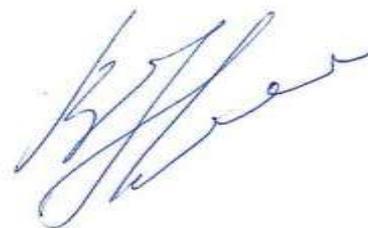


На правах рукописи



Прошин Владимир Михайлович

**Теория и практика расследования
налоговых преступлений**

специальность 12. 00. 12 – криминалистика;
судебно-экспертная деятельность; оперативно-розыскная деятельность

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Краснодар – 2019

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина».

Научный консультант: **Зеленский Владимир Дмитриевич**
доктор юридических наук, профессор

Официальные оппоненты: **Бертовский Лев Владимирович**
доктор юридических наук, профессор,
ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов», профессора кафедры уголовного права, уголовного процесса и криминалистики

Исаенко Вячеслав Николаевич
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», профессор кафедры организации судебной и прокурорско-следственной деятельности

Ялышев Станислав Алимович
доктор юридических наук, профессор,
Северо-Западный филиал ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», профессор кафедры уголовно-процессуального права

Ведущая организация: **ФГКОУ ВО «Ростовский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской
Федерации»**

Защита диссертации состоится « 21 » июня 2019 г. в 10⁰⁰ час на заседании диссертационного совета Д 220.038.11, на базе ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина», по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13, главный учебный корпус, ауд. 215.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина» – www.kubsau.ru

Автореферат разослан « ___ » _____ 2019 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук



Шульга Андрей Владимирович

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. С конца XX в. в период демократических преобразований в России для общества типичными становятся такие явления, как налоговые и иные преступления экономической направленности. Одновременно получают распространение хищения и утаивание незаконно полученных денежных средств, несущие в себе угрозу общественному порядку и общественной безопасности.

Организации расследования указанных преступлений в стране в конце XX в. уделялось явно недостаточное внимание. Устойчивой является тенденция роста числа зарегистрированных преступлений экономической направленности. Так, в 1992 г. было возбуждено за уклонение от уплаты налогов 147 уголовных дел, в 1993 г. – 1242, в 1994 – 3126, в 1995 – 5670, в 1996 – 5540, в 1997 – 4185, в 1998 – 4085, в 1999 – 11 498, в 2000 – 20 622, в 2001 – более 32 000¹. Данный факт убедительно свидетельствует о существенном росте указанных преступлений.

В начале XXI в. тенденция роста незначительно снизилась. Так, в 2008 г. было возбуждено 14 424 уголовных дела, а в 2009 г. (в официальной статистике МВД России эти уголовные дела уже отдельно не выделялись, а фиксировались выявленные преступления экономической направленности) – 428 тыс. уголовных дел (в том числе 254 тыс. этих уголовных дел направлено в суд). По налоговым преступлениям общее число лиц, в отношении которых уголовные дела были направлены в суд, в 2009 году составило 3852, то в 2013 году их число составило 674 (минимальный показатель за весь период), то есть снижение произошло в 5,72 раза. Аналогичным образом снизилось число осужденных лиц: с 2656 в 2009 году до 449 в 2013 году (в 5,92 раза).

В последующие годы количественные показатели налоговой преступности стали расти. Так рост числа привлекаемых к ответственности за налоговые преступления лиц в 2016 году к 2013 году составил 32,49 %, количество

¹Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений. – М.: Юрлитинформ, 2016. 14-16.

выявленных налоговых преступлений в 2016 году в сравнении с 2015 годом выросло на 2,68% (9283).

Количество оправданных лиц к количеству осужденных (не рассматривая количество прекращенных уголовных дел по реабилитирующим и нереабилитирующим основаниям) является крайне незначительным, так в 2009 году число оправданных к осужденным составило 1,88 %; в 2010 – 1,47 %; в 2011 – 2,5 %; в 2012 – 2,8 %; в 2013 – 0,66 %; в 2014 – 0,88 %; в 2015 – 1,65 %; в 2016 – 1,46 %.²

Как следствие в 2016 году в сравнении с 2015 годом число желающих вести бизнес в качестве юридических лиц упало на 1,1%, а количество юрлиц, прекративших свою деятельность подскочило на 130,8%. По данным Следственного комитета РФ за первое полугодие 2017 года было возбуждено 1806 уголовных дел, в том числе 842 дела – по материалам ФНС РФ. Для сравнения, в 2016 году возбудили 3111 уголовных дел, из них 1676 – по материалам налогового ведомства.³

В последующем повысилась эффективность работы правоохранительных органов по выявлению налоговых преступлений, в результате чего увеличились объемы поступающих в бюджетную систему государства платежей. Так, в 2015 г. было возбуждено 4568 уголовных дел о налоговых преступлениях и в результате доследственных проверок и расследования налоговых преступлений возмещен ущерб на сумму 14,9 млрд рублей. Если в 2011 году Следственный Комитет России (далее СКР) вернул в бюджет 5 млрд. руб. по налогам, то в 2017 году сумма возмещения составила 46 млрд. руб., из которых 35 млрд. руб. налоговые нарушители заплатили добровольно-принудительно, оказавшись под следствием⁴.

Дела о налоговых преступлениях всё больше стали возбуждаться по результатам оперативно-розыскных мероприятий (далее ОРМ), да и сообщений от

² См.: Информация сайта Судебного департамента Верховного Суда РФ.

³ См.: Информация сайта Главного управления Следственного комитета РФ.

⁴ См.: Коммерсантъ. «К прямым налоговым преступлениям прибавляют всё новые (в СКР разрабатывали новую тактику расследования уклонения от уплаты налогов)». 20 ноября 2018 №213.

налоговых органов о преступлениях в СКР с каждым годом поступает всё меньше. Если в 2012 году их было 8 тыс., то за 2017 год всего 3,7 тыс.⁵

Законодатель, опираясь на законодательную инициативу правительства Российской Федерации, внёс изменения в часть I Налогового кодекса РФ (№ 163-ФЗ от 18.07.2017г.), которые регламентировали правоохранным органам необходимость доказывания умысла налогоплательщика на неуплату налогов (сборов, страховых взносов), что повлияло на сроки и качество расследования налоговых преступлений.

Анализ следственной и судебной практики показал, что имеются недостатки в расследовании данных криминальных явлений, которые обусловлены тем, что, с одной стороны, в криминалистике не сформировалась родовая методика расследования налоговых и сопряженных с ними преступлений (которая могла бы стать основой для разработок частных методик), а, с другой стороны - участились случаи следственных и судебных ошибок, последствием которых становились факты необоснованного осуждения невиновных или освобождение от ответственности преступников.

Указанные недостатки способствовали тактическим просчетам в расследовании, порождали ошибки в практической деятельности при выдвижении и проверке версий и оценке доказательств, влекли к иным ошибкам при производстве отдельных следственных действий и принятии процессуальных решений.

Причинами просчетов и ошибок в расследовании преступлений данной категории, по нашему мнению, являются: незнание закономерностей совершения и выявления признаков налоговых преступлений, неправильность в оценке содержания заключений и материалов налоговых органов, использование в процессе доказывания сведений об обстоятельствах, не отвечающих процессуальным требованиям относимости и допустимости, не использование криминалистических рекомендаций и тактические оплошности при допросах, следственных осмотрах и других процессуальных действиях.

⁵ См.: Там же.

Следует отметить, что на качество и эффективность расследования влияли ошибки в организации оперативного сопровождения уголовных дел данной категории, в том числе взаимодействия следователей с оперативными сотрудниками правоохранительных органов и, в частности, в составе следственно-оперативной группы и т.д.

Совокупность обозначенных и сопряженных с ними обстоятельств свидетельствует об актуальности исследования, необходимости разработки теоретических, организационных и методико-криминалистических основ расследования налоговых преступлений, а также необходимости поиска новых подходов к повышению уровня эффективности их расследования.

Степень разработанности темы. Долгое время считалось, что налоговые преступления не присущи развитию нашей страны. Под таким углом зрения они рассматривались в научной и иной литературе. Обострение социальных отношений в конце XX века и принятие нового Уголовного кодекса РФ приподняло политическую и фактическую занавес над проблемами выявления и расследования налоговых преступлений и, соответственно, привлекло внимание к ним ученых-юристов. В этот период были подготовлены и опубликованы работы, в которых описывались уголовно-процессуальные, криминалистические, уголовно-правовые, криминологические и другие аспекты налоговых преступлений.⁶

Так, П. С. Ефимичевым исследованы понятие предмета доказывания по делам о налоговых преступлениях, материально-правовые обстоятельства, подлежащие доказыванию, вопросы привлечения в качестве обвиняемого по налоговым преступлениям и т. д.

⁶Так, например, П.С. Ефимичев «Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности», издательство «Экзамен», Москва 2004г.; О.В. Чельшева и М.В. Феськов «Расследование налоговых преступлений», издательство «Питер», Москва, Харьков, Минск 2001г.; Н.М. Сологуб «Налоговые преступления: методика и тактика расследования», «Инфра-М», Москва 1998г.; П.А. Истомина «Проблемы налоговых преступлений», Ставрополь 2000г.; И.И. Кучеров «Налоговые преступления», «Юринфор», Москва 1997г.; И.В. Александров «Налоговое расследование: основы криминалистической методики», «Юрлитинформ», Москва 2012г., и др.

О. В. Чельшева и М. В. Феськов исследовали основы методики расследования налоговых преступлений, провели анализ документов, составляющих основу доказывания факта совершения налогового преступления, раскрыли механизм использования средств доказывания в процессе расследования.

Н. М. Сологуб исследовал вопросы, связанные с проверкой первичных материалов и возбуждением уголовных о налоговых преступлениях, о складывающихся типичных следственных ситуациях и особенностях производства первоначальных следственных действий. И. И. Кучеров изучил организационно-правовые основы противодействия налоговой преступности.

Существенный вклад в теорию и практику борьбы с налоговой преступностью внёс И. В. Александров. Он один из первых, кто достаточно глубоко исследовал уголовно-правовую характеристику, криминалистическую характеристику налоговых преступлений, её структуру и содержание, способы совершения налоговых преступлений, субъекта налогового преступления, личность преступника.

И. В. Александров один из первых, кто поставил вопрос о создании целостной криминалистической концепции взглядов на налоговую преступность и её особенности и осуществил научно-исследовательский подход к этой проблеме.⁷

Отдавая должное результатам исследований вышеназванных и других ученых, следует признать, что разработка криминалистической концепции, содержащей в едином комплексе теоретические, организационные и методико-криминалистические основы расследования налоговых преступлений в России не осуществлялась, а отдельные научные положения, которые образуют криминалистические рекомендации по расследованию данных преступлений,

⁷ И.В. Александров «Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования», Санкт-Петербург, Юридический центр Пресс. 2002г. «Налоговые преступления. Расследование». Юстиция. 2019г. «Расследование налоговых преступлений». Учебное пособие. Москва. Юрайт. 2015г.

пока не способны удовлетворить потребностям следственной и судебной практики.

Вместе с тем, современная ситуация требует поиска и апробации новых, более совершенных методов и рекомендаций, направленных на повышение эффективности расследования налоговых преступлений, которые возможно разработать на основе предлагаемых автором:

а) целостной теоретической концепции криминалистического понимания сути и особенностей налоговых преступлений и научных основ противодействия им криминалистическими средствами и методами;

б) нового направления в криминалистической методике расследования налоговых преступлений, в том числе его теоретического обоснования; изучения процесса возникновения и развития научных основ расследования налоговых преступлений; определения структуры и содержания данного методико-криминалистического направления; разработки криминалистической характеристики данной категории преступных деяний; типизации моделей механизма таких преступлений; выявления особенностей предмета доказывания и порядка установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по аналогичным уголовным делам; формирования методико-криминалистических основ расследования налоговых преступлений, включающих в себя проверку сообщений о преступлениях, расследование деяний на первоначальном и последующих этапах;

в) разработки организационных основ расследования налоговых преступлений (организация взаимодействия следователей с оперативными работниками, со специалистами из налоговых инспекций, средствами массовой информации и общественностью и т.д.).

Объектом исследования являются преступная деятельность правонарушителей, деятельность правоохранительных органов в процессе расследования налоговых преступлений и деятельность по противодействию расследованию.

Предметом исследования являются закономерности механизма налоговых преступлений и механизма слеодообразования, а также закономерности расследования данных преступных деяний, организационные меры, способы и методика расследования.

Целью исследования является дальнейшее развитие теоретических положений расследования налоговых преступлений и разработка на этой основе теоретической концепции и родовой криминалистической методики расследования налоговых преступлений.

Сформулированная цель исследования обусловила выделение и последовательное решение следующих **задач**:

1) изучение и анализ формировавшихся криминалистических знаний о расследовании налоговых преступлений в России и описание поэтапного его становления и развития;

2) определение содержания и структуры теоретической концепции родовой криминалистической методики расследования налоговых преступлений;

3) построение классификации и структуры родовой и частных методик расследования налоговых преступлений;

4) разработка информационных моделей родовой методики расследования преступлений, в которую автор включает криминалистическую характеристику налоговых преступлений, типичные модели механизмов налоговых преступлений и др.;

5) осуществление криминалистического анализа информационных моделей механизмов данных видов преступлений;

6) определение и рассмотрение особенностей методико-криминалистических основ расследования налоговых преступлений с учетом общественных отношений, складывающихся в России, включающих специфику возбуждения уголовных дел о преступлениях данного вида, первоначального, последующего и заключительного этапов расследования;

7) выявление объективных закономерностей организационных основ расследования налоговых преступлений, включающих организацию

взаимодействия следователей с оперативными работниками, специалистами налоговых инспекций и криминалистических учреждений, а также со средствами массовой информации и общественностью.

Методологию исследования составляют общеправовые принципы диалектики с присущими им требованиями объективности, всесторонности, комплексности и конкретности, что позволило провести анализ и оценку состояния законодательства и правоприменительной практики в области расследования налоговых преступлений, а также системно-структурный и деятельностной подходы к изучению общественных отношений в области расследования налоговых преступлений.

В процессе исследования были использованы следующие специальные и частные методы⁸: статистический метод, включающий сбор и анализ статистических данных о сообщениях о происшествиях и принятых по ним процессуальных решениях о возбуждении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела; историко-правовой и логико-юридический методы, позволившие выявить и проанализировать элементы структуры криминалистической концепции расследования налоговых преступлений; конкретно-социологический метод применялся при анкетировании и опросе сотрудников органов внутренних дел, прокуратуры, экспертно-криминалистических учреждений и судей; методы системного исследования и моделирования позволили уточнить на базе различных теоретических положений понятие «налоговые преступления» и типовые модели данного вида преступлений; сравнительно-правовой метод позволил сформировать и внести предложения по совершенствованию законодательных норм, направленных на повышение эффективности применения разработанной методики расследования налоговых преступлений. Применение указанных методов опирается на их сочетании с приемами логики и аргументации: анализом, синтезом, индукцией, дедукцией.

⁸ Белкин Р. С. Курс криминалистики. Учебное пособие для вузов в 3-х томах, 3-е изд., 2001г.

Теоретическую основу исследования составляют труды учёных в области криминалистики, уголовного процесса, оперативно-розыскной деятельности, уголовного права, криминологии, судебной психологии, логики, а также других отраслей знаний, а именно: И.В. Александрова, Т.В. Аверьяновой, О.Я. Баева, Р.С. Белкина, Л.В. Бертовского, В.П. Божьева, А.Н. Васильева, А.И. Винберга, И.А. Возгрина, И.Ф. Герасимова, Г.А. Густова, В.П. Громова, А.Ю. Головина, С.А. Голунского, Ю.П. Гармаева, А.В. Дулова, Е.П. Ищенко, В.Д. Зеленского, Г.Г. Зуйкова, В.И. Комиссарова, В.Е. Корноухова, А.Н. Колесниченко, А.М. Кустова, С.Ю. Косарева, В.П. Лаврова, А.М. Ларина, А.Ф. Лубина, И.М. Лузгина, В.А. Михайлова, В.А. Образцова, Е.Р. Россинской, Н.А. Селиванова, В.Г. Танасевича, А.С. Шаталова, А.В. Шмони́на, С.А. Шейфера, Н.А. Якубовича, Н.П. Яблокова, И.Н. Якимова и др.⁹

Нормативная база исследования. Основополагающее значение для разработки исследуемых проблем имеют положения Конституции Российской Федерации, международно-правовых актов, Уголовно-процессуального, уголовного и налогового законодательства Российской Федерации, других законов и подзаконных нормативных правовых актов страны, а также Определений Конституционного Суда Российской Федерации и Постановлений Пленумов Верховных Судов Российской Федерации.

Эмпирическая база исследования. В ходе проведенного исследования собран и проанализирован значительный эмпирический материал. В основу исследования положена судебная и следственная практика правоохранительных органов, представленная в материалах изданий «Бюллетень Верховного Суда

⁹ Так, автором проанализированы материалы исследований И.И. Кучеров, Налоговые преступления. Учебное пособие. - М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР». - 1997.; П.А. Истомин, Проблемы налоговых преступлений. Ставрополь: Ставропольсервисшкола, - 2000.; Н.М. Сологуб. Налоговые преступления: методика и тактика расследования. - М.: ИНФРА-М, 1998.; О.В. Чельшева, М.В. Феськов. Расследование налоговых преступлений. – СПб: Питер, 2001.; П.С. Ефимичев. Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности. – М.: Издательство «Экзамен», 2004.; И.В. Александров. Налоговое расследование: основы криминалистической методик: монография. – М.: Юрлитинформ, 2012., освещающих отдельные аспекты борьбы с этим явлением, а также материалы исследований по данной проблеме, проведенных Академией управления МВД России, ВНИИ МВД России и др.

Российской Федерации» (официальное издание Верховного Суда РФ), «Закон», «Вестник экономического правосудия Российской Федерации», «Вестник Конституционного Суда Российской Федерации», «Следственная практика», в материалах Дайджеста новостей российского и зарубежного частного права Юридического института «М-Логос» (http://www.m-logos.ru/publications_pravo). Изучены материалы 920 архивных уголовных дел о налоговых преступлениях, расследованных в 2006 – 2017 гг. С использованием специально разработанной программы было проведено анкетирование и интервьюирование 144 следователей, 140 оперативных сотрудников, принимавших участие в выявлении и расследовании данных преступлений, 110 судей, чем обеспечена репрезентативность исследования.

В работе использовались уголовные статистические данные о налоговых преступлениях и сопряженных с ними иных преступлений, совершенных в России в период 2006 – 2017 гг.; статистические сведения МВД и УМВД РФ о результатах работы правоохранительных органов, а также сведения Верховного Суда РФ и судебных органов Российской Федерации за данный период.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке нового направления в криминалистике - теоретическая концепция и родовая методика расследования налоговых преступлений. Автором сформированы научные положения методики расследования данных криминальных событий на основе комплексного исследования указанных проблем, которые легли в основу криминалистического обеспечения деятельности правоохранительных органов в этой сфере.

В диссертации на базе проведенного автором исследования сформулированы и обоснованы теоретические, организационные и методико-криминалистические основы расследования налоговых преступлений в России с позиции криминалистики, теории оперативно-розыскной деятельности, уголовного, уголовно-процессуального и других отраслей права.

Наиболее значимыми результатами исследования являются:

– определение и формирование нового направления в криминалистике (в разделе «Криминалистическая методика»¹⁰) – родовая методика расследования налоговых и сопряженных с ними преступлений;

– разработка теоретической концепции и родовой методики расследования налоговых преступлений;

- авторский взгляд на структуру и содержания данной концепции и родовой методики;

– основания для классификации, система и структура частных методик расследования отдельных видов и подвидов налоговых преступлений;

- уточнённая криминалистическая характеристика налоговых преступлений;

- описание типичных моделей механизмов данных преступлений, сформированных на основе изучения закономерностей механизмов налоговых преступлений;

– уточнение предмета доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях;

– совокупность практических рекомендаций по возбуждению уголовных дел о налоговых преступлениях и расследованию данной категории преступных деяний на первоначальном, последующем и заключительном этапах, в том числе с учетом сложившихся следственных ситуаций каждого этапа расследования и алгоритмов их разрешения;

– совокупность предложений по совершенствованию организации взаимодействия следователя с оперативными работниками, со сведущими лицами налоговых инспекций, а также со средствами массовой информации и общественностью в процессе расследований преступлений и др.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Авторская концепция родовой методики расследования налоговых преступлений, которая представляет собой, во-первых, целостную теоретическую систему, объединяющую совокупность идей и теоретических положений о закономерностях механизма нарушения законодательства о налогах и сборах и

¹⁰ Белкин Р. С. Общая теория советской криминалистики. Саратов. 1986г.

криминалистического обеспечения организации и методики расследования разновидных налоговых преступлений, и, во-вторых, систему научно обоснованных взглядов, реализация которых позволяет обеспечить в строгом соответствии с законом деятельность по расследованию налоговых преступлений. В систему предмета познания входят механизмы налоговых преступлений, а объектом является преступная деятельность субъекта по неуплате или по уклонению от уплаты федеральных и местных налогов. Форма концепции отражается или выражается в ее структуре. Структура концепции методики расследования налоговых преступлений состоит из следующих элементов: система самой концепции; объекты и предмет исследования; элементы концепции (теоретические положения правового и криминалистического обеспечения расследования); место концепции в системе научного знания; теоретическое и практическое значение концепции для криминалистической теории и практики.

2. Родовая методика расследования налоговых преступлений автором определяется, как научно обоснованная система информационных моделей нарушения налогового законодательства и система сбалансированных и гармонизированных рекомендаций поэтапного расследования налоговых преступлений. То есть, родовая методика расследования налоговых преступлений представляет собой обусловленную механизмом нарушения налогового законодательства систему сбалансированных и гармонизированных научно обоснованных рекомендаций по криминалистическому исследованию криминальных закономерностей движения налогоплательщика (налогового агента, их представителей) в рамках налоговых правоотношений к преступному событию (налоговому преступлению), и формированию на основе данного исследования доказательств наличия (отсутствия) обстоятельств, подтверждающих уголовную ответственность в действии (бездействии) ответственного лица за непоступление выявленной налоговым органом недоимки, штрафов, пеней в бюджетную систему государства.

3. Система классификаций частных методик расследования налоговых преступлений по следующим основаниям: по видам распоряжения налогоплательщиком (налоговым агентом, их представителем) суммой денежных средств - налогом, с целью недопущения поступления данного налога в бюджет; по видам налогов (федеральный, субъекта федерации, местный); по уплате налога в масштабе отдельных отраслей и областей (отраслях производства и сферах услуг) и применительно к предмету, сфере деятельности налогоплательщика и характеру совершаемой хозяйственной и гражданско-правовой операции; по характеру способов и средств совершения преступлений; по разнообразию механизмов преступлений; по особенностям личности преступника и др.

4. Выработанная автором структура родовой методики расследования налоговых преступлений, которая включает в себя: 1) информационные модели налоговых преступлений (обстоятельства подлежащие доказыванию; криминалистическая характеристика налоговых преступлений; типичные модели механизма налоговых преступлений); 2) особенности выявления и возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях; 3) первоначальный, последующий и заключительный этапы расследования налоговых преступлений, каждый из которых состоит из следующих функциональных элементов: типичные исходные и последующие следственные ситуации; планирование расследования и алгоритмов следственных и иных действий.

5. Родовая криминалистическая характеристика налоговых преступлений – совокупность научных обобщений результатов анализа следственной практики расследования налоговых преступлений в форме поэлементной систематизации криминалистически значимой информации о нарушениях налогового законодательства в системе налоговых правоотношений и свойствах личности преступника (налогоплательщика, его представителя, налогового агента), деятельность которого приводит к не поступлению (либо поступлению не в полном объёме) значительных сумм налогов в бюджетную систему государства. Она структурно состоит из следующих элементов: типичная первичная информация о налоговом преступлении; типичные свойства и признаки личности,

совершившей преступление (организатора, пособника, исполнителя и т.д.); типичная обстановка совершения налогового преступления (место, время, условия); типичные способы подготовки, непосредственного совершения и сокрытия налогового преступления; типичные следы преступления.

6. Авторское описание моделей механизма преступления, который формируется в системе налоговых правоотношений.

Налогоплательщик (его представитель, налоговый агент) выбирает один из следующих вариантов поведения, позволяющий получить ожидаемую налоговую выгоду:

- организуют предпринимательскую либо осуществляют иную деятельность таким образом, что ответственными лицами за налоговые правонарушения, а возможно и преступления, выступают подставные лица, как сознательно идущие на этот шаг, так и не сведущие, в силу различных причин, об обстоятельствах вовлечения их в правоотношения, сопряжённые с угрозой несения ответственности;

- выступая в качестве официально ответственных лиц за соблюдение правил учёта доходов, расходов и объектов налогообложения, фокусируют своё внимание и усилия на поиске средств, методов и способов, позволяющих подвести правовое основание под невыполнение либо несвоевременное (или ненадлежащее) выполнение возложенных на них обязанностей законодательством о налогах и сборах, снять ответственность за предоставление недостоверной либо неполной информации, что приводит к неуплате или неполной уплате сумм налога, а также организовать и подобрать факты и обстоятельства, которыми можно обосновать наличие правовых условий получения налоговой выгоды.

7. Уточнённый автором перечень обстоятельств, подлежащий доказыванию:

- 1) общая обстановка, свидетельствующая об условиях и обстоятельствах подготовки и совершения преступления;
- 2) отдельные эпизоды непосредственного совершения налоговых преступлений;
- 3) способы действий, непосредственно выполненные отдельными лицами в процессе совершения конкретного эпизода преступления.;
- 4) способы сокрытия криминального

происшествия; 5) причастность к происшествию подозреваемого и обвиняемого; 6) признаки и формы соучастия; 7) виновность лица в совершении деяния, запрещенного уголовным законом; 8) смягчающие или усиливающие ответственность обстоятельства, предусмотренные уголовным законом; 9) обстоятельства, на которых участник процесса или другое лицо, участвующее в уголовном судопроизводстве, основывает свои притязания, если иное не предусмотрено законом.

8. Вывод автора о том, что процесс доказывания состава налогового преступления есть стадийный процесс установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу, где первоначальным этапом является установление факта налогового правонарушения в действиях (бездействиях) налогоплательщика (его представителя), связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах. Именно имущественный результат в виде непоступления в бюджетную систему государства (поступления не в полном объёме) налоговой недоимки, соответствующих штрафов и пеней и отношение к этому результату налогоплательщика (его представителя) через призму механизма нарушения налогового законодательства, когда имущественный итог реализации данного механизма оценивается как нарушение баланса публичных и частных интересов, во многом и определяет содержательную сторону повода и основания возбуждения уголовного дела и направление криминалистического обеспечения расследования.

9. Авторское положение о том, что установленные судебным актом, вынесенным по итогам разрешения налогового спора, обстоятельства, в силу преюдиции (ст.90 УПК РФ) могут быть признаны доказательствами по делу без дополнительной проверки при расследовании уголовного дела. Вместе с тем, они не доказывают событие преступления, виновность лица в совершении преступления, форму его вины, мотивы и обстоятельства, способствовавшие совершению преступления. Обеспечение направления криминалистического поиска и установления данных обстоятельств, подлежащих доказыванию по налоговому преступлению обусловлено тем, что характер отношений, как объект

регулирования, задачи и принципы норм уголовного права, с одной стороны, и налогового и гражданского права, с другой, различие в особенностях привлечения к ответственности за совершение действий (бездействий) в уголовно-правовых и налоговых отношениях исключают установление данных обстоятельств в судебных актах, вынесенных по итогам рассмотрения налоговых споров.

10. Выводы автора о том, что следственная ситуация – это результат работы сознания следователя по вычленению из общей картины жизнедеятельности важных для хода расследования сведений и включению их в пространственно-временной информационный комплекс. Формирование следственной ситуации всегда носит относительный характер, так как её наполняемое содержание находится в отношении зависимости от вооружённости следователя необходимыми знаниями и его субъективного суждения об обстоятельствах дела.

11. Содержание типичных исходных следственных ситуаций: а) по преюдициальным обстоятельствам: материалы налогового органа содержат сведения об обстоятельствах, установленных вступившим в законную силу решением суда, принятым по результатам рассмотрения налогового спора между налоговым органом и налогоплательщиком, которые признаются следователем без дополнительной проверки; отношения налогоплательщика и налогового органа в рамках проведения мероприятий налогового контроля не привели к налоговому спору и передачи его на разрешение суда, поэтому материалы налогового органа не содержат каких-либо вступивших в законную силу судебных актов по интересующим следствие обстоятельствам; б) по полноте поступивших от налогового органа материалов и дополнительно собранных следователем при их проверке и на этапе первоначального расследования: известны все исполнители преступления; не известны все исполнители преступления; известны все пособники преступления; не известны все пособники преступления; выявлены иные события преступлений; в). по позиции подозреваемого (обвиняемого) на первоначальном этапе расследования: признаёт вину, признаёт вину частично, вину не признаёт.

12. Авторское определение понятия допроса участников криминальной деятельности в налоговых преступлениях как процессуально регламентированный способ добывания доказательств в общей системе доказательного процесса установления причин, условий и обстоятельств виновного отклонения участников налоговых правоотношений от регламентированных законодательством о налогах и сборах действий (бездействий) с целью получения незаконной налоговой выгоды.

13. Авторское описание объективной природы конфликта между действиями налогоплательщика и налоговым органом, который является питательной средой для совершения налогового преступления. Лицо стремится получить налоговую выгоду в виде уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, получение права на возврат (зачёт) или возмещение налога из бюджета, направляя свои интеллектуально-волевые усилия на правовое и экономическое обоснование права на налоговую выгоду путём представления в налоговый орган всех надлежащим образом (с точки зрения налогоплательщика) оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. И вытекающее из содержания данных документов толкование юридической природы фактов, положенных в обоснование получения налоговой выгоды, является объективным источником конфликта мнений и интересов налогоплательщика и налогового органа по вопросам полноты, достоверности, экономической обоснованности и противоречивости сведений, содержащихся в представленных документах.

14. Вывод автора о том, что: действия лица по сокрытию следов преступления находятся в корреляционной зависимости от действий по противодействию расследованию преступления, совершаемых как самим преступником, так и иными лицами; методы противодействия зависят от масштабов хозяйственно-экономической и финансовой деятельности налогоплательщика; противодействие расследованию налоговых преступлений являются частью механизма совершения налогового правонарушений; факторы

противодействия расследованию налогового преступления позволяют правильно и точно определить местоположение и характер обстоятельств совершённого налогового преступления; формы и способы действий следователя по нейтрализации и преодолению противодействия расследованию практически неотделимы от его работы по собиранию, проверке и оценке доказательств наличия или отсутствия обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что на основе изучения закономерностей механизмов налоговых преступлений и практики их расследования, обобщения и анализа имеющегося по этой проблеме научного материала, в т.ч. учитывая опыт правоохранительных органов Российской Федерации по расследованию налоговых преступлений, разработаны теоретические, организационные и методико-криминалистические основы родовой методики расследования налоговых преступлений, которые в своей совокупности представляют теоретические положения концепции и родовой методики.

Концепция и родовая методика расследования налоговых преступлений внесут существенный вклад в совершенствование и развитие общей теории и системы криминалистики, в целом, и закрепят новое направление научного познания ее заключительного раздела «Криминалистическая методика». В частности, результаты научного исследования автора восполнят (разрешат) проблемы (включая пробелы) системы теории криминалистики: частной теории криминалистической характеристики преступлений, учения о механизме преступления, а также классификации частных методик, следственных ситуациях, теории организации взаимодействия, формировании частных методик расследования отдельных видов и подвидов налоговых преступлений.

Практическая значимость исследования определяется его общей направленностью на совершенствование деятельности органов предварительного следствия и суда. Теоретическая концепция и родовая методика расследования налоговых преступлений является своеобразной основой для работы следователей

по уголовным делам указанных преступлений, для создания и применения практическими органами соответствующих рекомендаций в виде частных криминалистических методик, а также практического применения этих рекомендаций непосредственно субъектами уголовного судопроизводства в досудебном и судебном производстве по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Кроме того, практическая значимость исследования состоит в том, что материалы диссертации могут быть востребованы: 1) в преподавании учебных дисциплин: «Криминалистика», «Уголовный процесс», «Основы оперативно-розыскной деятельности» и отдельных спецкурсов «Методика расследования отдельных видов преступлений», 2) для подготовки учебников, учебных пособий и методических рекомендаций соответствующего профиля; 3) для проведения служебных занятий, курсов повышения квалификации или переподготовки специалистов.

Обоснованность и достоверность результатов диссертационного исследования обусловлены методологией исследования, комплексным подходом к изучению практики расследования налоговых преступлений. Объединение различных видов методов познания предопределило возможность изучения исследуемых проблем, находящихся на стыке криминалистики, теории оперативно-розыскной деятельности, уголовного процесса и других отраслей научного знания, системно, комплексно, что позволило обосновать сделанные выводы и предложения.

Обоснованность и достоверность результатов проведенного исследования обеспечивается также репрезентативностью собранного и проанализированного эмпирического материала, на котором основываются разработанные в диссертации научные положения.

Кроме того, достоверность полученных результатов определяется методиками и методическими рекомендациями, внедренными в практическую деятельность и учебный процесс образовательных учреждений страны.

Апробация и внедрение результатов исследования. Сформулированные в диссертации теоретические положения, выводы, предложения и практические рекомендации отражены в 1(одной) монографии («Теория и практика расследования налоговых преступлений», ООО издательство «Юрлитинформ», Москва, 2016г.), в 2 (двух) монографиях в соавторстве («Криминалистическая теория механизма преступления», ООО издательство «Юрлитинформ», Москва, 2014г.; «Криминалистическая наука и теория механизма преступления», ООО издательство «Юрлитинформ», Москва, 2016г.), в 20 (двадцати) статьях, опубликованных в журналах, включённых в Перечень ВАК, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание учёных степеней доктора и кандидата наук, в 9 (девяти) учебно-методических работах (методическое пособие, практикум, учебно-методический комплекс, курс лекций).

Результаты исследования докладывались на заседаниях кафедры криминалистики юридического факультета Кубанского государственного аграрного университета имени И. Т. Трубилина, а также на 4 (четырёх) научных конференциях и 3 (трёх) семинарах различного уровня.

Апробация результатов исследования происходила в период 2008 – 2016 гг. в научно-педагогической деятельности автора диссертации, апробировавшего методологическую базу исследования при чтении лекционных курсов по дисциплинам «Криминалистика», «Общая теория судебных экспертиз», по спецкурсам «Расследование отдельных видов преступлений» в ОАНО ВО «Международный славянский институт».

Сформулированные в рамках исследования предложения, выводы и рекомендации внедрены в практическую деятельность Следственного управления по Центральному административному округу ГСУ СК России г. Москвы, в практическую деятельность Следственного отдела по Фрунзенскому району ГСУ СК России по г. Санкт-Петербургу, в практическую деятельность прокуратуры Фрунзенского района г. Санкт-Петербурга, в учебный процесс юридического факультета Государственного образовательного учреждения высшего

образования Московской области Московского государственного областного университета, Московского областного филиала Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, Федерального государственного бюджетного учреждения высшего образования Российского химико-технологического университета имени Д.И. Менделеева, юридического факультета Кубанского государственного аграрного университета имени И. Т. Трубилина о чем имеются акты внедрения.

Структура и объем работы отражают теоретическую концепцию родовой криминалистической методики расследования налоговых преступлений и обусловлены кругом исследуемых проблем и отвечают поставленным целям и задачам. Диссертационная работа состоит из введения, четырёх глав, объединяющих семнадцать параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложений.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении отмечается актуальность и степень разработанности темы диссертационного исследования; определяются его объекты и предмет исследования, описываются цель и задачи изучения, а также методологическая база и методы исследования. В разделе указываются эмпирическая база и научная новизна исследования, формулируются и описываются основные положения, выносимые на защиту, раскрываются теоретическая и практическая значимость, сведения об апробации выводов и положений диссертации.

Первая глава «Концепция родовой методики расследования налоговых преступлений».

В первом параграфе «Родовая методика и её место в системе криминалистики» автор описал свою позицию концептуального подхода к диссертационному исследованию, которая основывается на новых подходах криминалистики, т.к. ее достижения реализуются в оперативно-розыскной, экспертной, следственной и судебной деятельности по установлению преступников, следов, орудий и средств преступлений. Криминалистически значимая информация широко используется в прокурорском надзоре, в судебном производстве, в защите по уголовным и гражданским делам, в арбитражном судопроизводстве и в хозяйственной деятельности при анализе условий договора и ценных бумаг, а также в других формах юридической деятельности. Поэтому создание родовой методики расследования преступлений, совершаемых в системе налоговых правоотношений, должна начинаться с формирования концепции расследования данных преступлений. Концепцию родовой методики расследования налоговых преступлений можно определить, как целостную теоретическую систему, объединяющую совокупность идей и теоретических положений о специфических закономерностях налоговых преступлений,

проявляющихся в сфере правового и криминалистического обеспечения организации и методики расследования вышеуказанных преступлений.

При этом необходимо иметь в виду, что приход к выводу о невыполнении (не надлежащем выполнении) обязанностей налогоплательщика в системе налоговых правоотношений, как механизме нарушения налогового законодательства, осуществляется через оценку деятельности налогоплательщика в системе гражданских правоотношений (с точки зрения гражданско-правового законодательства), где формируется принадлежащая организации или физическому лицу на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления имущественная выгода как объект гражданских прав в понимании статьи 128 ГК РФ, которая в соответствии с налоговым законодательством является базой для расчёта и уплаты налога в бюджетную систему государства как обязательного, индивидуального безвозмездного платежа. То есть с помощью налогового законодательства в системе налоговых отношений оценивается последствия имущественных отношений в системе гражданских правоотношений, как результат наличия или отсутствия экономических оснований для возникновения обязанности по уплате соответствующего налога.

Концепция родовой методики на основе познанных объективных закономерностей формирования механизма налоговых преступлений предлагает научно обоснованное направление разработки способов и средств по собиранию, исследованию, оценке и использованию доказательств и специальных средств при раскрытии преступлений в системе налоговых правоотношений, и методов судебного исследования и предотвращения совершения данных преступлений.

Концепцией родовой методики расследования налоговых преступлений, на наш взгляд, следует считать систему, позволяющую обеспечить в заданном масштабе строго в соответствии с законом деятельность представителей правомочных органов по обнаружению, изучению и доказыванию в рамках налогового контроля и в режиме уголовного судопроизводства фактов и обстоятельств нарушения налогового законодательства, связанных с

непоступлением в бюджетную систему государства необходимых денежных средств, обязанность уплаты которых лежит на соответствующем налогоплательщике.

Объектом концепции теории расследования налоговых преступлений являются преступная деятельность субъекта, деятельность специализированных органов по расследованию налоговых преступлений и деятельность по преодолению (нейтрализации) противодействия расследованию, а предметом концепции - закономерности расследования преступлений. Объект и предмет теоретической концепции в определенной степени определяют и её систему.

Во втором параграфе «Криминалистическая классификация налоговых преступлений» автор заостряет внимание на том, что специфической особенностью нормативного регулирования налоговых правоотношений является то обстоятельство, что призванным осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, делать вывод о нарушении этого законодательства и привлекать к ответственности по установленной процедуре за невыполнение участниками налоговых правоотношений установленных обязанностей является налоговый орган. В основе законного возбуждения и успешного расследования налоговых преступлений лежат материалы налогового контроля налоговых органов, содержащие выводы о наличии в действиях налогоплательщиков и их представителей соответствующего вида налогового правонарушения, связанного с нарушением налогового законодательства, а также мотивированное решение о привлечении к ответственности за его совершение.

В рамках родовой методики расследования налоговых преступлений автором предложена классификация налоговых преступлений.

Данная классификация налоговых преступлений основана на том, что на каждой иерархической ступени родовой методики расследования налоговых преступлений находят проявление элементы механизма их совершения, поддающиеся типизации. Типизируемые элементы механизма совершения налоговых преступлений в основном относятся к способу преступных действий и криминалистическим следам проявления уголовно-правовой вины.

В третьем параграфе «Структура родовой методики расследования налоговых преступлений» автор описал формирование родовой методики расследования налоговых преступлений с последующим её подразделением по видам и подвидам. Степень эффективности компонентов методики расследования, предлагаемых криминалистикой для определенных видов (подвидов) и групп преступлений, находится в прямой пропорциональной зависимости от степени познания всё той же криминалистикой криминальных закономерностей преступности. Компонентный состав методики расследования, ожидаемо эффективный в единстве с плановым применением в определённый временной период, должен быть в гармонии с динамикой изменения форм и содержания криминальных закономерностей преступного мира, а также с достижениями научно-социальной среды в понимании окружающего мира. В основе организации работы следователя по уголовному делу лежат не объективно приготовленные для него природой общественных отношений закономерности, а найденные научным путём и оправданные практикой сбалансированные и увязанные планом следствия в рамках отработки выдвинутых версий закономерности оптимального содержания и сочетания компонентов методики наиболее эффективного расследования. Предлагаемая автором родовая методика в классифицируемой системе соответствует уровню общности методических рекомендаций, объединяемых многими учёными-криминалистами с точки зрения уголовно-правовых и криминалистических признаков в групповую методику и является синонимом данного понятия.

По мнению автора, содержание понятия криминалистической методики расследования преступлений включает в себя следующие составные части: это система взаимообусловленных и взаимозависимых компонентов обеспечения расследования, в которую включены: общая криминалистическая характеристика (структура) преступления, родовая (групповая) криминалистическая характеристика преступления и криминалистическая характеристика отдельных видов преступлений; определение следственной ситуации, выдвижение версий и планирование расследования; этапы расследования преступления, взаимодействие

следователя с оперативно-розыскными и другими органами, участвующими в расследовании преступления; особенности тактики производства следственных действий; обеспечение безопасности участников уголовного судопроизводства; предупреждение преступлений; это система связанных между собой подсистем методик по уровням масштаба расследования; источники системы методики и её подсистемы.

Родовая методика расследования налоговых преступлений – это обусловленная механизмом нарушения налогового законодательства система сбалансированных и гармонизированных научно обоснованных рекомендаций по криминалистическому исследованию криминальных закономерностей движения налогоплательщика (налогового агента, их представителей) в рамках налоговых правоотношений к преступному событию (налоговому преступлению), и формированию на основе данного исследования доказательств наличия (отсутствия) обстоятельств, подтверждающих уголовную ответственность в действии (бездействии) ответственного лица за не поступление выявленной налоговым органом недоимки, штрафов, пеней в бюджетную систему государства.

В четвертом параграфе «Информационные модели родовой методики расследования налоговых преступлений» автор фокусирует внимание на том, что уголовно-правовые критерии объединения преступлений для создания методики расследования преступлений правильнее считать объективным материальным основанием создания родовой методики расследования преступлений, как нормативно-правовой фундамент обосновывающий и иницирующий разработку соответствующей методики расследования, учитывающей и аккумулирующей все последние научно-технические достижения, которые криминалистика способна взять на вооружение и предоставить их в распоряжение следователя с учётом обобщённого криминалистического опыта на определённый момент. Криминалистические критерии объединения преступлений для создания родовой (групповой) методики расследования преступлений, под которыми многие учёные-криминалисты понимают основные элементы криминалистической

характеристики преступлений, являются категорией динамичной, постоянно меняющейся. Автором определены функционально-прикладная роль, условия и направления эффективного использования родовой методики расследования налоговых преступлений.

Родовая криминалистическая характеристика налоговых преступлений – совокупность научных обобщений результатов анализа следственной практики расследования налоговых преступлений в форме поэлементной систематизации криминалистически значимой информации о нарушениях налогового законодательства в системе налоговых правоотношений и свойствах личности преступника (налогоплательщика, его представителя, налогового агента), деятельность которого приводит к не поступлению (либо поступлению не в полном объёме) значительных сумм налогов в бюджетную систему государства. Направление поиска и расследования, а также достижение иных целей, криминалистическая характеристика налогового преступления обеспечивает путём: а) предложения информационной модели знания о системе налоговых отношений, в которых совершаются налоговые преступления, для формирования у следователей необходимых первичных знаний для организации профессионального расследования налогового преступления; б) предложение информационной модели знания об обстоятельствах, подлежащих доказыванию при производстве по налоговому преступлению, для быстрого и точного выдвижения версий и очерёдности их отработки; в) предложение информационной модели знаний об обстоятельствах, способствующих совершению налоговых преступлений, для профилактики совершения налоговых преступлений; г) предложение информационной модели знаний о мотивах, типичных способах подготовки, непосредственного совершения и сокрытия налоговых преступлений для выдвижения предложений по осуществлению в нужном направлении законодательной инициативы по изменению и совершенствованию налогового законодательства.

Вторая глава «Особенности расследования налоговых преступлений».

В первом параграфе «Теоретические положения организации расследования налоговых преступлений» автор уточнил отдельные положения частной теории организации расследования преступлений, анализ определений организации расследования преступлений позволил автору разделить их на несколько групп. К первой группе отнесены определения организации, в которых ее предмет трактуется довольно широко. В него входят и образующие элементы и обеспечивающие, а также действия, к организации отношение мало имеющие (надзор за следствием, обеспечение возможности возмещения ущерба и др.). Вторая группа определений организации содержит указания на обеспечивающую роль, на создание оптимальных условий для расследования. И в данном случае автор полагает, что указанное определение неточно и неполно характеризует организационный процесс в расследовании. В третьей группе определений, которые характеризуют организацию как процесс определения структуры расследования, упорядочение всей деятельности, отражена сущность организационного процесса.

Учитывая основание освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления согласно примечаниям к статьям 198 и 199 УК РФ, а также принимая во внимание основание направления налоговым органом материалов в следственные органы в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ, одной из основных целей организации расследования налогового преступления, достижение которой позволяет сделать вывод об эффективности проведенного расследования, является обеспечение уплаты в полном объеме налоговой недоимки, штрафов и пени в бюджетную систему государства. На этом уровне осуществляется корректировка системы органов расследования.

Таким образом, организация расследования налогового преступления включает в себя: а) Уяснение цели расследования, вытекающей из совокупного толкования примечаний к статьям 198 и 199 Уголовного кодекса РФ и п. 3 статьи 32 Налогового кодекса РФ – уплата в полном объеме налоговой недоимки,

штрафов и пени в бюджетную систему государства. б) Синтез информационных данных материалов налогового органа, оперативных сведений и криминалистической характеристики налогового преступления. в) Формирование задачи поиска и обнаружения имущества (в контексте толкования статьёй 128 Гражданского кодекса РФ видов имущества, которое может относиться к объектам гражданских прав), за счёт которого может происходить погашение налоговой недоимки, штрафов и пеней. г) Развёртывание цепочки частных задач, сопряжённых с общей задачей уголовного судопроизводства, установленной ст. 6 УПК РФ, требующих проведения оперативно-следственных действий в рамках планируемых операций и тактических комбинаций. д) Формирование интеллектуальной модели механизма нарушения налогового законодательства. е) Формирование интеллектуальной модели гражданско-правовых и деловых связей налогоплательщика (представителя, налогового агента). ж) Формирование интеллектуальной модели хозяйственно-экономических и финансовых связей налогоплательщика (представителя, налогового агента). з) Формирование интеллектуальной модели принятия и проведения в жизнь различного уровня управленческих и стратегических решений с учётом организационно-правовой и внутри организационной структуры налогоплательщика (представителя, налогового агента). и) Формирование интеллектуальной модели отражения, движения и хранения сведений на бумажных носителях и в электронной форме по учёту доходов и расходов и объектов налогообложения, хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов, финансовых вложений. к) Формирование интеллектуальной модели механизма совершения налогового преступления. л) Определение обстоятельств, подлежащих доказыванию по данному налоговому преступлению. м) Формирование версий, очередности и порядка их отработки. н) Формирование интеллектуальной модели взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками по кругу и очередности решаемых задач, по кругу и очередности отработки версий, по очередности и порядку проведения оперативно-следственных действий, по порядку осуществления тактических комбинаций и

операций, по объёму и перечню использования технических средств и специальных знаний специалистов и экспертов. о) Формирование интеллектуальной модели мероприятий нейтрализации противодействия ходу расследования налогового преступления. п) Определение примерного плана работы с обстоятельствами, способствовавшими совершению налогового преступления. р) Составление плана расследование налогового преступления.

Во втором параграфе «Правовые и методологические основы обеспечение направления криминалистического поиска и исследования нарушений налогового законодательства» установление налогового правонарушения вступившим в силу решением налогового органа при наличии перспективы возбуждения уголовного дела, помимо повода и достаточных данных автор рассматривает как объективно необходимый этап в процессе уголовно-правового доказывания события и состава налогового преступления.

Обоснованность и криминалистическое значение установления состава налогового правонарушения с точки зрения успешности перспектив уголовного преследования вытекает: во-первых, многие обстоятельства, подлежащие доказыванию при установлении налогового правонарушения и доказанные налоговым органом по итогам конкретной налоговой проверки, имеют криминалистическую ценность, значимую оптимизацию хода расследования и ориентированность доказательственного процесса в рамках уголовного дела по раскрытию и расследованию налогового преступления; во-вторых, многие теоретико-практические положения и институты науки «Криминалистика», такие как учение об идентификации и диагностики, использование криминалистической техники, проведение экспертизы, тактика следственных действий и методика расследования - начинают все шире использоваться участниками гражданско-правовых, административных и налоговых правоотношений, включая, как досудебное регулирование, так и судебное разбирательство. Следовательно, информация о фактах и обстоятельствах совершенного налогового правонарушения будет иметь криминалистическую значимость и ценность в процессе доказывания при производстве по уголовному делу.

Законодатель, устанавливая обязанность налогового органа о направлении материалов в следственные органы в зависимости от размера выявленной налоговой недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления (ч. 3 ст. 32 НК РФ), фиксирует приоритет результата погашения налоговой недоимки над фактом наличия в действиях налогоплательщика состава налогового преступления, которое после погашения налоговой недоимки перед бюджетом теряет степень общественной опасности, что даёт основание не возбуждать уголовное дело по налоговому преступлению по ст. ст. 198 – 199-4 УК РФ.

То есть, установленную законодателем возможность не начинать уголовное преследование налогоплательщика, несмотря на наличие факта совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, при условии уплаты в полном объёме указанной в налоговом требовании суммы недоимки, пеней и штрафов, есть все основания рассматривать как способ обеспечения экономических интересов государства и восстановления баланса частных и публичных интересов, нивелирующий степень общественной опасности результатов действий налогоплательщика и переводящий основания возбуждения уголовного дела по налоговому преступлению в режим альтернативной возможности принятия решения.

Исследуя вопросы преюдиции, установленные ст. 90 УПК РФ, и исходя из совокупности мнений об объективных пределах преюдициальности в части анализа итогов налогового спора, разрешённого судом, автор приходит к выводу о том, что статусом преюдициальности обладают фактические обстоятельства, которые именно в своей уникальной совокупности влекут значимые юридические последствия, обуславливающие принятие единственно обоснованного решения по итогам состязательного процесса, изложенные судом в мотивировочной части решения и положенные им в основу квалификации сложившихся правоотношений между сторонами, как основание для удовлетворения либо отказа в удовлетворении заявленных требований. При расследовании налогового

преступления статусом преюдициальности обладают обстоятельства, установленные вступившем в силу решением суда по гражданскому делу, которые вошли в предмет доказывания как обстоятельства, имеющие значение по делу, и в силу этого легли в основу квалификации судом соответствующих спорных правоотношений, а значит с обязательностью находятся в доказательной связи и логической последовательности с выводами суда, и, следовательно, являются правовым фундаментом законности и обоснованности решения суда по делу.

В третьем параграфе «Выявление признаков состава преступления на этапе криминалистического моделирования механизма налогового преступления» анализ следственной и судебной практики по делам о налоговых преступлениях даёт основания для вывода о том, что именно правонарушения со стороны налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, связанные с формированием налоговой базы, и влекущие неуплату либо неполную уплату налогов и сборов, имеют перспективу быть оценены, как налоговые преступления по итогам возбуждения уголовного дела.

Автор считает, что основой для получения криминалистически значимых сведений об элементах механизма налогового преступления и воссоздания его модели являются или реализованный механизм совершения конкретного налогового правонарушения, в полном объёме трансформированный в результате доказательственного процесса в механизм совершения уголовного преступления, или действия (бездействия) налогоплательщика, оцениваемые в рамках налоговых правоотношений, как налоговое правонарушение. Однако при оценке этих действий в условиях уголовно-процессуального расследования они приобретают роль и значение способа, метода, средства достижения преступного результата, т.е. выполняют роль отдельных элементов механизма совершения налогового преступления.

Анализ следственной практики показал, что преступники выбирают один из следующих вариантов поведения: 1) организуют предпринимательскую либо осуществляют иную деятельность таким образом, что ответственными лицами за

налоговые правонарушения, а возможно и преступления, выступают подставные лица, как сознательно идущие на этот шаг, так и не сведущие, в силу различных причин, об обстоятельствах вовлечения их в правоотношения, сопряжённые с угрозой несения ответственности; 2) выступая в качестве официально ответственных лиц за соблюдение правил учёта доходов, расходов и объектов налогообложения, фокусируют своё внимание и усилия на поиске средств, методов и способов, позволяющих подвести правовое основание под невыполнение либо несвоевременное (или ненадлежащее) выполнение возложенных на них обязанностей законодательством о налогах и сборах, снять ответственность за предоставление недостоверной либо неполной информации, что приводит к неуплате или неполной уплате сумм налога, а также организовать и подобрать факты и обстоятельства, которыми можно обосновать наличие правовых условий получения налоговой выгоды. Механизм налогового преступления формируется в динамике пространственно-временного протекания физических, биологических, химических, психических и социальных процессов существования объектов живой и неживой материи в налоговых правоотношениях, где характер их сочетания рождает криминальные закономерности движения к необоснованному получению налоговой выгоды, формирует обстановку преступного события и обуславливает режим его протекания.

В четвёртом параграфе «Проверочная стадия и особенность первоначального этапа расследования налоговых преступлений» автором определены особенности взаимодействия следователя с оперативными работниками. Автором сформулированы особенности специфики работы следователя по установлению достаточных данных, которые указывают на признаки налогового преступления: материалы дела содержат обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского или арбитражного судопроизводства; установлены факты и обстоятельства, в которых детально отражены действия (бездействия) налогоплательщика (его представителя) по совершению налогового

правонарушения и его последствия, которые требуется исследовать, оценить и квалифицировать с позиции уголовно-правового законодательства; определены правовая форма и содержание налоговых правоотношений, в рамках которых необходимо провести уголовно-правовую квалификацию действий (бездействий) налогоплательщика (его представителя); определены порядок и суть нарушения норм законодательства о налогах и сборах; определена сумма ущерба; в рамках налоговых правоотношений установлена причинно-следственная связь между действиями (бездействием) налогоплательщика (его представителем) и фактом нарушения налогового законодательства и произошедшим ущербом; установлена налогово-правовая вина в нарушении законодательства о налогах и сборах; установлен круг субъектов, в действиях которых могут содержаться признаки налогового преступления; определённый объём доказательств, допустимых законодательством о налогах и сборах и подтверждающих ответственность лица за его нарушение, собран, для уголовно-правовой квалификации содеянного требуется оценка и оформление этих доказательств в соответствии с УПК РФ. Учитывая стадийность расследования налоговых преступлений, и то, что основные сведения об обстоятельствах, подлежащих установлению по налоговому преступлению, следователь получает до возбуждения уголовного дела, особенностью первоначального этапа расследования налогового преступления является то обстоятельство, что с момента возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении основная работа следователя сосредотачивается на уголовно-процессуальном оформлении имеющихся в его распоряжении сведений в доказательства, по содержанию и форме соответствующие требованиям уголовно-процессуального закона.

В пятом параграфе «Особенности последующего и заключительного этапов расследования: следственные ситуации и версии» автор аргументирует доводы, обосновывающие субъективный характер любой складывающейся следственной ситуации: любая следственная ситуация – это результат работы сознания следователя по вычленению из общей картины жизнедеятельности важных для хода расследования сведений и включению их в пространственно-временной

информационный комплекс; ход работы сознания следователя по формированию содержательного состава следственной ситуации обусловлен уровнем его образованности (знания) и возможностью использования естественнонаучных достижений, которые криминалистика научилась эффективно применять; формирование любой следственной ситуации всегда носит относительный характер, так как её наполняемое содержание находится в отношении зависимости от вооружённости следователя необходимыми знаниями, а, следовательно, субъективное суждение об объективности следственной ситуации неминуемо даёт определённую степень преломления и искажения на фоне возможностей субъективного; любое в высшей степени компетентное суждение об объективности следственной ситуации и доступное с научной точки зрения её воспроизведение всегда есть лишь вопрос степени соответствия объективному.

Заостряет внимание на таких понятиях, как «конструирование (либо формирование) следственной ситуации» и «управление следственной ситуацией».

Автором определены факторы, прямо или косвенно влияющие на формирование и развитие следственной ситуации при расследовании налоговых преступлений.

Глава третья «Тактика отдельных следственных действий».

В первом параграфе – «Личность преступника в системе следственных действий» автор проводит анализ свойств и признаков преступника как лица, являющегося участником налоговых правоотношений и совершающего действие (бездействие), нарушающее законодательство о налогах и сборах, и по этой причине обладающее характером противоправности. На данное лицо возложена обязанность соблюдать законодательство о налогах и сборах в силу прямого указания закона. К таковым относят налогоплательщиков и плательщиков сборов (организации и физические лица), налоговых агентов, законных представителей налогоплательщика.

Автор полагает, что волевая самостоятельность и независимое усмотрение в отправлении гражданских прав, по итогам которых субъект гражданских правоотношений получает имущественную выгоду, и установленная налоговым законодательством самостоятельность в фиксировании обязанности налогоплательщика по сумме и отчётному периоду уплаты налога являются правовой основой криминалистического понимания личности преступника. Следовательно, уяснение криминалистического понимания личности преступника протекает через призму стадийности установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по налоговому преступлению, где ядром основания анализа проблем личности, как субъекта налогового преступления, является уяснение психологической сущности и функционально-волевой особенности лица, своей волей запустившего механизм нарушения налогового законодательства, не выполнив обязанность по уплате налога или сбора, возникшей с момента получения имущественной выгоды в ходе осуществления гражданских прав по собственному усмотрению, и своей же волей допустившего завершение формирования механизма нарушения налогового законодательства, не выполнив требование налогового органа о погашении налоговой недоимки, основанное на вступившем в силу решении того же налогового органа. Автор описывает конфликты, возникающие между сторонами отношений, их объективную природу своего существования, цели и задачи сторон конфликта, а также принципы, задачи и функции гражданского и налогового законодательства, которые призваны разрешать конфликты с помощью регулирующего воздействия оптимально найденных средств законодательной техники.

Во втором параграфе «Особенности тактики производства допроса» автором определены конечные цели допроса как: наиболее полное фиксирование отражённой в памяти допрашиваемого лица, как источнике доказательственной информации, сведений об обстоятельствах, подлежащих доказыванию по уголовному делу, по форме и содержанию отвечающее уголовно-процессуальным требованиям относимости и допустимости; использование сведений, полученных в результате допроса, для постановки выводов о достоверности и достаточности

всей совокупности доказательств, имеющих в уголовном деле для его разрешения на основе закона и совести.

Автором определены понятие и особенности тактики проведения допросов по делам о налоговых преступлениях: допрос участников уголовного судопроизводства по налоговым преступлениям – это процессуально регламентированный способ добывания доказательств в общей системе доказательного процесса установления причин, условий и обстоятельств виновного отклонения участников налоговых правоотношений от регламентированных законодательством о налогах и сборах действий (бездействий) с целью получения незаконной налоговой выгоды; все допрашиваемые лица имеют прямое либо косвенное отношение к налоговым правоотношениям, в рамках которых совершено расследуемое налоговое преступление; допрашиваемые лица являются обладателями сведений, прямо или косвенно связанными с установленными налоговым органом обстоятельствами совершения налогового правонарушения; предметом выяснения во время допроса участников уголовного судопроизводства являются сведения, прямо либо косвенно связанные с обстоятельствами нарушения законодательства о налогах и сборах; большинство сведений, сообщаемых либо в качестве пояснения предоставляемых следователю, в той или иной форме уже нашли своё отражение в имеющихся в распоряжении следствия документах; большинство допрашиваемых лиц по налоговым преступлениям находились или продолжают находиться во взаимозависимом положении друг от друга по служебной линии, в силу деловых или иных доверительных отношений; по делам о налоговых преступлениях практически не бывает свидетелей потерпевшей стороны; свидетели, сообщившие сведения об обстоятельствах совершения налогового преступления, редко осознают себя свидетелями обвинения; установленная вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения не предопределяет автоматически факта наличия его уголовно-правовой вины в совершении налогового преступления; содержащиеся в материалах налогового органа сведения о виновности соответствующих лиц в совершении налогового

правонарушения и добываемые следователем сведения о виновности обвиняемого (подозреваемого) в совершении налогового преступления имеют разную юридическую природу квалификации.

В третьем параграфе «Тактика проведения иных следственных действий» автор описал особенности производства таких следственных действий, как обыск, выемка, осмотр (исследование документов).

В четвёртом параграфе «Использование специальных знаний в процессе расследования налоговых преступлений» автор фокусирует внимание на том, что применение специальных знаний в процессе расследования налоговых преступлений обусловлено особенностями механизма нарушения правовых норм налогоплательщиками (их представителями) как способ (средство) достижения имущественной выгоды в рамках налоговых правоотношений. К таким особенностям автор относит: налоговые преступления и ответственность за них вытекают из нарушений налогового законодательства, связанных с учётом, определением, расчётом и уплатой налогов в бюджетную систему страны; законодательство о налогах и сборах заимствует и использует в регулировании налоговых правоотношений правовые нормы и институты из гражданского, коммерческого, финансового, земельного и других отраслей права; нормы права смежных отраслей используются налоговым законодательством как должное установление в рамках налоговых правоотношений и причинно-следственное условие надлежащего исполнения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах; в механизме налогового правонарушения всегда есть элементы, связанные с нарушением норм гражданского, финансового, коммерческого, земельного и др. отраслей права, которые находятся в цепи причинно-следственных связей с нарушением законодательства о налогах и сборах; применение специальных знаний при расследовании налоговых преступлений – это всегда профессиональное суждение или заключение специализированного узконаправленного характера об условиях и порядке применения норм, правил и положений, регулирующих финансово-экономическую, хозяйственную и иные виды деятельности, связанные с получением имущественной выгоды

налогоплательщиком. Назначением исследования при производстве экспертизы или исследования специалиста по делам о налоговых преступлениях является: восстановление действительного содержания и объективного характера обстоятельств преступного события, отражённых в следах преступления; соответствие действий (бездействий) по применению подозреваемым (обвиняемым) лицом образовательных компетенций специальной области знаний правилу, установленному законом, и режиму применения знаний в налоговых правоотношениях. При расследовании налоговых преступлений участие специалиста в следственных действиях устраняет препятствия в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств в области, требующей специальных знаний.

Глава четвёртая «Преодоление (нейтрализация) противодействия расследованию налоговых преступлений»

В первом параграфе «Типичные формы противодействия расследованию налоговых преступлений и способы их выявления» автор фокусирует внимание на том, что составными элементами противодействия предварительному расследованию являются: целенаправленная нравственно-волевая деятельность;

субъекты данной деятельности, к которым относятся участники уголовного судопроизводства и со стороны обвинения и со стороны защиты, а также лица не связанные с событием преступления и не привлечённые к участию в уголовном судопроизводстве; совокупность действий, направленная на воспрепятствование достижению уголовным судопроизводством своего назначения в части защиты прав и законных интересов лиц и организаций, потерпевших от преступлений, в части защиты личности от незаконного и необоснованного обвинения, осуждения, ограничения её прав и свобод, в части назначения виновным справедливого наказания, в части отказа от уголовного преследования невиновных, освобождение их от наказания, реабилитации каждого, кто необоснованно подвергся уголовному преследованию (ст.6 УПК РФ); противоправный результат деятельности по противодействию процессу уголовного преследования приводит

к нарушению принципов уголовного судопроизводства, к неправильному применению установленных норм оснований отказа в возбуждении уголовного дела, прекращения уголовного дела и уголовного преследования, к нарушению прав участников уголовного судопроизводства, к нарушению установленных норм сбора и оценки доказательств, к нарушению норм и правил установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу. Определяющими критериями противодействия расследованию налоговых преступлений являются мотивы инициаторов данного действия: материальная корысть в виде участия в получении части (доли) необоснованной налоговой выгоды; материальная корысть в виде получения взятки, как за привлечение к уголовной ответственности невиновного лица, так и за не привлечение (освобождение от уголовной ответственности) к уголовной ответственности виновного лица; материальная корысть в виде сохранения деятельности налогоплательщика, как постоянного (легального и нелегального) источника дохода ответственного лица, в его системе аффилированных гражданско-правовых отношений с подозреваемым (обвиняемым); личные мотивы, вытекающие из ложно понимаемого служебного долга, карьерного роста, корпоративного интереса, коммерческого партнёрства, чувства товарищества и т.д.

Во втором параграфе «Методы и методики преодоления (нейтрализации) противодействия расследованию налоговых преступлений» автор под преодолением противодействия понимает этап в деятельности следователя, когда в результате законного использования средств и способов работы с противодействующими расследованию факторами цели уголовного судопроизводства достигаются полным устранением влияния факторов противодействия на правильность определения обстоятельств, подлежащих доказыванию, и на сам процесс доказывания по собиранию, проверке и оценке доказательств.

В третьем параграфе «Правовое и практическое обеспечение безопасности участников уголовного судопроизводства» автор отметил, что в основе правовой природы обеспечения безопасности участников уголовного судопроизводства

лежит непосредственное, прямое действие норм Конституции РФ об обеспечении прав и свобод человека и других ценностей человеческой жизни. Им определены особенности применения мер обеспечения безопасности участников уголовного судопроизводства при расследовании налоговых преступлений.

В четвёртом параграфе «Обстоятельства, способствовавшие совершению налоговых преступлений, и их профилактика» автор описывает обстоятельства, способствующие совершению преступлений, которые рождаются и формируют свои криминальные закономерности, обуславливающие направление процессов жизнедеятельности живой и неживой материи, в рамках социально-исторических и естественно-природных процессов, и отражённость этих обстоятельств в криминальном событии является естественным и логичным результатом равновесного и взаимозависимого существования среды обитания. Он выделил ряд основных причин и условий совершения налоговых преступлений: корыстная заинтересованность в получении необоснованной налоговой выгоды; коррумпированность налоговых и правоохранительных органов; уровень правосознания, обеспечивающий формирование корыстной заинтересованности в получении необоснованной налоговой выгоды, инициирующий её достижение и оправдывающий преступные действия субъекта преступления перед самим собой по получению необоснованной налоговой выгоды; коррумпированность в высших органах государственной власти и управления, как мотивационная среда формирования цели получения необоснованной налоговой выгоды по принципу «им можно, а почему мне нельзя?»; планирование будущей своей жизни и жизни своей семьи вне рамок российского государства, и цель в данном случае получения необоснованной налоговой выгоды рассматривается, как экономическое обеспечение будущей заграничной жизни; несовершенство законодательства о налогах и сборах в области установления баланса публичных и частных интересов в вопросах нормативного регулирования по отдельным видам налогов порядка определения налоговой базы, порядка определения и производства возмещения налога, порядка применения налоговых вычетов, порядка определения доходов, порядка формирования расходов и т.д.;

противоречивость и несоответствие в толковании со стороны налогоплательщиков и налоговых органов юридической природы фактов, положенных законодательством о налогах и сборах в основу расчёта и уплаты различных видов налогов. Им причины и условия совершения налоговых преступлений разделены на две классификационные группы и на этой основе определены особенности выявления обстоятельств, способствовавших совершению налоговых преступлений.

Автор утверждает, что профилактическая работа правоохранительных органов по предупреждению совершения налоговых преступлений есть анализ совокупности всех собранных по уголовному делу доказательств и на основе итогов данного анализа инициирование принятия мер, как нормативного характера, так и в режиме текущего реагирования по устранению в деятельности налогоплательщиков фактов и обстоятельств, используемых ими в качестве элементов механизма совершения налогового преступления, по созданию гражданской, социально-политической и хозяйственно-экономической среды, формирующей уровень правосознания и психофизические свойства личности, исключающие необходимость либо возможность совершения мотивационно-волевых действий (бездействия), составляющих объективную сторону состава соответствующего налогового преступления, а также по изучению и нейтрализации процесса соединения факторов криминальной направленности в совокупность, формирующую криминалистические закономерности причинно-следственной поэтапной смены пространственно-временных состояний жизнедеятельности лица, обуславливающие его движение к преступному событию.

Критериями гарантированности успеха осуществления профилактических мероприятий являются: правильное и своевременное выявление совокупности факторов, образующих криминальную закономерность движения к преступному событию; диагностическое исследование экономико-правовой природы налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по итогам обобщения судебной практики; диагностическое исследование в системе

налоговых правоотношений формирования виновных действий налогоплательщика в составе налогового правонарушения и их трансформации в виновные действия в составе налогового преступления; правильное понимание налогоплательщиками, представителями правоохранительных и налоговых органов баланса публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях; понимание каждым налогоплательщиком, представителем правоохранительных и налоговых органов индивидуальной роли в обеспечении устойчивости бюджетной системы страны, уровня её социально-экономического развития, степени привлекательности инвестиционного климата и деловой атмосферы.

В заключении автор делает выводы:

1. Концепцией родовой методики расследования налоговых преступлений, на наш взгляд, следует считать систему, позволяющую обеспечить в заданном масштабе строго в соответствии с законом деятельность представителей правомочных органов по обнаружению, изучению и доказыванию в рамках налогового контроля и в режиме уголовного судопроизводства фактов и обстоятельств нарушения налогового законодательства, связанных с непоступлением в бюджетную систему государства необходимых денежных средств, обязанность уплаты которых лежит на соответствующем налогоплательщике.

2. В основе механизма совершения налогового преступления лежит нарушение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, а значит успешный и законодательно обоснованный итог расследования налоговых преступлений основан на материалах налогового контроля налоговых органов, где содержатся выводы налогового органа о наличии в действиях налогоплательщиков и их представителей соответствующего вида налогового правонарушения, и принято решение о привлечении к ответственности за его совершение. В этой связи криминалистический аспект исследования налоговых преступлений обусловлен необходимостью криминалистического уяснения

налоговых правонарушений, как причинно-следственного движения от этапа ответственности в рамках Налогового Кодекса РФ к уголовному преследованию.

3. Факты и обстоятельства, связанные с нарушением налогового законодательства и отражённые в соответствующем решении налогового органа, являются информационно-ориентирующей основой для постановки версий по возбуждённому уголовному делу и криминалистического поиска и моделирования механизма совершения налогового преступления в рамках уголовно-процессуального законодательства. Поэтому выработанная автором структура родовой методики расследования налоговых преступлений включает в себя: 1) информационные модели налоговых преступлений (обстоятельства подлежащие доказыванию; криминалистическая характеристика налоговых преступлений; типичные модели механизма налоговых преступлений; 2) особенности выявления и возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях; 3) первоначальный, последующий и заключительный этапы расследования налоговых преступлений, каждый из которых состоит из следующих функциональных элементов: типичные исходные и последующие следственные ситуации; планирование расследования и его непосредственное осуществление с учетом научно обоснованных предложений и алгоритмов следственных и иных действий.

4. Получить обобщенные фактические данные и вытекающие из них выводы и рекомендации о типичных криминалистически значимых признаках налогового преступления, которые позволят осуществить его всестороннее, полное, объективное и быстрое раскрытие и расследование, возможно только по итогам установления факта налогового правонарушения. Значит на пути движения следственных органов к раскрытию и расследованию налогового преступления стоит этап установления налогового правонарушения, то есть установление налогового правонарушения вступившим в силу решением налогового органа при наличии перспективы возбуждения уголовного дела, помимо повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления, в соответствии с ч. 9 ст. 144 УПК РФ, становится объективно необходимым этапом в процессе уголовно-правового доказывания события и состава налогового преступления.

5. Криминалистическая суть характеристики налогового правонарушения с точки зрения начального, предшествующего этапа для обобщенного понимания криминалистической характеристики налогового преступления состоит в том, что многие обстоятельства, подлежащие доказыванию при установлении налогового правонарушения и доказанные налоговым органом по итогам конкретной налоговой проверки, будут иметь криминалистическую ценность, значимо определять оптимизацию хода расследования и ориентированность доказательственного процесса в рамках уголовного дела по раскрытию и расследованию налогового преступления.

6. Все собранные сведения и документы с соблюдением правил и процедур, установленных Налоговым кодексом РФ, которые легли в основу решения налогового органа, являются допустимыми доказательствами в рамках налоговых правоотношений. Доказывание же по уголовному делу состоит в собирании, проверке и оценке доказательств в целях установления обстоятельств, предусмотренных статьей 73 УПК РФ. Собранные доказательства должны быть подвергнуты проверке путем сопоставления их с другими доказательствами, имеющимися в уголовном деле, а также установления их источников, получения иных доказательств, подтверждающих или опровергающих проверяемое доказательство (ст.87 УПК РФ). Каждое доказательство подлежит оценке с точки зрения относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности – достаточности для разрешения уголовного дела (ст. 88 УПК РФ).

7. Установленный Федеральным законодателем в налоговых правоотношениях приоритет результата отношений налогоплательщика к исполнению налоговых обязанностей, как правовая природа для постановки выводов о наличии либо отсутствии оснований привлечения к ответственности за налоговое преступление, закреплён в обязанностях налогового органа о направлении материалов в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по статьям 198 – 199-4 УК РФ при условии, что налогоплательщик не уплатил в полном объёме указанные в направленном ему требовании суммы недоимки, пеней и штрафов (ч.3, ст.32 Налогового Кодекса РФ).

8. Когда итогом доказательного процесса в рамках налоговых правоотношений является установление состава налогового правонарушения, то можно сказать, что три элемента данного состава, а именно: противоправность (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия); совершение противоправного деяния налогоплательщиком, налоговым агентом (т.е. участниками налоговых правоотношений); общественно-опасный результат противоправного деяния (действия или бездействия), - являются материально-правовой основой для будущей их квалификации, по итогам проверки и оценки в рамках уголовно-процессуального доказывания, как признаков налогового преступления.

9. Любая следственная ситуация – это результат работы сознания следователя по вычленению из общей картины жизнедеятельности важных для хода расследования сведений и включению их в пространственно-временной информационный комплекс. В составе этого комплекса любые его элементы являются носителями информации, прямо или косвенно связанные с обстоятельствами, подлежащими доказыванию по конкретному уголовному делу; ход работы сознания следователя по формированию содержательного состава следственной ситуации обусловлен уровнем его образованности (знания) и возможностью использования естественнонаучных достижений, которые криминалистика научилась эффективно применять; формирование любой следственной ситуации всегда носит относительный характер, так как её наполняемое содержание находится в отношении зависимости от вооружённости следователя необходимыми знаниями, а, следовательно, субъективное суждение об объективности следственной ситуации неминуемо даёт определённую степень преломления и искажения на фоне возможностей субъективного; любое в высшей степени компетентное суждение об объективности следственной ситуации и доступное с научной точки зрения её воспроизведение (описание и иная фиксация) всегда есть лишь вопрос соответствия объективному.

10. Различие характера и содержания регулируемых отношений, задач и принципов норм гражданского, налогового права, с одной стороны, и уголовного

права, с другой, не позволяют обстоятельства виновности лица в совершении налогового правонарушения квалифицировать в процессе расследования налогового преступления в качестве признания доказательства, не требующего дополнительной проверки, а также и само содержание вины и её роль в установлении основания несения ответственности в налоговых правоотношениях исключают возможность преюдициального применения установленного обстоятельства виновного совершения налогового правонарушения в деле расследования и установления виновности соответствующего лица в совершении налогового преступления.

11. Факторами, прямо или косвенно влияющими на формирование и развитие следственной ситуации при расследовании налоговых преступлений являются: налоговые преступления совершаются в системе налоговых правоотношений, когда налогоплательщиками (либо их представителями) не исполняется конституционная обязанность платить налоги и возмещать ущерб, нанесённый казне; взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности, т.е. в сферу основных прав и свобод; законодательство о налогах и сборах и толкование его по результатам судебной практики исходят из необходимости соблюдения в регулировании налоговых правоотношений баланса публичных и частных интересов как конституционно защищаемых ценностей; приоритетная цель в правовом механизме привлечения к уголовной ответственности за совершение налогового преступления отдана обеспечению полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц, возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения данной обязанности; в качестве обязательных элементов правового механизма привлечения к уголовной ответственности за совершение налогового преступления НК и УК РФ предусматривают необходимость применения системы мер налогового контроля, установление фактов нарушения законодательства о налогах и сборах и, как следствие, совершения налогового правонарушения и привлечение к ответственности за его совершение и т.д.

12. Вывод о том, что обстоятельства, способствовавшие совершению преступления, с обязательностью выявляются при восстановлении полной модели механизма совершения преступления. Особенности выявления обстоятельств, способствовавших совершению налогового преступления, заключаются в установлении по итогам сбора, проверке и оценке собранных доказательств совокупности причинно-следственных факторов, лежащих в основе формирования криминалистических закономерностей, инициирующих движение к преступному событию, обуславливающих трансформацию налогового правонарушения, установленного налоговым органом в рамках налоговых правоотношений, в механизм совершения налогового преступления, характеризующийся совокупностью совершённых интеллектуально-волевых и мотивационных действий, направленных на достижение материально-вещественного преступного результата.

13. Предложения автора по профилактической работе, связанной с предотвращением совершаемых налоговых преступлений, которые основаны на умении представителями правоохранительных органов объективно правильно видеть и осознавать установленные законом границы линии баланса публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях налогоплательщика и бюджетной системы государства, гармонизирующие обоснованность экономических стимулов и материальных потребностей налогоплательщика с интересами государства, а также основаны на понимании источников зарождения криминалистических закономерностей движения налогоплательщика (его представителя) к преступному событию, фиксации данного обстоятельства и правильном реагировании на него.

14. При организации следствия по налоговым преступлениям существует объективно заданная зависимость от результатов анализа гражданско-правовых факторов налоговых правоотношений, учёт которых позволяет оптимизировать и рационализировать работу следователя.

По теме диссертационного исследования опубликованы следующие работы:

I. Монографии

1. Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: монография / ООО Издательство «Юрлитинформ», Москва 2016. под науч. ред. д. ю. н., проф., засл. юр. РФ Кустова А.М. 283 с.

2. Прошин В.М. в соавторстве с Кустов А.М., Веренич И.В.: Криминалистическая теория механизма преступления: монография / ООО Издательство «Юрлитинформ», Москва 2014, под науч. ред. д. ю. н., проф., засл. юр. РФ Кустова А.М. 637с./ гл.6, 8-9, 11 – 199 стр.

3. Прошин В.М. в соавторстве с Кустов А.М., Веренич И.В.: Криминалистическая наука и теория механизма преступления: монография / ООО Издательство «Юрлитинформ», Москва 2016, под науч. ред. д. ю. н., проф., засл. юр. РФ Кустова А.М. 670 с. / 195 с.

II. Научные статьи, опубликованные в рецензируемых научных изданиях, рекомендуемых ВАК Минобрнауки России.

4. Прошин В.М. в соавторстве с Кустов А.М. Криминалистическая концепция теории расследования налоговых преступлений. Вестник московского финансово-юридического университета № 3 МФЮА 2016. Москва 2016. 122-127с./ 4 с. / 2 с.

5. Прошин В.М. Прикладное (практическое) значение методики расследования налоговых преступлений / Вестник московского финансово-юридического университета №1 МФЮА 2017. Москва 2017. 157-162 с.

6. Прошин В.М. Значение обязательств, способствовавших совершению преступления, в формировании механизма преступления / Успехи современной науки и образования 2017, том 5 №3, г. Белгород. 188-192 с.

7. Прошин В.М. Стадийность в вопросе привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления (комментарии к п. 4 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 15.11.2016г.) / Успехи современной науки и образования 2017, том 5 №3, г. Белгород. 202-212 с.

8. Прошин В.М. О выработке понятий криминалистической методики расследования налоговых преступлений / Библиотека криминалиста № 3. 2017. М.: Юрлитинформ, 2017. 182-190 с.

9. Прошин В.М. Криминалистический анализ трансформации вины из налоговых правоотношений в уголовно-правовые / Вопросы российского и международного права. Том 7, №3А М.: Издательский дом Аналитика Родис. 210-225 с.

10. Прошин В.М. Особенности механизма налоговых преступлений / Успехи современной науки. 2017, том 6 №4, г. Белгород. 46-54с.

11. Прошин В.М. Объективная природа совершения налогового преступления / Успехи современной науки 2017, том 6 №4. г. Белгород. 91-98с.

12. Прошин В.М. Методы преодоления (нейтрализации) противодействия расследованию налоговых преступлений / Успехи современной науки и образования. 2017, том 2, №6. г. Белгород. 254-259 с.
13. Прошин В.М. Особенности повода и основания возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям / Успехи современной науки и образования. 2017, том 2, №6, г. Белгород. 263-270с.
14. Прошин В.М. Особенности выявления обстоятельств, способствовавших совершению налоговых преступлений / Успехи современной науки и образования. 2017, №7, г. Белгород. 254-258 с.
15. Прошин В.М. Выявление обстоятельств, способствовавших совершению преступлений / Вопросы российского и международного права. 2017, №6А. 88-96
16. Прошин В.М. Преюдиция фактов и обстоятельств налоговых правоотношений при расследовании налоговых преступлений / Право и государство: теория и практика. 2017, №5 (149). 123-127 с.
17. Прошин В.М. Противодействие расследованию налоговых преступлений / Право и государство: теория и практика. 2017, №6 (150). 111-117 с.
18. Прошин В.М. Установление обстоятельств, подлежащих доказыванию при совершении налогового правонарушения – этап единого стадийного процесса расследования налогового преступления / Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. №12, 2017 год. 237-242 с.
19. Прошин В.М. Специфика допроса по делам о налоговых преступлениях / Этносоциум и межнациональная культура. №12 (114) 2017г. 99-104 с.
20. Прошин В.М. Меры профилактики налоговых преступлений / Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. №1, 2018 год. 129-132 с.
21. Прошин В.М. Особенности профилактической работы по налоговым преступлениям / Евразийский юридический журнал. №1(116) 2018г. 205-208с.
22. Прошин В.М. Характерные особенности, условия и направления эффективного использования родовой методики родовой методики расследования налоговых преступлений / Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. №6 2018г. 145-148 с.
23. Прошин В.М. Соотносимость криминалистических критериев и материальной основы родовой методики расследования налоговых преступлений / Евразийский юридический журнал. №7 (123) 2018г. 266-268 с.

III. Научные статьи, опубликованные в иных изданиях.

24. Прошин В.М. в соавторстве с Кустов А.М. круглый стол: «Актуальные проблемы юриспруденции и правоприменительной практики» к вопросу о криминалистической характеристике преступлений. МПГУ, Москва-2009. Российское гуманитарное образование XXI века: содержание и обучающие технологии: Материалы Межвузовского научно-методического семинара.
25. Прошин В.М. Юридическая помощь адвоката свидетелю в уголовном деле. Доклады Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и

перспективы современных гуманитарных, экономических и правовых исследований» (Москва) – сентябрь, 2012, под редакцией д.ю.н., проф. Кустова А.М.

25. Прошин В.М. Доказывание налоговых правонарушений в аспекте криминалистического анализа и исследования. Доклады второй международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы современных гуманитарных, экономических и правовых исследований». г. Айя-Напа (Кипр), 14-21 октября 2012г.

26. Прошин В.М. в соавторстве с Кустов А.М.К вопросу о криминалистической концепции налоговых преступлений. Материалы международной научно-практической конференции. г. Феодосия (Крым) 4-6 мая 2016.

27. Прошин В.М. Криминалистическая родовая методика расследования налоговых преступлений. Материалы международной научно-практической конференции. г. Феодосия (Крым) 4-6 мая 2016.

28. Прошин В.М. Определение следователем цели допроса при расследовании налогового преступления. Приоритеты развития социогуманитарного знания, экономика и право: научная дискуссия и эксперименты. Материалы международной научно-практической конференции (часть1), 3-5 мая 2017.

29. Прошин В.М. Механизм налогового правонарушения – суть механизма налогового преступления. Сборник научных статей по материалам межвузовской научно-практической конференции в г. Калининград. 10 мая 2018г. С. 72-79.

Пособия:

30. Прошин В.М. Методика расследования незаконного предпринимательства, сопряженного с производством, приобретением, хранением, перевозкой или сбытом немаркированной алкогольной и спиртосодержащей продукции. «Юрлитинформ», Москва-2008. Под науч. ред. засл. юр. РФ, д-ра юр. наук, проф. Кустова А. М.184 с.

31. Прошин В.М. в соавторстве. Процессуальные действия: понятие, классификация и тактика: курс лекций; под науч. ред. проф. А.М. Кустова. Сургут. Государственный университет ХМАО-Югры. ИЦ СурГУ, 2009.- 145с.

32. Прошин В.М. в соавторстве. Криминалистическая техника: лабораторный практикум. М. Кустов А.М., Прошин В.М., Гарафутдинова Ф.М. МГУПИ. Москва-2009, 44 с.

33. Прошин В.М. в соавторстве. Криминалистика (Часть 2): Практикум. М. Кустов А.М., Прошин В.М., Гарафутдинова Ф.М. МГУПИ. Москва-2009, 40 с.

34. Прошин В.М. в соавторстве. Процессуальные действия: понятие, классификация и тактика: курс лекций. А.М. Кустов, В.М. Прошин; под научной редакцией проф. А.М. Кустова. Москва, РХТУ им. Д.И. Менделеева, 2010г., 132 с.

35. Прошин В.М. Криминалистика. Учебно-методический комплекс. Москва: Издательство МСИ, 2010. 57с.

36. Прошин В.М. Адвокатура в Российской Федерации. Учебно-методический комплекс. Москва: Издательство МСИ, 2010. 60с.

37. Прошин В.М. Страхование право в Российской Федерации. Учебно-методический комплекс. Москва: Издательство МСИ, 2011.48с.

38. Прошин в соавторстве. Криминалистический практикум для лабораторных исследований. Кустов А.М., Прошин В.М., Гарафутдинова Ф.М. Москва: Издательство МСИ, 2011.60с.