

Научная статья
УДК 343.9

КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И ОСОБЕННОСТИ ДОКАЗЫВАНИЯ ПО ДЕЛАМ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ

Наталья Валерьевна ВАХИТОВА,
Московская академия Следственного комитета имени А.Я. Сухарева,
Москва, Россия
natalyvakheet@bk.ru

Научный руководитель – старший преподаватель кафедры судебно-экспертной и оперативно-розыскной деятельности Московской академии Следственного комитета имени А.Я. Сухарева, кандидат юридических наук, доцент **Виктория Владимировна ГОЛИКОВА**,
V.v_golikova@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются теоретические и практические аспекты криминалистической характеристики налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198-199.2 УК РФ, рассматриваются классификации налоговых преступлений, раскрывается структура криминалистической характеристики. Особое внимание уделяется способам совершения налоговых преступлений, механизму следообразования, типичным следственным ситуациям и обстоятельствам, способствующим совершению преступлений в сфере налогообложения.

Ключевые слова: криминалистика, налоговые преступления, классификация налоговых преступлений, криминалистическая характеристика, доказывание.

FORENSIC CHARACTERISTICS AND EVIDENTIARY ASPECTS OF TAX CRIME CASES

Natalia V. VAKHITOVA,
Sukharev Moscow Academy of the Investigative Committee of the Russian Federation, Moscow, Russia
natalyvakheet@bk.ru

Scientific adviser – Senior Lecturer at the Department of forensic expert and operational-investigative activities, Sukharev Moscow Academy of the Investigative Committee of the Russian Federation; PhD in law, Associate Professor **V.V. GOLIKOVA**, V.v_golikova@mail.ru

Abstract. The article examines the theoretical and practical aspects of the forensic characteristics of tax crimes stipulated by Articles 198–199.4 of the Criminal Code of the Russian Federation. It reviews classifications of tax crimes and outlines the structure of their forensic characteristics. Attention is paid to the methods used to commit tax crimes, the mechanism of trace formation, typical investigative situations, and the circumstances conducive to the commission of crimes in the sphere of taxation.

Keywords: forensic science, tax crimes, classification of tax crimes, forensic characteristics, proving/evidence gathering.

Налоговые преступления занимают особое место среди преступлений экономической направленности в рамках современного состояния экономики России. Статистические данные МВД России¹ за период с 2019 по 2025 годы демонстрируют неоднозначные тенденции: на фоне общего снижения количества зарегистрированных преступлений наблюдается рост числа нераскрытых преступлений (на 7,58% с 2024 по 2025 год), что может свидетельствовать о наличии проблем в части расследования преступлений данной категории. В этих условиях особой интерес представляет характеристика сущности налоговых преступлений, которая позволяет систематизировать типичные обстоятельства совершения преступлений, создавая информационную основу для разработки рекомендаций по их выявлению и раскрытию.

Прежде всего, представляется необходимым рассмотреть, какие составы следует относить к собственно налоговым преступлениям. Профессор, доктор юридических наук Ирина Михайловна Середа [1, с. 20] выделяет категорию преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей либо иными посягательствами на общественные отношения в сфере налогообложения, включая в нее составы, предусмотренные ст.ст. 170, 173, 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. Профессор, доктор юридических наук Владимир Ильич Тюнин [2, с. 275] огра-

¹ См. Подробнее: Состояние преступности // Официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://мвд.рф/reports/>

ничивает круг налоговых преступлений составами, предусмотренными ст. 198-199.4 УК РФ, что согласуется также, например, с подходом старшего преподавателя кафедры криминалистики Кубанского государственного аграрного университета имени И. Т. Трубилина, кандидата юридических наук Сергея Николаевича Скибина [3, с. 157]. Начальник отдела по борьбе с налоговыми правонарушениями Главного управления экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России, кандидат юридических наук Анатолий Николаевич Панкратьев [4, с. 260] рассматривает в качестве собственно налоговых преступлений составы, предусмотренные ст. 198-199.2 УК РФ, а также ряд преступлений, предусмотренных ст. 159 УК РФ, связанных с незаконным возмещением налога, чей подход представляется наиболее обоснованным, поскольку соответствует сформировавшейся отечественной доктрине уголовного права.

Что касается характеристики налоговых преступлений, на наш взгляд наиболее релевантным методом выступает криминалистическая характеристика. Совокупности следов, а также их вид и характер, признаваемые доказательствами в рамках определенного круга уголовных дел, могут указывать на аналогичные обстоятельства совершения преступления, демонстрируя родство составов преступлений, что, в соответствии с позицией профессора, доктора юридических наук Валериана Григорьевича Танасевича [5, с. 182], позволяет сгруппировать их в более широкие категории и в дальнейшем рассматривать как основу для построения тактики раскрытия и расследования преступления.

Значение криминалистической характеристики преступлений в расследовании на данный момент все еще подвергается активным дискуссиям в академическом сообществе. Сторонники (доктор юридических наук, доцент Алексей Александрович Бессонов [6, с. 50]) утверждают ее фундаментальную информационную роль в части выработки методик расследования и практического познания обстоятельств расследуемого дела. Ряд

критиков (профессор, доктор юридических наук Рафаил Самуилович Белкин [7, с. 84-98]; профессор, доктор юридических наук Евгений Петрович Ищенко и профессор, доктор юридических наук Валентин Яковлевич Колдин [8, с. 132]) раскрывают недостаточность научной обоснованности ее понимания, природы и методологии в криминалистической методике. Несмотря на это, на наш взгляд, криминалистическая характеристика, позволяющая собрать ряд типичных для группы преступлений признаков и следов и сложить общую для них криминалистическую картину, представляется необходимой с точки зрения оценки обоснованности применения тех или иных методов работы со следами преступления.

В рамках налоговых преступлений профессор, доктор юридических наук Владимир Афанасьевич Козлов [9, с. 10-11] определяет криминалистическую характеристику преступлений в сфере налогообложения как «систему обобщенных объективных данных об особенностях и источниках информации, имеющих значение для решения задач по изобличению лиц, совершивших преступление, и привлечению их к уголовной ответственности; комплекс криминалистически значимых и взаимосвязанных признаков (сведений), способствующих выявлению, раскрытию и расследованию преступлений в сфере налогообложения» и выделяет три группы элементов:

- элементы, относящиеся к характеристике преступника (налогоплательщик; личность налогового преступника).
- элементы, относящиеся к характеристике деяния (способ совершения и сокрытия преступления; механизм следообразования; типичная следственная ситуация; обстановка совершения преступления; обстоятельства, способствовавшие совершению преступления).
- иные элементы (законодательная база, налог и элементы налогообложения, документы и документооборот).

На основе анализа материалов судебной практики из открытых банков судебной практики^{2 3}, включая такие виды судебных документов как приговоры, определения и постановления судов общей юрисдикции, апелляционные постановления и определения, представляется необходимым конкретизировать содержание элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений применительно к составам, предусмотренным статьями 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

Субъектный состав налоговых преступлений детерминирован спецификой правового статуса лица, на которое возложена публичная обязанность по исчислению, удержанию и уплате налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации. В зависимости от конкретного состава преступления выделяются две основные категории: физические лица, включая индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой (ст. 198 УК РФ); юридические лица – организации, от имени которых действуют их представители (ст. 199, 199.1, 199.2 УК РФ).

Анализ правоприменительной практики позволяет дифференцировать субъектов преступлений на несколько типологических групп:

- фактический руководитель (бенефициар), который, зачастую не имея формального статуса генерального директора, принимает стратегические управленческие решения, разрабатывает противоправные схемы минимизации налоговых обязательств и координирует движение денежных потоков.

- номинальный руководитель – лицо, формально зарегистрированное в качестве директора, но фактически не осуществляющее управление организацией;

² См. Подробнее: Судебные и нормативные акты РФ: [сайт]. URL: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 21.09.2026)

³ См. Подробнее: Суды общей юрисдикции города Москвы: [сайт]. URL: <https://mos-gorsud.ru/> (дата обращения: 19.09.2026)

- главный бухгалтер или иное лицо, ответственное за ведение бухгалтерского и налогового учета, которое непосредственно подготавливает и подает налоговые декларации по указанию руководителя;

- организатор преступной группы, который может объединять усилия руководителя, бухгалтера и специалистов, предоставляющих услуги по регистрации «фирм-однодневок» (организаций, создающихся с целью организации фиктивного документооборота) и открытию расчетных счетов.

Криминологический портрет типичного налогового преступника включает следующие характеристики: возраст преимущественно от 30 до 55 лет; наличие высшего, чаще – экономического или юридического образования; наличие опыта ведения предпринимательской деятельности; корыстная мотивация; активное противодействие расследованию. Для подавляющего большинства дел характерно совершение преступления лицами, ранее не судимыми, что создает объективные предпосылки для применения института освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба, предусмотренного ст. 76.1 УК РФ.

Основным способом совершения преступлений по ст. 198 и ст. 199 является включение в налоговую декларацию или иные обязательные документы заведомо ложных сведений. Данный способ реализуется в следующих действиях:

- искажение объектов налогообложения (неотражение или занижение выручки, сокрытие внереализационных доходов);

- необоснованное завышение расходов, уменьшающих налоговую базу, путем включения в состав затрат расходов по сделкам с «техническими» компаниями;

- необоснованное применение налоговых вычетов по НДС на основании фиктивных счетов-фактур.

Широкое распространение получил способ «дробления бизнеса» индивидуальными предпринимателями, который заключается в искусственном

создании нескольких подконтрольных организаций, применяющих специальные налоговые режимы, с целью сохранения права на льготное налогообложение и уклонения от уплаты НДС и налога на прибыль.

Специфическим способом совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, является неисполнение налоговым агентом обязанности по перечислению в бюджет сумм налога, подлежаще удержанного с налогоплательщиков (прежде всего НДСЛ). Обязательным условием для квалификации является установление личной заинтересованности руководителя.

Способом совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, выступает сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки. Типичными приемами являются проведение расчетов через счета третьих лиц, перенаправление дебиторской задолженности напрямую кредиторам, заключение фиктивных соглашений об уступке права требования, вывод активов посредством мнимой продажи имущества.

Характерной чертой механизма сокрытия налоговых преступлений выступает создание формального документооборота, маскирующего противоправные действия под обычную непреступную финансово-хозяйственную деятельность. Для этого активно используются «фирмы-однодневки», поддельные печати, фиктивные договоры, акты выполненных работ, товарные накладные и счета-фактуры.

В части механизма следообразования усматриваются три основные группы следов: материальные, идеальные и электронные. К материальным следам относятся:

- изменения в регистрах бухгалтерского и налогового учета (книг покупок и продаж, оборотно-сальдовых ведомостей, журналов-ордеров, карточек счетов);

- фиктивные договоры, счета-фактуры, акты выполненных работ, товарные накладные;
- налоговые декларации, содержащие недостоверные сведения;
- выписки по расчетным счетам, подтверждающие движение денежных средств.

Среди идеальных следов наиболее распространенными являются показания свидетелей, потерпевших (налоговых органов) и самого обвиняемого, при этом особое значение имеют показания номинальных руководителей, бухгалтеров и иных сотрудников организаций.

Электронные же следы включают данные о совпадении IP-адресов при сдаче налоговой отчетности; банковские выписки в электронном виде; содержание электронной переписки; выгрузки из систем автоматизированного бухгалтерского учета; данные о движении денежных средств по банковским картам; сведения об использовании электронной цифровой подписи.

Типичная следственная ситуация по делам о налоговых преступлениях характеризуется тем, что первичное обнаружение признаков преступления происходит в результате деятельности налоговых органов. В соответствии с положениями ч. 3 ст. 32 и ст. 82 НК РФ, а также ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ, поводом для возбуждения уголовного дела служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами после вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и при условии неисполнения обязанности по уплате недоимки.

Местом совершения преступления для организаций является место нахождения налогоплательщика – его юридический адрес. Временем окончания преступлений, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ, признается момент фактической неуплаты налога в срок, установленный законодательством, а не дата подачи налоговой декларации. Данное разграничение имеет критическое значение для правильного исчисления сроков давности привлечения к уголовной ответственности.

Примечательно то, что из обстоятельств, способствующих совершению налоговых преступлений, можно выделить как сложность и динамичность налогового законодательства, так и наличие значительного числа организаций с признаками отсутствия реальной хозяйственной деятельности, распространенность института «номинального» директора, недостаточный уровень внутреннего финансового контроля, пренебрежение принципами должной осмотрительности при выборе контрагентов, а также сложность и многоступенчатость финансово-хозяйственных связей и экономического законодательства России. Ключевыми федеральными налогами, по которым наиболее часто выявляются нарушения в рамках анализируемых материалов, являются налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, страховые взносы.

Обязательным признаком для привлечения к уголовной ответственности по статьям 198, 199, 199.1 и 199.4 УК РФ является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов, который рассчитывается строго за период в пределах трех финансовых лет подряд. Для статьи 199.2 УК РФ размер определяется по правилам, установленным примечанием к статье 170.2 УК РФ.

Основным документом, выступающим одновременно средством совершения преступления, является налоговая декларация. Документооборот также включает первичные учетные документы (договоры, счета-фактуры, товарные накладные, акты выполненных работ), а также документооборот с банковскими учреждениями. В ходе расследования для установления всех обстоятельств дела и проверки расчетов активно назначаются судебные налоговые и бухгалтерские экспертизы, которые позволяют дать счетную оценку экономическим схемам, выявить интересующие следствие операции и денежные потоки.

В заключение, понимание криминалистической характеристики имеет фундаментальное значение для разработки эффективных методик рассле-

дования, определения оптимальных следственных действий и применения специальных знаний. Рассмотренная нами криминалистическая характеристика предоставляет собой ключ к решению проблемы понимания категории налоговых преступлений и их элементов, имеющих криминалистическую значимость для расследования, и может являться основой для формирования плана проведения следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий на практике.

Список источников

1. Середа И. М. Уклонение от уплаты налогов и сборов, налоговые преступления, преступления против налоговой системы: понятие, характеристика и классификация // Проблемы экономики и юридической практики. 2005. №1. С. 20-29.
2. Тюнин В. И. Преступления в сфере экономической деятельности : учебник для вузов [Электронный ресурс]. 4-е изд., перераб. и доп. // М.: Изд. Юрайт, 2026. 322 с. Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/585459> (дата обращения: 18.09.2026).
3. Скибин С. Н. К вопросу о необходимости совершенствования методик расследования налоговых преступлений // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2024. №3. С. 157-161.
4. Панкратьев А. Н. Классификация налоговых преступлений // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России : науч.-практ. журн. 2025. № 1 (112). С. 255-261.
5. Советская криминалистика: теорет. пробл. / Н. А. Селиванов [и др.]. М.: Юрид. лит., 1978. 192 с.
6. Бессонов А. А. О сущности криминалистической характеристики преступлений // Вестник ПАГС. 2014. № 6 (45). С. 45-51

7. Белкин Р. С. Ленинская теория отражения и методологические проблемы советской криминалистики / Высш. школа МВД СССР. — Москва : [б. и.], 1970. — 130 с.

8. Ищенко Е.П., Колдин В.Я. Типовая информационная модель преступления как основа методики расследования // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2006. № 6 (269). С. 128–144.

9. Козлов В. А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений: автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук: 12.00.09 [Электронный ресурс]. / Владимир, 2006. 54 с. URL: <https://www.dissercat.com/content/nauchnye-osnovy-kriminalisticheskoi-kharakteristiki-nalogovykh-prestuplenii> (дата обращения: 19.09.2026).

Информация об авторах

Н.В. ВАХИТОВА — курсант 2-го курса магистратуры.

Information about authors

N.V. VAKHITOVA — 2-nd year Master's student.