

Министерство образования и науки Российской Федерации  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ Н.Г.ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра уголовного процесс, криминалистики и судебных экспертиз

Садилов Артем Игоревич

**Методические основы расследования преступных уклонений от уплаты  
налогов с физических лиц**

Направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»

Профиль подготовки

**Уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза, теория  
оперативно-розыскной деятельности**

Автореферат магистерской работы

Научный руководитель

к.ю.н., доцент

\_\_\_\_\_

Л.Г. Шапиро

Зав. кафедрой уголовного процесса,  
криминалистики и судебных экспертиз

к.ю.н., доцент

\_\_\_\_\_

С.А. Полунин

Саратов 2017

Налоговая система является финансовой основой для эффективного существования экономики Российской Федерации, поскольку налоги основным источником пополнения бюджетов различных уровней.

Негативным явлением можно считать уклонение от уплаты налогов и сборов налогообязанными субъектами, а в частности физическими лицами. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с физических лиц предусмотрена ст. 198 УК РФ.

Актуальность выбранной темы магистерской диссертации обусловлена высокой степенью латентности рассматриваемой категории преступлений, что в свою очередь обозначает сложность в выявлении и расследовании преступных уклонений от уплаты налогов с физических лиц.

Уклонение от уплаты налогов и сборов физическими лицами представляет собой форму уменьшения налоговых платежей, при которой налогоплательщик умышленно избегает уплаты налога, занижает размер своих налоговых обязательств перед государством посредством нарушения действующего законодательства.

Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налога с физических лиц представляет собой определенную совокупность обстоятельств, имеющих значение для расследования данного преступления.

Механизм налогового преступления отражает последовательность процесса преступного уклонения от уплаты налогов и сборов, иных платежей, стадии подготовки, непосредственного совершения преступления в сфере налогообложения и действия налогоплательщика по сокрытию налогового преступления.

Способ уклонения от уплаты налогов и сборов - это совокупность действий (бездействия) виновного лица (лиц), направленных на умышленную неуплату законных налогов и сборов. Он может включать как невыполнение норм законодательства о налогах и сборах, так и совершение каких-либо иных действий, тесно связанных с нарушением закона, а также действия, не

квалифицированные в настоящее время как нарушение налогового законодательства, но повлекшие за собой неуплату необходимых налогов и (или) сборов<sup>1</sup>.

Преступления данной категории совершаются путем активных противоправных действий, нарушающих обязательные для исполнения законы, инструкции, положения и т.п.

Приведем некоторые способы совершения незаконного уклонения от уплаты налогов с физических лиц и описание способов сокрытия механизма следообразования данной категории преступлений:

- непредставление налоговой декларации;
- непредставление иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;
- включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Характеризуя личность налогоплательщиков, виновных в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов, следует отметить, что их можно классифицировать на следующие виды:

- а) целевые (когда "налогоплательщик" заранее обдумывает разные ходы от уклонения уплаты налога и сбора, занижая в налоговой декларации суммы, подлежащие уплате);
- б) профессиональные (интеллектуальные способности, навыки и т.д.);
- в) групповые (по предварительному сговору лиц, организованная и коррумпированная преступность).

Рассматривая личность как субъект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, можно сделать вывод о том, что послужило причинами совершения физическими лицами налоговых преступлений: необходимость самостоятельно заботиться о проблемах выживания личности, опираясь и

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции взаимной административной помощи по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 45. Ст. 6135

рассчитывая при этом только на свои собственные силы, знания и опыт. В большинстве своем лица, совершившие налоговые преступления, как правило, обладают завышенным уровнем материальных притязаний, стремятся к приобретению предметов роскоши.

Мотивом совершения преступления для многих физических лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, нередко является неправильное понимание таких нравственных категорий, как справедливость, честь, добропорядочность. Отдельные преступники придерживаются своей собственной идеологии, не уплачивая налоги и сборы, считают, что они не наносят урон государству.

Анализируемое преступление может выражаться в двух альтернативных разновидностях объективной стороны.

Первая из них – это уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в крупном раз мере путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений. Оно может совершаться путем занижения налогооблагаемой базы, сокрытия дополнительных мест работы и т. д.

Вторая разновидность объективной стороны – это уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в крупном размере путем непредоставления налоговой декларации или иных документов, предоставление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным. Сведения эти чаще всего связаны с величиной доходов и расходов лица, но могут касаться наличия лицензии на природопользование и т. д.

О. Ш. Петросян путем анализа уголовных дел выявил несколько основных способов уменьшения исчисления и уплаты налогов: «1) сокрытие объекта налога, т. е. сокращение налогооблагаемой базы (в том числе путем списание имущества и использования всевозможных вычетов – на службе у корпораций и богатых предпринимателей есть даже специальные «оптимизаторы» налогов); 2) замена объектов; 3) изменение квалификации

совершаемых сделок; 4) умышленное создание ситуации с отсутствием денежных средств на счете предприятия; 5) неисполнение обязанностей по исчислению налога (объект налогообложения отражается в документах, но налог не начисляется, а потом все документы уничтожаются)»<sup>2</sup>.

В первую очередь необходимо выяснить, содержат ли поступившие материалы результаты документально-проверочной деятельности, которые оцениваются следователем по следующим критериям:

- имеется ли в собранных документах и материалах соответствующий требованиям [УПК](#) РФ повод к возбуждению уголовного дела;
- достаточны ли собранные данные о налоговом правонарушении для принятия разрешения о возбуждении уголовного дела;
- учтены ли в них обстоятельства, исключающие производство по уголовному делу<sup>3</sup>.

Применительно к делам о налоговых преступлениях поводами и основаниями к их возбуждению являются акты документальных проверок налогоплательщиков, установивших уклонение от уплаты налогов в размерах, определенных диспозицией [ст. 198](#) УК РФ.

Практика расследования налоговых преступлений показывает, что основу доказательственной базы по преступлениям, предусмотренным [ст. 198](#) УК РФ, составляют бухгалтерские, налоговые и иные финансово-хозяйственные документы налогоплательщика, изъятые в ходе предварительного следствия. В подавляющем большинстве случаев поводами для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях служат сообщения правоохранительных и контролирующих органов. Основанием для возбуждения уголовного дела являются наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления, в частности, результаты документальных налоговых проверок, где имеются заведомо ложные сведения: а) порядок уплаты нарушен и срок уплаты налога пропущен;

---

<sup>2</sup> Петросян О. Ш. Характеристика налоговых преступлений. М., 2010. С. 92.

<sup>3</sup>Истомин П.А. Некоторые аспекты первоначального этапа расследования налоговых преступлений // Российский следователь. 2014. N 5. С.21.

б) причиненный ущерб составляет крупный и (или) особо крупный размер; в) имеются данные об умышленной неуплате налогов.

В ходе проверки выдвигаются такие общие версии как: 1) налоговое преступление совершено при обстоятельствах, известных из имеющихся материалов; 2) налоговое преступление совершено организованной группой; 3) налогового преступления нет, но имеются признаки совершения иных уголовно наказуемых деяний и др.

При возбуждении уголовного дела должны быть учтены два критерия достаточности оснований для принятия разрешения: 1) наличие в представленных материалах данных об одном или нескольких признаках сокрытия объектов налогообложения; 2) размер сокрытия – крупный или особо крупный.

Источниками первичной информации, содержащей признаки преступления, могут быть не только документы, но и лица: очевидцы сокрытия величины дохода, осознающие этот факт, но не участвовавшие в налоговом преступлении; очевидцы; пособники в совершении налоговых преступлений. Наряду с указанными лицами источниками информации являются и налоговые инспекторы, сотрудники органов внутренних дел.

роение версий; выведение следствий, возникающих из версий»<sup>4</sup>.

При обнаружении фактов, свидетельствующих об уклонении от уплаты налогов, нужно выдвинуть рабочие версии, объясняющие его возможный механизм.

Анализируя практику расследования уголовных дел, можно сделать вывод о том, что, как правило, на начальном этапе расследования дел данной категории складываются несколько видов типичных следственных ситуаций, которые можно выделить по различным основаниям. Некоторые из этих ситуаций характерны и для других налоговых преступлений. Так, одним из оснований для выявления типичных следственных ситуаций первоначального этапа расследования налоговых преступлений в целом является способ формирования первичной информации о преступлении. По этому основанию

---

<sup>4</sup>Платонова Л.В. Психология расследования преступлений в сфере налогообложения // Юридическая психология. 2007. № 1. С.12.

выделяют два вида исходных следственных ситуации, которые полностью распространяются и на рассматриваемое нами преступление.

1. Первый вид — исходная информация о налоговом преступлении формировалась, как правило, из оперативных источников. За счет получения информации оперативного характера следователь имеет потенциал узнать о преступном деянии о большинстве обстоятельств, подлежащих установлению в ходе расследования налогового преступления. После чего, учитывая исходные данные о преступном деянии, полученные оперативным путем, сформировать порядок проведения первоочередных следственных действий. Такая исходная следственная ситуация весьма благоприятна с точки зрения перспектив расследования. Однако при исполнении указанного плана первоначальных следственных действий — условно его можно назвать «внезапность» — довольно часто возникают проблемы, связанные с привлечением большого количества исполнителей и организации между ними достаточно хорошего взаимодействия. От хорошего взаимодействия в значительной мере зависит успех реализации данного плана на начальном этапе расследования преступлений, связанных с сокрытием денежных средств либо имущества физических лиц, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

2. Вторая исходная следственная ситуация, которая формируется на первоначальном этапе расследования уголовных дел, возбужденных по факту уклонения от уплаты налогов с физических лиц, характерна тем, что исходные данные о налоговом преступлении формировались в ходе проведения налоговых проверок и проверок по вопросу правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, своевременности их уплаты, запросов, направленных физическим лицам, получения объяснения и заверенных ксерокопий требуемых документов, свидетельствующих о совершении налогового преступления. Итогом такой работы сотрудников оперативных подразделений обычно является знание о многих элементах преступного деяния.

Как уже было сказано ранее, уголовные дела о преступлениях данного вида возбуждаются, как правило, в отношении конкретных лиц. То есть, личность преступника изначально известна. В этом случае формируется типичная ситуация, при которой личность преступника известна.

Анализ практики расследования преступных уклонений от уплаты налогов с физических лиц показал, что наиболее часто в ходе расследования применяются следующие следственные и процессуальные действия:

- допрос лиц, проводивших документальную налоговую проверку и составлявших акт о ее проведении;
- выемка, осмотр и приобщение к делу документов налогоплательщика;
- осмотр места совершения преступления (по юридическому и фактическому адресу) налогоплательщика;
- обыск по месту жительства и работы налогоплательщика с изъятием документов, относящихся к его преступной деятельности;
- наложение ареста на имущество налогоплательщика;
- допросы в качестве свидетелей сослуживцев, родственников, соседей о доходах и расходах налогоплательщика, об известных им обстоятельствах его финансово-хозяйственной деятельности;
- назначение криминалистических (почерковедческих, технико-криминалистических и т.д.), судебно-бухгалтерских, планово-экономических, технологических и иных экспертиз, обусловленных материалами дела;
- допрос налогоплательщика в качестве подозреваемого;
- допрос свидетелей;

Уголовным делам об уклонении от уплаты налогов с физических лиц свойственна особенность, связанная с необходимостью устанавливать не только фактические обстоятельства дела, но так же давать им специальную налоговую оценку. Для этих целей органы следствия прибегают к привлечению специалистов и экспертов в соответствующих областях специальных знаний<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Лукашевич С.В. Участие специалистов и экспертов в процессе доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов/Вестник Томского государственного университета. 2007. № 4 (38). С. 238-242.



Изучение практики показало, что при расследовании преступлений в области налогообложения типичные экспертизы можно подразделить на следующие блоки<sup>6</sup>:

- а) экспертизы, связанные с исследованием документов с точки зрения их подложности (почерковедческая экспертиза, технико-криминалистическая экспертиза документов);
- б) экспертизы, связанные с анализом финансово - хозяйственной деятельности субъекта преступления (судебно-бухгалтерская экспертиза, судебно-экономическая экспертиза);
- в) иные экспертизы (компьютерная).

Наибольшее распространение при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов с физических лиц получили судебная почерковедческая экспертиза, технико – криминалистическая экспертиза документов.

Остановимся более подробно на каждой из них.

Итак, почерковедческая экспертиза проводится с целью установления лица - исполнителя рукописного текста или подписи, его пола и возраста, условий и обстоятельств, при которых выполнены различного рода рукописные документы, записи или подписи. Объектами почерковедческой экспертизы являются рукописные документы, фрагменты рукописных текстов, краткие записи, подписи.

Так, Сысуев А.П., являясь индивидуальным предпринимателем, осужден за уклонение от уплаты налогов с физического лица, путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, совершенное в особо крупном размере на сумму 9 498 800 рублей 24 коп. Савирова Т.В., являясь бухгалтером ИП С, осуждена за пособничество

---

6

Шапиро, Людмила Геннадьевна. - Использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов [Электронный ресурс]: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 - М.: РГБ, 2002 (Из фондов Российской Государственной Библиотеки).

уклонению от уплаты налогов с физического лица, путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений в особо крупном размере. Так, согласно кассационному определению Нижегородского областного суда по делу № 22-2770/11 в отношении Савировой Т.В., выполнявшей роль пособника, была проведена судебная почерковедческая экспертиза, которая показала, что подписи в счетах-фактурах, оформленные от имени ООО Б в строке «руководитель» и «главный бухгалтер» выполнены одним лицом – Савировой Т.В., что по мнению судебной коллегии явилось неоспоримым доказательством причастности указанного лица к совершению преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ<sup>7</sup>.

Еще одним наиболее характерным для расследования преступных уклонений от уплаты налогов с физических лиц является технико – криминалистическая экспертиза документов. Технико-криминалистическая экспертиза документов производится в целях установления способа изготовления или подделки документа и использованных для этого технических средств, восстановления содержания поврежденных документов, исследования материалов документов (бумаги, красителей и прочих). Основными задачами технико-криминалистического исследования документов являются: установление способа и времени изготовления документа и его частей; идентификация средств изготовления документов; установление факта и способа внесения изменений в документ после его составления, выявление слабовидимых и невидимых текстов и записей; выявление тайнописи; установление общности происхождения документов по месту и условиям хранения, а также другие задачи. Задачи, составляющие предмет технико-криминалистической экспертизы документов можно подразделить на две группы: а) идентификационные; б) диагностические. Объектами технико-криминалистической экспертизы документов при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов с физических лиц

---

<sup>7</sup> Кассационное определение Нижегородского областного суда по делу № 22-2770/11 от 16 мая 2011г.// Доступ из СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 23.01.2017г.).

могут быть: любые документы, а так же любые средства, технически приспособленные для нанесения текста и реквизитов (ручки, карандаши, принтеры, печати и штампы), а также бумага, картон, бланки и иные объекты.

Специфика технико-криминалистической экспертизы документов при расследовании преступлений в области налогообложения заключается в том, что ее объектами, как правило, являются бухгалтерские документы.

Необходимость в проведении судебной налоговой экспертизы возникает преимущественно при расследовании дел, связанных с установлением соответствия требованиям налогового законодательства порядка исчисления и уплаты налогов в бюджет. Целью налоговой экспертизы является установление обстоятельств дела (фактических данных), связанных с исполнением налогоплательщиком конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов, а также установление правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет. Предмет судебной налоговой экспертизы составляют фактические данные (обстоятельства дела), исследуемые и устанавливаемые в гражданском, административном и уголовном судопроизводстве с использованием специальных знаний в области налогов и налогообложения, на основе исследования объектов и деятельности субъектов налогообложения, сумм фактически уплаченных и подлежащих уплате налогов.

В задачи налоговой экспертизы входит изучение: систем синтетического и аналитического учета расчетов по налогам; определения сумм, не подлежащих налогообложению; отражения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности; соблюдения налогового законодательства при формировании налоговой базы; полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет.<sup>8</sup>

Среди судебных экспертиз в классификации, приведенной выше, были упомянуты «иные» судебные экспертизы, к которым в качестве примера мы

---

<sup>8</sup> Голикова В.В. Задачи судебной налоговой экспертизы // Эксперт-криминалист. 2010. N 4. С. 15 - 16.

привели компьютерно–техническую экспертизу. В век высоких компьютерных технологий особое распространение получили электронные документы, электронно–цифровые подписи, для исследования которых нужны специальные знания.

В рамках проведения компьютерно - технической экспертизы могут быть исследованы следующие устройств: компьютеры, ноутбуки, планшеты, мобильные устройства (телефоны, смартфоны, устройства хранения данных («флешки», внешние жесткие диски, оптические диски и т.д.). Исследованию подвергаются как непосредственно устройства, так и та цифровая информация, которая воспроизведена в их внутренней памяти, в том числе удаленная, поврежденная, заблокированная и защищенная. В задачи исследования информации (данных) может входить поиск информации на конкретных носителях, технические и содержательные характеристики данных, степень защищенности информации, восстановление удаленных и поврежденных данных, получение доступа к защищенной информации.

В заключение необходимо подчеркнуть, что проведение данного вида экспертных исследований предопределяет необходимость получения экспертом знаний в сфере налогов и налогообложения как самостоятельного направления экономической науки. Однако экономических знаний явно недостаточно, поскольку для привлечения к ответственности за совершение налогового преступления юридически значимым является установление факта неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком юридической обязанности по уплате налога (сбора). Следовательно, установление фактических и юридических оснований наличия (отсутствия) обязанности налогоплательщика по уплате налога (сбора), механизма реализации данной обязанности с учетом принадлежащих ему конкретных прав должно быть предметом исследования эксперта-налоговика. Поскольку исследования подобного рода невозможны без знания налогового

законодательства и практики его применения, экономические знания эксперта должны дополняться правовыми.

Подводя итог проведенного магистерского исследования, необходимо отметить, что расследование налоговых преступлений имеет свою специфику. В магистерской диссертации рассмотрены далеко не все теоретические и практические вопросы расследования преступного уклонения от уплаты налогов с физических лиц. Основное внимание уделено тем проблемам, которые связаны с выработкой основы криминалистической методики расследования этих преступлений.