Белохребтов Вадим Сергеевич. Особенности выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.12 / Белохребтов Вадим Сергеевич;[Место защиты: Ростовский юридический институт МВД России].- Ростов-на-Дону, 2015.- 215 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Понятие и элементы криминалистической характеристики покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 16**

1. Особенности криминалистической характеристики покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 16

2. Место, время и обстановка совершения преступления 37

3. Способы совершения преступления 48

4. Характеристика личности преступника 73

**ГЛАВА 2. Особенности выявления, раскрытия и возбуждения уголовного дела о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 85**

1. Организационные аспекты предварительной проверки сообщений о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 85

2. Тактические особенности возбуждения уголовных дел о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 102

3. Исходные следственные ситуации, версии и планирование по делам о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 108

4. Взаимодействие следственных аппаратов, оперативных подразделений и налоговых органов в раскрытии и расследовании преступлений, квалифицируемых как покушение на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 112

**ГЛАВА 3. Тактика отдельных следственных действий на первоначальном этапе расследования уголовных дел о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 129**

1. Особенности проведения осмотра, обыска, выемки по делам о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 129

2. Тактические особенности проведения допроса при расследовании указан ной категории преступлений 151

3. Проблемы использования специальных знаний по делам о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость 158

Заключение 173

Список используемой литературы 182

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.** На фоне замедления темпов экономического роста возникает вполне реальная угроза ухудшения условий формирования доходной базы бюджета. Из года в год налоговые органы сталкиваются с недопоступлениями налоговых платежей.

Налог на добавленную стоимость (далее - НДС), будучи одним из важнейших экономических инструментов регулирования рыночных отношений, оказывает существенное воздействие на решение государственных задач по обеспечению сбалансированности бюджетов и созданию гарантий развития института предпринимательства В то же время действующее в России законодательство оставляет возможность использования многочисленных способов недобросовестного его возмещения, что негативным образом отображается на защите интересов казны. Так, упрощение процедуры оформления налогоплательщиками документов на возмещение НДС и обезличивание процедуры подачи документов способствовали распространению злоупотребления в этой сфере со стороны недобросовестных предпринимателей, что подтверждено не только статистическими показателями, но и появлением новых, беспрецедентных по масштабам хищений, схем мошенничества.

Неправомерное возмещение НДС является самостоятельным видом незаконных финансовых операций, противодействие которым является одним из приоритетных направлений деятельности ГУЭБиПК МВД России. Данное преступление характеризуется постоянным усложнением мошеннических схем возмещения НДС с применением изощренных мер конспирации. Над разработкой и организацией схем мошеннического возмещения НДС работают высококвалифицированные налоговые консультанты, досконально изучившие налоговое и уголовное законодательство, применение которого позволяет организаторам и исполнителям гарантированно добиваться получения средств из бюджета и не привлекаться к ответственности.

Согласно статистическим данным, в 2012 г. в России было выявлено 846 преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС, из них предварительно рас-

следовало 334 преступления, лишь 111 уголовных дел направлено в суд. В 2013 году было выявлено 882 преступления рассматриваемой категории, предварительное расследование осуществлялось по 439 из них, но лишь 145 уголовных дел направлено в суд. В 2014 году в целом по России было выявлено 842 преступления, связанных с незаконным возмещением НДС, из них предварительно расследовано 409, и только 189 уголовных дел направлено в суд1.

Существенное расхождение между количеством выявленных мошенничеств при возмещении НДС и количеством предварительно расследованных деяний данной категории объясняется, в том числе, сложностями при реализации оперативных материалов, свидетельствующих о незаконном возмещении НДС из бюджета. Кроме того, статистические данные свидетельствуют о тревожном состоянии преступности в сфере мошенничеств при возмещении НДС из бюджета, что обусловливает необходимость совершенствования не только механизма выявления, раскрытия и расследования указанных деяний, но и совершенствования современной политики государства в борьбе с этой разновидностью криминалитета.

Таким образом, изучение специфики расследования преступлений, связанных с предъявлением незаконного требования о возмещении налога на добавленную стоимость, а также разработка соответствующих криминалистических рекомендаций по повышению результативности правоохранительной деятельности в данной сфере, в последнее время приобретают все более актуальный характер, требуя проведения специального монографического исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Различные аспекты борьбы с указанной разновидностью мошенничества исследовали: Д. О. Алимпиев, И.Г. Березин, А.Н. Буторов, Е.В. Воробьева, Р.А. Гарипова, СП. Голубятников, И.Н. Дорофеев, НА. Колоколов, Е. Копылова, В.В. Лазарев, ЕС Леханова, О.М. Олейник, Т.П. Розовская, В.В. Семенчук, ПА. Скобликов, В.Г. Стаценко, В. Шилин, Н. Шматков, А.М. Эпов и др. Несмотря на наличие выполненных названными авторами весьма интересных трудов, в них получили подробное освещение да-

1 Официальный сайт МВД России [Электронный ресурс]. - URL:

леко не все вопросы, связанные с расследованием мошенничества с НДС. Вместе с тем, специальные монографические исследования по заявленной проблематике до сих пор не проводились. Настоящая работа является первым комплексным монографическим исследованием, посвященным выявлению, раскрытию и расследованию покушения на мошенничество при возмещении НДС.

**Объект диссертационного исследования** - противоправная деятельность в процессе покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость, а также деятельность правоохранительных органов в сфере выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования указанного деяния.

**Предмет диссертационного исследования** - закономерности преступной деятельности в сфере покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость и основанные на познании данных закономерностей особенности выявления этих преступлений, возбуждения уголовных дел, а также особенности раскрытия и первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении НДС.

**Целью** диссертационной работы является комплексное исследование особенностей выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость, анализ типичных для правоприменительной практики проблем в данной сфере, а также разработка предложений и рекомендаций, направленных на совершенствование процесса выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования названных преступлений.

Наличие поставленной цели обусловило необходимость разрешения следующих **задач:**

1. рассмотрение сущности мошенничества при возмещении налога на добавленную стоимость как объекта правового и криминалистического научного анализа;
2. формирование структуры и содержания криминалистической характеристики покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость;
3. моделирование и анализ типичных способов совершения и сокрытия покушений на мошенничество при возмещении НДС;
4. выявление криминалистически значимых особенностей субъектов покушения на мошенничество при возмещении НДС;
5. изучение проблем выявления покушения на мошенничество при возмещении НДС и возбуждения уголовных дел, а также проблем реализации оперативных материалов;
6. определение понятия и роли взаимодействия следственных и оперативных подразделений, налоговых органов, при раскрытии и расследовании преступлений, квалифицируемых как покушение на мошенничество при возмещении НДС;
7. рассмотрение типичных исходных следственных ситуаций и вопросов планирования по делам о покушении на мошенничество при возмещении НДС;
8. разработка тактико-криминалистических рекомендаций по проведению отдельных следственных действий на первоначальном этапе расследования покушения на мошенничество при возмещении НДС;
9. исследование особенностей применения специальных знаний при расследовании покушения на мошенничество при возмещении НДС.

**Методологическую основу диссертационного исследования** образует система общих (диалектический метод научного познания, методы анализа и синтеза, метод обобщения, индукции, дедукции) и частных (системно-структурный, сравнительно-правовой, статистический, конкретно-социологический, формально-логический методы, а также метод анкетирования и обобщения следственной практики) методов научного познания.

**Теоретическую основу исследования** представляют фундаментальные труды в области криминалистики, уголовного-процесса, оперативно-розыскной деятельности, экспертной деятельности, уголовного права, налогового права, общей теории права, теории управления и иных смежных наук, выполненные следующими видными исследователями: Т.В. Аверьяновой, О.Я. Баевым, П.П. Барановым, Р.С. Белкиным, В.П. Божьевым, В.И. Брылевым, А.В. Варданяном, А.Н. Васильевым, А.И. Винбергом, А.Ф. Вольшским, АЛ. Гинзбургом, АЮ. Головиным, В.Н Григорьевым, В.В. Денисенко, Е.А. Доля, ЛЯ. Драпкиным, А.В. Дуловым, С.Г. Ереминым, ОА. Зайцевым, АА. Закатовым, Г.Г. Зуйковым, Е.П. Ищенко, Л.М. Карнеевой, ЮА. Кашуба,

В.Я. Колдиным, А.Н. Колесниченко, В.Е. Коноваловой, СИ. Коноваловым, Ю.Г. Коруховым, В.П. Лавровым, А.М. Лариным, АА. Леви, И.М. Лузгиным, ПА. Лупинской, Ю.А Ляховым, Г.М. Меретуковым, АП. Мясниковым, ГГ. Небратенко, В.В. Николюком, ВА. Образцовым, Н.В. Павличенко, А.С. Подшибякиным, А.Н. Позднышовым, Н.И. Порубовым, Г.С. Прапко, А.Р. Ратиновым, А.П. Резваном, Е.Р. Российской, Б.П. Смагоринским, АБ. Соловьевым, МС. Сгроговичем, В.Т. Томиным, А.Г. Филипповым, АА Чувилевым, Ф.Г. Шахкелдовым, СА Шейфером, МА Шматовым, СП. Щерба, П.С. Элькинд, Н.П. Яблоковым, И.Н. Якимовым, НА. Якубович и другими исследователями.

**Нормативно-правовая основа** диссертационного исследования представлена Конституцией Российской Федерации, уголовным, налоговым и уголовно-процессуальным законодательством, а также иными законами и ведомственными подзаконными нормативными актами, связанными с проблематикой исследования.

Эмпирическую базу исследования составили: статистические материалы ГИАЦ МВД России, ИЦ ГУ МВД России по Иркутской области о состоянии преступности и результатах деятельности правоохранительных органов по расследованию покушения на мошенничество при возмещении НДС за 2010-2015 гг.; результаты изучения су-дебно-следственной практики по уголовным делам, возбужденным по фактам покушения на мошенничество при возмещении НДС на территории Иркутской области и иных субъектов РФ. При написании работы изучено 126 уголовных дел о мошенническом возмещении НДС, имеющихся в архивах судов и следственных отделов СУ Следственного комитета РФ по различным субъектам Российской Федерации, соответствующих проблематике исследования. Кроме того, по специально разработанной анкете опрошено 256 сотрудников СУ Следственного комитета РФ по Иркутской области и оперативных уполномоченных МВД России по Иркутской области, имеющих опыт выявления, раскрытия и расследования покушений на мошенничество при возмещении НДС.

В своей совокупности сформированная теоретическая, методологическая, нормативная основа диссертационного исследования, а также его эмпирическая база

обеспечивают **обоснованность и достоверность результатов диссертационного исследования.**

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в следующем:

-с учетом современных законодательных и социальных тенденций разработана криминалистическая характеристика покушений на мошенничество при возмещении НДС;

- представлена авторская классификация способов мошенничества при  
возмещении налога на добавленную стоимость;

-выявлены криминалистически значимые особенности субъектов мошенничества при возмещении НДС;

раскрыты организационные и тактические аспекты предварительной проверки сообщений о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость; выявлены типичные проблемы (правового и организационного характера), снижающие эффективность данной деятельности, и предложены пути их разрешения;

изложены тактические особенности возбуждения уголовных дел о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость;

сформулированы типичные следственные ситуации и версии, складывающиеся на первоначальном этапе расследования рассматриваемого преступления, даны рекомендации по оптимизации деятельности субъектов выявления, раскрытия и расследования данных деяний с учетом следственных ситуаций;

-представлены практические рекомендации, направленные на повышение результативности проведения ряда типичных следственных действий и тактических операций в процессе расследования данных преступлений;

-определены основы взаимодействия налоговых и правоохранительных органов при расследовании данной категории преступлений;

-разработаны методические рекомендации, определяющие порядок взаимодействия сотрудников налоговых и правоохранительных органов при выявлении признаков применения схемы, направленной на незаконное возмещение НДС из бюджета РФ;

- впервые обоснован комплексный криминалистический подход к организации  
и осуществлению предварительного расследования рассматриваемой категории пре  
ступлений на уровне формирующейся частной криминалистической методики.

**На защиту выносятся следующие основные положения:**

1. Структура криминалистической характеристики покушения на мошенничество представляет взаимосвязанную совокупность следующих проанализированных в работе основных криминалистически значимых элементов: - место, время, обстановка совершения преступления; - типичные способы мошеннических действий в сфере возмещения НДС; - особенности личности типичных субъектов преступлений как определенный комплекс социально-демографических, нравственно-психологических и уголовно правовых признаков этих лиц.
2. Разработана авторская классификация способов мошенничества при возмещении налога на добавленную стоимость.

Типичные способы мошенничества при возмещении налога на добавленную стоимость классифицированы следующим образом:

1) Схемы совершения мошенничества с возмещением НДС при экспорте, ос  
нованные на применении ставки 0%:

1. лжеэкспорт;
2. вывоз товара с территории Российской Федерации, сопровождаемый недостоверным декларированием.

2) Схемы незаконного возмещения НДС по сделкам, заключаемым на внут  
реннем рынке, в отношении определенных товаров и услуг:

2.1) искусственное завышение затрат налогоплательщика при приобретении товаров, работ и услуг (т.н. затратная схема), путем:

фальсификации документов, отражающих приобретение у подконтрольной формально легитимной организации товаров, работ или услуг, которые на самом деле не существуют (бестоварная схема);

фальсификации налогового и бухгалтерского учета по выполненным своими силами работам или оказанным услугам, путем указания их как выполненных си-

лами субподрядчика, являющегося подконтрольной формально легитимной организацией (субподрядная схема);

1. придание документальной обоснованности ложным хозяйственным операциям при реализации налогоплательщиком товаров;
2. Заключение договора аренды организацией (предприятием, учреждением) с самим собой;
3. Схема «договор комиссии»;
4. Незаконное возмещение НДС по авансам, уплаченным поставщикам;
5. Незаконное возмещение НДС при накоплении товара на складе;

3) Схемы по операциям на внутреннем рынке, облагаемым по пониженной 10%  
ставке, при приобретении для собственных нужд товаров, работ, услуг, основных  
средств, а также схемы мошенничества предпринимателей, не являющихся пла  
тельщиками НДС, в силу перевода на уплату налогов по специальному налоговому  
режиму (ЕНВД, УСН, ЕСХН и т.д.):

3.1) Передача давальческого сырья для производства детских товаров («иг  
рушечная» схема);

1. Возврат НДС при отсутствии выручки;
2. Незаконное возмещение НДС при перепродаже недвижимого имущества с существенным увеличением стоимости;

4) Схемы мошенничества при возмещении НДС с использованием заяви  
тельного порядка и подачи уточняющей декларации:

1. Выдача заключения налоговым органом о налоговом вычете без проверки;
2. Подача уточненных налоговых деклараций;
3. Повторное возмещение НДС по сделкам, по которым вычет был уже предоставлен;

5) Мошенничество при возмещении НДС при реализации права на обжалование  
решения налогового органа и с использованием правил судебной преюдипии.

3. Раскрыты типичные проблемы и представлены возможные варианты их разрешения, связанные с использованием оперативных материалов на этапе принятия

решения о возбуждении уголовных дел по фактам покушения на мошенничество при возмещении НДС; установлено, что специфическим препятствием для возбуждения уголовных дел по данной категории преступлений является преюдипия. Сущность проблемы, связанной с действием принципа преюдипии, заключается в том, что вынесение арбитражным судом решения в пользу налогоплательщика способно существенно затруднить либо вообще исключить возможность реализации оперативных материалов, содержащих данные о незаконном возмещении НДС, и привлечения правонарушителя к уголовной ответственности. В качестве единого способа опровержения (преодоления) преюдиции во всех видах судопроизводства должна предусматриваться возможность пересмотра судебных актов вследствие вновь открывшихся обстоятельств, в том числе в связи с установлением приговором суда, при рассмотрении ранее оконченного дела, совершения преступлений против правосудия (включая фальсификацию доказательств).

Целесообразно внести изменения в содержание ч. 1 ст. 36 НК РФ, исключив из текста данной нормы слово «выездных», тем самым предоставив право органам внутренних дел участвовать в любых налоговых проверках, как камеральных, так и выездных, что отчасти позволит решить проблему с реализацией оперативных материалов.

1. Разработаны и предложены к практическому применению методические рекомендации «О порядке взаимодействия сотрудников налоговых и правоохранительных органов при выявлении признаков применения схемы, направленной на незаконное возмещение НДС из бюджета РФ». В данном документе установлены основания и механизм взаимодействия налоговых и правоохранительных органов при выявлении, раскрытии, расследовании и противодействии мошенничеству и покушению на мошенничество при возмещении НДС
2. Уточнены порядок, механизм и особенности проведения следственных действий, типичных для первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении НДС. Даны конкретные рекомендации по повышению результативности отдельных следственных действий: допроса подозреваемого, допроса свидетеля (в частности, бухгалтера), осмотра места происшествия, обыска и выемки.

6. Объективная трудность при расследовании уголовных дел экономической  
направленности обусловлена недостаточной подготовленностью следователей в сфере  
экономики, бухгалтерского учета, финансовой деятельности, банковской деятельно  
сти, что негативно сказывается, например, при назначении судебно-бухгалтерских и  
иных экономических экспертиз, оценке экспертных заключений, а также при проведе  
нии ряда следственных действий. Поэтому более успешному расследованию будет  
способствовать объединение усилий правоохранительных, контрольно-  
надзирательных, финансовых органов. Помимо назначения судебных экспертиз, необ  
ходимо использовать альтернативные формы специальных знаний, так как они имеют  
общие методологические основы и взаимно дополняют друг друга. Причем целесооб  
разно применять различные формы специальных знаний, с учетом их специфики, как  
последовательно, так и параллельно.

Не умаляя значимости заключения эксперта, следует учитывать, что допрос специалиста с предъявлением ему на обозрение предметов и документов может дать более быстрый (в отличие от экспертизы) и вполне достоверный результат, который возможно незамедлительно реализовать при разработке тактики проведения различных последующих следственных действий, в том числе с использованием фактора внезапности. Этот фактор серьезно недооценивается следователями.

7. Наиболее типичной экспертизой по исследуемой категории дел является су-  
дебно-бухгалтерская экспертиза. Однако, в настоящее время для всестороннего, пол  
ного и объективного разрешения вопросов, имеющих значение для расследования,  
требуются специальные знания не только в области бухгалтерского учета и смежных  
дисциплин (экономический анализ хозяйственной деятельности, налогообложение,  
финансы, аудит и др.), но и юридические знания. Современные условия выдвигают  
более высокие требования к уровню компетентности эксперта, которые, согласно ре  
зультатам нашего исследования, включают обладание:

- во-первых, специальными знаниями, что означает наличие высшего образования по экономической и юридической специальностям, профессиональной подготовки по конкретной экспертной специальности;

- во-вторых, специальными познаниями, что означает наличие стажа работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее пяти лет, и наличие навыков и умений в области использования электронных носителей бухгалтерской информации.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в комплексном монографическом исследовании вопросов выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования покушений на мошенничество при возмещении НДС. Работа расширяет и углубляет представление о сущности, характере, структуре и содержании криминалистической характеристики покушений на мошенничество при возмещении НДС, о схемах мошеннического возмещения НДС, а также о выявлении, раскрытии и расследовании данной категории преступлений. Результаты исследования вносят определенный вклад в развитие науки криминалистики, а именно в раздел «методика расследования отдельных видов преступлений», в части приращения знаний о расследовании преступлений экономической направленности. Работа содержит теоретические положения и выводы, отражающие дальнейшее совершенствование методики выявления, раскрытия и расследования покушений на мошенничество при возмещении НДС, что обусловливает теоретическую значимость проведенного исследования.

**Практическая значимость диссертационного исследования** определяется возможностью использования разработанных теоретических и практических положений, выводов и рекомендаций в правотворческой работе и правоприменительной деятельности правоохранительных и налоговых органов. В работе сформулированы предложения по совершенствованию законодательных и подзаконных ведомственных нормативных актов, регламентирующих порядок взаимодействия сотрудников правоохранительных и налоговых органов при выявлении преступных схем мошенничества при возмещении НДС; а также рекомендации, в своей совокупности способные повысить эффективность деятельности в сфере выявления, раскрытия и расследования покушения на мошенничество при возмещении НДС.

Представленные в диссертации практические рекомендации предусматривают вопросы совершенствования организационного, методического и информационного

обеспечения деятельности названных подразделений по выявлению, раскрытию и расследованию покушений на мошенничество при возмещении НДС. Положения и выводы диссертационного исследования целесообразно использовать для подготовки учебной, методической и научной литературы по криминалистике и оперативно-розыскной деятельности, а также в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации сотрудников правоохранительных органов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Диссертация подготовлена, обсуждена и одобрена на кафедре криминалистики ФГКОУ ВПО «Восточно-Сибирский институт МВД России». Основные положения и выводы диссертации отражены в 13 научных публикациях, в том числе в журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ для публикации результатов диссертационных исследований - издано 5 научных статей. Соискатель регулярно апробировал достигнутые результаты исследования на различных научных конференциях, в том числе всероссийского и международного уровня. Кроме того, по материалам диссертационного исследования разработаны методические рекомендации «Порядок взаимодействия сотрудников налоговых и правоохранительных органов при выявлении признаков применения схемы, направленной на незаконное возмещение НДС из бюджета РФ», которые успешно внедрены в учебный процесс вузов юридического профиля и в деятельность правоохранительных органов, в частности, УЭБиПК по Республике Марий Эл, УЭБиПК ГУ МВД России по Иркутской области и др.

**Структура диссертации.** Структура диссертационной работы предопределена ее целью, задачами, объектом и предметом диссертационного исследования. Работа состоит из введения, трех глав, объединяющих одиннадцать параграфов, заключения, списка литературы и приложения.

## Место, время и обстановка совершения преступления

Широкое распространение на территории Российской Федерации получили посягательства, направленные на завладение бюджетными ресурсами при неправомерном возмещении НДС. Совершение преступлений данной категории представляет особую угрозу экономической безопасности России в связи с тем, что НДС является одним из бюджетообразующих налогов, обычно он обеспечивает около 30% налоговых поступлений, а в период кризиса - более 40%. По экспертным оценкам порядка 17-23 млрд. руб. ежегодно возмещается незаконно по работающим криминальным схемам.

Сложность борьбы с незаконным возмещением НДС заключается в том, что порядок проведения финансово-хозяйственных операций, служащих основанием для возмещения, определяется несколькими отраслями права: таможенным, налоговым, банковским, международным. Организаторы и участники преступных схем успешно пользуются несовершенством действующего законодательства. Выработка частной методики расследования мошенничества и покушения на мошенничество при возмещении НДС позволит решить часть проблем при выявлении и раскрытии данной категории уголовных дел. Следует отметить справедливое высказывание А.Ю. Головина о том, что в частных методиках расследования аккумулируются данные всех частей криминалистики, трансформированные с учетом криминалистической специфики различных видов преступлений, ситуационных и иных особенностей деятельности по их рас 1 крытию и расследованию .

В настоящее время имеется значительное количество научных исследований, посвященных криминалистической характеристике преступления, его сущности и содержании, при этом существуют различные точки зрения на данную криминалистическую категорию (вплоть до признания несостоятельности таковой . В самых общих чертах криминалистическую характеристику преступлений определяют как систему или модель , информационную модель , вероятностную модель .

Первыми к понятию криминалистической характеристики преступлений обратились А.Н. Колесниченко и Л.А. Сергеев. Так, А.Н. Колесниченко считал, что к числу наиболее существенных положений, общих для всех частных методик, относится «общая криминалистическая характеристика данного вида преступлений... преступления имеют и общие черты криминалистического характера» .

Первое развернутое представление о криминалистической характеристике дал Л.А. Сергеев. Он включил в ее содержание способы совершения преступлений; условия, в которых совершаются преступления и особенности обстановки; обстоятельства, связанные с непосредственными объектами преступных посягательств, с субъектами и субъективной стороной преступления; связи

В.А. Образцов под криминалистической характеристикой преступления понимал «совокупность данных о механизме совершения преступления, средствах отражения, отражающих и отражаемых объектах, взаимодействующих при этом, особенностях и источниках формируемой ими фактической информации, имеющей значение для раскрытия определенной категории преступлений путем применения обусловленных ими криминалистических средств, приемов и методах, а также разработки научных рекомендаций по оптимальному решению данной задачи» .

В.К. Гавло предлагает рассматривать особенности криминалистической деятельности в рамках системы «криминалистической характеристики рассле 3 дования преступлении» .

А.Н. Васильев высказал мнение о том, что целесообразно объединить в криминалистическую характеристику данного вида преступления способ преступления, механизмы действий преступника и образования следов преступления, источники получения доказательств, определение круга лиц, среди которых может находиться виновный, и проверку этого вывода .

И.Ф. Герасимов, понимая под структурой частной методики расследования упорядоченное рассмотрение основных элементов, характеризующих содержание положений и рекомендаций по расследованию конкретного вида или группы преступлений, включает в ее состав один элемент, касающийся характеристики преступного события, и девять элементов, характеризующих процесс расследования .

И.А. Возгрин, Т.А. Седова, А.А. Эскархопуло под криминалистической характеристикой преступления понимали систему обобщенных фактических данных, знание которых необходимо для организации раскрытия и расследова-ния преступлении .

По концепции Н.А. Селиванова криминалистическая характеристика -это система таких элементов, как: данные, относящиеся к объекту преступных посягательств, способу и обстоятельствам преступления, его последствиям, объективной стороне и личности преступника. Все эти элементы соединяются между собой закономерными связями, в одних случаях - однозначными (динамическими), в других вероятностными (статистическими) .

## Характеристика личности преступника

Схема незаконного возмещения НДС по авансам, уплаченным поставщикам. При применении схемы незаконного возмещения НДС по авансам, уплаченным поставщикам, денежные средства перечисляются со счета одной организации через цепочку контрагентов, в том числе являющихся фирмами-однодневками, в качестве частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), при этом реального движения товаров (выполнения работ, оказания услуг) не осуществляется. Организация-поставщик, выступающая конечным звеном в данной схеме, являющаяся фирмой-однодневкой, не исчисляет и не уплачивает НДС в бюджет при получении денежных средств в качестве аванса. Результатом применения данной схемы является незаконное возмещение НДС и вывод денежных средств путем перечисления со счета фирмы-однодневки (фирм-однодневок следующего звена) на счета иностранных организаций и (или) на пластиковые карты физических лиц.

Схема незаконного возмещения НДС при накоплении товара на складе. Схема незаконного возмещения НДС при накоплении товара на складе заключается в создании организациями фиктивного документооборота при отсутствии реального движения товара (приобретения, транспортировки товара, передачи его на ответственное хранение). Организация, выступающая в качестве покупателя, заявляет вычет НДС по приобретенным товарам и посредством фиктивного документооборота создает видимость дальнейшей реализации. При этом осуществляется фиктивная реализация лишь незначительной части ранее приобретенного товара.

Так, согласно договору поставки лесоматериалов от 12.01.2009 года № 10/п между 000 «Компания Стройкомплекс» (поставщик) и 000 «Сервис-Индустрия» (покупатель), поставщик поставляет на условии «франко-склад покупателя» лесоматериалы на склады конечного потребителя 000 «Паритет ЛТД». Также согласно договору поставки пиломатериалов от 23.03.2009 г. № 9/п 000 Торговая компания «Вавилон» поставляет 000 «Сервис-Индустрия» необрезную доску. Проверкой выявлено, что на момент совершения операций по доставке лесоматериалов у контрагента 000 Торговая компания «Вавилон» и 000 «Компания Стройкомплекс», осуществлявшего по договору перевозку лесоматериалов, отсутствуют транспортные средства, арендованные транспортные средства на забалансованных счетах не числятся. У 000 «Компания Стройкомплекс» отсутствует персонал (по штату числится «О»). Начисления по Фонду оплаты труда также отсутствуют (числится «О»). В сведениях о среднесписочной численности за 2008 год указан 1 человек, в декларации по обязательному пенсионному страхованию - «О». Следовательно, данные в первичных документах, представленных контрагентом-перевозчиком, не соответствуют представленной отчетности, содержат недостоверные сведения. Отгрузка произведена со склада, принадлежащего контрагенту «Сервис-Индустрия» 000 «Компания Стройкомплекс» в п. Пиндуши, однако, по балансу основные средства не числятся, арендованные основные средства на забалансованных счетах отсутствуют. Следовательно, контрагент, не имея персонала, погрузо-разгрузочной техники, автотранспортной техники, не мог осуществить складирование, хранение и организовать транспортировку груза .

Альтернативным способом совершения преступления является мошенничество и покушение на мошенничество при возмещении НДС по операциям на внутреннем рынке, облагаемым по пониженной 10% ставке, при приобретении для собственных нужд товаров, работ, услуг, основных средств, а также мошенничества предпринимателей, не являющихся плательщиками НДС, в силу перевода на уплату налогов по специальному налоговому режиму (ЕНВД, УСН, ЕСХН и т.д.). Данный способ может выражаться в совершении следующих действий:

Передача давальческого сырья для производства детских товаров («игрушечная» схема). Данная схема заключается в следующем: организация приобретает материалы и передает их организациям, изготавливающим готовую продукцию. Далее «давалец» реализует изделия покупателям. При этом мошенники обеспечивают следующие экономические параметры сделок: высокую стоимость сырья, облагаемую по ставке 18%; минимальную стоимость переработки; невысокую наценку при реализации со ставкой НДС уже в 10%. Все это приводит к тому, что сумма налога по сырью и услугам, предъявленная к вычету, значительно превышает те средства, которые компания должна уплатить при реализации.

Возврат НДС при отсутствии выручки. Фирма покупает дорогостоящее оборудование для реализации, а в декларации по НДС заявляется возмещение с приобретенной продукции. Мошенники составляют фиктивные документы по приобретению дорогостоящего оборудования, а так же документы, подтверждающие принятие данного оборудования на учет организации (предприятия) в качестве основного средства. Затем мошенники обращаются в налоговую инспекцию за возмещением НДС.

П., в период с 04.05.2007 г. до 29.05.2007 г. получил от неустановленных следствием лиц в неустановленном месте учредительные и регистрационные документы Общества с ограниченной ответственностью «Арт-Лайф», зарегистрированного в ИФНС России по Кировскому району г. Екатеринбурга, имеющего признаки «фирмы-однодневки» и фактически не осуществляющего никакой предпринимательской деятельности, а также доверенность на право совершать от имени данной организации юридически значимые действия, а именно: открытие расчетных счетов, распоряжение расчетными счетами с пра 60 вом первой подписи, подачи заявлений, получения необходимых справок и документов, получение выписки со счета, совершение по счету всех предусмотренных законом действий с правом закрытия счета, подписанную номинальным директором ООО «Арт-Лайф» Харисовым Р.Ф., фактически не осуществлявшим руководство данной организацией. При этом П. имел цель использовать реквизиты 000 «Арт-Лайф» для создания фиктивного документооборота между подконтрольными ему организациями - 000 «ПКФ «Желдортранс» и 000 «Арт-лайф», и совершения хищения денежных средств из Федерального бюджета РФ. А именно, П. планировал изготовить и использовать фиктивные финансово-хозяйственные документы (договор поставки, счет-фактуру, товарную накладную), согласно которым подконтрольное ему 000 «ПКФ «Желдортранс» якобы приобретало у подконтрольного ему 000 «Арт-Лайф» пиловочник хвойный длиной от 4-х до 6-ти метров в объеме 2 500 кубометров стоимостью 3124994 рубля, в том числе НДС на сумму 476694 рубля, для отражения в бухгалтерском, налоговом учете и отчетности, с целью завышения затрат 000 «ПКФ «Желдортранс», и отражения этих затрат в налоговой декларации по НДС, для последующего предоставления в налоговые органы. После предоставления налоговой деклараций по НДС, в которых заявлялись суммы НДС к возмещению из бюджета, и проведения должностными лицами налогового органа камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, принятия решения о возмещении НДС, П., достоверно зная, о том, что фактически никакой сделки по приобретению пиловочника в объеме 2500 кубометров между 000 «ПКФ «Желдортранс» и подконтрольной ему 000 «Арт-Лайф» не производилось, и, соответственно, НДС не уплачивался, планировал представить в налоговый орган заявление от имени 000 «ПКФ «Желдортранс» о перечислении денежных средств на расчетный счет данного общества, и, таким образом, похитить денежные средства из Федерального бюджета РФ .

## Тактические особенности возбуждения уголовных дел о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость

В 96% случаев поводами для возбуждения уголовных дел о покушении на мошенничество при возмещении НДС стали оперативные материалы, причем факты мошеннического возмещения НДС в большинстве случаев были выявлены совместно с налоговыми органами в результате камеральной и (или) выездной проверки. Значительно реже поводами для возбуждения уголовных дел о выступали сообщения, полученные из иных источников: учреждений, организаций; средств массовой информации; заявлений от граждан.

Кроме того, проверяя поступившую информацию, следователь (или работник органа дознания) должен убедиться в отсутствии объективных оснований для ложного заявления. Помимо опросов и других официальных действий в ходе проверки могут быть осуществлены соответствующие оперативно-розыскные мероприятия. Разумеется, проверочные действия нужно провести так, чтобы не помешать предстоящему расследованию (не насторожить преступника) и не подвергнуть опасности заявителя и свидетелей .

А.Н. Буторов, СП. Голубятников, Е.С. Леханова отмечают, что большинство оперативных работников подразделений ЭБиПК в ходе интервьюирования единодушно указывают на некоторую инертность сотрудников Следственного комитета в части решения вопроса о возбуждении уголовных дел о преступлениях налоговой направленности. Внешне это может проявляться в излишней требовательности в оценке собранных оперативными работниками материалов, назначении нецелесообразных проверочных мероприятий, затягивающих принятие решения об уголовном преследовании руководства налогоплательщика, и в ряде случаев - в необоснованных отказах в возбуждении уголовного дела. Отчасти подобную ситуацию можно объяснить тем, что налоговые составы во многом сложны и специфичны, требуют для производства расследования значительного времени и, главным образом, являются новыми для следователей СК РФ, отсутствует большой опыт их успешного расследования. Вместе с тем, правоприменительная практика в части борьбы с налоговыми преступлениями в разных субъектах Российской Федерации крайне неоднородна. В этой связи полагаем, что с развитием практики налоговых расследований будут сформированы формальные и качественные требования к материалам, необходимым для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении, которые найдут свое отражение в межведомственных локальных актах регионального уровня .

Исходя из практики подготовки материалов для возбуждения уголовного дела о покушении на мошенничество при возмещении НДС, данные факторы можно в полной мере соотнести и с порядком возбуждения рассматриваемой категории дел.

Не менее проблематично складывается взаимодействие следственных подразделений с оперативными службами. Вошли в норму такие явления, как затягивание сроков при принятии процессуального решения о возбуждении дела либо об окончании производства по уголовному делу. Как правило, причинами называются нехватка следователей, отсутствие их специализации по линии расследования преступлений в налоговой сфере.

Нередко случаются и отказы в возбуждении уголовных дел по различным надуманным основаниям, так как в силу действующей системы оценки следователи и их руководство не заинтересованы в возбуждении дел, имеющих перспективу прекращения их производства в связи с высокой вероятностью принятия решений арбитражными судами о признании правомерным или неправомерным решения инспекции о привлечении к налоговой ответственности. В этой связи почти каждое уголовное дело по факту мошенничества при возмещении НДС возбуждается в отношении неустановленных лиц, что никак не соответствует тому факту, что декларации на возмещение подписаны должностным лицом. Тем не менее, в следственной практике использование такого приема позволяет увеличить сроки расследования. Дело расследуется в отношении неустановленных лиц на протяжении полугода, собираются все доказательства в отношении виновности конкретного лица. Более того, изначально в рапорте или заявлении об обнаружении признаков преступления содержится указание на конкретное лицо, совершившее преступление, и в дальнейшем следователь выносит постановление о привлечении данного лица в качестве обвиняемого и объявлении его одновременно в розыск. После чего лицо задерживается органом дознания, а в дальнейшем и следователем, в порядке ст. 91 и 92 УПК РФ . Это практикуется по уголовным делам, по которым впоследствии вероятно принятие решения об отмене постановления о возбуждении или прекращение дела по реабилитирующему основанию, что является отрицательным показателем деятельности не только конкретного следователя, но и ведомства в целом.

Особое значение при возбуждении дел о покушении на мошенничество при возмещении НДС играют результаты оперативно-розыскной деятельности.

Организация работы по выявлению и раскрытию покушения на мошенничество при возмещении НДС может быть основана на отработке оперативной информации о готовящихся схемах неправомерного возмещения, либо по факту подачи заявления на возмещение (зачет). В первом случае, следует проанализировать оперативную информацию, содержание размещенных в СМИ объявлений о предоставлении «услуг» по минимизации налогов, а во втором, путем взаимодействия с контролирующими органами, осуществлять сбор и проверку информации.

Для установления состава преступления в действиях лиц, обратившихся по поводу возмещения НДС из бюджета РФ в налоговый орган либо получивших данное возмещение, необходимо выявить и документировать наличие его конкретных поисковых признаков, различающиеся в зависимости от вышеуказанных способов организации преступных схем.

## Тактические особенности проведения допроса при расследовании указан ной категории преступлений

После обозрения предъявленных ей документов, свидетель Никитина И.А. пояснила, что все вышеуказанные решения о возврате (решение № 467 от 02.03.2009 г. о возврате ООО «Дальспецтехника» НДС в размере 489 849 рублей 23 коп.; решение № 468 от 02.03.2009 г. о возврате ООО «Дальспецтехника» НДС в размере 150 рублей; решение № 4654 от 07.12.2009 г. о возврате ООО «Дальспецтехника» НДС в размере 480 000 рублей 00 коп. и решение № 4643 от 30.11.2010 г. о возврате ООО «ТСК Контракт» НДС в размере 1 915 000 рублей) - подготовлены и визированы ею лично, она узнает свою подпись в графах: «Исполнитель ... Никитина Ирина Алишеровна». Данные решения абсолютно точно подготовлены и визированы ею, после чего переданы на согласование и визирование остальным руководящим сотрудникам ИФНС по Первомайскому району г. Владивостока.

В том случае, если бы при согласовании вышеуказанных решений о возврате (№ 467 от 02.03.2009 г., № 468 от 02.03.2009 г., № 4654 от 07.12.2009 г. и №4643 от 30.11.2010 г.) у нее имелась информация о том, что ООО «Дальспецтехника» и ООО «ТСК Контракт» не имеют права на возмещение заявленных к возврату сумм НДС, поскольку они не совершали сделок по купле-продаже товарно-материальных ценностей и услуг со своими контрагентами, а для камеральных проверок предоставили в ИФНС по Первомайскому району г. Владивостока подложные документы, на основании которых ИФНС было подтверждено право на возмещение НДС, то она бы не готовила эти решения, и, естественно, не визировала, а доложила бы имеющуюся информацию своему руководству.

У ООО «Дальспецтехника» и ООО «ТСК Контракт» не было и быть не могло возможности получить на свои банковские счета заявленные ими к возвратам части сумм подтвержденного к возмещению НДС в отсутствие должным образом оформленных, согласованных и утвержденных решений ИФНС по Первомайскому району г. Владивостока о возврате ООО «Дальспецтехника» и ООО «ТСК Контракт» заявленных к возмещению сумм подтвержденного к возмещению НДС. Поскольку для возврата какому-либо налогоплательщику заявленных к возмещению сумм подтвержденного к возмещению НДС, одноначно было необходимо наличие надлежащим образом оформленных, согласованных определенными должностными лицами и утвержденных начальником ИФНС по Первомайскому району г. Владивостока решений о возврате .

Так же по делам данной категории допрашиваются следующие лица: коллеги, работники фирмы (по 73 уголовным делам из 126); водители обвиняемых (по 10 уголовным делам); лица, оказывающие содействие в оформлении юридического лица, либо его приобретении или продаже (по 10 уголовным делами из 126) и др.

Исследование показало, что лишь в редких случаях в качестве свидетелей по делу фигурируют секретарь, заместитель главного бухгалтера, водитель генерального директора (директора, начальника и т.д.), привлекаемого в качестве обвиняемого по делу о покушении на мошенничество при возмещении НДС. На наш взгляд это упущение, так как именно секретарь и водитель обладают сведениями о поездках, встречах руководителя, в том числе и тех, которые проходят вне стен организации, а заместитель главного бухгалтера обладает информацией о финансовой деятельности предприятия и о действиях главного бухгалтера. В таких случаях помимо допроса имеет смысл производить выемку ежедневника секретаря, маршрутного листа (листов, журналов) водителя организации.

Как видно из проведенного исследования, круг лиц, которые могут быть допрошены в качестве свидетелей, достаточно широк. Особенно разнообразен круг свидетелей по делам о мошенническом возмещении НДС, совершенных преступной группой.

Проблемы использования специальных знаний по делам о покушении на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость Понятие «специальные знания» используется в ст. ст. 57 и 58 УПК РФ при характеристике эксперта и специалиста. В ч. 4 ст. 80 УПК РФ законодатель

Обвинительное заключение по уголовному делу № 497621, по обвинению М. в совершении преступлений, предусмотренных ч. 3 ст. 159, ч. 3 ст. 159, ч. 4 ст. 159 УК РФ, И. в совершении преступлений, предусмотренных ч. 3 ст. 159, ч. 3 ст. 159, ч. 4 ст. 159 УК РФ // СО по Первомайскому району г. Владивостока СУ СК РФ по Приморскому краю. использовал термин «специальные познания». Несмотря на это, законодатель так и не определил, что понимается под специальными знаниями и специальными познаниями. При установлении границ знаний, которые возможно использовать в уголовном процессе как специальные, кроме того, необходимо учитывать и то, что не все знания в процессе доказывания можно использовать как специальные, а только проверенные и научно обоснованные. Таким образом, объективные критерии отнесения того или иного вида знания к категории специального в уголовно-процессуальном смысле все же должны быть установлены .

Преступления в сфере экономики представляют сложносплетенную совокупность действий и обстоятельств и совершаются опытными, в большинстве случаев юридически подготовленными людьми, располагающими финансовыми средствами. Однако практические работники не всегда используют какие-либо формы специальных знаний при раскрытии и расследовании . В последнее время в связи с изменением социально-экономических и правовых основ общества, развитием рыночных отношений, сферы возможного и необходимого, процессуального и непроцессуального, применения специальных бухгалтерских познаний в юридической практике обоснованно расширились.

В процессуальной форме специальные знания используются путем: участия специалиста в производстве следственных действий; проведения экспертизы; непосредственного использования специальных знаний следователем, дознавателем, судом при выполнении их процессуальных функций; использования следователем собственных знаний в организационно-технической работе, не связанной с проведением следственных действий., судьей в рамках уголовно-процессуальной деятельности не следует смешивать со случаями привлечения к участию в следственных и иных процессуальных действиях специалистов и назначением экспертов . В непроцессуальной форме специальные знания используются путем: консультативной и справочной помощи сведущих лиц; участия специалистов в оперативно-розыскных мероприятиях; выполнения ревизионных и аудиторских проверок; предварительного исследования следов и осмотра вещественных доказательств.

Как показало исследование, на практике следователи предпочитают использовать такой вид применения специальных познаний как экспертиза.

Из исследуемых 126 уголовных дел специалисты были допрошены лишь по 34 уголовным делам, 9 из которых являлись сотрудниками ФНС; осмотр документов производился при участии специалиста только по 14 из 126 уголовных дел. Заключение специалиста было получено по 19 из исследуемых дел. Вместе с тем, как показало исследование, именно допрос специалиста с предъявлением ему на обозрение предметов и документов может дать быстрый (в отличие от экспертизы) и вполне достоверный результат. На наш взгляд, данное следственное действие следователями серьезно недооценивается.

Расследование экономических преступлений вызывает объективную потребность в привлечении определенных специалистов. Привлечение специалиста осуществляется в соответствии УПК РФ (ст. 58).