

СПОСОБЫ ПОДГОТОВКИ, СОВЕРШЕНИЯ И СОКРЫТИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ

Князева Марина Андреевна

студент 2 курса Института магистратуры и аспирантуры

ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», г. Саратов

Аннотация. В статье раскрывается элемент криминалистической характеристики преступлений в сфере налогообложения, такой как способ подготовки, совершения и сокрытия преступления. Он обращает на себя внимание многих наук правового цикла благодаря своей практической значимости. Приводятся примеры способов, которые стали известны правоохранительным органам в ходе расследования налоговых преступлений.

Ключевые слова: способ совершения преступления, криминалистическая характеристика, налоговые преступления.

Способ совершения преступления является одним из элементов объективной стороны состава преступления и входит в его криминалистическую характеристику. Согласно статье 73 Уголовно-процессуального кодекса, способ совершения преступления является одним из обстоятельств, подлежащим доказыванию. На основе сведений о способе совершения преступления возможно выдвинуть и обосновать следственные версии и определить систему следственных и оперативно-розыскных действий, направленных на раскрытие преступления. Каждый способ оставляет интеллектуальные или материальные следы, присущие конкретному преступлению. Преступная цель достигается совокупностью способов, реализуемых на стадиях подготовки, совершения и сокрытия следов преступления. Способ характеризует преступление с качественной стороны. Он показывает, какими методами, и в какой последовательности была достигнута преступная цель. Благодаря своей практической значимости, способ совершения преступления обращал на себя внимание многих наук правового цикла, объединенных общей целью – борьбы с преступностью: уголовное право, уголовный процесс, судебную психологию, криминалистику, криминологию и другие отрасли знаний. Говоря о способе совершения преступления как об одном из элементов криминалистической характеристики, А.Н. Колесниченко понимал его как: «Образ действий преступника, которые выражались в определенной последовательности, сочетании отдельных действий и приемов». Следует отметить, что он разделял способ совершения преступления и способ сокрытия преступления, [1]. В своем диссертационном исследовании Г.Г. Зуйков определил способ как: «Систему действий по подготовке, совершению и сокрытию преступления, детерминированных

внешними условиями и психологическими свойствами личности, которые могли повлиять на выбор соответствующих орудий, средств и времени совершения деяний», [2]. Здесь мы видим более подробное определение и включение в понимание рассматриваемой категории стадии сокрытия преступления. Интересным видится понимание способа совершения преступления в широком смысле И.А. Возгина, который понимал его как: «Систему взаимосвязанных и взаимообусловленных действий, с помощью которых преступник достигает своей цели», [3]. Н.П. Яблоков дал следующее определение способа совершения преступления: «Объективно и субъективно обусловленную систему поведения субъекта до, в момент и после совершения преступления, оставляющую различного рода характерные следы, позволяющие с помощью криминалистических средств и приемов получить представление о сути происшедшего, своеобразии преступного поведения, личностных особенностях». Все эти характеристики позволяют, по мнению Н.П. Яблокова, определить наиболее оптимальные методы решения задач раскрытия преступления, [4]. Р.С. Белкин придерживался позиции, что «Способ сокрытия преступления может быть, но не обязательно должен быть условием или элементом осуществления способа совершения преступления», [5].

Проанализировав определения различных авторов, можно выделить их общие черты: первое, все понимают способ совершения преступления как систему действий, второе, данные действия направлены на достижение преступной цели, третье, все действия находятся во взаимосвязи с такими элементами как, время, место и личностные особенности преступника. Большинство авторов, все-таки под способом совершения преступления понимают комплекс действий по подготовке, непосредственному исполнению преступного умысла и сокрытию следов преступления. Хотя действия по сокрытию преступления могут рассматриваться и в качестве одного из способа противодействия следствию.

Рассмотрев диспозиции статей Уголовного Кодекса РФ, таких как ст.ст. 198-199.2 УК РФ можно увидеть, что законодателем определен ряд способов совершения преступлений данной категории. Способ совершения преступлений в сфере налогообложения это всегда умышленные деяния, выраженные в форме действий (например предоставление умышленно искаженной информации налоговым органам) или бездействий (непредставление никакой информации налоговым органам). Согласно положениям действующего уголовного закона, к уголовной ответственности могут быть привлечены только физические лица. При совершении преступления рассматриваемой категории юридическим лицом, к ответственности привлекают его руководителя или главного бухгалтера. Однако не стоит забывать, что статьей 33 Уголовного Кодекса Российской Федерации предусмотрено четыре вида соучастия в совершении преступления, [6]. Таким образом к уголовной ответственности могут привлечь любое лицо, причастное к совершению налогового преступления. Однако законодателем не

дано определение самого «способа», что позволяет авторам давать ему широкое толкование. Из-за специфики правового регулирования налоговой сферы, следовательно при расследовании преступлений рассматриваемой категории неизбежно придется обращаться к различным нормативно-правовым актам, а также к разъяснениям высших судебных инстанций. В этой связи А.В. Александров и А.А. Асочаков отмечали, что к материалам уголовного дела должны быть приобщены тексты соответствующих нормативных правовых актов, а также установлено, какие именно их положения были нарушены, [7]. Способ совершения преступления в сфере налогообложения требует также понимания предмета таких преступлений, и знание понятийного аппарата. В качестве предмета преступления выступают: налоги, сборы, страховые взносы, налоговая декларация, иные документы, представление которых в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах является обязательным. Определение данных понятий содержится в Налоговом кодексе Российской Федерации и вышеупомянутом Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64.

Немаловажным аспектом деятельности следователя при расследовании преступлений в сфере налогообложения будет организация грамотного взаимодействия с сотрудниками оперативных служб. Сбор сведений имеющих доказательственное значение на первоначальном этапе расследования преступления определит успех его раскрытия. Способ совершения преступления, отражающий в себе отдельные составляющие элементы преступного деяния, приобретает большое значение для криминалистической характеристики преступлений в сфере налогообложения. Следует отметить, что преступления данной категории высоко латентные, поэтому эффективность выявления признаков состава преступления напрямую зависит от уровня знаний следователя о типичных способах его совершения, что в последующем влияет на обнаружение и закрепление следов преступления, сбор исчерпывающей информации о нем, [8].

Л.Г. Шапиро в своих научных работах предлагает условно разделить способы уклонения от уплаты налогов на две группы: связанные с ненадлежащим юридическим оформлением финансово-хозяйственной деятельности, ее ненадлежащим бухгалтерским, налоговым учетом; и связанные с сокрытием финансово-хозяйственной деятельности, [9]. Многими авторами отмечается неразрывная связь между способом совершения преступления и следами его совершения. Р.А. Алексеев отмечает, что способы совершения налогового преступления одновременно предполагают замаскированные способы сокрытия следов преступления, [10]. На практике преступники прибегают к различным способам уклонению от уплаты налогов или снижения их размера. В учебном пособии Г.М. Меретукова отмечается что, способ совершения и сокрытия следов преступной деятельности преступлений данной категории совпадают, поскольку и те и другие направлены на обман, введение в заблуждение компетентных должностных лиц. Наиболее изощренные способы связаны с интеллектуальным подлогом и

отличаются продуманностью всех операций по искажению учетных данных с момента создания первичных учетных документов и до составления бухгалтерской, а затем и налоговой отчетности, [11]. Автор так же отмечает определенное влияние внешних условий на выбор способа совершения преступления. На выбор способа оказывают влияние: 1) законодательные пробелы в регулировании налоговых правоотношений; 2) недостатки в работе правоохранительных органов. В том числе это проявляется в привлечение к уголовной ответственности за совершенное деяние после истечения сроков давности к его привлечению. Причем данное обстоятельство негативно сказывается на действии принципа «неотвратимости наказания», что в свою очередь, «развязывает руки» потенциальным нарушителям; 3) психологическая атмосфера в хозяйственной среде, негативное отношение к налогам; 4) специфика документооборота; экономическая нестабильность.

Проанализировав ряд научных работ, а так же материалы уголовных дел, находящихся в открытом доступе можно выделить следующие распространенные способы совершения налоговых преступлений:

- Умышленное непредставления документов о налоговой отчетности в советуемый контролирующий орган. Так промышленным районным судом города Самары вынесен приговор гражданке Кияткиной О.В., которая, действуя из корыстных побуждений, совершила уклонение от уплаты налога на доходы физического лица путем непредставления налоговой декларации, представление которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, [12].
- Предоставление документов налоговой отчетности с содержащимися в них заведомо ложными сведениями. Приговором Железнодорожного районного суда г. Ростова-на-Дону привлечена к уголовной ответственности ИП Ненашева Л.Л., которая реализуя свой преступный умысел составила декларацию по форме 3-НДФЛ отчетный период в которую в нарушение требований действующего налогового законодательства умышленно включила заведомо ложные сведения, которые отразились на сумме налога, подлежащего к оплате в казну государства, [13].
- Совершение фиктивных сделок, влекущих уменьшение взыскиваемого налога. Так директором ООО «Фундамент» были умышленно использованы схемы заключения фиктивных сделок, создания фиктивного документооборота, денежных расчетов с подставными ООО «ЭлитСтрой» и ООО СК «ГарантСтройИнвест» с целью получения необоснованной налоговой выгоды для ООО «Фундамент» за счет неправомерного завышения суммы расходов по сделкам с указанными подставными организациями, уменьшения размеров прибыли и уклонения от уплаты налога на прибыль с ООО

«Фундамент». Достоверно зная о том, что по сделкам с подставными юридическими лицами услуги подряда не оказывались и указанные работы фактически были выполнены работниками ООО «Фундамент», в целях уклонения от уплаты налога на прибыль, директором ООО «Фундамент» умышленно использовались заведомо подложные документы по финансово-хозяйственным операциям с вышеуказанными подставными организациями - акты приемки выполненных работ, [14].

- Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговых органах. Данный способ больше свойственен индивидуальным предпринимателям. Склоняясь к данному способу, преступники рассчитывают на недостаточную эффективность работы контролирующих органов. Такую предпринимательскую деятельность осуществляют в местах, где есть небольшая вероятность налоговых проверок, либо же предпринимательская деятельность ведется дистанционно, например при помощи сети «интернет». По данному направлению прослеживается тенденция ужесточения контроля банками безналичных переводов и иных подозрительных операций по банковскому счету. Данные меры могут существенно затруднить осуществление расчетов у незарегистрированных предпринимателей.

Так же выделяют такие способы как: 1) реализация одного товара под видом другого. В результате чего по документам налоговой отчетности более дорогой товар продается по цене дешевого, однако по факту цена реализуемого товара несколько выше. Подобные нарушения преследуют цель занижить реальные доходы; 2) Уклонение от уплаты обязательных платежей с использованием валютных счетов иностранного государства. В данном случае злоумышленники выводят денежные средства на зарубежные счета, под прикрытием различных фиктивных сделок с офшорными компаниями. Таким образом, происходит уменьшение причитающихся взносов в бюджет сумм налога; создание на базе одного предприятия иных коммерческих структур, из-за чего появляется возможность распределить прибыль между организациями нужным образом. Подобные действия способны привести к занижению налоговой базы; 3) особую сложность для расследования преступления представляет такой способ как, ликвидация действующего предприятия (признание его банкротом) и создание тем же учредителями, новых организаций, не являющимися их правопреемниками. В данном случае основные ценности заранее выводятся из собственности предприятия-банкрота и к моменту признания его неспособным отвечать по своим обязательствам, на его балансе числится незначительная сумма. Поэтому финансовому управляющему в деле о банкротстве будет нечего включать в конкурсную массу для удовлетворения требований кредиторов в порядке очередности. Таким образом, предприятие уходит от уплаты сумм задолженности по налогам и сборам бюджету.

О большинстве подобных способов правоохранительным органам становится известно при проведении различных рейдовых проверок и при использовании оперативных источников информации. При обнаружении признаков налогового преступления возможно назначение экспертизы. Основная цель ее будет назначаться в оценке возможности привлечения налогоплательщика к ответственности. Для успешного расследования преступлений в сфере налогообложения необходимо установить основные элементы криминалистической характеристики, в том числе способ совершения и сокрытие следов преступления. Способ совершения преступления образует свойственную ему «следовую картину» преступления. Необходимо изучить механизм следообразования, а также сопоставить его с другими элементами криминалистической характеристики.

Список литературы:

1. Колесниченко А.Н. Общие положения методики расследования отдельных видов преступлений. Харьков: Харьков. юрид. инт. 1965. С. 18.
2. Зуйков Г.Г. Криминалистическое учение о способе совершения преступления: Автореф. дис. .докт.юрид. наук. М., 1970. С. 10.
3. Возгрин И.А. Научные основы криминалистической методики расследования преступлений. Часть 4. СПб.: Санкт-Петербургский юридический институт МВД России. 1993. С. 26.
4. Яблоков Н.П. Криминалистическая характеристика отражаемой преступлением информации // Криминалистика. Учебник. Том 1 / под общ. Ред. А.И. Бастрыкина. М.: Издательство «Экзамен», 2014. С. 76.
5. Белкин Р.С. Курс криминалистики. М., 1997. Т. 3. С. 310–311, 316, 355–378.
6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (в ред. от 02.08.2019) // СПС КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/. (дата обращения 20.09.2019).
7. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления". СПС КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64996/. (дата обращения 20.09.2019).
8. Михеева С.С. Способ совершения преступления как основной элемент криминалистической характеристики преступлений, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/sposob-soversheniya-prestupleniya-kak-osnovnoy-element-kriminalisticheskoy-harakteristiki-prestupleniya-predusmotrennogo-st-199-1>. (дата обращения 20.09.2019).

9. Шапиро Л.Г. О способах совершения налоговых преступлений. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/o-sposobah-soversheniya-nalogovyh-prestupleniy>. (дата обращения 20.09.2019).
10. Алексеев Р.А. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с организаций. С. 19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kriminalisticheskaya-harakteristika-ukloneniya-ot-uplaty-nalogov-s-organizatsii>. (дата обращения 21.09.2019).
11. Меретуков Г. М.. Криминалистическая методика расследования преступлений в сфере экономики : учеб. пособие // Г. М. Меретуков. Краснодар: КубГАУ,2016. URL: <https://lawbook.online/kriminalisticheskaya-metodika-uchebnik/kriminalisticheskaya-harakteristika-nalogovyih-69315.html>. (дата обращения 21.09.2019).
12. Практика промышленного районного суда города Самары. Дело № № 1-117/2017. URL: <http://www.sud-praktika.ru/precedent/396826.html>. (дата обращения 21.09.2019).
13. Практика Железнодорожного районного суда г. Ростова-на-Дону. Дело № 1-812/2016. URL: <http://www.sud-praktika.ru/precedent/388010.html>. (дата обращения 21.09.2019).
14. Практика Заельцовского районного суда г. Новосибирска. Дело № 1-386/2015. URL: <https://www.klerk.ru/law/articles/454076/>. (дата обращения 21.09.2019).