Научная статья
УДК 343.98
EDN NPKPWI
DOI 10.17150/2411-6122.2026.3.11-22

Особенности выявления и расследования покушения на мошенничество при возмещении НДС с использованием аффилированных лиц в сфере медицинских услуг

В.А. Антонов[1]✉, А.О. Печенюк[2]

[1] Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация
[2] Восточно-Сибирский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации, г. Иркутск, Российская Федерация

Автор, ответственный за переписку: В.А. Антонов, 010813@bgu.ru

Аннотация. Сфера медицинских услуг в России характеризуется высокой долей организаций, работающих с налогом на добавленную стоимость, что создает предпосылки для злоупотреблений в виде незаконного возмещения НДС, в т.ч. с привлечением аффилированных лиц. В статье рассматриваются типичные схемы мошенничества в медицинской сфере, такие как фиктивные закупки медицинского оборудования, дробление бизнеса с привлечением аффилированных индивидуальных предпринимателей, завышения стоимости услуг между аффилированными клиниками, использование «фирм-однодневок». Авторы отмечают, что для выявления преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС, должны применяться комплексные методы контроля, сочетающие использование автоматизированных систем, проведение налоговых проверок и оперативно-розыскных мероприятий. Описываются ключевые проблемы в выявлении и расследовании покушений на мошенничество при возмещении НДС в сфере медицинских услуг, а именно: сокрытие реальных бенефициаров через номинальных директоров, фальсификация или уничтожение доказательств, слабая координация между ФНС и правоохранительными органами и др. Предлагаются меры, реализация которых позволит снизить риски незаконного возмещения НДС, повысить прозрачность финансовых операций в медицинской отрасли и обеспечить защиту бюджетных средств.

Ключевые слова: НДС, мошенничество, покушение на преступление, аффилированные лица, налоговые проверки, фиктивные сделки, АСК НДС, медицинские услуги, межведомственное взаимодействие.

Для цитирования: Антонов В.А. Особенности выявления и расследования покушения на мошенничество при возмещении НДС с использованием аффилированных лиц в сфере медицинских услуг / В.А. Антонов, А.О. Печенюк. — DOI 10.17150/2411-6122.2026.3.11-22. — EDN NPKPWI // Сибирские уголовно-процессуальные и криминалистические чтения. — 2026. — № 3. — С. 11–22.

© Антонов В.А., Печенюк А.О., 2026

 DOI 10.17150/2411-6122.2026.3.11-22 ISSN 2411-6122

Original article

Features of Detecting and Investigating Attempted VAT Refund Fraud Involving Affiliates in the Sector of Medical Services

V.A. Antonov[1]✉, A.O. Pechenyuk[2]

[1] Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation
[2] East Siberian Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, Irkutsk, the Russian Federation

Corresponding author: V.A. Antonov, 010813@bgu.ru

Abstract. Russian sphere of medical services is characterized by a high share of organizations using VAT, which creates conditions for the unlawful abuse of of VAT refunds, including cases that involve affiliates. The authors examine typical schemes of fraud in the medical sphere, such as fictitious purchases of medical equipment, business fragmentation with the involvement of affiliated sole proprietors, inflating the value of services between affiliated clinics, using "dummy companies". The authors stress the identification of crimes connected with illegal VAT refunds requires complex methods of control which combine the use of automated systems, tax audits and investigative operations. Key problems in the identification and investigation of attempted frauds related to VAT refunds in the sphere of medical services are described, namely: hiding true beneficiaries by using nominee directors, falsifying and destroying evidence, weak coordination between tax and law enforcement authorities, etc. The authors present measures to reduce the risks of unlawful VAT refunds, increase the transparency of financial operations in the medical sphere and ensure the protection of budgetary funds.

Keywords: VAT, fraud, attempted crime, affiliated persons, tax audits, fictitious transactions, automated VAT system, medical services, interagency cooperation.

For citation: Antonov V.A., Pechenyuk A.O. Features of Detecting and Investigating Attempted VAT Refund Fraud Involving Affiliates in the Sector of Medical Services. *Sibirskie Ugolovno-Processual'nye i Kriminalisticheskie Chteniya = Siberian Criminal Procedure and Criminalistic Readings*, 2026, no 3, pp. 11–22. (In Russian). EDN: NPKPWI. DOI: 10.17150/2411-6122.2026.3.11-22.

Сфера медицинских услуг в России характеризуется высокой долей организаций, работающих с налогом на добавленную стоимость: это диагностические центры, клиники пластической хирургии, стоматологические кабинеты, производители и поставщики медицинского оборудования и расходных материалов. По данным ФНС[1], более 60 % организаций в сфере здравоохранения являются плательщиками НДС, что создает значительный объем операций с налоговыми вычетами и возмещениями.

Налоговый кодекс РФ, а в частности гл. 21, предусматривает право налогоплательщиков на возмещение НДС[2], если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога (ст. 176 НК РФ),

[1] Статистика и аналитика. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/ (дата обращения: 26.05.2026).

[2] Правовая база возмещения НДС: ст. 171 НК РФ, ст. 172 НК РФ, ст. 176 НК РФ. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчётах по налогу на добавленную стоимость : Постановление Правительства РФ от 26 дек. 2011 г. № 1137 : (ред. от 23 янв. 2026) // СПС «КонсультантПлюс».

иными словами, в тех случаях, когда сумма «входного» налога превышает сумму начисленного НДС[3].

На практике это создает предпосылки для злоупотреблений: недобросовестные участники рынка разрабатывают схемы незаконного возмещения НДС, в т.ч. с привлечением аффилированных лиц[4]. Такие действия квалифицируются как мошенничество (ст. 159 УК РФ), а если преступление не доведено до конца — как покушение на мошенничество (ч. 3 ст. 30 УК РФ). Суть заключается в том, что формально все операции могут выглядеть законными: оформлены договоры, выставлены счета-фактуры, поданы декларации, однако при углубленном анализе выявляется отсутствие реального экономического содержания сделок — именно это и служит основанием для привлечения к ответственности.

Актуальность исследования избранной проблематики подтверждается учеными [1–3]. Как справедливо указывает В.С. Белохребтов, данное преступление характеризуется постоянным «обновлением» мошеннических схем возмещения НДС с применением изощренных мер конспирации [4, с. 37]. Над разработкой и организацией схем мошенничества работают высококвалифицированные налоговые консультанты, досконально изучившие налоговое и уголовное законодательство, что позволяет организаторам и исполнителям добиваться получения средств из бюджета и избегать привлечения к ответственности [5, с. 3–4]. При этом выявление таких схем и расследование преступлений сопряжены с существенными трудностями, ключевой причиной которых, по мнению Д.Н. Николаенко, является отсутствие научно обоснованной и эффективной частной криминалистической методики [6, с. 209].

На сегодняшний день к типичным схемам мошенничества в медицинской сфере можно отнести, например, фиктивные закупки медицинского оборудования: клиника заключает договор с аффилированной компанией на поставку дорогостоящего оборудования (МРТ, УЗИ-аппаратов и т.д.), по документам оборудование считается поставленным, а НДС заявлен к вычету, однако фактически поставки не было либо оборудование было поставлено по завышенной цене. Признаками такой схемы служат отсутствие оборудования на балансе организации, отсутствие необходимых лицензий на его использование, а также отсутствие квалифицированных специалистов, способных работать с данным оборудованием. Нормативной основой для выявления таких схем являются ст. 54.1 НК РФ, определяющая пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, и ст. 172 НК РФ, регламентирующая порядок применения налоговых вычетов.

[3] Входной (входящий) НДС — это налог, который налогоплательщик уплачивает поставщикам при покупке товаров, работ, услуг или имущественных прав, если эти операции облагаются НДС. Начисленный (исходящий) НДС — это налог, который налогоплательщик начисляет при реализации собственных товаров, работ, услуг или передаче имущественных прав. Право на возмещение НДС по ст. 176 НК РФ возникает, если по итогам налогового периода сумма входного НДС, принятого к вычету, превышает сумму начисленного исходящего НДС. Разница между этими суммами подлежит возмещению из бюджета.

[4] Термин «аффилированные лица» прямо не используется в НК РФ, его содержание раскрывается в других актах: О защите конкуренции : Федер. закон от 26 июля 1995 г. № 135-ФЗ : ст. 4 — определяет аффилированных лиц как физических и юридических лиц, способных оказывать влияние на деятельность организаций (общие учредители, руководители, участники с долей более 20 % и т.д.); п. 2 ст. 105.1 НК РФ — понятие взаимозависимых лиц, которое во многом пересекается с аффилированностью (например, прямое или косвенное участие одной организации в другой с долей более 25 %).

Еще одной распространенной схемой выступает «дробление бизнеса»[5] с привлечением аффилированных индивидуальных предпринимателей: к примеру, сеть стоматологических клиник оформляется на нескольких взаимозависимых ИП, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее — УСН), при этом, основная компания — плательщик НДС — заключает с ними договоры на оказание услуг и заявляет вычеты по НДС, хотя фактически услуги оказываются одними и теми же врачами в одних и тех же помещениях. Признаками подобной схемы являются общие помещения, единый персонал и рекламная кампания, а также установленная взаимозависимость учредителей. Правовая оценка опирается на п. 2 ст. 105.1 НК РФ (взаимозависимые лица) и ст. 54.1 НК РФ.

Также встречается практика завышения стоимости услуг между аффилированными клиниками: одна медицинская организация оказывает другой (аффилированной) консультационные или управленческие услуги по многократно завышенным ценам, что создает фиктивный «входной» НДС для последующего вычета. Признаками мошеннической схемы в таких случаях выступают несоответствие цен уровню рынка и отсутствие реальной потребности в подобных услугах. Нормативное обоснование для пресечения таких действий содержится в ст. 40 НК РФ (принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения) и ст. 172 НК РФ (правила применения налоговых вычетов).

Наконец, распространена схема с использованием «фирм-однодневок»: через подставные компании проводятся фиктивные закупки расходных материалов (шприцев, перчаток и пр.), оформляются подложные счета-фактуры и акты выполненных работ. Характерными признаками данной схемы выступают массовые адреса регистрации таких фирм, отсутствие у них реального персонала и нулевая отчетность. Правовой основой для признания подобных операций незаконными служат ст. 54.1, 172 НК РФ.

Так, ООО ЦМИ «Центр Медицинских Инноваций» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с целью оспорить признание налоговым органом необоснованным включение в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат в сумме 84 712 315 р. и в состав налоговых вычетов суммы НДС в размер 4 449 685 р. по взаимоотношениям с ООО «ТД-Медхимфарм», ООО «Медхимфарм» и ООО «МК-Медхимфарм» (далее — спорные контрагенты). Заявителем со спорными контрагентами были заключены договоры купли-продажи медицинских товаров. В ходе анализа информации об организациях, на счета которых спорные контрагенты перечисляли денежные средства, полученные от ООО ЦМИ «Центр Медицинских Инноваций» и взаимосвязанной организации ООО МК «Центр Медицинских Инноваций» установлено, что часть денежных средств перечислялась на счета «технических» организаций, обладающих первичными признаками «фирм-однодневок» (массовый руководитель и учредитель в одном лице, адрес массовой регистрации, большин-

[5] Подходы судебной практики к оценке факторов «дробления бизнеса» отражены в Определении Верховного Суда РФ от 28 января 2020 г. № 310-ЭС19-26320 по делу № А54-6162/2017 и Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 09 октября 2019 № Ф05-13002/2019 по делу № А40-21352/2018. Решение Арбитражного суда Ростовской области от 08 июля 2024 г. по делу № А53-35174/2023 // СПС «КонсультантПлюс».

ство данных юридических лиц были ликвидированы или реорганизованы), для дальнейшего обналичивания. Таким образом создавался формальный документооборот, направленный на получение необоснованной налоговой выгоды, выраженной в завышении расходов, уменьшающих доходы при исчислении налога на прибыль организации и завышении налоговых вычетов по НДС. Арбитражный суд г. Москвы пришел к выводу об отказе в удовлетворении заявленного требования[6].

При выявлении подобных схем в целях расследования мошенничества или покушения на мошенничество, если возмещение НДС не было получено по независящим от злоумышленника причинам (например, из-за отказа налогового органа в возмещении на этапе камеральной проверки), необходимо установить следующие обстоятельства: использование аффилированных структур для создания видимости законности операций, искажение сведений в налоговой отчетности, наличие умысла на хищение бюджетных средств, а также причинение ущерба бюджетной системе РФ. В качестве доказательств по уголовным делам рассматриваемой категории могут выступать: заключения экспертов, налоговые декларации, акты налоговых проверок, материалы проверок иных уполномоченных органов, вступившие в силу решения арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

При этом, помимо уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ, налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения по ст. 122, 129.3 и 129.5 НК РФ при необоснованном применении налоговых вычетов по НДС, а также к уголовной ответственности по ст. 198 или 199 УК РФ при наличии состава преступления.

Позиции Верховного Суда Российской Федерации и Конституционного Суда Российской Федерации по вопросу квалификации действий при незаконном возмещении НДС, в сущности, дополняют друг друга.

Так, Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 26.11.2019 № 48[7] разъяснил, что хищение денежных средств под видом возмещения НДС образует состав мошенничества, а не уклонения от уплаты налогов. Как представляется, разграничение проходит по трем критериям: 1) при мошенничестве денежные средства реально перечисляются из бюджета на счет налогоплательщика, тогда как при уклонении денежные средства просто не поступают в бюджет; 2) для мошенничества необходимо доказать наличие умысла на получение средств из бюджета, а не просто на уклонение от уплаты налога; 3) для привлечения к ответственности по ст. 159 УК РФ необходимо доказать, что лицо имело умысел на хищение бюджетных средств до совершения операций, а не после отказа налогового органа в вычете[8].

[6] Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22 января 2019 по делу № А40-228124/18-115-5194 // СПС «КонсультантПлюс».

[7] О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 нояб. 2019 № 48 // СПС «КонсультантПлюс».

[8] В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 года № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» прямо не сформулированы три критерия разграничения мошенничества (ст. 159 УК РФ) и уклонения от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ) в виде движения денег, умысла и квалификации. Однако в документе содержатся положения, которые позволяют сделать такие выводы на основе анализа его содержания.

В Определении от 09.03.2023 № 477-О Конституционный Суд РФ[9] дополнил данную правовую позицию и указал, что действия лиц, формально состоящие в получении необоснованного возмещения НДС из бюджета, могут при определенных обстоятельствах квалифицироваться как хищение в форме мошенничества. Это возможно, если в ходе налогового контроля выявлены признаки мнимости сделок, фиктивности документооборота, подложности документации. При этом признаками такого противоправного поведения являются «отсутствие реальной хозяйственной деятельности, создание организации с целью незаконного возмещения налога, заведомо подложные документы, опосредующие фиктивные взаимоотношения с контрагентами (поддельные договоры, счета-фактуры и т.п.), которые не производят уплату налогов в бюджет (в том числе налога на добавленную стоимость по выставленным ими счетам-фактурам), формальная подача налоговых деклараций без реальной цели уплаты налога, но с целью завладеть бюджетными денежными средствами на том или ином фиктивном основании, прекращение хозяйственной деятельности после необоснованного возмещения суммы налога».

Таким образом, для привлечения к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ необходимо доказать не только формальные нарушения (фиктивные документы, отсутствие реальной деятельности), но и наличие прямого умысла на хищение бюджетных средств, а также связь этих действий с попыткой незаконного возмещения НДС. Только при наличии всех этих условий действия налогоплательщика могут быть квалифицированы как мошенничество или покушение на мошенничество.

Для выявления преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС, используются комплексные методы контроля, включающие автоматизированные системы, налоговые проверки и оперативно-розыскные мероприятия.

Ключевую роль в выявлении нарушений играют автоматизированные системы ФНС, такие как АСК НДС-2, АСК НДС-3, ПК «ВАИ».

АСК НДС-2 (прикладная подсистема «Контроль НДС» в составе АИС «Налог-3», которая используется для комплексного анализа и формирования индивидуальных карточек налогоплательщиков[10]) отслеживает цепочку движения товаров, облагаемых НДС, и выявляет расхождения в данных. Система обнаруживает два типа разрывов: 1) разрыв в цепочке — когда организация не представила декларацию, отразила в ней «нулевые показатели» или отсутствуют операции в декларации контрагента; 2) разрыв по НДС — когда сумма налога к вычету у покупателя превышает сумму НДС, исчисленную к уплате контрагентом по конкретной сделке из-за ошибок в реквизитах или суммах.

АСК НДС-3 — более продвинутая система, которая автоматически обрабатывает и анализирует налоговую информацию, предоставленную предприятиями. Так, система может видеть разрывы в цепочках НДС, неизвестные вычеты и автоматически отправляет запросы на предоставление пояснений

[9] Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Каретникова Леонида Михайловича на нарушение его конституционных прав частью четвёртой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 09 марта 2023 № 477-О // СПС «КонсультантПлюс».

[10] АСК НДС и другие комплексы налоговой для контроля за уплатой НДС: что это такое? URL: https://www.klerk.ru/buh/articles/503054/ (дата обращения: 26.05.2026).

компаниям, где обнаружены возможные нарушения[11].

ПК «ВАИ» (программный комплекс визуального анализа и идентификации) позволяет наглядно отобразить скрытые связи между информационными объектами, выявить аффилированность компаний и схемы уклонения от налогов [7, с. 45].

Обязательной процедурой, позволяющей убедиться в достоверности данных, отраженных в отчетности, и их соответствии информации из других источников, является камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ). В ходе проверки, которая проводится после подачи декларации по НДС, ФНС сверяет суммы «входного» и исходящего НДС, корректность налоговых вычетов, совпадение данных в декларациях продавца и покупателя, а также наличие расхождений в книгах продаж и покупок. При обнаружении расхождений инспекция направляет требование о представлении пояснений. Выездная проверка (ст. 89 НК РФ) назначается, если в ходе камеральной проверки выявлены серьезные нарушения или есть подозрения на уклонение от уплаты налогов. Такая проверка включает осмотр помещений, инвентаризацию оборудования, опрос сотрудников, проверку наличия товарно-материальных ценностей. В ходе выездной проверки могут проводиться допросы свидетелей (ст. 90 НК РФ), истребование документов (ст. 93.1 НК РФ) и другие мероприятия. Взаимодействие с банками позволяет ФНС запрашивать информацию о движении денежных средств по расчетным счетам компаний. Это помогает выявить обналичивание, транзитные операции и другие подозрительные схемы. С 2025 г. АСК НДС-3 получила прямой доступ к банковским данным в рамках расширенного информационного обмена (ст. 86 НК РФ в редакции, действующей с 2024 г.)[12].

Оперативно-розыскные мероприятия применяются при наличии подозрений на преступные схемы. К ним относятся опрос, наведение справок, наблюдение, обследование помещений, контроль почтовых отправлений, прослушивание телефонных переговоров и др. При подтверждении информации результаты оперативно-розыскной деятельности могут послужить основанием для возбуждения уголовного дела [8, с. 65].

Выявление и расследование преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС с использованием аффилированных структур, проходит в несколько последовательных этапов:

– сбор первичных данных: анализ налоговой отчетности, включая декларации по НДС, книги покупок и продаж, что позволяет выявить расхождения в отражении хозяйственных операций; одновременно направляются запросы в банки для получения сведений о движении денежных средств по расчетным счетам организаций, а также выполняется проверка лицензий и разрешительных документов[13];

– установление аффилированности между участниками мошеннической схемы: анализируются учредительные

[11] АСК НДС-3 — новый сервис ФНС: как работает и кого проверяют. URL: https://nalogexpert-kazan.ru/blog/edinyj-nalogovyj-schet/kak-rabotaet-ask-nds-3/ (дата обращения: 26.05.2026).

[12] АСК НДС-3 в 2026: что изменилось в контроле ФНС. URL: https://vitvet.com/articles/nalogi/nalogovye_proverki/ask_nds_3_novelly/ (дата обращения: 26.05.2026).

[13] О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) : Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@ // Нормативные акты для бухгалтера. 2017. № 17.

документы компаний с целью выявления общих учредителей, директоров или иных лиц, контролирующих деятельность организаций; проводится сопоставление данных из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) с информацией из банковских выписок с целью обнаружения формальных и фактических связей между компаниями [9, с. 140];

– доказывание фиктивности операций: для этого назначаются и производятся различные экспертизы (например, судебно-экономическая, судебно-бухгалтерская, налоговая экспертизы [10, с. 107]), проводятся допросы свидетелей — сотрудников организаций, контрагентов, иных лиц, обладающих информацией о характере и содержании сделок;

– установление прямого умысла [см.: 11]: устанавливается факт сознательного создания фиктивной документации, например, составление актов выполненных работ без фактического оказания услуг или отражение несуществующих закупок, а также собираются доказательства согласованности действий участников схемы (переписка, протоколы совещаний, данные о синхронности финансовых операций и т.д.).

Одной из существенных проблем, затрудняющих привлечение виновных к уголовной ответственности, является сокрытие реальных бенефициаров через использование номинальных директоров и учредителей. Зачастую компании оформляются на лиц, не имеющих отношения к ее управлению, в том числе на граждан с низким социальным статусом. Номинальные лица не обладают полной информацией о мошеннической схеме, в связи с чем их показания не дают возможности выйти на организаторов противоправной деятельности.

Серьезным препятствием выступает уничтожение или фальсификация документов, подтверждающих фиктивность хозяйственных операций, — удаление электронных баз данных, уничтожение бухгалтерских документов, подмена оригиналов на копии с измененными реквизитами. В результате следственным органам приходится работать с неполной доказательной базой, что осложняет доказывание умысла и установление всех звеньев цепочки незаконного возмещения НДС. Кроме того, злоумышленники могут создавать «дублирующие» комплекты документов — один для предъявления контролирующим органам, другой — для внутреннего использования, что дополнительно запутывает расследование[14].

Еще одной сложностью является обжалование решений налоговых органов в арбитражном суде (в соответствии со ст. 138 НК РФ). Налогоплательщики активно используют право на оспаривание результатов проверок, что может привести к приостановлению уголовного преследования на длительный срок — до вынесения окончательного судебного решения. Отметим, что в ходе арбитражного процесса стороны нередко затягивают рассмотрение дела путем подачи ходатайств, заявлений о проведении дополнительных экспертиз, представления новых доказательств в целях получения дополнительного времени для сокрытия следов преступления.

Кроме того, значительную проблему представляет недостаточная координация между ФНС и правоохранительными органами на различных этапах расследования. Отсутствие единого информационного пространства, задержки в обмене данными между ведомствами могут приводить к потере важной информации или ее несвоевременному по-

[14] Определение Верховного Суда РФ от 17 сентября 2024 г. №304-ЭС24-17215 по делу №А81-6894/2023 // СПС «КонсультантПлюс».

лучению, что, в свою очередь, снижает эффективность совместных действий.

К иным факторам, затрудняющим расследование уголовных дел рассматриваемой категории, можно отнести: использование сложных многоуровневых мошеннических схем с участием десятков контрагентов, в том числе зарегистрированных в офшорных юрисдикциях; применение современных технологий для маскировки финансовых потоков (криптовалюты, электронных платежных систем); давление на свидетелей с целью изменения показаний или отказа от сотрудничества со следствием; пробелы в законодательстве, позволяющие формально соблюдать требования налогового учета при фактическом отсутствии реальной хозяйственной деятельности.

Для предотвращения мошенничества при возмещении НДС, своевременного выявления и качественного расследования подобных деяний предлагается комплекс мер, затрагивающий деятельность различных субъектов и уровней регулирования.

1. Следует рассмотреть возможность повышения квалификации следователей по вопросам выявления и расследования мошенничества и покушения на него в сфере возмещения НДС путем организации прослушивания соответствующего курса лекций, содержание которого должно включать не только материал криминалистического, криминологического и уголовно-правового характера, но и экономической, налоговой и бухгалтерской направленности. Учебно-методическая литература для таких курсов должна также обобщать наиболее успешный опыт расследования уголовных дел рассматриваемой категории [12, с. 15–16].

2. Существует потребность в совершенствовании механизмов межведомственного взаимодействия ФНС и правоохранительных органов, внедрения современных аналитических инструментов для выявления признаков противоправных действий. Целесообразно внедрить методики выявления аффилированности лиц на ранних стадиях расследования, что позволит быстрее устанавливать связи между участниками мошеннических схем и определять реальных бенефициаров. Важно развивать взаимодействие с Росфинмониторингом для эффективного отслеживания движения денежных средств, выявления транзитных операций и обналичивания, а также для получения данных о подозрительных финансовых операциях.

3. Для налоговых органов приоритетными направлениями являются усиление риск-ориентированного подхода при планировании проверок в соответствии со ст. 82 НК РФ, расширение использования автоматизированных систем контроля, проведение совместных проверок с МВД России и Следственным комитетом РФ по наиболее сложным и масштабным схемам уклонения от уплаты налогов.

4. На законодательном уровне целесообразно: 1) ужесточить ответственность за создание и использование «фирм-однодневок» путем внесения изменений в ст. 173.1, 173.2 УК РФ, предусмотрев более строгие санкции и расширив круг деяний, подпадающих под действие данных норм; 2) ввести обязательную верификацию крупных сумм НДС к возмещению через межведомственные комиссии, включающие представителей ФНС, МВД России, Следственного комитета РФ и банков, что позволит снизить риски необоснованного возмещения налога; 3) усовершенствовать механизмы обмена данными, в том числе за счет развития единой информационной платформы и стандартизации форматов передачи сведений.

5. Для медицинских организаций актуальными мерами являются проведение внутреннего аудита налоговых операций, проверка контрагентов на предмет аффилированности и добросовестности в соответствии со ст. 54.1 НК РФ, обучение бухгалтеров и юристов особенностям возмещения НДС.

Таким образом, покушение на мошенничество при возмещении НДС с использованием аффилированных лиц в сфере медицинских услуг представляет серьезную угрозу бюджетной системе Российской Федерации. Ключевым является превентивная работа налоговых органов по выявлению схем на стадии камерального контроля и оперативная передача материалов в правоохранительные органы до момента фактического перечисления бюджетных средств. Доказывание неоконченного состава преступления через установление прямого умысла и конкретных действий, направленных на хищение, является сложной, но необходимой процессуальной задачей для пресечения данной категории экономических преступлений. Реализация предложенных в статье мер позволит снизить риски незаконного возмещения НДС, повысить прозрачность финансовых операций в медицинской отрасли и обеспечить защиту бюджетных средств.

Список использованной литературы

1. Петросян Е.М. Организационно-методические вопросы первоначального этапа расследования налоговых мошенничеств : 12.00.12 : автореф. дис. … канд. юрид. наук / Е.М. Петросян. — Краснодар, 2015. — 22 с. — EDN ZPSGMD.

2. Белохребтов В.С. Особенности выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость : 12.00.12 : автореф. дис. … канд. юрид. наук / В.С. Белохребтов. — Ростов-на-Дону, 2015. — 22 с. — EDN ZPPYYB.

3. Сокуров М.Г. Налоговое мошенничество: особенности уголовной ответственности (на примере незаконного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета) / М.Г. Сокуров, Р.С. Джинджолия. — EDN LHAZZJ // Юридический журнал. — 2025. — № 1 (7). — С. 51–60.

4. Белохребтов В.С. Схемы совершения мошенничества с возмещением налога на добавленную стоимость / В.С. Белохребтов. — EDN TSCLHH // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. — 2015. — № 2-2. — С. 37–44.

5. Варданян А.В. Особенности выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость / А.В. Варданян, В.А. Антонов, В.С. Белохребтов. — Иркутск : Изд-во Вост.-Сиб. ин-та МВД РФ, 2016. — 112 с. — EDN VNOEHP.

6. Николаенко Д.Н. К вопросу взаимодействия подразделений ЭБИПК со следственными органами МВД России при возбуждении уголовных дел по налоговым мошенничествам / Д.Н. Николаенко. — EDN RQRGDW // Межведомственный научно-практический Петербургский оперативно-розыскной форум : материалы Межвед. науч.-практ. конф., Санкт-Петербург, 09 июня 2025 г. — Санкт-Петербург, 2025. — С. 204–210.

7. Седаев П.В. Информационные ресурсы для выявления фирм «Однодневок» в работе налоговых органов / П.В. Седаев. — EDN UHRWML // Перспективы развития информационных технологий. — 2015. — № 25. — С. 44–47.

8. Антонов В.А. Проблемы выявления и раскрытия мошенничеств при возмещении налога на добавленную стоимость / В.А. Антонов, В.С. Белохребтов. — EDN UKEYXD // Юристъ-Правоведъ. — 2015. — № 4 (71). — С. 64–68.

9. Иванов П.И. Раскрытие налоговых преступлений с сфере потребительского рынка в условиях цифровизации / П. И. Иванов. — DOI 10.55001/2312-3184.2024.87.10.013. — EDN GUXEGH // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. — 2024. — № 4 (111). — С. 135–147.

10. Ишенина И.Н. Алгоритм формирования типовой методики производства судебной налоговой экспертизы / И.Н. Ишенина. — EDN NBPGAJ // Вестник экономической безопасности. — 2009. — № 9. — С. 107–111.

11. Сокуров М.Г. Актуальные проблемы уголовной ответственности за мошенничество при незаконном возмещении НДС (ст.159 УК РФ) / М.Г. Сокуров. — EDN ARTXMU // Правовой альманах. — 2025. — № 9 (49). — С. 28–32.

12. Белохребтов В.С. Необходимость подготовки специалистов по расследованию мошенничеств при возмещении налога на добавленную стоимость в вузах МВД России / В.С. Белохребтов, М.М. Корбак. — EDN TUQDPL // Подготовка кадров для силовых структур: современные направления и образовательные технологии : материалы двадцатой всерос. науч.-метод. конф., Иркутск, 04-05 марта 2015 г. — Иркутск, 2015. — С. 13–16.

References

1. Petrosyan E.M. *Organizational-Methodical Issues of the Initial Stage of Investigating Tax Fraud.* Cand. Diss. Thesis. Krasnodar, 2015. 22 p. EDN: ZPSGMD.

2. Belokhrebtoov V.S. Features of Identification, Disclosure and the Initial Stage of Investigation of Attempted Fraud in the Reimbursement of Value Added Tax. Cand. Diss. Thesis. Irkutsk, 2015. 22 p. EDN: ZPPYYB.

3. Sokurov M.G., Jinjoliya R.S. Tax Fraud: Features of Criminal Liability (on the Example of Illegal Reimbursement of Value-Added Tax from the Budget). *Yuridicheskii zhurnal = Law Journal*, 2025, no. 1, pp. 51–60. (In Russian). EDN: LHAZZJ.

4. Belokhrebtov V.S. Schemes of Fraud Reimbursement of Value Added Tax. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki = Izvestiya of the Tula State University. Economic and Legal Sciences*, 2015, no. 2-2, pp. 37–44. (In Russian). EDN: TSCLHH.

5. Vardanyan A.V., Antonov V.A., Belokhrebtov V.S. *Specific Features of the Identification, Detection and Initial Investigation of Attempted Fraud during the VAT Refund*. Irkutsk, East Siberia Institute of the Russian Internal Affairs Ministry Publ., 2016. 112 p. EDN: VNOEHP.

6. Nikolaenko D.N. To the Issue of Cooperation of Economic Security and Anti-Corruption Departments (EBIPR) with the Investigative Departments of the Russian Ministry of Internal Affairs during the Initiation of Criminal Cases on Tax Fraud. In *Interdepartmental Research and Practice Petersburg Operative-Search Forum. Proceedings of the Interdepartmental Scientific and Practical Conference, Saint Petersburg, June 9, 2025*. Saint Petersburg, 2025, pp. 204–210. (In Russian). EDN: RQRGDW.

7. Sedaev P.V. Information Resources for Identifying Dummy Companies in the Work of Tax Authorities. *Perspektivy razvitiya informatsionnykh tekhnologii = Prospects for the Development of Information Technology*, 2015, no. 25, pp. 44–47. (In Russian). EDN: UHRWML.

8. Antonov V.A., Belokhrebtov V.S. Problems of Identification and Detection of Frauds at Compensation of a Value Added Tax. *Yurist-Pravoved = Lawyer-Legal Scholar*, 2015, no. 4, pp. 64–68. (In Russian). EDN: UKEYXD.

9. Ivanov P.I. Disclosure of Tax Crimes in the Consumer Market in the Context of Digitalization. *Vestnik Vostochno-Sibirskogo instituta MVD Rossii = Vestnik of the Eastern Siberia Institute of the Ministry of the Interior of the Russian Federation*, 2024, no. 4, pp. 135–147. (In Russian). EDN: GUXEGH. DOI: 10.55001/2312-3184.2024.87.10.013.

10. Ishenina I.N. The Algorithm of Forming a Typical Method of Manufacture of Judicial Review of Tax. *Vestnik ekonomicheskoi bezopasnosti = Bulletin of Economic Security*, 2009, no. 9, pp. 107–111. (In Russian). EDN: NBPGAJ.

11. Sokurov M.G. Current Issues of Criminal Liability for Fraudulent Vat Reimbursement (Art. 159 of the Criminal Code of the Russian Federation). *Pravovoi al'manakh = Legislative Almanac*, 2025, no. 9, pp. 28–32. (In Russian). EDN: ARTXMU.

12. Belokhrebtov V.S., Korbak M.M. The Necessity of Training Specialists on Investigating Frauds in VAT Refunds in the Universities of the Russian Ministry of Internal Affairs. In *Training Specialists for the Security Forces: Modern Trends and Educational Technologies.* Materials of the 20th All-Russian Scientific Methodological Conference, Irkutsk, March 04–05, 2015. Irkutsk, 2015, pp. 13–16. (In Russian). EDN: TUQDPL.

 DOI 10.17150/2411-6122.2026.3.11-22 ISSN 2411-6122

Информация об авторах

Антонов Владимир Александрович — кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры уголовного процесса и криминалистики, Институт юстиции, Байкальский государственный университет, 664003, Российская Федерация, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Печенюк Андрей Олегович — преподаватель кафедры административного права и административной деятельности органов внутренних дел, Восточно-Сибирский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации, 664074, Российская Федерация, г. Иркутск, ул. Лермонтова, 110.

Authors Information

Antonov, Vladimir A. — Ph.D. in Law, Ass. Professor, Department of Criminal Procedure and Criminalistics, Institute of Justice, Baikal State University, 11, Lenin Str., Irkutsk, 664083, the Russian Federation.

Pechenyuk, Andrey O. — Lecturer, Department of Administrative Law and Administrative Activities of Internal Affairs' Bodies, East Siberian Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, 110, Lermontov Str., Irkutsk, 664074, Irkutsk, the Russian Federation.

Вклад авторов

Все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Contribution of the Authors

The authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

Поступила в редакцию / Received 10.07.26

Одобрена после рецензирования / Approved after reviewing 24.09.26

Принята к публикации / Accepted 15.10.26

Дата онлайн-размещения / Available online 09.11.26