ОСОБЕННОСТИ КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Рамазанов Т.Б., Дагестанский государственный университет, г. Махачкала, Российская Федерация, *ramazanov1945@mail.ru*

Ярахмедов А.М., Дагестанский государственный университет, г. Махачкала, Российская Федерация, *dargin.08@mail.ru*

В статье раскрываются понятие и структура криминалистической характеристики налоговых преступлений. В качестве структурных элементов рассматриваются данные о личности преступника, место, время и условия совершения налоговых преступлений, объект и предмет преступления, причины, способствующие его совершению. Центральным элементом криминалистической характеристики налоговых преступлений признается способ совершения деяния. Дана краткая характеристика распространенных способов уклонения от уплаты налогов и других сборов.

Ключевые слова: налоговые преступления, следственная практика, личность преступника, способ совершения преступления.

DOI: 10.21779/2224-0241-2021-37-1-123-126

UDC 343

FEATURES OF FORENSIC CHARACTERISTICS OF TAX CRIMES

Ramazanov T. B., Dagestan State University, Makhachkala, Russian Federation, *ramazanov1945@mail.ru*

Yarakhmedov A.M., Dagestan State University, Makhachkala, Russian Federation, *dargin.08@mail.ru*

The article reveals the concept and structure of criminalistic characteristics of tax crimes. As structural elements, data on the identity of the criminal, the place, time and conditions of committing tax crimes, the object and subject of the crime, and the reasons that contribute to its Commission are considered. The Central element of the criminalistic characterization of tax crimes is the method of committing the act. A brief description of common ways of evading taxes and other fees is given.

Key words: tax crimes, investigative practice, identity of the criminal, method of committing the crime.

DOI: 10.21779/2224-0241-2021-37-1-123-126

Криминалистическая характеристика является важнейшей предпосылкой эффективного расследования и раскрытия налоговых преступлений. Под криминалистической характеристикой налоговых преступлений следует понимать совокупность сведений о криминалистически значимых свойствах налоговых преступлений, используемых для построения и проверки криминалистических версий, оказания воздействия на процесс обнаружения, фиксации и использования доказательственной информации, организации и проведения необходимых оперативно-розыскных мероприятий. Большинство авторов включают в нее данные о личности преступника, место, время и условия совершения налогового преступления. Отдельные авторы включают также данные об объекте и предмете преступного посягательства, причины, способствующие его совершению [1, с. 503].

Как представляется, в криминалистической характеристике налоговых преступлений централь-

ное место должны занимать способы уклонения от уплаты налогов.

Что касается личности субъектов налоговых преступлений, то это – лица, имеющие общее и профессиональное образование, значительный опыт работы и общения, высокий социальный статус, отношения в разветвленных социальных связях в различных сферах, а также прочные установки на достижение поставленной цели. 70% лиц, совершивших налоговые правонарушения за 5 лет (2014–2019) в Республике Дагестан, это – лица мужского пола, имеющие высшее образование, более 10 лет стажа работы. Для криминалистической характеристики большое значение имеют внешние проявления преступного поведения. В преступном поведении отображаются личностные особенности человека, его психическое состояние [2, с. 55].

Следственная практика показывает, что в большинстве случаев (82%) субъектами налогового преступления признаются руководители

организаций (если налогоплательщиком является юридическое лицо) и главные бухгалтеры (16%) [3, с. 81].

Сведения о личности преступника по налоговым преступлениям можно получить из анализа обстановки совершения уклонений от уплаты налогов и способов преступной деятельности.

При проведении документальной проверки деятельности предприятия действия недобросовестных налогоплательщиков направлены на сокрытие фактов нарушения налогового законодательства. Это происходит путем непредставления бухгалтерских и налоговых документов, а также подкупа должностных лиц, осуществляющих налоговую проверку. В некоторых случаях вышеуказанные документы «заменяются» фиктивными.

Место совершения налогового преступления также имеет криминалистическое значение. Место совершения налогового преступления как сложная категория может состоять из нескольких компонентов. Это – место нахождения предприятия, место дислокации налогового органа, куда представлялись отчетные документы, и место совершения налогового нарушения. Местом совершения налогового преступления является фактический адрес организации или физического лица, так как именно здесь происходят все действия (бездействие) по уплате или неуплате налогов, составляются ложные отчетные документы. Налоговая инспекция, на учете которой состоит налогоплательщик, может считаться местом совершения преступления, если в противозаконные действия вовлечены сотрудники налогового органа. Банк, обслуживающий организацию или физическое лицо, может быть признан местом уклонения от уплаты налогов только в том случае, если работники банка являются соучастниками налогового преступления [4, с. 16].

Определяя место совершения налогового преступления, необходимо установить наименование организации, ее фактический адрес и адрес по учредительным документам, ее учредителей, когда и где организация прошла государственную регистрацию и поставлена на налоговый учет, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). При расследовании надо учитывать и другие места совершения преступления: офисы деловых партнеров налогоплательщика, помещения складских, транспортных, торговых подразделений. Это приобретает особую значимость при уклонении организации от уплаты налога на прибыль. Данный факт объясняется тем, что, согласно налоговому законодательству, юридические лица, являющиеся плательщиками налогов и сборов, определив сумму налога, подлежащую внесению в казну государства, должны уплачивать ее по месту нахождения головной организации, а также по месту нахождения ее структурных подразделений [5, с. 216].

Установление времени совершения преступления является одним из обязательных обсто-

ятельств, входящих в предмет доказывания по уголовному делу по налоговым преступлениям. Под временем до недавних пор понимался либо налоговый период, по прошествии которого необходимо внести в бюджет причитающиеся налоги и сборы, либо время внесения изменений в налоговые документы, повлекшие уклонение от уплаты налогов. К этой категории также относили и время подачи в налоговую инспекцию налоговых деклараций.

Достаточно продолжительные сроки уплаты налогов часто используются налогоплательщиками для выбора способов совершения преступления и реализации мер по сокрытию совершенного уклонения от уплаты налогов и уклонения от ответственности.

В соответствии с п. 14 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 если налогоплательщик с умыслом на уклонение от уплаты налога не представил в установленный срок налоговую отчетность или включил в нее заведомо ложные сведения, он еще не совершил окончательного преступления и до истечения установленного срока может полностью уплатить причитающуюся сумму.

По налоговым преступлениям время рассматривается в трех аспектах: а) время создания дохода, с которого исчисляется налог – определенный государством период (календарный год, квартал или другой период, относительно отдельных налогов и сборов), по окончании которого исчисляется налог; б) конкретное время внесения заведомо ложных сведений в налоговую отчетность; в) время подачи налоговой отчетности в налоговый орган.

Особенностью налоговых преступлений является то, что с криминалистических и процессуальных позиций время не имеет четко выраженного астрономического значения, то есть указания на минуты, часы, даты.

Условия совершения налогового преступления можно разделить на несколько групп: 1) упрощенный порядок регистрации юридических лиц и предпринимателей, где практически не проверяется кредитная история будущего налогоплательщика; 2) корпоративная солидарность против налоговых и правоохранительных органов внутри организации-налогоплательщика; 3) зависимое положение служащих организации-налогоплательщика от ее руководителя, что затрудняет получение информации о признаках совершаемых налоговых преступлений; 4) использование налогоплательщиками высококвалифицированных консультантов (юристов, бухгалтеров, аудиторов), которые разрабатывают схемы документального «разрыва» единого производственного и торгово-производственного цикла [6].

Способы совершения налоговых преступлений. В научной и учебной литературе авторы приводят более шестидесяти способов уклонения от уплаты налогов. Рассмотрим некоторые из них:

1. Отражение в бухгалтерском учете заниженной цены продукции, чем она реализовывалась фактически. 2. Укрытие части реализованной продукции от бухгалтерского учета. 3. Перечисление части выручки от финансово-хозяйственной деятельности на счета третьих организаций, минуя собственный расчетный счет. 4. Неучитывание положительной или отрицательной курсовой разницы в пересчете валютной выручки в рубли и, наоборот, при расчете налога на прибыль и других налогов. 5. Неотражение финансово-хозяйственных сделок в бухгалтерском учете. 6. Незаконное обналичивание денежных средств. 7. Незаконное применение льготы по виду деятельности, по которому она не предусмотрена. 8. Занижение налогооблагаемой базы по прибыли путем отнесения на себестоимость затрат, которые должны финансироваться из прибыли предприятия. 9. Включение в себестоимость завышенных или непредусмотренных технологией затрат. 10. Включение в ведомости на получение заработной платы лиц, фактически не работающих на предприятии. 11. Выдача части заработной платы наличными, открытием счета в банке или иным способом без составления соответствующих ведомостей и учета.

Перечень способов можно продолжить. Учитывая важность раскрытия способа совершения преступления для установления обстоятельств налоговых преступлений, считаем необходимым обратить внимание на следующие наиболее распространенные способы: уклонение путем необоснованного применения льготы по налоговому законодательству; уклонение от уплаты налогов с организации путем переадресации оплаты за товары, работы, услуги в счет взаиморасчетов с другими предприятиями; искусственное занижение задолженности перед государством; неправомерное возмещение налога при исчислении налога на добавленную стоимость и т.д. [7, с. 287].

В литературе описываются типичные деяния для уголовных дел по ст. 199.2 УК РФ. Так, генерального директора ГУП «Водоканал» Г. обвиняли в том, что, имея требования налогового органа на своем балансовом счете (картотеку) об уплате недоимки, предприятие просило контрагентов-должников перечислять деньги не на свой счет, а напрямую – на счета своих контрагентов-кредиторов. Тем самым компания производила своего рода зачет обязательств, чтобы продолжать нормально функционировать. Налоговая проверка выявила неуплату по налогу на имущество и НДС в

общей сумме более 4,4 млн. руб. В установленный налоговиками срок требование об уплате налога исполнено не было. Формально состав преступления по ст. 199.2 УК РФ налицо. По этой причине и появилось уголовное дело [8, с. 88].

Несмотря на то, что судом был вынесен оправдательный приговор, уголовное дело имеет определенное научное и поучительное значение.

Адвокату В.А. Филатьеву удалось доказать, что состав статьи 199.2 УК РФ является формально-материальным, поскольку содержит два альтернативных деяния, одно из которых является преступным только при условии наступления конкретного, указанного в законе последствия. Применительно к данной статье УК «сокрытие» имущества от обращения на него взыскания образует состав преступления лишь в случае наступления для потерпевшего (государства) в результате противоправных действий обвиняемого последствий, выражающихся в причинении материального вреда, то есть при наличии указанного материального признака. При изучении материалов дела выяснилось, что у предприятия было два счета в разных банках. Один счет налоговый орган заблокировал и с него производил списание долга и, одновременно, увеличивал размер недоимки. Основные средства от хозяйственной деятельности поступали на другой счет предприятия, где средств было достаточно для погашения задолженности. Однако по неизвестной причине налоговики не списывали деньги со второго счета, а само предприятие распорядиться деньгами не могло из-за блокировки операций [9, с. 90].

Как видно из изложенного, для расследования налоговых преступлений одних правовых знаний недостаточно. Здесь следует широко использовать специальные знания экономистов, бухгалтеров, финансистов, ревизоров, аудиторов и производственников для оказания консультативной помощи, производства ревизионных и аудиторских проверок, участия в оперативно-розыскных мероприятиях, оказания технической помощи при производстве следователем процессуальных действий [10, с. 296].

Таким образом, по делам о налоговых преступлениях для их выявления, расследования и раскрытия важно не только изучение обстановки, места и времени совершения преступлений, личности преступника, но и, в особенности, определение способов уклонения от уплаты налогов.

Литература

1. *Балашов Д.Н., Балашов Н.М., Маликов С.В.* Учебник по криминалистике. М.: ИНФРА-М, 2005. 503 с.
2. *Соловьев И.Н.* Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. 547 с.
3. *Скрябикова К.С.* Содержание криминалистической характеристики налоговых преступлений // Сибирский юридический вестник. Иркутск, 2000. №4. С. 81–85.

4. Методика раскрытия и расследования налоговых преступлений: методические рекомендации / Г.Ю. Лутошкин, Т.В. Лутошкина. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского университета России, 2019.
5. *Чельшиева О.В., Феськов М.В.* Расследование налоговых преступлений. СПб., 2001.
6. *Журавлев С.Ю., Каныгин В.И.* Расследование налоговых преступлений. М.: ЦОКР МВД России, 2006.
7. *Васильев В.П.* О способах уклонения от уплаты налогов // Научные труды московской академии экономики и права. Вып. 24. М.: МАЭП, 2009. С. 287–295.
8. Оправдание по делу о налоговом преступлении. Защита использовала довод зачета налогов: материал подготовлен редакцией // Уголовный процесс. 2019. № 8.
9. *Филатьев В.А.* Уголовное преследование подзащитного носило формальный характер // Уголовный процесс. 2019. № 8. С. 90–92.
10. *Карлов В.Я.* Использование специальных знаний в расследовании налоговых преступлений // Уголовный процесс. 2019. № 8. С. 296–302.

References

1. *Balashov D.N., Balashov N.M., Malikov S.V.* Uchebnyk po kriminalistike. M.: INFRA-M, 2005. 503 s.
2. *Solov'ev I.N.* Realizatsiya ugovornoj politiki Rossii v sfere nalogovykh prestuplenii: problemy i perspektivy: dis. ... d-ra yurid. nauk. M., 2004. 547 s.
3. *Skryabikova K.S.* Soderzhanie kriminalisticheskoi kharakteristiki nalogovykh prestuplenii // Sibirskii yuridicheskii vestnik. Irkutsk, 2000. № 4. S. 81–85.
4. Metodika raskrytiya i rassledovaniya nalogovykh prestuplenii: metodicheskie rekomendatsii / G.Yu. Lutoshkin, T.V. Lutoshkina. SPb.: Izd-vo Sankt-Peterburgskogo universiteta Rossii, 2019.
5. *Chelysheva O.V., Fes'kov M.V.* Rassledovanie nalogovykh prestuplenii. SPb., 2001.
6. *Zhuravlev S.Yu., Kanygin V.I.* Rassledovanie nalogovykh prestuplenii. M.: TsOKR MVD Rossii, 2006.
7. *Vasil'ev V.P.* O sposobakh ukloeneniya ot uplaty nalogov // Nauchnye trudy moskovskoi akademii ekonomiki i prava. Vyp. 24. M.: MAEP, 2009. С. 287–295.
8. Оправдание по делу о налоговом преступлении. Zashchita ispol'zovala dovod zacheta nalogov: material podgotovlen redaktsiei // Ugolovnyi protsess. 2019. № 8.
9. *Filat'ev V.A.* Ugolovnoe presledovanie podzashchitnogo nosilo formal'nyi kharakter // Ugolovnyi protsess. 2019. № 8. S. 90–92.
10. *Karlov V.Ya.* Ispol'zovanie spetsial'nykh znaniy v rassledovanii nalogovykh prestuplenii // Ugolovnyi protsess. 2019. № 8. S. 296–302.

*Поступила в редакцию 16 ноября 2020 г.
Received 16 November, 2020*