

**Владимир Афанасьевич Козлов,**  
*доктор юридических наук, профессор,*  
*заведующий отделом научного*  
*обеспечения предупреждения преступности*  
*Научно-исследовательский институт*  
*Университета прокуратуры Российской Федерации*  
*E-mail: kozlovva.vladimir@yandex.ru*

## **Теоретико-прикладные проблемы криминалистического обеспечения правоохранительной деятельности в налоговой сфере**

### **Аннотация**

В статье на основе правоприменительной практики рассмотрены актуальные вопросы криминалистического обеспечения правоохранительной деятельности в сфере налогообложения.

**Ключевые слова и словосочетания:** *криминалистическая характеристика налоговых преступлений; методика расследования налоговых и связанных с ними иных экономических преступлений; субъекты, осуществляющие выявление, раскрытие, предупреждение, пресечение и расследование налоговых преступлений.*

Проведенные специалистами исследования показывают, что, несмотря на принимаемые правоохранительными и контролирующими органами необходимые организационно-управленческие меры по усилению борьбы с преступностью в сфере налоговых правоотношений, на принятые в последнее время законодательные акты, расширяющие полномочия правоохранительных органов в борьбе с налоговой преступностью, криминальная обстановка в области налогообложения остается сложной. Для экономической сферы в целом и системы налогообложения в частности характерны такие негативные явления, как: низкая правовая дисциплина, непрекращающееся умножение и усложнение схем сокрытия налогоплательщиками реально проводимых финансово-хозяйственных операций и других форм уклонения от уплаты налогов [3, с. 3]. Нарушения законодательства о налогах и сборах представляют собой одну из главных угроз для экономической безопасности государства, наносят вред системе налогообложения, препятствуют устойчивому развитию нашей страны [1, с. 2]. Схемы и методы уклонения от уплаты налогов разрабатываются и используются грамотными,

разбирающимися в законодательстве лицами [4, с. 11–12]. Неуплата налогов и сборов подрывает устойчивость бюджетной системы, ограничивает возможность финансирования социально-экономических программ, нарушает принцип социальной справедливости [5, с. 38]. При этом большая часть налоговых преступлений приобретает в настоящее время организованный характер. Несмотря на рост показателей, характеризующих борьбу с преступностью в сфере налогообложения, по-прежнему остаются невыявленными десятки тысяч преступлений. На результаты и эффективность деятельности правоохранительных органов по борьбе с экономическими преступлениями негативное влияние оказывали разные факторы организационно-правового характера. В первую очередь необходимо выделить отсутствие у субъектов налогового расследования четкого представления о сущности и структуре криминалистической характеристики налоговых преступлений, что непосредственным образом сказывается на качестве и эффективности проводимых ими оперативно-розыскных и документально-проверочных мероприятий и уголовно-процессуальной деятельности.

Анализ правоприменительной практики по выявлению и расследованию налоговых и связанных с ними иных экономических преступлений свидетельствует о необходимости организации процесса работы следователей и дознавателей путем создания типового следственного автоматизированного рабочего места «АРМ-следователь (дознаватель)», внедрение которого существенно повысило бы эффективность труда следователя (дознавателя). Такая постановка вопроса, по нашему мнению, будет соответствовать приоритетам как уголовно-процессуальной, так и правоохранительной деятельности, а также способствовать повышению эффективности указанных подразделений, приведет к качественному изменению их работы в целом. При этом решение правоохранительных и правоприменительных задач в налоговой сфере возможно за счет использования теоретических основ криминалистической характеристики налоговых преступлений при разработке научно-практических пособий по методике выявления, раскрытия и расследования данной категории преступлений. Успешное решение указанных задач субъектами уголовного преследования требует возможности практического использования значительных информационно-аналитических и криминалистических ресурсов федерального уровня, а также ведомственного и межведомственного характера. При этом решать поставленные задачи по повышению эффективности борьбы с налоговыми и связанными с ними преступлениями необходимо в существующем правовом поле путем постоянного совершенство-

вания форм и методов оперативно-розыскной, документально-проверочной и уголовно-процессуальной деятельности.

Например, подготовленное в 2020 г. Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Следственным комитетом Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной налоговой службой, Федеральной таможенной службой пособие «Практические вопросы расследования налоговых преступлений» содержит раздел 2 «Организация расследования налоговых преступлений», согласно которому порядок направления органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность и дознание, материалов следователю, особенности производства отдельных следственных действий по уголовным делам о налоговых преступлениях базируются на положениях Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации». При этом в настоящее время с учетом новых положений, регулирующих вопросы направления налоговыми органами материалов налоговых проверок в следственные органы после вступления в силу норм, содержащихся в ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ в связи с принятием Федерального закона от 9 марта 2022 г. № 51-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации», правоприменители, несмотря на наличие указанного выше пособия, испытывают значительные затруднения, связанные с вопросами взаимодействия органов внутренних дел с налоговыми органами и органами предварительного следствия при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям. В частности, при применении положений уголовно-процессуального и налогового законодательства при возбуждении уголовных дел о налоговых преступлениях задаются следующие вопросы: какие нормы налогового законодательства содержат правовые основания и должны быть указаны при направлении налоговым органом материалов в следственные органы; какие документы соответствуют понятию «материалы, направленные налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела»; какие документы могут рассматриваться в качестве повода для возбуждения уголовного дела по ст. 198–199.2 УК РФ; может ли рассматриваться в качестве повода для возбуждения уголовного дела по статьям 198–199.2 УК РФ акт налоговой проверки, если он поступил из налоговых органов до вынесения по нему решения налогового органа и др.

Специалисты отмечают [2, с. 2–3], что возникающая несогласованность положений ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ и норм налогового

законодательства создает правовые предпосылки обоснованного обжалования возможного игнорирования налоговыми органами требований п. 3 ст. 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при направлении материалов о сокрытии денежных средств и имущества. Следственная практика до 9 марта 2022 г. ориентировалась на получение материалов о преступлении, предусмотренном ст. 199.2 УК РФ, из органа дознания как результата его самостоятельной либо совместной с налоговыми органами оперативной деятельности. Законодательные нововведения исключают возможность продолжения данной практики. Спорной выглядит «замена» п. 3 ст. 32 НК РФ на п. 3 ст. 82 НК РФ как нормативное обоснование направления налоговым органом материалов о сокрытии в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

На основе анализа криминалистической характеристики налоговых преступлений по указанным выше вопросам следует отметить, что порядок направления налоговыми органами материалов налоговых проверок в следственные органы для рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела, закрепленный в п. 3 ст. 32 НК РФ, корреспондирует норме ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ, в соответствии с которой поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Следовательно, материалы о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направляемые налоговыми органами в следственные органы в порядке обмена информацией, в том числе с учетом п. 3 ст. 82 НК РФ, не могут служить поводом для возбуждения уголовного дела по данной категории преступлений.

Вместе с тем согласно ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»

устанавливает, что в случае, если материалы, направленные органом внутренних дел в налоговый орган, свидетельствуют о нарушениях законодательства о налогах и сборах, влекущих уголовную ответственность, налоговый орган одновременно с уведомлением о принятом решении о назначении выездной налоговой проверки направляет в соответствующий орган внутренних дел запрос об участии в выездной (повторной выездной) налоговой проверке.

Согласно ч. 3 ст. 11 Федерального закона от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» результаты оперативно-розыскной деятельности могут направляться в налоговые органы для использования при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, что согласуется с п. 3 ст. 82 НК РФ.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>1</sup> отмечается, что при исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 4 ст. 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (п. 7 ст. 101.4), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности» (п. 45).

Вопрос о законности использования материалов, полученных при проведении оперативно-розыскных мероприятий, рассматривался Конституционным Судом Российской Федерации в связи с обращением хозяйствующего субъекта. Признано, что налоговые органы, осуществляющие налоговый контроль, вправе учитывать соответствующие материалы в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах в рамках межведомственного взаимодействия с правоохранительными органами (Определение от 25 января 2018 г. № 14-О),

---

<sup>1</sup> См. также письмо ФНС России от 22 авг. 2014 г. № СА-4-7/16692 (с изм. от 17 мая 2022 г.) «О применении отдельных положений постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Финансовая газета. 2014. № 35.

и, следовательно, такая практика не противоречит нормам уголовно-процессуального законодательства.

Следует констатировать, что согласно соответствующим положениям УПК РФ возбуждение уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, должно осуществляться только по результатам налоговой проверки, однако таковая может быть инициирована правоохранительными органами с учетом полученных ими сведений о нарушениях налогового законодательства.

Для всестороннего, полного и объективного расследования налоговых преступлений требуется наличие совокупности знаний о налоговых преступлениях и правонарушениях. Данная информация должна находиться в системном автоматизированном рабочем месте. Совокупность знаний о налоговых преступлениях (криминалистическая характеристика) позволяет субъектам уголовного преследования вырабатывать алгоритм действий, направленных на раскрытие, расследование и предупреждение налоговых преступлений. На основе анализа устойчивых корреляционных зависимостей между структурными элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений осуществляется планомерное и целенаправленное изучение материалов, послуживших поводами и основанием для возбуждения уголовного дела, отрабатываются возможные версии и модели события преступления, определяется его методика расследования.

Таким образом, информационный криминалистический банк данных в сфере налогообложения имеет и теоретическое, и прикладное значение. Разработка системы автоматизированного рабочего места субъекта налогового расследования (АРМ-следователь, АРМ-ревизор, АРМ-ОРД) возможна только на основе криминалистической характеристики налоговых преступлений. Практически информационный криминалистический банк данных должен содержать перечень всех структурных элементов криминалистической характеристики, подлежащих выяснению и выявлению в процессе оперативно-розыскной, документально-проверочной и уголовно-процессуальной деятельности. Содержание структурных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений изменяется, оно подвижно и зависит от состояния и динамики законодательства о налогах и сборах. Поэтому криминалистическая характеристика налоговых преступлений должна реально отражать их криминалистически значимые особенности в определенный период. Чтобы криминалистическая характеристика успешно выполняла свою служебную роль, способствовала раскрытию и расследованию налоговых преступлений, она должна быть не только

реальной и достаточно полной, но и своевременной, полно отражать результаты криминалистического анализа налоговых преступлений, совершаемых за конкретный налоговый период.

Поскольку криминалистическая характеристика преступлений по своей сути является результатом научного анализа и обобщения значительного по объему, достаточно качественного и репрезентативного по содержанию эмпирического материала и содержит типичные признаки определенного вида (категории) преступлений, ее прикладное назначение заключается в разрешении проблем раскрытия и расследования преступлений.

### **Список литературы:**

1. *Абдреев Т. И., Исхаков А. Д.* Актуальные направления надзора за исполнением законов в налоговой сфере в условиях новых вызовов // *Налоги. 2022.* № 3.
2. *Горобец Д. Г.* Процессуальные аспекты возбуждения уголовных дел по ст. 199.2 УК РФ с учетом введения ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ // *Налоги. 2022.* № 4.
3. *Козлов В. А.* Борьба с преступностью в сфере экономики: учеб. пособие, М., 2005.
4. *Налоговые преступления реальная угроза экономической безопасности / А. В. Краснов [и др.].* М., 2012.
5. *Уголовно-правовая охрана финансово-бюджетной сферы : науч.-практ. пособие / В. Ю. Артемов [и др.] / отв. ред. И. И. Кучеров, О. А. Зайцев, С. Л. Нудель.* М., 2021.