ОРМ следователь в плане расследования обязательно должен определить порядок взаимодействия с оперативными сотрудниками, т.е. в плане должно быть четко указано кто, как, с кем и при производстве каких мероприятий должен взаимодействовать, а также какие при этом будут использоваться технические средства.

Принцип *реальности* планирования служит условием оптимальной стабильности плана. Это, прежде всего, информационная обеспеченность следователя, научно-методическое и материально-техническое обеспечение, а также мобилизация участников расследования, создание готовности к активному профессиональному функционированию.

Анализ следственной и судебной практики свидетельствует, что получила распространение негативная практика прекращения уголовных дел, возбужденных по ст. 199.2 УК РФ, на основании ч. 1 ст. 39 УК (крайняя необходимость). Особенно это характерно для сельскохозяйственной сферы. Акцент ставится на то, что руководители сельхозпредприятий не имели реальной возможности уплатить налоги, поскольку направляли денежные средства лишь на неотложные производственные нужды: на приобретение сырья, кормов, семян, ГСМ, оплату энергоресурсов. При таких обстоятельствах сокрытие налогоплательщиком денежных средств и имущества признается преступным, однако при вынесении приговора эти обстоятельства учитываются судом при назначении более мягкого наказания, чем возможно за данное преступление.

Принцип *системности* планирования расследования налоговых преступлений означает координацию всех намеченных следственных действий, ОРМ и иных мероприятий, в том числе и резервных вариантов их тактического поведения, общую направленность на достижение цели и промежуточных задач расследования, согласованность всех разделов и пунктов плана, других его параметров.

Анализ практики расследования налоговых преступлений позволяет сделать вывод, что ключом к их раскрытию может служить установление обстоятельств преступной деятельности субъекта, а также выявление функциональной стороны механизма преступления.

В четвертом параграфе **«Техника составления плана расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях»** исследованы особенности составления плана расследования налоговых преступлений. Соискатель проанализировал категории «план расследования» и «программа расследования», в результате предложена структура плана расследования по делу о налоговом преступлении.

Разделяя точку зрения, что программа представляет собой средство, с помощью которого следователь подготавливает решения о содержании и организации предстоящего расследования, то есть планирует работу, диссертант заключает, что план более детально упорядочивает проведение действий, учитывает их конкретную тактическую характеристику. Программа и план расследования ситуационно детерминированы, но программа предполагает быстроту и «автоматичность» действий, тогда как план отражает аналитический и эвристический подходы.

План расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях составляется с учетом: строгой очередности производства следственных действий с целью недопущения утраты доказательств; продуманности тактических приемов, применяемых в ходе следственных действий, а также при планировании тактических комбинаций по задержанию подозреваемых; слаженности во взаимодействии с органом дознания по установлению лиц, совершивших преступление, их связей; рационального подхода к определению последовательности допроса свидетелей, подозреваемых для обеспечения полноты и всесторонности расследования и исключения возможности влияния на соучастников, потерпевших и свидетелей; целесообразности участия специалистов и применения научно-технических методов и средств для получения всех возможных доказательств; необходимости определения мер по обеспечению возмещения материального ущерба; использования в процессе доказывания результатов ОРД.

Техника составления плана расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях имеет свои специфические особенности, которые выражаются в том, что способы совершения достаточно многообразны, а лица их реализующие используют разработанные схемы ухода от налогов. Кроме того, как правило, расследованию таких преступлений оказывается

противодействие, меры, нейтрализации которого необходимо предусматривать в плане.

Вторая глава диссертации – **«Особенности планирования на отдельных этапах расследования»** состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе **«Планирование расследования налоговых преступлений при разрешении исходных следственных ситуаций»** на основе анализа научных точек зрения о понятии следственной ситуации (Р.С. Белкин, Л.Я. Драпкин, В.Н. Карагодин, В.П. Лавров, Д.В. Ким) и мнения опрошенных респондентов под следственной ситуацией соискатель понимает конкретную обстановку, сложившуюся на момент обнаружения признаков преступления, в которой следователь его расследует.

В диссертации проведен анализ положений УПК РФ, которые изменили порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям. Обобщение следственной практики показало, что расследование налоговых деликтов обладает спецификой. В значительной степени это объясняется своеобразием исходных следственных ситуаций. Автором выделены следующие их виды, характерные для первоначального этапа расследования дел обозначенной категории:

1. Факт совершения налогового преступления установлен из акта налоговой проверки. Имеются достаточные данные для принятия решения о возбуждении уголовного дела (53%). При составлении плана первоначальных процессуальных действий и ОРМ в данной следственной ситуации, следователь должен опираться на материалы выездной налоговой проверки, в которых содержатся сведения о способе совершения преступления, о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, а также лицах, готовящих или совершивших преступление. Следователю необходимо использовать помощь специалистов (в области бухгалтерского учета, аудита, программиста, системного аналитика или инженера по сетевому обслуживанию и пр.), которые привлекаются лишь в 38% случаев. Игнорирование помощи специалистов существенно снижает эффективность расследования.

2. *Сведения о совершенном или готовящемся налоговом преступлении получены из оперативно-розыскных материалов. Лицо, совершившее преступление установлено (29%).* Для разрешения данной ситуации следователь должен направить в налоговую инспекцию копию такого сообщения, иные документы и предварительный расчет недоимки. Эти документы он обязан направить не позднее 3-х суток с момента получения сообщения в налоговый орган, вышестоящий по отношению к той инспекции, в которой состоит на учете конкретный налогоплательщик. Как правило, это региональные управления ФНС России. При этом в законе ничего не сказано о том, что заключение или информация, поступившие от налогового органа, имеют для следователя определяющее значение при решении вопроса о том, имеется ли основание для возбуждения уголовного дела. Более того, при наличии повода и достаточных данных, указывающих

на признаки преступления, следователь может возбудить дело даже до получения информации от налоговой инспекции.

В связи с этим следователь при планировании расследования должен предусмотреть: консультации со специалистами (возможно привлечение их к участию в тех или иных ОРМ); проведение контрольных закупок; получение образцов для сравнительного исследования (например, почерка и подписи); запросы в налоговые инспекции о предоставлении материалов налоговых проверок; производство выемки документов по месту работы, жительства, отдыха руководителя, главного бухгалтера, бухгалтера предприятия и других лиц, у которых может находиться интересующая следствие информация; обыск у обозначенных выше лиц; назначение экспертиз (судебно-бухгалтерской, судебно-экономической, налоговой, криминалистической экспертизы документов, экспертизы конкретных компьютерных программ); допрос подозреваемого (обвиняемого); иные следственные действия.

Необходимо учитывать, что налогоплательщики могут предпринять меры по отчуждению имущества. В связи с этим следователь должен принять меры по возмещению вреда посредством наложения ареста на имущество в обеспечение гражданского иска. Кроме того, на денежные средства и иные ценности юридических и физических лиц, находящиеся на счетах и во вкладах или на хранении в кредитной организации, а также на остаток электронных денежных средств может быть наложен арест.

Исходная следственная ситуация может считаться разрешенной, если одновременно: 1) установлены достаточные данные, свидетельствующие о событии налогового преступления, а также полно и точно зафиксирована обстановка события; 2) установлен подозреваемый; 3) определены дальнейшие перспективы расследования.

Любая исходная следственная ситуация включает в себя некоторые этапы (получение и уточнение информации, принятие решений о содержании и последовательности следственных действий и ОРМ, составление плана их реализации и т.д.). Их прохождение свидетельствует о том, что следственная ситуация разрешена. Вместе с тем, изучение уголовных дел о налоговых преступлениях позволило выявить основные недостатки и ошибки, допущенные при разрешении исходных следственных ситуаций на стадии возбуждения дела, которые впоследствии повлияли на полноту и всесторонность расследования:

а) неистребование всего комплекса документов, необходимых для подтверждения события преступления (27% случаев);

б) несвоевременное изъятие документов, которое привело к их дальнейшей утрате (32%);

в) неправильное оформление сотрудниками органов дознания изъятия документов, денежных средств и иных материальных ценностей, подтверждающих преступную деятельность, например, без указания их точного количества и индивидуальных признаков (47%);

г) получение недостаточно конкретных показаний, без подтверждения их иными материалами, что впоследствии приводит к изменению показаний лицами, причастными к преступлению (43%).

Данные недостатки в дальнейшем могут повлиять на полноту и качество исследования всех обстоятельств дела и, как правило, приводят к необоснованным решениям об отказе в возбуждении дела, его прекращении.

Во втором параграфе «**Типовые версии по делам о налоговых преступлениях и особенности их проверки**» утверждается, что основу планирования составляют следственные версии. На основе сведений, которые содержатся в сообщении о преступлении, как правило, выдвигаются такие общие версии:

1) сведения об обстоятельствах совершения налогового преступления содержатся в материалах, которые поступили из налогового органа или органа дознания;

2) имеются сведения, которые указывают на то, что налоговое преступление совершено организованной группой;

3) отсутствуют достаточные данные, указывающие на признаки налогового преступления, однако имеются признаки совершения иных уголовно-наказуемых деяний.

Применительно к налоговым преступлениям для конкретизации события преступления выдвигаются такие общие типичные версии, как:

а) совершено уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ);

б) совершено уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ);

в) имеет место неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199-1 УК РФ);

г) совершено сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ).

В результате проведения первоначальных следственных действий и ОРМ, после накопления фактических данных в отношении расследуемого налогового преступления, следователь уточняет типичные версии, заменяет их более конкретными, переходит от предположений общего характера к частным гипотезам – от типичной общей версии к конкретной частной версии, от типичной частной версии к другой типичной частной версии и т.д. Затем происходит дальнейшая конкретизация данной версии.

Типичные частные следственные версии, выдвигаемые в начале расследования: 1) о соучастниках налогового преступления и характере их взаимоотношений; 2) о способах сокрытия налогооблагаемой базы; 3) об источниках незаконного получения сырья и полуфабрикатов; 4) о путях реализации выпущенной продукции; 5) о способах получения налоговых льгот; 6) о криминальных связях подозреваемых, местах хранения средств, нажитых преступным путем, и др.

Так, к частным версиям, состоящим из версий по элементам состава преступления, можно отнести, например, следующие:

а) если совершено уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ), то следователь может предположить, что оно совершено путем: указания в декларации о доходах и расходах не всех источников доходов или занижения полученных сумм, что стало возможным в результате уничтожения или укрытия документов о доходах и расходах, искажения сведений в первичных документах, книге учета доходов и расходов или в декларации. Если это так, то вероятнее всего, что преступление совершено самим физическим лицом либо другими лицами, находящимися с ним в сговоре (например, должностным лицом налоговой инспекции).

б) если совершено уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ) путем сокрытия налогооблагаемой прибыли, то следователь может выдвинуть частные версии, что оно совершено путем:

1) *открытого игнорирования налоговых обязанностей*: непредставление в налоговые органы налоговой декларации и документации бухгалтерского учета;

2) *выведения субъекта налогообложения из-под налогового контроля*: непостановка на налоговый учет; фиктивная регистрация, некоторые формы реорганизации и ликвидация организации;

3) *сокрытия объекта налогообложения*: фиктивный бартер; лжеэкспорт; фиктивная сдача в аренду основных средств; подмена объекта налогообложения; создание искусственной дебиторской задолженности; отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета;

4) *использования необоснованных льгот и изъятий*: отнесение к издержкам производства затрат, не предусмотренных законом; отнесение к издержкам затрат в размерах, превышающих те, что установлены законом; незаконное использование налоговых льгот;

5) *использования для уплаты налогов проблемных банков*;

6) *использования территорий льготного налогообложения*;

7) *использования внутрикорпоративных цен*, которые широко применяются вертикально-интегрированными структурами формально как средство налогового планирования, а фактически как способ уклонения от исполнения налоговых обязательств.

Анализ судебно-следственной практики показывает, что лица, совершающие налоговые преступления, все больше ориентируются на схемы уклонения от уплаты налогов, прямо не противоречащие действующему законодательству и максимально приближенные к налоговой оптимизации.

К частным версиям относятся предположения о тех фактах, которые могут не иметь уголовно-правового значения и не входить в предмет доказывания, но значимы для установления важных обстоятельств уголовного дела. Такими версиями, например, являются предположения о

том, кто из персонала отдела кадров предприятия, уклонившегося от уплаты налогов, занимался подбором кадров для замещения должностей главного бухгалтера или бухгалтера; кто из сотрудников бухгалтерии находится в родственных связях с должностными лицами налоговой инспекции и т.д.

После завершения разработки каждой из построенных версий, начинается планирование их проверки. Вместе с тем, следователь в целях оптимизации прогнозирования противодействия расследованию может выдвигать прогнозные версии, которые являются связующим звеном между версиями о совершившихся событиях и планами будущих действий. Планируя проверку выдвинутых версий, необходимо предусматривать производство тех следственных действий и ОРМ, с помощью которых можно будет опровергнуть или исключить несостоятельные контрверсии.

В третьем параграфе «**Методы планирования этапов расследования налоговых преступлений**» рассмотрены основные методы, к которым автор относит: метод выдвижения и проверки версий; программно-целевой метод; сетевой метод планирования и метод моделирования.

Для получения сведений, позволяющих следователю выяснить обстоятельства совершенного преступления, используется *метод выдвижения и проверки версий*. Такой метод планирования при расследовании налоговых преступлений является наиболее рациональным и позволяет выдвинуть предположение исходя из данных, содержащихся в документах, представленных налоговым органом либо органом дознания, о сущности или отдельных обстоятельствах события при решении вопроса о возбуждении уголовного дела и его расследовании.

При построении версий используются приемы логического мышления – анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия. Для эффективного планирования первоначального и последующего этапов расследования налоговых преступлений нужно учитывать, что версии выдвигаются только реальные, основанные на фактах. Они должны быть логически правильно построенными, непротиворечивыми в своем содержании, причем проверяются все возможные версии.

*Программно-целевой метод планирования* расследования заключается в том, что на основе сложившейся следственной ситуации анализируется событие налогового преступления, составляются программы расследования, направленные на уяснение предстоящих задач и выбор средств для их решения. На первоначальном этапе расследования могут складываться следующие следственные ситуации:

1. *Имеются сведения об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица или организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенном в крупном размере.* При изучении материалов уголовных дел данная следственная ситуация встретилась в 45% случаев.

2. *Имеются сведения о неисполнении обязанностей налогового агента или сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.* Анализ материалов уголовных дел показал, что такая ситуация встретилась в 32% случаев.

Для разрешения данных следственных ситуаций следователь формирует программы. При этом он должен учитывать, что при формировании программ расследования необходимо уделить внимание вопросам взаимодействия с органом дознания. Как показал проведенный нами опрос следователей, в 27% случаев по уголовным делам изучаемой категории эффективность оперативного сопровождения расследования налоговых преступлений остается не на должном уровне; в 34% случаев по возбужденным уголовным делам сотрудники оперативных подразделений не принимают участия в разработке планов расследования; в 12% случаев – формально относятся к выполнению поручений следователей по установлению лиц, фактически осуществляющих предпринимательскую деятельность. Такое отношение органа дознания к расследуемым уголовным делам о налоговых преступлениях приводит к приостановлению предварительного расследования в связи с неустановлением лиц, подлежащих привлечению в качестве обвиняемого.

При планировании первоначального и последующего этапов расследования налоговых преступлений может использоваться такой метод, как *моделирование*. Суть данного метода заключается в том, что исследование события налогового преступления осуществляется на построенных моделях с целью получения сведений об обстоятельствах совершенного преступления. Планирование расследования посредством данного метода позволит следователю не только решить диагностические задачи, но и спрогнозировать преступную деятельность субъекта. Следует отметить, моделирование обеспечивает эффективность деятельности по выявлению, расследованию и предупреждению налоговых преступлений, а также решение ряда самых разнообразных криминалистических задач.

Применительно к налоговым преступлениям моделирование может быть использовано в следующих случаях:

- при получении информации о способе преступления по обнаруженным следам-отображениям в документах бухгалтерского учета и отчетности;
- при проверке сообщения о налоговом преступлении происходит моделирование события преступления, его отдельных элементов, реконструкция схем ухода от налогообложения и др.;
- при подготовке к проведению следственных действий следователь моделирует следственные ситуации, которые могут сложиться в процессе их

производства, и в зависимости от этого планирует комплекс тактических приемов и методов для преодоления противодействия расследованию;

- при анализе исходной информации следователь фиксирует модель совершенного преступления в виде схем, планов, чертежей, рисунков и экспериментальным путем «проигрывает» ситуации, после чего они могут быть перенесены на реальный объект.

Использование данного метода при планировании расследования позволяет следователю определить круг лиц, причастных к совершению налогового преступления, лиц, располагающих информацией, косвенно связанной с событием преступления, а также вскрыть связи между отдельными обстоятельствами, уточнить временные параметры совершения деликта. Данный метод планирования расследования налоговых преступлений позволяет выявить закономерности способа совершения налогового преступления, а также корреляционные связи участников преступного события.

Относительно данного метода планирования расследования были высказаны мнения практиков, которые в 48% случаях пояснили, что не используют данный метод и не создают модели налоговых преступлений, ограничиваясь лишь справками из финансово-кредитных организаций и учреждений об имеющихся рублевых, валютных и депозитных счетах организации (индивидуального предпринимателя), а также о движении денежных средств по счетам и об их остатках на счетах; документами, подтверждающими информацию о способе и механизме сокрытия денежных средств или иного имущества от взыскания недоимки по налогам (сборам), сумме недоимки; актами проверки налогоплательщика налоговым органом или материалами исследования документов налогоплательщика.

В 67% случаев следователи, составляя схемы совершения налогового преступления, не осознавали, что используют мысленное моделирование, в связи с чем прогностические задачи на основе анализа полученной информация о механизме преступления ими не решались.

При расследовании налоговых преступлений моделирование используется на всех этапах расследования и позволяет определить:

- а) имело ли место событие налогового преступления;
- б) уголовно-правовую квалификацию противоправного деяния;
- в) направление планирования первоначальных и последующих следственных и иных процессуальных действий.

Основными элементами модели налоговых преступлений являются:

- субъект (налоговый агент и налогоплательщик) и его преступная деятельность (выражающаяся в искажении, уклонении или сокрытии данных налогообложения, в неисполнении обязанностей налогового агента).

- предмет преступного посягательства (налоги и (или) сборы – обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды);

- комплекс (совокупность) действий (бездействия) лиц, оказавшихся косвенно связанными с преступным событием (это, как

правило, помощники и консультанты руководителей организаций, финансово-экономические работники среднего звена, низовые работники учетных служб и других подразделений, и др.);

- отдельные элементы обстановки, используемые участниками преступного события, способствующие совершению преступления.

Необходимо отметить, что данной модели присущ субъективный характер, так как следователь формирует ее на опосредованной информации, в том числе исходя из восприятия им материальных и идеальных следов. Нужно учитывать, что модель формируется не для того, чтобы поставить точку в исследовательском процессе, а продолжить изучение реальной действительности посредством этой модели.

В четвертом параграфе **«Особенности планирования отдельных следственных действий»** раскрываются эти особенности. Проанализировав позиции отдельных ученых, автор делает вывод, что разработка плана следственного действия начинается с определения его цели, условий, места и времени проведения, предмета, т.е. круга обстоятельств, необходимых для установления, а также содержания подготовительных мероприятий, конкретных участников и их обязанностей, тактических приемов и технических средств, способов фиксации результатов.

Наибольшими особенностями обладает производство таких следственных действий, как выемка бухгалтерских и иных документов, носителей компьютерной информации; обыск; осмотр документов; допрос обвиняемого, свидетеля, назначение и производство судебных экспертиз, а также наложение ареста на имущество.

Соискатель обращает внимание на то, что план допроса и план обыска значительно отличаются друг от друга. В плане допроса акцент делается на предмете допроса, содержании (иногда и на формулировках) исследуемых вопросов, очередности их постановки, выявлении взаимоотношений допрашиваемого с другими участниками, предупреждении оговора, тактических приемах получения от допрашиваемого правдивых показаний, использовании доказательств. В плане обыска наряду с конкретной целью его проведения находят отражение все элементы его подготовки: где, когда и у кого должен производиться обыск; кто будет участвовать в нем и присутствовать при его проведении; что и как следует искать; какие тактические приемы и технические средства необходимо применить.

Содержание планов следственных действий зависит и от других факторов. Так, планы допроса обвиняемого, признавшего свою вину полностью, и обвиняемого, отрицающего свою вину, не одинаковы по своему содержанию. Четкое выполнение планов следственных действий является важнейшим условием эффективности всего расследования. Его успех, в конечном счете, зависит от того, насколько квалифицированно будут спланированы следственные действия, направленные на обнаружение, фиксацию и исследование доказательств. Особенности планирования следственных действий зависят от тактики их производства,

психологического состояния лица, в отношении которого проводится следственное действие, и т.п.

**В заключении** диссертации подведены итоги исследования, сформулированы основные положения и выводы, имеющие определенное теоретическое и практическое значение для совершенствования деятельности по расследованию налоговых преступлений.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора:**

*Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации для опубликования результатов диссертационных исследований:*

1. Свашенко Д.С. Организация расследования налоговых преступлений / Д.С. Свашенко // Научное обозрение. – Москва. – 2015. – №23. С. 228 – 234. – 0,94 п.л.

2. Свашенко Д.С. Особенности выдвижения и проверки версий при планировании расследования налоговых преступлений / Д.С. Свашенко // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – Краснодар. – 2016. – №8-9. – С.245 –247. – 0,4 п.л.

3. Свашенко Д.С. Корректировка плана в ходе расследования налоговых преступлений / Д.С. Свашенко // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – Краснодар. – 2016. – №10. – С.158 – 160. – 0,4 п.л.

4. Свашенко Д.С. О методах планирования этапов расследования налоговых преступлений / Д.С. Свашенко // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. – Ставрополь. – 2016. – № 6 (57). С. 126-129. – 0,5 п.л.