

image not found or type unknown



Схематично состав преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, можно представить в следующем виде:

Таблица

Элемент правового регулирования	Характеристика
Объект преступления	Налоговые правоотношения в сфере установления, введения, исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов с юридических лиц (за исключением таможенных платежей)
Объективная сторона	Действие или бездействие
Субъект	Лицо, на которое в соответствии с его полномочиями возложена обязанность обеспечить уплату налогов и сборов с организации
Субъективная сторона	Прямой умысел

По мнению И.Н. Соловьева, объектом преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ, является финансово-хозяйственная система государства в части отношений, возникающих в связи с исчислением и внесением в бюджет государства налогов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Данное определение также подкрепляется и п.1 Постановления, в котором особое внимание уделяется тому факту, что уклонение от уплаты налогов влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему РФ, а, следовательно, может привести к нарушениям в финансово-хозяйственной деятельности

государства, о чем уже упоминалось в предыдущей главе данной работы.

При рассмотрении данного вопроса также стоит упомянуть следующую цитату Лопашенко Н.А.: «Составной частью указанного непосредственного объекта налоговых преступлений является принцип добропорядочности субъектов экономической деятельности, обеспечения свободной и честной конкуренции на рынке»

В теме объекта преступления уклонения от уплаты налогов с организации, отдельно стоит рассказать о предмете данного преступления. Исходя из теории, предмет данного преступления можно определить в виде денежных средств, подлежащих уплате в бюджеты различных уровней и государственные внебюджетные фонды РФ.

Обязательным признаком объективной стороны преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ является уклонение от уплаты налогов в крупном размере.

Законодатель определяет и способы уклонения от уплаты налога:

- непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным
- включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

В литературе преобладает следующее определение субъективной стороны - это психическое, внутреннее отношение лица к совершаемому им общественно опасному деянию и его последствиям.

Тимофеев А.М. дает следующее определение субъективной стороны данного преступления: «Лицо осознает, что не представляет налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включает в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложные сведения с целью уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации в крупном размере и желает эти действия (бездействие) совершить».

Субъективная сторона преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, характеризуется прямым умыслом и не может быть совершено по неосторожности, так как это специально не предусмотрено соответствующей статьей особенной

части УК РФ.

Говоря об элементах субъективной стороны данного преступления, стоит отметить два основных элемента: цель и мотив. Если говорить кратко, целью является сам факт уклонения от уплаты налогов, а мотивом корыстное побуждение и желание минимизировать налоговые выплаты с целью обогащения.

Анализ информационных источников, аналитических материалов, оперативно-служебной деятельности правоохранительных органов позволяет составить достаточно полное представление видах и разновидностях схем образования при уклонении от уплаты налогов.

Преступления и правонарушения в области налогообложения часто совершаемые организациями.

- Занижение налогооблагаемой базы является одним из наиболее часто встречающихся способов нарушения налогового законодательства. Обзор практики деятельности федеральных органов налоговой полиции показал, что данный способ характерен для налогоплательщиков всех форм собственности, всех размеров и всех видов деятельности. Варьируются лишь конкретные механизмы занижения налогооблагаемой базы; при этом наиболее распространенными являются занижение налогооблагаемой базы посредством завышения расходов и себестоимости продукции, а также посредством использования "фирм-однодневок".

- Сокращение налоговой базы.

- Соккрытие выручки путем подмены или уничтожения первичных документов после совершения сделки.

- Неотражение в выручке доходов, полученных от реализации ценных бумаг.

- Неотражение в бухгалтерском учете суммы выручки, полученной от операций с недвижимостью

- Невключение в выручку суммы оплаты выполненных работ при переуступке права требования

- Занижение цены реализации продукции.

- Замена объекта налогообложения. Данный вид налоговых преступлений совершается путем неправомерного отражения в учетных документах предприятия иных объектов налогообложения, изменения квалификации совершаемых сделок и т.д.

- Отпуск или приобретение продукции по заведомо невыгодным ценам

По мнению ряда практических работников, **под способом уклонения от уплаты налогов следует понимать совокупность действий (действие) от имени юридического и (или) физического лица, а также должностных лиц, направленных на умышленную неуплату предусмотренных законодательством налогов.** Он может включать в себя как простое невыполнение нормы налогового законодательства, так и совершение каких-либо действий, тесно связанных с нарушением налогового законодательства, а также действий, не квалифицированных в настоящее время как нарушение налогового законодательства, но повлекших за собой неуплату необходимых налогов в бюджет.

В соответствии с данным определением способ уклонения от уплаты налогов может содержать деяние, не сопровождаемое нарушением налогового законодательства, но влекущее за собой фактическое уклонение от уплаты налогов. Одно и то же налоговое правонарушение (факт совершения нарушений налогового законодательства, зафиксированный в ходе налоговой проверки) может содержать в себе один или несколько способов уклонения. Способы уклонения от уплаты налогов целесообразно группировать по видам налогов, объектам налогообложения и их составляющих категорий.

Процесс уклонения от уплаты налога с позиции прохождения стадий развития преступного деяния состоит из следующих позиций.

1. Возникновение и наличие объекта налогообложения.
2. Неисполнение обязанности по его полному, достоверному и своевременному отражению в целях налогообложения в бухгалтерском учете.
3. Неисполнение обязанности исчисления налога.
4. Неисполнение обязанности представления в налоговые органы отчетности и расчетов по подлежащим уплате налогам.
5. Неуплата налога в установленный законодательством срок.

В целях сравнительной характеристики способов уклонения от уплаты налогов приведем несколько вариантов их видения различными авторами, описанные ими в трудах по криминалистике и других работах, а также способы уклонения, выявленные органами налоговой полиции.

Для простоты исследования рассматриваемых способов уклонения от уплаты налогов сведем их в таблицу под индексами, означающими источник их описания (табл. 2).

Таблица 2

## Содержание

	Признак
N	статьи УК РФ
	Способы уклонения от уплаты налогов

### **Уклонения от уплаты налогов, связанные с сокрытием выручки или дохода**

- |   |     |   |
|---|-----|---|
| 1 | 199 | Соккрытие выручки от реализации продукции (например, отражение ее как аванса от заказчика), работ и услуг, хотя в наличии имеются акты выполненных работ  |
| 2 | 199 | Соккрытие выручки от розничной торговли путем подмены или уничтожения накладных и других документов после продажи товара  |
| 3 | 199 | Соккрытие дохода от налогообложения путем заключения договора о предоставлении кредита (заемные средства не облагаются налогом), когда кредитор не требует возврата кредита, а предприятие, взявшее кредит, самоликвидируется или уничтожает договор через определенное время |

- 4 199      Бесфактурный отпуск товарно-материальных ценностей для сокрытия фактического объема выручки, полученной от реализации
- 5 199      Неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц

### **Занижение (сокрытие) выручки от реализации продукции**

- 6 199      Занижение цены реализуемой продукции
- 7 199      Занижение объема реализованной (взятой на хранение) продукции
- 8 199      Занижение полученной выручки путем перечисления ее на счета других организаций, валютные счета или счета физических лиц без зачисления на расчетный счет
- 9 199      Неучет курсовой разницы при расчете налога
- 10 199      Отражение выручки в качестве аванса

### **Сокрытие факта финансово-хозяйственной деятельности**

- 11 199      Ведение финансово-хозяйственной деятельности с использованием легально зарегистрированных предприятий или документов индивидуальных предпринимателей на подставных лиц (подставные фирмы)
- 12 199      Ведение финансово-хозяйственной деятельности без необходимой лицензии

- 13 199 Ведение финансово-хозяйственной деятельности без постановки на учет в ГНИ по месту проведения деятельности (неинформирование о смене фактического местонахождения)
- Неотражение финансово-хозяйственных сделок в бухгалтерской отчетности (налоговой декларации) путем:
- 14 199 Уничтожения бухгалтерских документов после совершения сделки
- 15 199 Ведения финансово-хозяйственной деятельности через счета других организаций или структурных подразделений без проводки в своем бухгалтерском учете
- 16 199 Ведения финансово-хозяйственной деятельности через незарегистрированные счета
- 17 199 Сокрытия внереализационных доходов
- 18 199 Неоприходования товарно-материальных ценностей в процессе проведения бартерных операций или взаимозачетов
- 19 199 Неоприходования наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц

**Проведение одного вида деятельности под видом другого с целью применения пониженных ставок налогов или предусмотренных льгот (оформление псевдосделки с целью сокрытия реальной сделки)**

- 20 199 Псевдоэкспорт

- 21 199 Соккрытие сделки путем оформления договора о совместной деятельности
- 22 199 Оформление сделки продажи под видом договора дарения
- 23 199 Заключение договора займа с покупателем продукции
- 24 199 Ведение посреднической деятельности под видом торговой

**Соккрытие средств от уплаты налогов при наличии недоимки по налогам или с целью неуплаты текущих налогов**

**Создание искусственной дебиторской задолженности путем:**

- 25 - Отпуска товаров без предоплаты, в том числе на реализацию, с намерением не возвращать выручку на счета предприятия
- 26 - Получения выручки на счета зависимых структур без уполномочивания их по уплате соответствующих налогов
- 27 - Перечисления средств в оплату полученной от юридических лиц продукции на личные счета в банках физическим лицам
- 28 Замены дебитора (отнесение дебиторской задолженности на коммерческую организацию, с которой у предприятия заключен договор о содействии в погашении дебиторской задолженности)

**Умышленный невозврат валютных средств или непоступление товара от нерезидентов свыше 180 дней путем:**



- 29 199      Заключение дополнительного соглашения с иностранным партнером об оставлении выручки от сделки на его или другом зарубежном счете
- 30 199      Заключение псевдосделки на импорт товаров с целью перевода валютных средств за границу

### **Незаконное обналичивание денежных средств путем:**

- 31 199      Заключение псевдосделки
- 32 199      Обналичивания посредством векселей
- 33            Выдачи заведомо безвозвратных кредитов, материальной помощи или инвестиционной деятельности (покупка акций других предприятий, создание новых предприятий) при наличии недоимки по налогам

### **Соккрытие имущества незаконно ликвидируемого предприятия, на которое может быть наложен арест в счет погашения недоимки путем:**

- 34 -            Создания новых предприятий с включением в уставный фонд имущества ликвидируемого предприятия-должника в бюджет
- 35            Распределения имущества незаконно ликвидируемого предприятия между его учредителями (членами) - физическими лицами

### **Неправомерное использование льгот**

36 199 Использование льготы по нельготируемому виду деятельности под предлогом ведения деятельности, по которой предусмотрена льгота

37 199 Введение в штат неработающих пенсионеров-инвалидов

### **Способы занижения налогооблагаемой базы по прибыли и налога на прибыль**

#### **Неправомерное отнесение расходов на финансовые результаты предприятия путем:**

38 199 Списания на себестоимость процентов по кредитам банка свыше ставки Центробанка

39 199 Включения в себестоимость затрат на содержание объектов социальной сферы

#### **Завышение затрат на производство**

40 199 Завышение стоимости приобретенных товаров и материалов

41 199 Включение в себестоимость фактически невыполненных работ (сумм, не имеющих документального подтверждения)

42 199 Завышение норм расходов или технологических потерь при производстве продукции, учет брака по ценам выше себестоимости и т.п.

43 199 Начисление износа по основным средствам производства, не введенным в эксплуатацию

- 44 199 Включение в затраты предварительной оплаты за неполученную продукцию
- 45 199 Искусственное завышение фонда заработной платы за счет завышения численности работников
- 46 199 Завышение внереализационных расходов
- 47 199 Неотражение в бухгалтерской отчетности участника договора о совместной деятельности причитающейся ему доли имущества или прибыли
- 48 199 Невключение сумм внереализационных доходов при расчете налога на прибыль
- 49 199 Реализация продукции по ценам ниже себестоимости

### **Способы занижения и уклонения от уплаты НДС**

- 50 199 Соккрытие доходов партнера-нерезидента, полученных на территории России
- 51 199 Завышение в налоговых декларациях сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета
- 52 199 Невключение в налогооблагаемый оборот сумм акцизов

- 53 199 Невключение в налогооблагаемый оборот сумм частичной оплаты труда, авансовых и иных платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ при установленной политике ведения бухгалтерского учета по мере реализации
- 54 199 Реализация основных фондов без расчета и уплаты НДС
- 55 199 Невключение в облагаемый НДС оборот безвозмездно передаваемых товаров (работ, услуг)
- 56 199 Неуплата НДС с сумм, полученных от взимания штрафов, неустоек, сумм вознаграждений

#### **Способы уклонения от уплаты акцизов**

- 57 199 Внесение в технологию производства подакцизной продукции незначительного изменения с целью вывода ее из-под обложения акцизом, но фактического использования в прежнем порядке
- 58 199 Отражение собственного сырья для производства подакцизной продукции как дачинского

#### **Способы уклонения от уплаты подоходного налога**

- 59 198 Непредоставление или искажение данных в декларации о совокупном годовом доходе
- 60 198 Неначисление подоходного налога с выплат за работу по трудовым соглашениям

- 61 199 Фиктивное страхование работников
- 62 199 Применение "депозитной зарплаты"
- 63 199 Невключение в фонд оплаты труда дополнительных выплат, материального вознаграждения и премий работников предприятия
- 64 199 Передача в личное пользование товарно-материальных ценностей с отражением на забалансовом счете "на ответственное хранение"
- 199 Занижение подоходного налога с физических лиц путем расчета дохода не по совокупности, а по отдельным периодам

### **Способы уклонения от уплаты налога на имущество**

- 65 199 Использование вновь построенных зданий по назначению без сдачи государственной комиссии и регистрации

Опасной разновидностью налоговых правонарушений является налоговая преступность.

Согласно наиболее распространенной в настоящее время точке зрения к собственно налоговым преступлениям относятся лишь те деяния, которые непосредственно посягают на отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Такие преступления выражаются в неисполнении налогообязанными лицами своих обязанностей по исчислению, уплате или перечислению налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

С большой долей условности в российской правовой литературе к преступлениям, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах, относят так называемые преступления против порядка налогообложения, посягающие на установленный порядок деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля и привлечению виновных к ответственности. Под этот критерий подпадают, в частности, преступления, заключающиеся:

- в умышленном занижении размеров платежей за землю (ст. 170 УК РФ);

Отдельные авторы предпринимают попытки еще большего расширения перечня налоговых преступлений, относя к ним и другие уголовно наказуемые деяния, например уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК РФ). В целом, конечно, данное преступление имеет отношение к сфере налогообложения, если учесть, что налоги, взимаемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, входят в общую систему налогов и сборов. Однако объект посягательства в данном случае отличен от объекта посягательства налоговых преступлений - им являются отношения, возникающие в сфере таможенного дела, а не в сфере налогообложения. Не случайно поэтому уклонение от уплаты таможенных платежей, как правило, предлагается относить к категории таможенных преступлений.

Однако только ли противоправные деяния налогоплательщика и иных налогообязанных лиц входят в категорию налоговых преступлений? Разумеется, уклонение от уплаты налогов и сборов является основным видом налоговых преступлений. Основным, но не единственным! Понятие "налоговое преступление" может применяться в качестве собирательного обозначения всего многообразия преступных деяний, совершаемых субъектами в сфере налогообложения.

К числу основных характеристик налоговой преступности большинство авторов относят состояние, динамику, уровень, латентность и структуру.

Сфера налогообложения имеет принципиальное значение для обеспечения экономической безопасности государства, а следовательно, правонарушения в ней могут нанести существенный ущерб государству. Как отмечает один из наиболее известных специалистов в области борьбы с налоговой преступностью И.И. Кучеров, "в современных условиях налоги являются главным источником бюджетных доходов... При этом налоговая политика практически не учитывает то обстоятельство, что подавляющее большинство отечественных предприятий используют устаревшее оборудование, технологии, испытывают острую нехватку оборотных средств и не могут сбыть свою неконкурентоспособную продукцию как на внутреннем, так и на внешнем рынке. Все это приводит к возникновению взаимных неплатежей и к снижению возможностей предприятий уплачивать возросшие налоги".

И.В. Александров, исследуя проблемы криминализации налоговой преступности, отмечает три основные тенденции.

Во-первых, связь криминализации налоговых преступлений с приведением уголовного законодательства в соответствие с экономическими потребностями страны.

Во-вторых, тенденция, связанная с приведением уголовного законодательства в соответствие с нормами налогового законодательства РФ, а также нормами международного права.

В-третьих, тенденция, связанная с необходимостью приведения уголовного законодательства в соответствие с криминологической реальностью в сфере налоговых правонарушений и поступления налоговых платежей в бюджет.

Уголовная ответственность за правонарушения в сфере уплаты налогов и сборов является одним из возможных видов юридической ответственности в данной сфере наряду с ответственностью, предусмотренной налоговым законодательством. М.Ю. Ботвинкин применительно к данному вопросу отмечает, что "уголовное право, в частности, призвано обеспечивать нормальное функционирование чрезвычайно важной для государства системы налогообложения посредством установления запрета на совершение определенных деяний, причиняющих значительный вред налоговой системе государства и установления уголовной ответственности за нарушение этого запрета. Уголовное право, с одной стороны, создает собственный метод правового регулирования в виде установления уголовно-правового запрета на совершение действий, наносящих ущерб налоговой системе государства, а с другой стороны - усиливает иные правовые запреты (административно-правовой, налогово-правовой)..."