



НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ОПЕРАТИВНО-РОЗЫСКНОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Валерий ОЛЕЙНИК,
соискатель

Одесского государственного университета внутренних дел

Summary

The author considers some aspects of operational and investigative characteristics of economic crime. Explores different scientific views of scientists - jurists on certain issues and define the essence of the concept of operational and investigative characteristics of the crimes, as well as different points of view on some elements of operational and investigative characteristics of the crimes. In the article, the author studies by scientists - lawyers, classification methods of committing tax crimes. It also discusses some elements of operational and investigative characteristics of economic crimes and offers the author's definition of «methods of tax evasion».

Key words: economic crimes, operatively-search characteristics, tax crimes, ways of committing tax crimes.

Аннотация

В статье автором рассматриваются некоторые аспекты оперативно-розыскной характеристики преступлений, совершаемых в сфере экономики. Исследуются различные научные взгляды ученых-правоведов на отдельные аспекты определения сущности и понятия оперативно-розыскной характеристики преступлений, также анализируются различные точки зрения на отдельные элементы оперативно-розыскной характеристики преступлений. В статье автор изучает предложенные учеными-правоведами классификации способов совершения налоговых преступлений. Также рассматриваются отдельные элементы оперативно-розыскной характеристики преступлений в сфере экономики, предлагается авторское определение понятия «способов уклонения от уплаты налогов».

Ключевые слова: преступления в сфере экономики, оперативно-розыскная характеристика, налоговые преступления, способы совершения налоговых преступлений.

Постановка проблемы. В теории оперативно-розыскной деятельности выработано и исследовано немало узкоспециализированных понятий и категорий, однако в отношении некоторых из них до сих пор продолжается острая научная дискуссия касательно целесообразности их использования, сущности и функционального назначения. Одной из таких категорий остается оперативно-розыскная характеристика преступлений.

И.П. Козаченко отмечает, что оперативно-розыскная деятельность тесно связана и взаимодействует с другими отраслями права, видами государственной деятельности и учебными дисциплинами [1, с. 159]. Следует отметить, что тесная взаимосвязь существует между ОРД и криминалистикой, и, как следствие, между понятийным аппаратом этих наук, а именно криминалистической и оперативно-розыскной характеристикой преступлений.

Выразил свой взгляд на данную научную категорию и В.Д. Пчелкин, который, проанализировав теоретические наработки других ученых, предложил обобщенный термин, трактуя оперативно-розыскную характеристику как совокупность уголовно-правовых, криминалистических, криминологических и других упорядоченных и взаимосвязанных между собой признаков, имеющих

разведывательно-поисковый характер и рассматривающихся с позиции применения оперативно-розыскных сил, средств, методов по выявлению, предупреждению преступлений, их раскрытию и расследованию [2, с. 122].

В.С. Кубарев и И.В. Кубарев считают оперативно-розыскную характеристику информационной моделью, которая основана на учете специфики объектов преступных посягательств и всестороннем, глубоком анализе механизма совершенных преступлений (прежде всего способов сокрытия) и призвана сориентировать оперуполномоченного на вероятные направления поиска признаков скрываемых следов, которые можно получить только с использованием оперативно-розыскного инструментария [3, с. 65–72].

Б.И. Бараненко и Э.А. Дидоренко рассматривают оперативно-розыскную характеристику как частичный объект ОРД и отмечают, что эта характеристика, в отличие от суммарного, механического объединения разнообразных черт преступлений, должна объединять в себе органический комплекс специфических признаков, особенностей, которые характеризуют преступные явления как определенные акты человеческой деятельности в сочетании с их непосредственными причинами и условиями, а главное – во взаимосвязи

с потенциально уголовной социальной средой [4].

Продолжая анализ обозначенной научной категории, справедливо отметить, что отдельные ее элементы, вследствие внутренней дисциплинарной интеграции, были заимствованы из криминалистики.

Именно поэтому, на современном этапе уровень научных разработок, определение понятия, содержания, структурного построения и других вопросов характеристики преступлений в теории ОРД и криминалистике неодинаковы.

Не уменьшая значение криминалистической характеристики для раскрытия и расследования преступлений, справедливо отметим, что она не способна в полном объеме обеспечить интересы оперативно-розыскной деятельности как самостоятельной государственно-правовой формы борьбы с преступностью, так как, подчиняясь общим законам гносеологии, оперативно-розыскная деятельность хотя и осуществляет познания аналогичных объектов, что и криминалистика, однако делает это под специфическим углом зрения, исходя из собственного предмета науки.

Природа характеристики преступлений, ее практическое и научное значение для различных направлений ОРД определяются теорией данной об-



ласти знаний, непосредственным ее предметом изучения, исходя при этом из особенностей объекта познания и его отображения. Именно поэтому для субъектов оперативно-розыскной деятельности первоочередное значение имеет решение задачи обоснованного и тактически грамотного осуществления соответствующих оперативно-розыскных мероприятий, которые базируются на научных достижениях в данной области знаний. В связи с этим возникает необходимость постоянной научной разработки, совершенствования всей системы организационно-тактических мероприятий по раскрытию преступлений. Соответствующая научная разработанность одновременно выступает в качестве необходимого условия и исходной задачи и предполагает определение основных положений, связанных с объектом исследования.

Рассматривая содержательный аспект оперативно-розыскной характеристики, необходимо акцентировать внимание на специфическом, комплексном характере оперативно-розыскной деятельности, который определяет необходимость максимального использования различных видов информационных объектов, способствующих рациональному использованию оперативно-розыскных возможностей ОВД и других субъектов ОРД. Учитывая приведенное, считаем, что к главным содержательным элементам оперативно-розыскной характеристики следует отнести: способ совершения преступления, личность преступника, силы, средства и методы, используемые для выявления и раскрытия отдельных видов преступлений. Такой подход обусловлен тем, что эффективность действий субъектов ОРД по применению негласных средств борьбы с преступностью определяется взаимосвязью способов их совершения, поведения лица, совершающего преступление, и тактикой применения оперативно-розыскных сил, средств и методов по их разоблачению.

На основании изложенного считаем, что существование оперативно-розыскной характеристики как самостоятельной категории ОРД вполне обоснованно, а оперативно-розыскную характеристику можно определить в общем виде как идеальную модель преступной деятельности. Оперативно-розыскная характеристика, выступая своеобразной

информационной моделью преступной деятельности, позволяет получать в результате изучения этой модели (прежде всего корреляционных связей между ее элементами) новую информацию, то есть способна служить источником информации, которая при определенных условиях в ходе выявления, прекращения и раскрытия преступлений может быть использована для планирования ОРМ. В связи с этим следует согласиться с Р.С. Белкиным, который, анализируя цель создания моделей, пишет, что модель создается с целью воспроизведения и отображения пространственных свойств или отношений объектов, динамики исследуемых процессов, их связей и зависимостей. Сущность создания моделей заключается в замещении объектов научного познания соответствующей моделью с последующим изучением и проектированием результатов ее изучения на объект познания [5, с. 25].

Кроме этого, как уже отмечалось выше, оперативно-розыскная характеристика является идеальной моделью. Идеальная модель состоит из умственных компонентов и выполняет функцию отображения, интерпретации фактов, наглядного выражения представлений [6].

Анализ составляющих элементов оперативно-розыскной характеристики преступлений удобно провести на примере налоговой преступности.

После принятия нового Уголовного кодекса Украины, были изменены подходы к налоговому преступлению. Была значительно увеличена сумма уклонения от уплаты налогов, которая подпадала под состав преступления, что, безусловно, отразилось на количестве выявляемых налоговых преступлений.

Сложившаяся ситуация детерминирована рядом негативных факторов, которые нашли свое отражение в обществе. Так, исследуя проблемы криминалистического обеспечения деятельности налоговой милиции, В.В. Лысенко, среди факторов, способствующих распространению налоговой преступности, выделял: просчеты в формировании налоговой системы, налоговой политики, налоговых органов; негативное отношение к существующей налоговой системе, которая в полной мере не отвечает запросам налогоплательщиков, тормозит развитие предпринимательства и реализуется неадекватными методами

переходной экономики; значительные налоговые нагрузки на субъекты хозяйствования, нестабильность в ставках налога, определении их базы и периодов; необоснованное перераспределение валового внутреннего продукта путем большого количества налоговых льгот, что приводит к дискриминации отдельных налогоплательщиков; корыстная и иная заинтересованности налогоплательщиков [7].

Указанные обстоятельства являются благоприятной почвой для развития налоговой преступности, генерации новых и совершенствования существующих способов совершения преступлений, развития инновационных технологий преступной деятельности.

Переходя к оперативно-розыскной характеристике налоговой преступности, следует отметить, что она имеет свою структуру, в которую в качестве ключевых элементов, требующих глубокого научного анализа в рамках нашего исследования, входят: способ совершения преступлений, личность преступника и характеристика сил и средств, которые могут быть использованы для раскрытия преступлений данной категории.

Способы, применяемые для уклонения от уплаты налогов или снижения их размеров, достаточно разнообразны и многочисленны, и на сегодня их насчитывается более ста [8]. Однако анализ оперативно-розыскных и уголовных дел, аналитических материалов налоговой милиции и подразделений ГСБЭП дает основания для вывода, что на сегодня преступниками активно применяется около двух десятков различных способов уклонения от уплаты налогов.

Следует отметить, что в теории нет единого мнения относительно способа совершения уклонения от уплаты налогов. Так, Н.В. Боровик под способом совершения данного преступления понимает форму поведения преступника, заключающуюся в соответствующей системе его действий целенаправленного характера, осуществление которых или уклонение от которых влечет за собой наступление преступного результата [9].

В свою очередь, В.А. Козлов под способом уклонения от уплаты налогов понимает совокупность действий виновного лица, направленную на умышленную неуплату предусмотренных



законодательством налогов и сборов [10, с. 4–11].

По мнению А. Тришкиной, способом совершения налоговых преступлений является «... комплекс взаимосвязанных действий преступника по уклонению от уплаты налогов, определенных условиями образования следов, личными качествами личности преступника и предметом преступного посягательства» [11].

Считаем, что под способом уклонения от уплаты налогов следует понимать самостоятельный элемент умышленной преступной деятельности, внешней формой выражения которого является активное действие (мероприятие, операция) или бездействие, совершенное физическим лицом и направленное на наступление преступного результата в виде непоступления средств в целевые фонды, бюджеты в значительных, крупных или особо крупных размерах.

В научной литературе неоднократно делались попытки классификации способов совершения налоговых преступлений, которые следует проанализировать подробнее.

Так, И.В. Пальцева, в качестве главных выделяет следующие: 1) способы уклонения от уплаты налогов или страховых платежей в государственные внебюджетные фонды, связанные с сокрытием прибыли (выручки, доходов); 2) способы уклонения от уплаты налогов, связанные с подделкой документов; 3) способы уклонения от уплаты налогов, связанные с неправомерным использованием налоговых льгот [12, с. 106–126].

Баширова Н.В. проводит группировку способов уклонения от уплаты налогов и выделяет следующие способы преступления: 1) формирование себестоимости производства; 2) сокрытие выручки от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг; 3) нарушение существующего порядка отражения полученных финансовых результатов; 4) материальные и интеллектуальные подделки в учетных документах; 5) незаконное использование налоговых льгот; 6) интеллектуальные подлоги нормативных актов предприятий, регламентирующих вопросы организации учета и тому подобные [13].

Приведенное разнообразие способов совершения налоговых преступлений требует их классификации. Однако

ее создание является весьма сложной задачей и не может быть решено однозначно. По сути, создание универсальной классификации способов уклонения от уплаты налогов практически невозможно, поскольку она в каждом новом случае будет разной в зависимости от выбранной основы классификации.

Поддерживаем классификацию способов совершения указанных преступлений, предложенную В.А. Козловым, как такую, которая охватывает основные способы совершения налоговых преступлений, а именно:

1) по субъекту налоговых правонарушений: неуплата налогов физическими лицами (граждане, иностранцы, лица без гражданства); предпринимателями без образования юридического лица; юридическими лицами;

2) по виду налога, что скрывается (неуплата НДС, налога на прибыль, акцизов);

3) по отрасли, в которой совершается налоговое правонарушение: неуплата налогов в промышленности (машиностроение, металлообработка, электроэнергетика), в сфере услуг (транспортные услуги, связи), в других отраслях экономики;

4) по элементу налогообложения, на который направлено неправомерное действие: неуплата налога в результате неправильного определения объекта налогообложения, налоговой базы; неправильного применения налоговой ставки и льгот; неправильного исчисления срока уплаты налогов;

5) по режиму налогообложения: неуплата налогов при обычном режиме налогообложения; при использовании упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства; в системе налогообложения в свободных экономических зонах; в системе налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях; в системе налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции;

6) по цели уклонения: уклонение от уплаты текущих платежей; уклонение от погашения создавшейся недоимки;

7) по содержанию способа уклонения: уклонение от уплаты налогов с использованием фиктивных предприятий (подставных фирм); путем прямого сокрытия выручки и включения в бухгалтерские документы заведомо искажен-

ных данных о прибыли; путем прямого завышения себестоимости и включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о расходах; другим способом (неправильное использования льгот, проведение расчетов через неплатежеспособные банки, непредоставление декларации о доходах) [14, с. 4–11].

Опираясь на общетеоретические положения учений о личности преступника, считаем, что оперативно-розыскная характеристика должна состоять из совокупности признаков, характеризующих лицо, совершающее преступление, различные его общественно опасные проявления с учетом жизненного опыта, которые прямо или непосредственно связаны с преступлением, сопровождая или облегчая его совершение [15].

На современном этапе вопросы исследования личности преступника в аспекте оперативно-розыскной характеристики остаются не достаточно разработанными. Особую актуальность исследование указанного вопроса приобретает в ходе анализа оперативно-розыскной характеристики преступности в сфере хозяйственной деятельности.

Характеристика личности преступников, совершивших налоговые преступления, свидетельствует о том, что она отличается по многим признакам как от законопослушных граждан, так и от других категорий правонарушителей. Именно поэтому при построении оперативно-розыскной характеристики налоговых преступлений особенно важно знание социальных, образовательных, профессиональных, возрастных и других признаков и навыков, характеризующих личность преступника. Совершение налоговых преступлений требует определенных узкоспециализированных, профессиональных знаний, как личных, так и деловых контактов, которые лицо приобретает с возрастом, поэтому в данных видах преступных проявлений доминируют более старшие возрастные группы сравнительно, допустим, с общеуголовной преступностью (кражами, разбоями, грабежами, вымогательством). Так, по данным А.Е. Гутника, возрастная характеристика тех, кто совершил уклонение от уплаты налогов, выглядит следующим образом: до 25 лет – 4%; 26–35 – 30%; 36–40 – 28%; 40–50 – 10%; более 50 лет – 28% [16, с. 129]. Возраст лиц, совершивших уклонение от уплаты налогов согласно



результатам исследования, проведенного В.В. Лысенко, распределяется следующим образом: 18–24 года – 11%; 25–35 лет – 36%; 35–40 лет – 28%; 40–50 лет – 16%; более 50 лет – 9% [17, с. 167].

Учитывая то, что оперативно-розыскная деятельность относится к наукам уголовно-правового цикла и находится в тесной взаимосвязи с уголовным правом, справедливо провести анализ признаков лиц, совершающих налоговые преступления, через призму категории «субъект преступления».

Субъектом преступления считается физическое лицо (человек), совершившее предусмотренное законом общественно опасное деяние и способное понести за это уголовную ответственность [18, с. 150]. Важным аспектом является то, что, несмотря на то, что законодатель в отдельных нормативно-правовых актах указывает в качестве налогоплательщика юридических лиц, их нельзя считать субъектом преступления. За преступные действия, которые имели место в процессе деятельности юридического лица, отвечает физическое лицо, которое совершает такие деяния. Таким образом, исходя из норм отечественного законодательства, правовых принципов и правоприменительной практики, можно утверждать, что субъектом уклонения от уплаты налогов может быть должностное лицо предприятия, учреждения, организации (независимо от форм собственности), являющихся налогоплательщиками или физическое лицо – плательщик налога.

Можно определить и психологические особенности личности, которая совершает налоговые преступления. К ним можно отнести: высокий интеллектуальный уровень, прагматизм, четко определенную жизненную позицию, негативное отношение к институтам государственной власти (хотя лицо может и не выражать его явно), постоянное наличие желания обогащения, хорошие деловые качества, коммуникабельность (что позволяет устанавливать контакты с другими людьми, особенно должностными лицами правоохранительных органов для дальнейшей установки коррумпированных связей), высокие организаторские способности, находчивость и умение приспосабливаться к ситуации, которая сложилась.

В отдельных случаях для построения эффективной модели вза-

имодействия между оперативными подразделениями в ходе раскрытия преступлений в сфере хозяйственной деятельности имеет значение анализ места совершения преступления. Подчеркиваем, что анализ именно места совершения преступления как соответствующей административно-территориальной единицы государства, а не места происшествия как определенной территории или помещения, в пределах которых состоялось само событие преступления или выявлены его последствия.

Проведенный анализ позволил сделать вывод о необходимости уточнения и дополнительного обоснования отдельных положений относительно сущности и содержания отдельных признаков оперативно-розыскной характеристики преступной деятельности в сфере хозяйствования и налоговых отношений.

Список использованной литературы:

1. Козаченко І.П. Концепція розвитку теорії оперативно-розшукової діяльності // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ. – Львів, 1999. – Вип. № 2 (10). – 159 с.
2. Пчолкін В.Д. Розкриття злочинів у харчовій промисловості: [монографія] / В.Д. Пчолкін. – О.: ОЮІ НУВС, 2005. – 376 с.
3. Кубарев В.С. Пути совершенствования оперативно-розыскной методики раскрытия латентных преступлений, совершаемых организованными преступными сообществами / В.С. Кубарев, И.В. Кубарев // Проблемы вдосконалення ОРД ОВС у напрямку боротьби з організованою злочинністю: Вісн. ЛДУВС. – 2007. – Спецвип. № 2. – С. 65–72.
4. Бараненко Б.И. Методология теории и практики ОРД в современных условиях: проблемы и перспективы / [Б.И. Бараненко, Э.А. Дидоренко]; под ред. Э.В. Виленской. – Луганск: РИО ЛАВД МВД Украины, 2004. – 264 с.
5. Белкин Р.С. Курс криминалистики в 3 т. Т. 1: Общая теория криминалистики. – М.: Юристъ, 1997. – 408 с.
6. Образцов В.А. Криминалістика: [учеб. пособие.] – М.: Юрикон, 1994. – 2008 с.
7. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової

міліції: (Теорія та практика): [монографія] / В.В. Лисенко. – К.: Логос, 2004. – 324 с.

8. Криминалістика: учебник [для студентов вузов] / [Т.В. Аверьянова, Р.С. Белкин, Ю.Г. Корухов и Е.Р. Российская]; под ред. Р.С. Белкина. – М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1999. – 971 с.

9. Боровик Н.В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Н.В. Боровик. – Воронеж, 2001. – 28 с.

10. Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений / В.А. Козлов // Российский следователь. – 2002. – № 2. – С. 4–11.

11. Тришкина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Волгоградский юридический институт МВД России. – Волгоград, 1999. – 21 с.

12. Пальцева И.В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Волгоградский юридический институт МВД России, 2000. – 29 с.

13. Баширова Н.В. Использование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Краснодарский юридический институт МВД России, 2001. – 21 с.

14. Козлов В.А. Расследование налоговых преступлений / В.А. Козлов // Черные дыры в Российском законодательстве. – М., 2003. – № 2. – С. 141–142.

15. Кондратюк Л.В. Антропология преступления (микроримнология). М.: Норма, 2001.

16. Гутник А.Е. Предупреждение налоговой милицией уклонений от уплаты налогов. К.: Атика, 2001. 176 с.

17. Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами организаций, предприятий, учреждений. Х.: Консум, 1997. – 192 с.

18. Кримінальне право України: загальна частина: [підр. для студ. юрид. вузів і фак-тів] / за ред. П.С. Матишевського. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – 512 с.