

Дата поступления рукописи в редакцию: 07.02.2026 г.

DOI: 10.24412/2782-3830-2026-2-265-270

Дата принятия рукописи в печать: 18.03.2026 г.

РАДЖАБОВ Шамиль Раджабович,

кандидат юридических наук, доцент,

и. о. заведующего кафедрой уголовного права и криминологии

Дагестанского государственного университета,

e-mail: shamil.1503@mail.ru

ЗАИРБЕКОВА Эльмира Магомедовна,

магистр по направлению подготовки «Юриспруденция»,

e-mail: mail@law-books.ru

ОСНОВНЫЕ ФОРМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗНАНИЙ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ: ВОПРОСЫ ТЕОРИИ

Аннотация. В данной статье проводится комплексный анализ роли и основных форм применения специальных экономических знаний в процессе расследования преступлений. Актуальность исследования обусловлена катастрофическим масштабом теневой экономики, колоссальным бюджетным ущербом и высокой латентностью данных деяний, которые характеризуются возрастающей технологической сложностью и профессионализмом исполнителей. Автор детально рассматривает такие формы, как консультационная помощь специалистов, их участие в производстве следственных действий, проведение документальных ревизий и, как ключевую форму, назначение судебно-экономических экспертиз. Делается вывод, что специальные экономические знания трансформируются из вспомогательного средства в системообразующий элемент всего доказывания по делам данной категории.

Ключевые слова: специальные экономические знания, налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов, судебно-бухгалтерская экспертиза, налоговый эксперт, взаимодействие следователя и специалиста, доказывание умысла, необоснованная налоговая выгода, проблемные вопросы расследования.

RADZHABOV Shamil Radzhabovich,

PhD in Law, Associate Professor,

Acting Head of the Department

of Criminal Law and Criminology

at Dagestan State University

ZAIRBEKOVA Elmira Magomedovna

Master's degree in Jurisprudence

THE MAIN FORMS OF USING SPECIAL ECONOMIC KNOWLEDGE IN THE INVESTIGATION OF TAX CRIMES

Annotation. This article provides a comprehensive analysis of the role and main forms of application of special economic knowledge in the process of crime investigation. The relevance of the study is due to the catastrophic scale of the shadow economy, the enormous budgetary damage, and the high latency of these acts, which are characterized by increasing technological complexity and professionalism of the perpetrators. The author examines in detail such forms as consulting assistance from specialists, their participation in investigative actions, conducting documentary audits, and, as a key form, the appointment of forensic economic examinations. It is concluded that special economic knowledge is transforming from an auxiliary tool into a system-forming element of all proof in cases of this category.

Key words: special economic knowledge, tax crimes, tax evasion, forensic accounting expertise, tax expert, interaction between an investigator and a specialist, proof of intent, unjustified tax benefits, and problematic issues in investigation.

Налоговые преступления, предусмотренные главой 22 Уголовного кодекса Российской Федерации (в первую очередь, ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4), представляют собой одну из наиболее опасных и социально деструктивных форм экономической преступности. Их общественная опасность проявляется не только в прямом недополучении бюджетной системой многомиллиардных средств, необходимых для выполнения государством своих социальных, оборонных и инфраструктурных функций, но и в подрыве фундаментальных принципов справедливости и равенства всех перед законом, создании недобросовестным участникам рынка незаконных конкурентных преимуществ.

По сведениям Главного информационно-аналитического центра МВД России, в 2025 году было зарегистрировано 13,7 тыс. преступлений, предусмотренных ст. ст. 198-199.4 УК РФ. При этом материальный ущерб от налоговых преступлений остается колоссальным. По данным Федеральной налоговой службы (ФНС России), только по результатам контрольной работы в 2025 году доначисления по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам составили около 2,5 трлн рублей. Значительная часть этих доначислений связана с выявлением признаков уголовно наказуемых деяний. Особую тревогу вызывает высочайший уровень латентности и профессионализма. Современные схемы уклонения от уплаты налогов представляют собой комплексные финансовые конструкции, использующие пробелы в законодательстве, инструменты корпоративного права, трансграничные операции, технологии криптовалют и сложные цепочки контрагентов. Как верно отмечает С.П. Якимов, «экономические преступления все чаще принимают форму легальной экономической деятельности, что создает эффект “двойного дна” и требует от следователя умения видеть за формальным соблюдением закона его существенное нарушение» [1].

В этих условиях следователь сталкивается с необходимостью анализа гигантских массивов финансово-хозяйственной документации, понимания механизмов бухгалтерского учета и налогового планирования, реконструкции реальных финансовых потоков, замаскированных под законные операции. Недостаток специальных познаний может привести к ошибкам: изъятию нерелевантных документов, некорректной постановке вопросов эксперту, неверной оценке заключения специалиста и, в конечном итоге, к краху обвинения в суде. Именно поэтому институт специальных знаний, воплощенный в фигурах специалиста и эксперта (гл. 8, 27 УПК РФ), приобретает решающее значение.

Легального определения термина «специальные экономические знания» уголовно-процессуальное законодательство не содержит. В теории уголовного процесса под ними традиционно понимается совокупность теоретических сведений и практических навыков в конкретной области науки, техники, искусства или ремесла, которые находятся за пределами общеизвестных юридических познаний [2]. При расследовании налоговых преступлений эта область четко очерчена: это, прежде всего, комплекс знаний в сфере:

- 1) Бухгалтерского финансового и налогового учета: понимание принципов двойной записи, плана счетов, правил документооборота, составления финансовой и налоговой отчетности.
- 2) Налогового права и администрирования: знание норм Налогового кодекса РФ, порядка исчисления и уплаты конкретных налогов, механизмов налогового контроля, признаков необоснованной налоговой выгоды.
- 3) Финансового анализа и аудита: владение методиками анализа финансового состояния предприятия, оценки платежеспособности, выявления признаков преднамеренного банкротства, проведения аудиторских проверок.
- 4) Цифровых технологий в финансах: понимание основ работы с электронными банковскими системами, системами электронного документооборота.

Отличительной чертой специальных экономических знаний при расследовании налоговых преступлений является их комплексный и прикладной характер. Специалист или эксперт должен не просто обладать абстрактными познаниями в экономике, а уметь применять их для решения конкретных процессуальных задач: реконструкции реальной хозяйственной ситуации по ее документальному отражению, выявлению расхождений между формой и содержанием операций, оценке экономической целесообразности и обоснованности действий налогоплательщика с точки зрения деловой практики.

Использование специальных экономических знаний носит не эпизодический, а сквозной, системный характер, пронизывая все этапы расследования – от возбуждения уголовного дела до составления обвинительного заключения. Можно выделить четыре основные формы, которые, взаимно дополняя друг друга, образуют целостный механизм.

- 1) Консультационная помощь специалиста. Она может осуществляться как в устной (справочной), так и в письменной форме.

На начальном этапе, при проверке сообщения о преступлении (ст. 144 УПК РФ), консультация специалиста помогает следователю или оперативному работнику оценить, содержатся ли в представленных документах (налоговых проверках ФНС, аудиторских заключениях, жалобах контрагентов) признаки состава преступления, достаточные для возбуждения уголовного дела. Специалист может пояснить, какие именно документы являются ключевыми для данной схемы уклонения (например, договоры комиссии с цепочкой перепродавцов при незаконном возмещении НДС), где они могут храниться, как выявить признаки их фиктивности. На последующих этапах консультация необходима для грамотного планирования следственных действий, формулировки постановления о назначении экспертизы и оценки ее заключения. Как отмечает Л.В. Шапиро, «именно на этапе консультации закладывается основа для эффективного взаимодействия: следователь должен четко сформулировать запрос, а специалист – понять его юридическую суть, чтобы дать не абстрактно-экономический, а прикладной, ориентированный на доказывание, ответ» [3].

- 2) Участие специалиста в производстве следственных действий. Это практическая реализация консультационной помощи в «полевых условиях». Наиболее востребовано участие специалиста-экономиста (аудитора, бухгалтера) при проведении:
 - обысков и выемок в офисах компаний, у индивидуальных предпринимателей, в жилых помещениях руководителей. Специалист помогает оперативно отобрать из огромного массива бумажных и электронных документов именно те, которые имеют доказательственное значение: главную книгу, налоговые регистры, договоры с «проблемными» контрагентами, акты сверок, документы по учредителям, банковские выписки. Он может указать на признаки ведения «двойной» бухгалтерии, обнаружить скрытые папки на электронных носителях, пояснить значение специфических пометок в документах.
 - Допросов и очных ставок с бухгалтерами, финансовыми директорами, руководителями организаций, представителями контрагентов. Специалист, с разрешения следователя, задает уточняющие вопросы профессионального характера: о применяемой учетной политике, о причинах выбора конкретной схемы сделок, об экономическом

смысле операций, о движении первичных документов. Это позволяет преодолеть «технический» барьер, когда допрашиваемый сыплет профессиональными терминами, пытаясь запутать следователя, и вскрыть логические противоречия в показаниях.

- 3) Проведение документальной ревизии (проверки). Ревизия может проводиться силами контролирующих органов (ФНС, Росфинмониторинг) по запросу следователя или с привлечением независимого аудитора. Ее цель – сплошная или выборочная проверка финансово-хозяйственных операций за определенный период для выявления нарушений, недостатков, излишков, искажений в учете. Материалы ревизии, оформленные актом, служат основанием для возбуждения уголовного дела или важным источником информации для планирования следствия и постановки вопросов перед экспертом. В делах о налоговых преступлениях ревизия часто фокусируется на проверке обоснованности применения налоговых вычетов, реальности расходов, экономической оправданности сделок.

- 4) Назначение и производство судебно-экономической экспертизы – ключевая форма. Именно экспертиза превращает специальные знания в полноценное доказательство. В расследовании налоговых преступлений назначаются следующие основные виды экспертиз:

- Судебно-бухгалтерская экспертиза: решает классические задачи: установление правильности отражения операций в учете, размера недостатков или излишков, правильности списания затрат. В налоговом контексте СБЭ часто устанавливает, как именно искаженные данные бухучета повлияли на исчисление налоговой базы [6].
- Судебная финансово-экономическая экспертиза: имеет более широкий предмет. Она анализирует не только учет, но и финансовое состояние предприятия, целесообразность и экономический смысл сделок, обоснованность цен в операциях между взаимозависимыми лицами, признаки преднамеренного банкротства. Именно данная экспертиза чаще всего назначается для исследования схем с необоснованной налоговой выгодой.

Несмотря на наличие отработанных форм, на практике расследование налоговых преступлений сталкивается с рядом фундаментальных проблем. Наиболее сложной из них, является доказывание прямого умысла на уклонение от

уплаты налогов в ситуациях, когда налогоплательщик формально действовал в рамках гражданского законодательства, но при этом получил необоснованную налоговую выгоду.

Согласно правовой позиции, сформулированной в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). В уголовном же праве для привлечения к ответственности по ст. 199 УК РФ необходимо доказать, что уклонение от уплаты налогов было совершено умышленно, то есть лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия) и желало наступления последствий в виде не поступления налогов в бюджет.

Таким образом, возникает противоречие: налоговые органы и суды в арбитражном процессе могут доначислить налоги и штрафы, установив факт необоснованной выгоды по объективным признакам (отсутствие деловой цели, недобросовестность контрагента, технический характер операций). Однако для уголовного преследования этого недостаточно. Необходимо доказать, что руководитель или бухгалтер сознательно, целенаправленно использовал эту схему именно для уклонения от налогов, а не, например, по неосторожности, в силу ошибки или заблуждения относительно законности выбранной схемы налоговой оптимизации (которая на момент ее применения могла не иметь однозначной судебной оценки).

Данная проблема является предметом острых дискуссий в научной среде.

Как справедливо полагают А.Э. Жалинский и С.Г. Кехлеров, что в условиях экономических преступлений умысел может и должен устанавливаться по объективным, фактическим обстоятельствам дела. Если лицо совершило ряд формально законных, но экономически бессмысленных действий, единственной логичной целью которых могло быть только уменьшение налогов, то этого достаточно для вывода об умысле. «Сложность финансовых схем не отменяет логики поведения: предприниматель всегда действует в целях извлечения прибыли. Если схема не имеет иного коммерческого смысла, кроме налоговой экономии, а ее риски очевидны для профессионала, то налицо сознательное игнорирование законных интересов бюджета» [4].

В свою очередь, В.В. Колесников, Е.В. Новик указывают на презумпцию невиновности и необходимость доказывания вины. Они подчеркивают, что грань между агрессивной, но допускаемой законом налоговой оптимизацией и уголовно наказуемым уклонением крайне размыта. Множество консультационных фирм предлагают схемы, которые впоследствии могут быть признаны судами необоснованными. Руководитель, доверяя профессиональным юристам и аудиторам, может искренне заблуждаться относительно противоправности своих действий. «Перенос критериев необоснованной налоговой выгоды из арбитражного процесса в уголовный без учета субъективного отношения лица к содеянному ведет к объективному вменению и криминализации предпринимательского риска» [5].

Таким образом, специальные знания создают мощную объективную базу для вывода об умысле, но не заменяют его. Задача следователя – используя экспертное заключение как основу, выстроить систему косвенных доказательств, неопровержимо свидетельствующих о сознательном стремлении уклониться от налогов.

Проблема доказывания умысла является центральной в расследовании налоговых преступлений, связанных со сложными схемами. Специальные экономические знания в форме экспертизы играют здесь решающую, но не конечную роль. Они предоставляют объективный фундамент – расчет ущерба и анализ противоречий в документальной картине. Однако окончательный вывод об умысле формируется следователем и судом на основе совокупности всех доказательств по делу, где экспертное заключение взаимодействует с показаниями, документами, данными ОРД и иными материалами. Это требует от следователя высочайшей квалификации не только в юриспруденции, но и в понимании логики экономического анализа, чтобы грамотно «перевести» выводы эксперта на язык уголовно-правовой оценки.

Преодоление системных проблем в расследовании налоговых преступлений требует внедрения комплексного подхода, охватывающего институциональный, методико-кадровый и технологический уровни. На институциональном уровне ключевое значение приобретает создание постоянно действующих специализированных следственно-оперативных групп (СОГ) в структурах СК РФ и МВД, в штат которых на постоянной основе должны входить не только юристы, но и специалисты-экономисты, аудиторы и финансовые аналитики. Такая интеграция позволит обеспечить их полноценное участие в планировании и проведении оперативных и следственных меро-

приятый с самого начала проверки, а не в роли эпизодических консультантов. Параллельно необходимо формирование межведомственных экспертных советов с участием представителей СКР, МВД, ФНС, Росфинмониторинга и ведущих экспертных организаций для выработки единых методических стандартов расследования типовых схем и согласования критериев оценки необоснованной налоговой выгоды применительно к целям уголовного преследования. Важным институциональным шагом также является развитие специализации судей в арбитражных судах и судах общей юрисдикции по экономическим и налоговым составам, что будет способствовать формированию единообразной, предсказуемой и компетентной судебной практики при оценке сложных доказательств, включая заключения судебно-экономических экспертиз.

Следующим системным направлением является реализация методических и кадровых мер. Это предполагает, во-первых, разработку и внедрение типовых алгоритмизированных методик для следователей, детально регламентирующих взаимодействие со специалистами и порядок назначения экспертиз по конкретным составам налоговых преступлений. Такие методики должны содержать исчерпывающие перечни типовых вопросов для экспертов, минимально необходимых пакетов документов для исследования и образцы процессуальных документов, что минимизирует риски формальных ошибок. Во-вторых, требуется кардинальное повышение уровня экономической грамотности следственного корпуса через приоритетный прием на работу кандидатов с двойным (юридическим и экономическим) образованием, внедрение обязательных программ повышения квалификации по основам бухгалтерского учета, налогового права и финансового анализа, а также организацию системных стажировок следователей в налоговых органах и подразделениях финансового мониторинга кредитных организаций для получения непосредственного практического опыта работы с финансовыми потоками и документами.

Неотъемлемой частью современного ответа на вызовы налоговой преступности являются технологические меры. Внедрение специализированного программного обеспечения для первичного автоматизированного анализа финансовой отчетности, который позволит следователям на ранних этапах выявлять формальные признаки фирм-однодневок, разрывы в документообороте. Более глубокий анализ требует активного привлечения IT-специалистов и экспертов по компьютерно-технической экспертизе для работы с большими данными банковских транзакций, восстановления удаленной цифровой переписки и

исследования метаданных документов, что зачастую является единственным способом получения информации для доказывания умысла и установления скрытых связей между участниками схем.

Таким образом, только синергия институциональных преобразований, глубокой методической работы по повышению компетенций и внедрения передовых технологий способна создать устойчивую основу для качественного скачка в эффективности расследования сложных налоговых преступлений. Каждое из направлений усиливает другие: институциональные структуры обеспечивают платформу для применения методик и технологий, подготовленные кадры грамотно используют технологический инструментарий в рамках установленных процедур, а технологии, в свою очередь, расширяют возможности как следственных подразделений, так и экспертного сообщества. Реализация данного комплекса мер на практике позволит преодолеть фрагментарность существующего подхода, сформировав целостную государственную систему противодействия технологичной и изощренной налоговой преступности.

Проведенное исследование позволяет утверждать, что современное расследование налоговых преступлений немыслимо без комплексного и системного применения специальных экономических знаний. Эти знания реализуются через взаимосвязанные формы: консультации, участие специалистов в следственных действиях, ревизии и, что наиболее значимо, судебно-экономические экспертизы. Последние обеспечивают трансформацию сложных финансово-хозяйственных данных в понятные и допустимые доказательства.

Однако эффективность этого инструментария упирается в ряд глубоких проблем, главная из которых – переход от объективно установленной необоснованной налоговой выгоды к доказыванию субъективного умысла виновного лица. Разрешение этой проблемы лежит не в плоскости ожидания от эксперта правовых выводов, а в умении следователя выстроить цельную систему доказательств, где экспертное заключение является ключевым, но не единственным элементом. Эта система должна через совокупность прямых и косвенных доказательств (документы, переписка, показания, данные ОРД) неопровержимо демонстрировать сознательное, целенаправленное стремление уклониться от исполнения конституционной обязанности по уплате налогов.

Для достижения этого необходимы кардинальные изменения: от институциональных (создание постоянных междисциплинарных

групп) до кадровых (подготовка следователей-универсалов) и технологических (внедрение цифровых инструментов анализа). Только такой комплексный подход позволит правоохранительной системе адекватно реагировать на вызовы со стороны высокотехнологичной и изощренной налоговой преступности, обеспечивая не только неотвратимость наказания, но и восстановление нарушенных принципов фискальной справедливости.

Список литературы:

- [1] Якимов С.П. Криминалистические средства и методы выявления латентной экономической преступности. М.: Юрлитинформ, 2018. С. 45;
- [2] Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. М.: Норма, 2019. С. 78;
- [3] Шапиро Л.В. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2008. С. 212;
- [4] Жалинский А.Э. Уголовно-правовые и криминологические проблемы экономической преступности // Государство и право. 2021. № 5. С. 67-75;

[5] Новик Е.В. Проблемы разграничения налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов в уголовном праве // Законность. 2020. № 9. С. 23-27.

[6] Савицкий А. А. Судебная бухгалтерская экспертиза : учебник / А. А. Савицкий. – Москва : Проспект, 2023. – 367 с.

References:

[1] Yakimov S.P. Forensic means and methods of detecting latent economic crime. M.: Yurlitinform, 2018. S. 45;

[2] Rossinskaya E.R. Forensic examination in civil, arbitration, administrative and criminal proceedings. M.: Norma, 2019. S. 78;

[3] L.V. Shapiro. Special knowledge in criminal proceedings and their use in the investigation of crimes in the field of economic activity: dis.... Dr. Jurid. sciences. Saratov, 2008. P. 212;

[4] Zhalinsky A.E. Criminal law and criminological problems of economic crime//State and law. 2021. № 5. S. 67-75;

[5] Novik E.V. Problems of delimitation of tax optimization and tax evasion in criminal law//Legality. 2020. № 9. S. 23-27.

[6] Savitsky A. A. Forensic accounting expertise: textbook/A. A. Savitsky. - Moscow: Prospekt, 2023. - 367 p.



Юридическое издательство «ЮРКОМПАНИ»
издает научные журналы:

- Научно-правовой журнал «Образование и право», рекомендованный ВАК Министерства науки и высшего образования России (специальности 12.00.01, 12.00.02), выходит 1 раз в месяц.
- Научно-правовой журнал «Право и жизнь», рецензируемый (РИНЦ, E-Library), выходит 1 раз в 3 месяца.