

О КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ ХАРАКТЕРИСТИКЕ ПРЕСТУПНЫХ УКЛОНЕНИЙ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ И СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Преступления в сфере налогообложения, причиняя серьезный ущерб экономической безопасности любого государства, так как имеют международный характер, в последние годы получили значительную распространенность. По данным МВД РФ, в 2017 г. в России было выявлено 8 654 налоговых преступлений [1], за период с января по сентябрь 2018 г. – 6 271 [2]. С учетом высокой степени их латентности можно констатировать, что официальные статистические данные реальную ситуацию не отражают. Среди преступлений в области налогообложения выявление и расследование преступных уклонений от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов физических лиц и организаций (ст. 198, 199 УК РФ) отличается наибольшей сложностью.

Для успешной борьбы с данными преступлениями необходимо знание их криминалистической характеристики, отношение к которой среди ученых в последние годы приобрело неоднозначный и в ряде случаев остро дискуссионный характер. Не вдаваясь в полемику относительно понятия, структуры и содержания, отмечу, что прикладное значение криминалистической характеристики заключается в возможности выдвижения следственных версий и планирования расследования в различных ситуациях на основе исходной информации о преступлении. Кроме того, поисковое значение криминалистической характеристики возрастает вследствие высокого уровня латентности деяний, связанных с уклонениями от уплаты налогов (сборов, страховых взносов), причем «чем больше и детальнее в видовой криминалистической характеристике преступлений будут находиться элементы, имеющие криминалистическое значение, тем содержательнее и ценнее она будет для следственной практики» [3, с. 86]. Большое прикладное значение криминалистической характеристики преступлений подчеркивают и другие авторы [4–6].

Для успешной борьбы с рассматриваемыми преступлениями необходимо знание места, времени, способов их совершения, особенностей отражения признаков преступной деятельности в материальных носителях информации, особенностей личности уклоняющихся от уплаты налогов налогоплательщиков и других обстоятельств, формирующих в своей системе и взаимосвязи их криминалистическую характеристику.

Место совершения преступного уклонения от уплаты налогов определить довольно сложно, а подчас и невозможно, например когда физическое лицо уклоняется от представления декларации о доходах, если такая обязанность у него имеется. Как правило, местом совершения преступного уклонения от уплаты налогов является местонахождение (фактический или юридический адрес) юридического лица или индивидуального предпринимателя. Сведения о местонахождении и месте регистрации налогоплательщика позволяют выявить всех субъектов преступления, установить свидетелей, обнаружить источники различных доказательств и установить другие обстоятельства, подлежащие доказыванию.

Преступления в области налогообложения в большинстве случаев являются длящимися, т. е. совершаются в течение определенного периода времени. Практика свидетельствует, что совершение преступлений в области налогообложения начинается с момента, когда в бухгалтерские документы вносятся недостоверные данные о доходах (расходах), или с момента начала сокрытия других объектов налогообложения, а заканчивается неисполнением субъектом обязанности по уплате налога в день истечения срока его уплаты.

Важное место в структуре криминалистической характеристики преступлений занимают данные о типичных способах их совершения, знание которых способствует более эффективному моделированию механизма преступного события и в конечном итоге повышению качества предварительного и судебного следствия.

Анализ материалов правоприменительной практики позволяет сделать вывод о том, что способы совершения преступлений в сфере налогообложения отличаются значительным разнообразием, сложностью преступных схем и их быстрой корректировкой с учетом изменений обстановки, а также основаны на использовании пробелов в налоговом законодательстве. Не претендуя на исчерпывающее рассмотрение всех возможных способов уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, подлежащих уплате организацией, остановимся лишь на тех, которые наиболее распространены, и условно разделив их на две группы: связанные с ненадлежащим юридическим оформлением различных видов предпринимательской (финансово-хозяйственной) деятельности, ненадлежащей организацией ее бухгалтерского и налогового учетов и связанные с сокрытием финансово-хозяйственной деятельности.

Первую группу составляют такие способы, как включение заведомо ложных сведений в налоговые декларации и иные документы, связанные с расчетами налогов; различные виды искажения учета и фальсификации баланса.

Фальсификация баланса берет свое начало еще в XIX в. и к первому десятилетию XX в. получает значительную распространенность. Профессор И.Ф. Шер, стоявший у истоков разработки «учения о вуалировании и фальсификации баланса», полагал, что способы и возможности вуалирования бесчисленны. Тем не менее он отмечал, что понимание бухгалтерии и баланса в целом обуславливает возможности выявления любого преступного «ухищрения» [7, с. 412, 435]. Данный тезис И.Ф. Шера актуален и в настоящее время.

Налогоплательщики-организации в большинстве случаев уклоняются от уплаты налогов на прибыль и добавленную стоимость. При уклонении от уплаты налога на прибыль типичные действия субъектов связаны с занижением доходов, прежде всего, путем завышения расходов, затрат на производство продукции, выполнение работ или оказание услуг (например, отнесение на себестоимость продукции затрат, которые не имели место в действительности).

Ко второй группе способов уклонения от уплаты налогов можно отнести неправомерное использование налоговых льгот, счетов сторонних (третьих) организаций посредством формирования искусственной дебиторской задолженности, наличных расчетов, векселей, открытие фирм-однодневок и т. д. в целях сокрытия фактических финансово-хозяйственных операций.

Во всех регионах России довольно широкое распространение получила предпринимательская деятельность, которая осуществляется без государственной регистрации и, соответственно, постановки на учет в налоговых органах. Для регистрации фирм-однодневок, как правило, используются паспорта (ксерокопии паспортов) умерших или потерявших их лиц, поддельные печати, штампы и бланки. В качестве дебиторов часто выступают предприятия, учредителями которых являются руководители организаций-недоимщиков либо их родственники. Таким предприятиям осуществляют поставку товаров и продукции без учета отсутствия оплаты по ранее исполненным обязательствам.

В последние годы активизировалось использование расчетов векселями, которые организации приобретают в банках либо выпускают сами в целях уменьшения налогооблагаемой базы, что также приводит к обострению криминогенной обстановки в сфере налогообложения.

Анализ материалов правоприменительной практики показывает, что выбор субъектом того или иного способа совершения налоговых преступлений во многом обусловлен отраслью предпринимательской деятельности налогоплательщика. К одной из самых криминогенных

можно отнести сферу внешнеэкономической деятельности, которая регулируется как отечественным, так и зарубежным законодательством. В этой связи контроль за движением денежных средств в этой сфере крайне затруднен. Зарубежные предприниматели довольно быстро приспосабливаются к условиям российского рынка и начинают уклоняться от уплаты налогов, используя все пробелы, так называемые белые пятна, в российском законодательстве о налогах и сборах и разрабатывая оригинальные преступные схемы.

К одной из наиболее криминогенных можно отнести сферу финансово-кредитной (банковской) деятельности. В качестве типичных способов совершения налоговых преступлений в ней можно отметить следующие: сокрытие и занижение доходов (объектов налогообложения) самими финансово-кредитными организациями, пособничество банков своим клиентам в совершении незаконных финансово-хозяйственных операций и сокрытия прибыли (доходов) от налогообложения.

Значительную распространенность преступные уклонения от уплаты налогов получили также в организациях топливно-энергетического комплекса, на рынке ценных бумаг, в сфере торгово-закупочной деятельности, особенно с использованием сети Интернет, что позволяет осуществлять сокрытие реально совершенных хозяйственных операций и уклоняться от уплаты налогов.

В последние несколько лет во многих странах активное развитие получил рынок криптовалюты, которая может активно использоваться не только для совершения налоговых преступлений, но и в целях легализации (отмывания) полученных преступным путем доходов. В частности, неучтенные деньги могут инвестироваться в скупку биткоинов, а затем под видом законного капитала вливаться в экономику. Экономисты отмечают, что криптовалюты при их грамотном использовании «практически не позволяют отследить цепочку проведения платежей» [8]. Этим и объясняется неоднозначное отношение к ним: с одной стороны, это современное платежное средство, а с другой – возможность реализации серых схем. Контролирующим и правоохранительным органам важно не допустить роста объемов операций с использованием цифровой валюты в преступных целях [9].

В качестве способов уклонения от уплаты налогов физическими лицами, которые не отличаются большим разнообразием по сравнению со способами, реализуемыми организациями, можно отметить следующие: непредставление налоговой декларации (расчета) или иных документов в нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сбо-

рах, включение в налоговую декларацию (расчет) или подобные документы заведомо ложных сведений. Физические лица часто не оформляют необходимые документы при получении ими денежных средств, осуществляют предпринимательскую деятельность без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя (торгово-закупочная деятельность, оказание услуг по индивидуальному пошиву одежды, ремонту автомобилей, образовательные услуги – репетиторство и др.), сдают недвижимое имущество в аренду без государственной регистрации, незаконно используют налоговые льготы и т. д.

Обострение финансово-экономического кризиса, обуславливающего повышение цен на основные товары и услуги, рост безработицы, снижение жизненного уровня населения и другие неблагоприятные факторы, позволяет прогнозировать возможное усиление криминогенных процессов в данной области. Вместе с тем значительная распространенность преступлений коррупционной направленности связана с увеличением вложения их субъектами крупных денежных средств в строительство и приобретение недвижимости, приобретение валюты, дорогостоящих ювелирных изделий и иных материальных ценностей: эти лица получают значительные суммы доходов, которые не декларируются и скрываются от налогообложения.

Большое прикладное значение имеет элемент криминалистической характеристики преступных уклонений от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, который взаимосвязан с типичными способами их совершения, – механизм слепообразования. Каждый способ уклонения от уплаты налогов отражается в материальных (документальных и вещественных) и личностных источниках информации. Следы – признаки налоговых преступлений, как правило, содержатся в бухгалтерских и иных документах. Конкретный перечень таких документов определяется с учетом сферы деятельности хозяйствующего субъекта, вида неуплаченного налога (сбора или страхового взноса), т. е. обусловлен конкретным механизмом (способом) преступной деятельности.

Следы – признаки уклонений от уплаты налогов – в зависимости от степени их выраженности можно подразделить на два вида: явные (очевидные) и неочевидные. К явным следам относятся: полное несоответствие реальной хозяйственной операции ее документальному отражению, полное несоответствие записей в первичных учетных и отчетных документах, наличие материальных подлогов в документах, имеющих отношение к расчету величины дохода (прибыли) и суммы налога. Очевидными следами-признаками являются те, установление которых

требует производства встречных проверок предприятий, состоящих в договорных отношениях; исследований документов, включая их сравнительный анализ; изучения технологии производства продукции и осуществления другой всесторонней контрольной деятельности. К ним относятся: несоблюдение правил ведения учета и отчетности, нарушение правил ведения кассовых операций, списания товарно-материальных ценностей, документооборота, технологической дисциплины и др.

Широкое внедрение средств компьютерной техники в деятельность юридических и физических лиц, а также осуществление бухгалтерского и налогового учета посредством компьютерных технологий позволяют отнести к типичным следам налоговых преступлений и электронные документы, выявление которых должно осуществляться с привлечением специалистов.

Практика показывает, что налоговые преступники отличаются высоким образовательным уровнем, а основная причина налоговой преступности связана с негативным отношением многих граждан к существующей налоговой системе, низким уровнем их правовой культуры, несовершенством законодательства.

В заключение хотелось бы подчеркнуть, что криминалистическая характеристика преступных уклонений от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, представляющая собой динамичную категорию, которая развивается на основе научных исследований и актуальной правоприменительной практики, имеет большое значение для эффективного выявления, расследования и предупреждения данных преступлений, особенно в условиях ситуации информационной неопределенности.

1. Состояние преступности в России за январь-декабрь 2017 года [Электронный ресурс]. URL: // <https://мвд.рф/reports/item/1216798/> (дата обращения: 09.10.2018).
2. Состояние преступности в России за январь-сентябрь 2018 года. [Электронный ресурс]. URL: <https://мвд.рф/reports/item/14696015/> (дата обращения: 30.10.2018).
3. Пантелеев И.Ф. Методика расследования преступлений. М., 1975.
4. Бебия З.Р. Роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004.
5. Бессонов А.А. Основы криминалистического учения об исследовании и использовании криминалистической характеристики преступлений. М., 2016.
6. Мальхина Н.И. Криминалистическая характеристика преступления и информационная модель преступления: соотношение понятий // Юрид. наука и правоохран. практика. 2015. № 3.

7. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М., 1926.

8. Хестанов С. Криптовалюту в России попытаются использовать для ухода от налогов [Электронный ресурс]. URL: [https:// life.ru/новости/1013506/ekonomist_kriptovaliutu_v_rossii_popytaiutsia_ispolzovat_dlja_ukhoda_ot_naloghov](https://life.ru/новости/1013506/ekonomist_kriptovaliutu_v_rossii_popytaiutsia_ispolzovat_dlja_ukhoda_ot_naloghov) (дата обращения: 29.10.2018).

9. Криптовалюта может приняться для уклонения от уплаты налогов [Электронный ресурс]. URL: <https://cryptos.tv/kriptovalyuta-mozhet-primenyatsya-dlya-ukloneniya-ot-uplaty-nalogo/> (дата обращения: 30.10.2018).

УДК 343.985

М.П. Шруб

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ РАССЛЕДОВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СВЯЗАННЫХ С СЕКСУАЛЬНЫМ ДЕВИАНТНЫМ ПОВЕДЕНИЕМ, КАК СПЕЦИАЛЬНАЯ ЗАДАЧА КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ МЕТОДИКИ

Все разделы науки криминалистики тесно связаны между собой, хотя и решают свои специфические задачи. Криминалистическая методика как заключительный раздел криминалистики аккумулирует в себе положения теории криминалистики, криминалистической техники и криминалистической тактики, адаптируя их применительно к расследованию отдельных видов и групп преступлений. Другими словами, если рассматривать соотношение предметов изучения разделов криминалистики, то предметом криминалистической техники и тактики является общее, а криминалистической методики – особенное, характеризующее механизм преступления, возникновение информации о преступлении и его участниках, работу с доказательствами при расследовании конкретных видов и групп преступлений.

В этом контексте следует говорить и о разработке частных криминалистических методик – информационных и методических основ расследования конкретных видов и групп преступлений. Криминалистическая характеристика преступлений, как информационная основа расследования, характеризует особенное применительно к элементам, охватываемым той частью двуединого объекта криминалистики, которая представлена преступной деятельностью. Особенное применительно к методическим основам расследования конкретных видов и групп преступлений и раскрывается в рамках элементов, охватываемых деятельностью по их расследованию.

Одной из специальных задач криминалистической методики является совершенствование уже имеющихся и разработка новых частных методик расследования отдельных видов и групп преступлений.

Современное общество все более и более подвержено внедрению информационных технологий во все сферы его деятельности. Сегодня много говорится о всепоглощающей информатизации, которая глубоко пронизала современную преступную деятельность. Данное обстоятельство не ставится под сомнение, и оно требует развития криминалистической методики в соответствующем направлении. Вместе с тем очевидно и то, что современные информационные технологии ни в коей мере не являются неотъемлемым атрибутом значимой части противоправных проявлений. Уличные грабежи, квартирные кражи, хулиганства, убийства успешно совершаются без применения компьютеров и инновационных программных продуктов. Суть данных преступлений, посягающих на имущество, общественный порядок, жизнь и здоровье человека, остается неизменной, как и отношение потерпевших к их последствиям. К числу таких преступлений, отличающихся значительной общественной опасностью и вместе с тем остающихся неизменными по своей сущности с течением времени, принципиальным образом не зависящих от развития современных технических средств и технологий, относятся преступления, связанные с сексуальным девиантным поведением. Хотя справедливости ради надо отметить, что способы их совершения, как и иных видов криминальных деяний, со временем претерпевают закономерные изменения.

В действующем УК Республики Беларусь содержится ряд правовых норм, предусматривающих ответственность за преступления, связанные с сексуальным девиантным поведением. К их числу могут быть отнесены ст. 166 «Изнасилование», ст. 167 «Насильственные действия сексуального характера», ст. 168 «Половое сношение и иные действия сексуального характера с лицом, не достигшим шестнадцатилетнего возраста», ст. 169 «Развратные действия», ст. 170 «Понуждение к действиям сексуального характера», ст. 171 «Организация и (или) использование занятия проституцией либо создание условий для занятия проституцией», ст. 171¹ «Вовлечение в занятие проституцией либо принуждение к продолжению занятия проституцией», ст. 181 «Торговля людьми», ст. 182 «Похищение человека», ст. 343¹ «Изготовление и распространение порнографических материалов или предметов порнографического характера с изображением несовершеннолетнего».

По данным МВД Республики Беларусь, общее число рассматриваемых преступлений (по линии Главного управления по наркоконтролю и противодействию торговле людьми) за последние пять лет возросло в четыре (!) раза – с 384 преступлений в 2012 г. до 1 578 в 2017 г. [1].