

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА СОВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Б. Т. Сеитов

Академия правоохранительных органов
при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан
докторант, советник юстиции
bagsei@mail.ru

Аннотация: На современном этапе развития экономических отношений, обстоятельства совершения налоговых преступлений могут приобретать самый неожиданный характер. С учетом многоаспектности обстоятельств и внедрением современных цифровых и компьютерных технологий, характеристики времени, места и способа совершения налоговых преступлений, а также причины, способствовавшие их совершению, меняют свое значение, на что автор статьи обращает самое пристальное внимание.

Ключевые слова: налог, уклонение от уплаты налога, налоговая декларация, обстоятельства, время, место, способ, обстановка совершения налоговых преступлений.

Abstract: At the present stage of development of the economic relations, circumstances of commission of tax crimes can gain the most unexpected character. Taking into account a multi-aspect of circumstances and implementation of modern digital and computer technologies, characteristics of time, the place and a way of commission of tax crimes and also the reasons promoting their commission change the value what the author of article draws the closest attention to.

Keywords: tax, evasion of tax, tax declaration, circumstances, time, place, way, situation of commission of tax crimes.

Исследованию обстоятельств совершения налоговых преступлений посвящено немало научных работ, и их понимание и значение могут быть достаточно разными.

Ряд исследователей считают первоочередной задачей выделить и изучить обстоятельства, способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений.

Так, известный ученый И. И. Кучеров классифицировал причины налоговых преступлений, выделяя детерминанты организационного характера, моральные, правовые, технические, экономические и политические [1, с. 55].

Если же выделять обстоятельства отдельно рассматриваемого налогового преступления, к которым в науке относят место, время, способ и обстановку его совершения, то здесь они выступают составным элементом криминалистической характери-

стики налоговых преступлений и предметом доказывания в каждом конкретном случае совершения преступления.

Зачастую налоговым преступлениям предшествуют налоговые правонарушения, детерминанты обоих имеют одинаковую природу и выступают в качестве единого причинного комплекса.

В частности, Р. Н. Бобринев отмечает, что «эффективность противодействия нарушителям налогово-правовых норм немыслима без качественного осмысления причин и условий, обуславливающих их поведение в налоговых правоотношениях» [2, с. 257].

Объединяющим моментом является тот факт, что налоговые преступления, как и любые другие налоговые правонарушения, посягают на один и тот же объект, могут совершаться одними и теми же лицами, в одном и том же месте, одним и тем же способом.

Хотелось бы вкратце остановиться на указанных криминологических факторах.

Непосредственным местом совершения налогового преступления может быть офис предприятия либо квартира индивидуального предпринимателя, где составлялись подложные бухгалтерские документы и налоговая отчетность в целях сокрытия объекта налогообложения.

С другой стороны, поскольку преступление характеризуется фактической неуплатой налога за налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством, то местом совершения преступления можно считать территорию города, района, по месту совершения налогового платежа, где состоит на налоговом учете налогоплательщик.

Вопрос определения времени совершения налоговых преступлений также носит дискуссионный характер, поскольку последние относятся к делящимся деликтам, с периода фальсификации и внесения ложных данных в бухгалтерские документы и налоговую отчетность, до периода наступления срока и неуплаты соответствующего налога.

Как элемент криминалистической характеристики время совершения налогового преступления не ограничено рамками конкретной даты, месяца, года, а рассматривается в совокупности его взаимосвязей с другими элементами события, периодичностью.

Для определения времени совершения налогового преступления, необходимо выделить следующие элементы события:

- какие сроки определены законодательством для предоставления сведений в налоговые органы и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- когда были представлены декларации и другие обязательные документы в налоговый орган;
- когда были выполнены действия по сокрытию и искажению данных об объектах налогообложения.
- когда были совершены фактически финансово-хозяйственные операции, которые не нашли отражения в данных бухгалтерского учета.

В результате сопоставления всех указанных взаимосвязанных элементов, станет известно, «в каком налоговом периоде (периодах) совершено сокрытие объектов налогообложения и не уплачены налоги [3, с. 10].

Указанные нарушения закона в основной массе связаны с неуплатой налога на прибыль и НДС [4].

Исходя из понимания способа совершения преступления как системы связей и отношений между субъектами преступления, а также субъектов преступления и средств совершения преступления с предметом посягательства, Г. Г. Зуйков к предмету доказывания относит две группы фактов: имеющие уголовно-правовое значение и

обеспечивающие необходимую полноту и конкретность описания способа совершения преступления в обвинительном заключении и приговоре.

К числу фактов первой группы он относит те, которые прямо предусмотрены уголовным законом как квалифицирующие содеянное по способу совершения преступления, а также факты, характеризующие способ совершения преступления как обстоятельство, отягчающие ответственность.

К фактам второй группы он относит все то, что позволяет в соответствии с собранными доказательствами описать способ совершения преступления таким образом, чтобы событие преступления, степень общественной опасности преступления и самого преступника были охарактеризованы достаточно полно [5].

Соккрытие объектов налогообложения может выражаться как во включении в бухгалтерские документы и налоговую отчетность заведомо искаженных сведений, относящихся к этим объектам, так и в умышленном представлении в налоговые органы недостоверной отчетной документации о таких объектах.

Например, при доказывании способа уклонения от уплаты налога по документации можно установить следующие обстоятельства:

1) совершено ли занижение дохода (выручки) или (и) искажение данных о расходах, либо сокрытие иных объектов налогообложения;

2) в каких бухгалтерских документах искажены данные о доходах или расходах, либо скрыты иные объекты налогообложения:

– искажены ли эти данные только в расчетах налогов и правильно отражены в бухгалтерских отчетах, представленных в налоговую инспекцию;

– не были ли они искажены одновременно в расчетах налогов и в представленных в налоговую инспекцию бухгалтерских отчетах, но правильно отражены в балансовых счетах и документах аналитического учета;

– не были ли они искажены одновременно в расчетах налогов, в бухгалтерской отчетности, балансовых счетах, но были правильно отражены в первичных учетных документах;

– не началось ли с первичных документов искажение данных о доходах или расходах, либо сокрытие иных объектов налогообложения, а затем эти искаженные данные были включены в другие вышеназванные документы;

– не скрывались ли данные о доходах или других объектах налогообложения путем не составления первичных учетных документов;

– не было ли совершено сокрытие других объектов налогообложения иными способами [6, с. 23].

Касательно способов совершения налоговых преступлений, то, как правило, используются маскировка и вуалирование различных криминальных манипуляций, для того, чтобы незаконные бухгалтерские и хозяйственные операции носили обыденный характер и не выделялись на общем фоне якобы правомерной предпринимательской деятельности в той или иной хозяйственной сфере.

При этом, чтобы избежать ответственности за налоговые правонарушения и преступления, потенциальные правонарушители постоянно совершенствуют существующие и разрабатывают новые схемы и способы уклонения от уплаты налогов [7, с. 28].

Например, для незаконного обналичивания денежных средств и уклонения от уплаты налогов преступниками используются фирмы, зарегистрированные на подставных лиц, утаиваются финансово-хозяйственные операции посредством уничтожения учетных документов либо отражается вымышленная финансово-хозяйственная деятельность (вуалирование), зачастую с помощью целого ряда фиктивных взаиморасчетов между сетью аффилированных компаний.

Анализ вышеназванных аспектов позволяет сделать вывод о том, что на современном этапе развития рыночных отношений основная масса налоговых преступлений характеризуется использованием фиктивных счетов-фактур и предоставлением в

налоговые органы недостоверных данных на основе искаженной бухгалтерской информации.

С внедрением в мировых системах электронной цифровой подписи и функционирования личного кабинета налогоплательщика, сдача налоговой отчетности упрощается и не ограничена временем суток, а больше предопределена сроками представления такой отчетности.

Соответственно, возрастают риски предоставления электронных деклараций с искаженными данными о финансово-хозяйственной деятельности для сокрытия доходов (их снижения) и уклонения от уплаты налогов.

При этом, если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность, формирование его бухгалтерских документов может осуществляться и в выходные дни (на базарах, рынках и других местах реализации товаров, оказания услуг и выполнения работ).

С развитием электронной коммерции и компьютерных технологий и программ, некоторые сделки могут осуществляться не только в рабочие дни и в дневное время, но также и в вечернее и ночное время, т. е. временными рамками их совершение не ограничено.

Более того, предоставление таких сведений с целью уклонения от уплаты налогов уполномоченному налоговому органу может производиться не только с рабочего места налогоплательщика, (по месту регистрации юридического лица, нахождения филиала либо представительства), но и с иного компьютера, оборудованного доступом в сеть Интернет, посредством использования электронного ключа (пароля).

С развитием компьютерных технологий, для подсоединения к порталу уполномоченного органа, куда направляется налоговая отчетность, могут быть задействованы различные устройства, имеющие необходимый функционал с выходом в сеть Интернет.

Таким образом, обстановка совершения налоговых преступлений, может быть самой различной, в связи с чем, должны совершенствоваться и способы их предупреждения, выявления и обнаружения.

Литература

1. Кучеров, И. И. Налоги и криминал. — М., 2000. — 350 с.
2. Бобринев, Р. В. Обстоятельства, способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений // Вестник Кемеровского государственного университета. — 2015. — № 2 (62). — Т. 5.
3. Бедняков, Д. И. Непроцессуальная информация и расследование преступлений. — М.: Юрид. лит., 1991. — 56 с.
4. Кожевникова, И. Н. Расследование преступлений в сфере экономики; Руководство для следователей. — М.: Спарк, 1999. — 255 с.
5. Зуйков, Г. Г. Установление способа совершения преступления : лекция. — М.: ВШ МВД СССР, 1970. — С. 7.
6. Астапкина, С. М. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики. — Н. Новгород, 1995. — 78 с.
7. Гладких, В. И. Уклонение от уплаты налогов: оптимизация или правонарушение? // Налоговая политика и практика. — 2004. — № 11.