

Дзицкоев Эльбрус Юрьевич

Магистрант

Направление: Юриспруденция

Магистерская программа: Уголовное право, криминология, уголовно-исполнительное право

**Типичные способы совершения налоговых преступлений:
теоретический анализ**

Аннотация. В статье проводится теоретический анализ понятия способов совершения налоговых преступлений. Доказывается его важность и обоснованность. Указывается на место изучения способов совершения преступлений в криминалистической науке, а также следственной деятельности. Анализируются пробелы при формулировании понятия способов совершения преступлений.

Ключевые слова: налоговое преступление, борьба с преступностью, способы совершения преступления, налоги и сборы, объективная сторона состава преступления, налогообложение, бюджет, налоговые преступления.

На сегодняшний день теоретический анализ способа совершения преступления мы можем считать как один из наиболее распространенных методов изучения не только в уголовной, но и криминалистической науке в частности. Данный метод популярен не просто так, им пользуется большинство зарубежных и отечественных криминалистов, правоведов. Как пример можем привести труды одного из наших ведущих ученых – Г.Г. Зуйкова. «Способ совершения преступления является необходимым элементом каждого преступного деяния, поскольку любое из них осуществляется посредством определенного поведения субъекта, намерения которого не могут быть реализованы иначе... – пишет он в своей докторской диссертации данный автор. Он четко указывает на тот факт, что, – «исследование способов совершения

преступлений и использование полученных данных в научно-организационной деятельности по борьбе с преступностью необходимо основывать на позиции закономерностей, определяющих содержание и формы поведения людей" [6, с. 9]. Пospорить с таким мнением крайне трудно.

Каждое учение и криминалистическое, в том числе, имеет свою основу. Если мы говорим о криминалистическом учении, в той части, которая затрагивает способы совершения налоговых преступлений, то в данном случае основой, по нашему мнению, являются и эмпирическое познание, и диалектико-материалистическое толкование способов совершения аналогичных преступлений одним и тем же лицом или разными лицами [3].

В чем еще можно быть полностью уверенными? Необходимо помнить, что любая абсолютная повторяемость какого-либо способа совершения преступления исключена полностью и во всех его признаках. При сохранении действия определенных факторов способы совершения преступлений могут повторяться, если сохраняется их детерминирующее действие. Вот только абсолютно одинаковыми они не будут. Мы можем указать на мотив и цель преступления, объективную обстановку его совершения, на качества личности преступника, особенности предмета преступного посягательства и т. п. Но опираясь на то, как перечисленные детерминирующие факторы меняются не только в количественном, но и в качественном отношении, мы отмечаем факто того, что способы совершения преступлений всегда подвержены изменению. Необходимо отметить, что они могут сохранять некоторую совокупность повторяющихся признаков [5].

Совокупность повторяющихся признаков способа совершения преступления, отражающихся в следовой картине и выявляющихся в ходе осмотра места происшествия или иных следственных действий, позволяет получать криминалистически значимую информацию в ходе раскрытия и расследования преступлений.

К примеру, способ уклонения от уплаты налогов и сборов – это совокупность действий (бездействия) виновного лица (лиц), направленных на

умышленную неуплату законных налогов и сборов. Он может включать как невыполнение норм законодательства о налогах и сборах, так и совершение каких-либо иных действий, тесно связанных с нарушением закона, а также действия, не квалифицированные в настоящее время как нарушение налогового законодательства, но повлекшие за собой неуплату необходимых налогов и сборов [8]. И, если анализировать, это тип преступлений, то мы не встретим абсолютно повторяющихся случаев. В том или ином факте совершения этого преступления будут свои нюансы, исполнители и т. д.

Криминалистическая наука считает способ совершения преступления обязательным и важнейшим элементом объективной стороны состава преступления, который входит в его характеристику. Она относит его к предмету доказывания, указывает на то, что способ совершения преступления является базой для выдвижения версий, а это особенно важно при расследовании любого преступления.

Важное место способ совершения преступления занимает и в следственной работе. Теоретический анализ способа совершения налогового преступления позволяет в этом случае: определить признаки налогового преступления и спрогнозировать развитие преступной деятельности, ее следовую картину; выдвинуть и обосновать следственные версии, направления и методы их проверки; определить систему следственных и оперативно-розыскных действий исходя из конкретного способа совершенного преступления; сформировать модели следственной деятельности по расследованию конкретных преступлений; спланировать мероприятия по документированию преступных действий, лиц, привлекаемых к уголовной ответственности.

Качественную сторону преступного деяния всегда характеризует способ его совершения. Это очень четко можно проследить при сопоставлении с определением способа совершения преступления. Определение всегда дает указания на то, каким образом было выполнено преступное деяние. Также видно, как и каким образом выполнено преступление, какие применялись

приемы и в какой последовательности. Очень важно, что можно понять каков механизм совершения преступных действий. Но самое главное, что мы получаем информацию какие силы и средства использовал преступник для совершения преступления. Таким образом, анализ такого феномена как «способ совершения преступления» дает нам понять всю глубину качественного своеобразия преступления. Получая возможность раскрыть индивидуальные особенности преступного деяния, мы тем самым узнаем о конкретных действиях преступника в конкретной ситуации.

Знание способа совершения преступления позволяет выявить преступление, круг причастных к нему лиц и установить характер их преступных действий. Все это обуславливает необходимость изучения и обобщения конкретных способов совершения преступлений в той или иной сфере, в том числе и связанных с уклонением от уплаты налогов.

Достаточно много авторов указывают на тот факт, что каждый способ совершения преступления оставляет присущие следы. И эти следы несут в себе уникальную информацию. Они говорят о том, что любой способ совершения преступления это признак его применения. А значит, если начинаем изучать те или иные следы, то получаем шанс построить мысленную модель происшедших событий. У нас появляется возможность, выдвинуть версию о применявшемся способе совершения преступления и т. д. Достижение преступных целей становится возможным на основе применения совокупности способов, реализуемых при подготовке, совершении и сокрытии преступления.

Противоправные действия закреплены и соотносятся с тем или иными диспозициями статей УК РФ. Если же мы начинаем изучать круг действий, совершенных преступником, то криминалистический аспект понятия способа совершения преступления помогает нам значительно расширить этот круг. Однако в уголовно-правовом смысле для правильной квалификации преступлений необходимо установить точное соответствие совершенного деяния всем признакам состава преступления, закрепленного в уголовно-правовой норме [2].

Всего в Налоговом кодексе РФ предусматривается порядка 25 составов налоговых правонарушений. Самые часто из них встречающиеся, это: неуплата или неполную уплату сумм налога, невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов с налогоплательщиков, отказ от представления документов и предметов по запросу налогового органа и др. [1].

Можно даже сказать, что способ совершения налогового преступления является в этой ситуации становится технологией. А если точнее говорить – преступной технологии уклонения от уплаты налогов и сборов. Что, конечно же, делает его важным ходом возникновения информации об уклонении

Механизм налогового преступления отражает всю последовательность процесса преступного уклонения от уплаты налогов и сборов, иных платежей, определить стадии подготовки, ход непосредственного совершения преступления в сфере налогообложения и действия налогоплательщика по сокрытию налогового преступления. При этом механизм следообразования, как структурный элемент криминалистической характеристики, включает материально фиксированные отображения следов уклонения от уплаты налогов, сборов и иных платежей, обусловленные соответствующими способами («бухгалтерские» и «небухгалтерские») совершения налогового правонарушения [8].

По всем имеющимся основаниям мы можем разделить способы на несколько больших групп, на которые можно поделить все способы совершения налоговых преступлений: по видам налогов: подоходный, на добавленную стоимость, прибыль и т. п.; по степени сложности совершаемых действий: простые способы уклонения от уплаты налогов, например, непредоставление налоговой декларации и сложные способы неуплаты налогов, связанные, как правило, с предоставлением фиктивных документов, искажениями в них, разработкой различного рода преступных схем уклонения от уплаты налоговых платежей; по характеру использования действующего налогового законодательства: способы совершения налоговых преступлений с

незаконным использованием льгот по налогообложению или незаконного освобождения от уплаты этого вида налога; способы, направленные на незаконное использование пробелов и противоречий в законодательстве и подзаконных актах по этому виду налога с целью сокрытия доходов; способы, сопряженные с искажением отчетных налоговых документов [9].

Криминалистическая точка зрения позволяет нам при анализе современных способов налоговых преступлений показать, что для преступлений последних лет характерны следующие тенденции: а) высокая приспособляемость и активная к изменениям и инновациям в налоговом законодательстве; б) оперативное реагирование на специфику, конъюнктуру и технические новшества формируемых рыночных отношений и видов предпринимательской деятельности; в) большое количество вариантов способов совершения преступления от удивительно простых до сложных, от банальных и спонтанных до тщательно и эффективно подготовленных; г) прямое или косвенное вовлечение в деятельность по уклонению от уплаты налогов значительного числа хозяйствующих субъектов – граждан, банков, кредитных организаций, страховых компаний [7, с. 65]; д) повторное введение средств, полученных в результате преступного сокрытия доходов, в коммерческий оборот с целью получения дальнейшего дохода или прибыли; е) кооперация с общеуголовной преступностью по сокрытию налогов от налогообложения, направление скрытых доходов на совершение коммерческих сделок и операций по незаконному обороту средств с целью получения прибыли и последующей ее легализацией либо повторного введения в этот оборот.

Ну и, конечно же, необходимо обратить внимание на проекции процедуры формирования, расчета и уплаты налога через призму и в связи с проблемами процесса криминализации данных деяний. Да, их также необходимо использовать при анализе способов совершения налоговых преступлений. И хоть этот подход считается достаточно сложным, то не пользоваться им есть дело халатное. Да, этот подход не прост. О именно этот

подход в самой наибольшей степени подводит нас к более глубокому пониманию специфики способов совершения рассматриваемых преступлений. А еще мы можем дифференцировать преступления по этапам налогообложения и получить следовую картину.

Мы всегда можем выделить несколько вариантов течения событий, которые и образуют объективную сторону рассматриваемого деяния. Их количество зависит напрямую от, того какие этапы и действия были включены в понятие рассматриваемого нами налогового преступления. Так что и способов совершения преступления тоже всегда может быть несколько. Давайте их проанализируем: это такие действия, проводимые физическим или юридическим лицом, результатом которых становится умышленное сокрытие или занижение созданного или полученного объекта налогообложения. В данном случае мы имеем в виду умышленное сокрытие или занижение налогооблагаемой базы; умышленные действия или бездействия, направленные на минимизацию или полный неучет объекта налогообложения в документах налогового, бухгалтерского, финансового и иного учета, Таким образом, мы получаем в чистом виде осознанное нарушение в документообороте налогоплательщика норм налогового или иного законодательства, повлекшие его уклонение от уплаты налогов; здесь мы имеем в виду такие действия, которые напрямую связаны с неверным расчетом налогов, подлежащих уплате в бюджет в формах отчетности, которую юридические или физические обязаны подать в налоговые органы. Это обман налоговых органов или налоговое мошенничество, в результате которых налоговые органы находятся в неведении относительно доходов, расходов и финансово-хозяйственной деятельности субъекта; любые действия или бездействие, которые привели к неуплате налогов, к невыполнению обязанности перечисления налогов в бюджет. Это такие действия, которые связаны или не связаны с нарушением налогового законодательства, но которые влекут неуплату налогов [4]; действия, совершенные умышленно, в результате которых снижается поступление налоговых средств в бюджет.

Классическая экономическая и юридическая литература тем и хороша, что собирает и в дальнейшем формулирует различные способы и классификации уклонений от уплаты налогов. Она приводит нам в помощь всевозможные принципы, всегда дает основания под их существование и формирование. Классически принято делить их на такие четыре основные группы: неподача налоговой декларации или подача декларации, не отражающей истинное положение налогоплательщика относительно того или иного налога и сбора; завышение налогоплательщиком своих затрат; занижение налогооблагаемой базы в отчетных документах; фальсификация документов о налоговых льготах и отражение в документах фиктивных операций, облагаемых по льготному режиму.

И само собой, что мы обязательно должны учитывать сам факт того, что вид налога или сбора, от уплаты которого налогоплательщик уклоняется, влияет прямым образом на выбор способа совершения налогового преступления. А вот уже модификация будет зависеть от сферы или вида деятельности, в которой совершают свою деятельность налогоплательщика. Именно поэтому российская налоговая преступность начинает приобретать такой массовый, а в большинстве случаев и высокоорганизованный характер. Обходить налоги сейчас модно. И выход из этой ситуации только один необходимо усиление контроля и ужесточение санкций. А еще конечно же проработать все возможные меры воздействия: экономические, финансовые, этические и др.

Литература

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации» 31.07.1998 N146-ФЗ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 01.11.2019).
2. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 27.12.2018) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 01.11.2019).

3. «Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 27.12.2018) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 01.11.2019).

4. Вольдимарова Н.Г. О проблемах законодательного урегулирования уголовной ответственности за налоговые преступления // Вестник Российской правовой академии. 2013. № 4.

5. Дворецкий М.Ю., Стромов В.Ю. Виды уголовной ответственности // Вестник ТГУ. 2008. Выпуск 3 (59).

6. Зуйков Г.Г. Криминалистическое учение о способе совершения преступления: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1970.

7. Новоселов Г.П. Учение об объекте преступления. Методологические аспекты. М.: Норма, 2001.

8. Соловьев И.Н. Налоговые преступления и преступность. М.: Экзамен, 2006.

9. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть: Учебник / Под ред. А.И. Рарога. М.: Проспект, 2017.

© Бюллетень магистранта 2019 год №6