



Уплата законно установленных налогов и сборов является конституционной обязанностью, предусмотренной статьей 57 Конституции Российской Федерации.

Противоречивость и неполнота налоговой системы вызывает трудности в правоприменительной практике и способствует уклонению от налогообложения. Важнейшим элементом экономической стратегии государства в ближайшее время становится налоговая реформа, на развитие и совершенствование которой направляются усилия государственных и исполнительных органов.

Для реализации основных принципов налоговой реформы, Правительством внесен, а Государственной Думой принят Налоговый кодекс Российской Федерации. Он предусматривает кардинальное упрощение налоговой системы, сокращение числа налогов и льгот, установление их исчерпывающего перечня. Другим условием развития налоговой системы является расширение базы налогообложения за счет распространения налогового бремени на сферы, в которых более всего практикуется уклонение от налогов. В настоящее время сложилась критическая ситуация с финансированием расходов, предусмотренных бюджетом, в том числе за счет нарастания фактов сокрытия доходов, прибыли и иных объектов налогообложения. Широкое распространение в стране получили преступные нарушения налогового законодательства.

Налоговые правонарушения – это противоправные деяния, виды, ответственность и производство по которым регламентируются нормами Налогового кодекса РФ.

Налоговое преступление – это возникающее в определенных условиях в финансовой среде противоправное общественно опасное деяние, носящее характер преступления, объектом которого являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налоговых платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.

Для целей налогового менеджмента, исходя из тяжести содеянного, можно выделить *некриминальные* и *криминальные* обход и уклонение от уплаты налогов. *Первые способы минимизации налоговых платежей могут быть включены в систему корпоративного налогового менеджмента, а вторые должны быть исключены из нее.*

*Некриминальные уклонение от уплаты и обход налогов* – это уголовно не наказуемые деяния (действия, бездействия) субъекта налоговых отношений, направленные на избежание или снижение налоговых выплат в бюджетную систему посредством нарушения законодательства о налогах и сборах, влекущих применение к нарушителю мер налоговой ответственности (штрафных налоговых санкций), предусмотренных гл.16 Налогового кодекса РФ, а также административных штрафных санкций, предусмотренных Кодексом об административных правонарушениях РФ (см. глава 2, § 8.3, приложение 1). Данные деяния налогоплательщика не образуют состава налогового преступления, но влекут за собой наступление налоговой ответственности в соответствии с положениями налогового и административного законодательства.

Исходя из отраслевой принадлежности норм законодательства, которые нарушаются при уклонении от уплаты и обходе налогов некриминальными способами, можно выделить налоговые правонарушения и таможенные правонарушения (при уплате налогов на таможне). Некриминальными способами уклонения могут быть следующие умышленные или неумышленные деяния, не имеющие состава преступления (по критериям размера неуплаченных налогов, периодичности и другим): неправильное отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете; занижение доходов и объектов налогообложения; нарушение сроков уплаты налогов; заключение фиктивных договоров, переоформление договоров и изменение их содержания после их исполнения; выплата санкций за несуществующие договорные нарушения; занижение стоимости ввозимых через таможенную границу товаров и, соответственно, занижение сумм НДС, подлежащих уплате на таможне и т. д.

*Криминальное уклонение от уплаты налогов* предполагает совершение налогоплательщиком противозаконных социально и экономически опасных деяний (действий, бездействий), направленных на избежание уплаты налога или снижение его размера, нарушающих не только нормы налогового, но и уголовного законодательства (см. глава 2, § 8.4, приложение 1). Криминальными способами уклонения от налогов является неуплата (недоплата) налогов в крупных и особо крупных размерах, совершенная умышленно, неоднократно и в сговоре группы лиц, в том числе путем подделки документов, фальсификации данных бухгалтерского учета, неоприходования денег, поступивших в кассу предприятия за реализованную продукцию (работы «за наличку»), фиктивного приема на работу и других действий (бездействий).

Довольно распространенным способом такого уклонения является регистрация «фирм-однодневок». Компания, как правило, создается на очень короткий период по подложным документам или на подставных лиц. Затем туда «сбрасывают» деньги, добытые преступным путем, конвертируют и переводят на счета «своих» фирм, чаще всего находящихся в оффшорной зоне. «Свои» фирмы путем неоднократной фильтрации через счета различных компаний «отмывают грязные деньги». В дальнейшем российский компаньон свою деятельность прекращает, руководители скрываются от компетентных органов, и проведение проверок в отношении такой организации становится крайне затруднительным. В данном случае правонарушители чувствуют себя практически в безопасности.

Создание фирмы за рубежом - еще один путь уклониться от уплаты налогов. Российские мошенники регистрируют в оффшорной зоне дочернюю либо самостоятельную компанию на себя или на доверенных лиц. Эта фирма заключает с отечественными предприятиями контракты на поставку различных товаров в Россию. Под этим предлогом за рубеж переводятся крупные суммы денег. Товар в Россию поступает частично или не поступает вовсе, деньги переводятся на счета других фирм и приобретают вполне легальный вид.

Весьма часто проверяющие органы сталкиваются с ситуацией оказания фиктивных услуг. Суть данного способа состоит в том, что российские предприятия перечисляют «своим» зарубежным компаниям миллионы долларов якобы за проведение маркетинга, различных исследований, подбор выгодных партнеров и оказание других услуг. Цены в этих случаях устанавливаются договорные, а проконтролировать выполнение работ практически невозможно. Договор, валютный перевод и полученные за выполненные работы средства имеют совершенно законный вид.

При проведении экспортных операций широко распространен такой способ уклонения от уплаты налогов, как поставка товара за рубеж «своим» фирмам. Российская сторона отгружает товар по экспортным контрактам доверенным компаниям-посредникам или лицам. Полученный товар (как правило, сырье) фирмы перепродают другим компаниям - иностранным, а вся валютная выручка или ее большая часть остается за рубежом. В дальнейшем российские предприятия никаких исков в суд о невозврате валютной выручки к зарубежным партнерам не предъявляют.

Занижение цен на экспортные товары также нередко используется на практике. Российская сторона по договоренности с зарубежной вносит в контракт заведомо

заниженные цены на товары. Однако в дополнительном соглашении, которое не представляется в налоговые органы, указывается подлинная цена. В дальнейшем разницу между ними иностранная компания перечисляет на счета физических и юридических лиц, указанных российским партнером.

Механизм «мнимого бартера» предполагает наличие «своей» фирмы за рубежом, с которой российская сторона заключает бартерный контракт. Экспортный товар уходит только «иностранному» партнеру, товар по импорту обратно не поступает. «Своя» фирма реализует полученный товар, а валютная выручка оседает в зарубежных банках. Очень часто пособниками финансовых махинаций являются коммерческие банки, осуществляющие переводы за рубеж.

Как свидетельствует следственная и судебная практика, нередко уклонение от уплаты налогов осуществляется предприятиями путем расходования наличных денежных средств, поступивших в их кассу, минуя соответствующие счета предприятий в банках, осуществляющих расчетно-кассовое обслуживание. Таким образом, ведя хозяйственную деятельность, предприятия не погашают задолженности перед кредитором в лице государства и не уплачивают текущие платежи в бюджеты всех уровней и страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Известный российский специалист по налоговым преступлениям И.И. Кучеров разграничивает выявленные практикой способы уклонения от уплаты налогов в зависимости от того, какой элемент налогового механизма и каким образом подвергается воздействию. Ученый предлагает следующую классификацию видов и способов неуплаты налогов и иных платежей:

а) открытое игнорирование налоговых обязанностей: непредставление бухгалтерской отчетности в налоговые органы;

б) выведение субъекта налогообложения из-под налогового контроля: непостановка на налоговый учет, фиктивная реорганизация (ликвидация) предприятия;

в) неотражение результатов деятельности в бухгалтерских документах: осуществление сделок без документального оформления, неотражение результатов хозяйственных операций, неоприходование товарно-материальных ценностей и денежной выручки;

г) маскировка объекта налогообложения: фиктивный бартер, ложный экспорт, фиктивная сдача в аренду основных средств, подмена объектов налогообложения, создание искусственной дебиторской задолженности, отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета;

д) искажение объекта налогообложения: занижение размеров дохода (прибыли), объема (стоимости) реализованной продукции (работ, услуг), стоимости объектов недвижимости, автотранспорта и другого имущества;

е) искажение экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы: завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства и обращения; отнесение на издержки производства: расходов в размерах, превышающих действительные, или не имевших места в действительности, затрат, произведенных в другом налогооблагаемом периоде;

ж) использование необоснованных изъятий и скидок. Например, отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством, или в размерах, превышающих установленные законодательством; незаконное использование налоговых льгот;

з) сокрытие оборота, облагаемого налогом на добавленную стоимость, например, путем полного или частичного неотражения финансово-хозяйственных операций, несоблюдения порядка определения момента совершения налогооблагаемого оборота, занижения объема (стоимости) реализованной продукции, заключения фиктивных договоров о совместной деятельности, совершения фиктивных экспортных сделок для получения льгот, предусмотренных для экспортеров;

и) заключение сделок с подставными организациями.

Кроме того, И.И. Кучеров называет и другие группы, относящиеся к конкретным видам налогов (к НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество и т.д.). Указанная классификация представляется наиболее полной и обобщенной, заслуживающей внимания правоохранительных органов, занимающихся выявлением и пресечением налоговых правонарушений и преступлений.