



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.

Субъектами преступления, предусмотренного ст.199 УК являются должностные лица организации, на которых возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета, представлению отчетности и уплате налогов. Во-первых, это руководитель организации, поскольку именно он в соответствии со ст.6 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» несет ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, а также за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. Руководитель организации заверяет своей подписью бухгалтерскую и налоговую отчетность, сдаваемую в налоговые органы.

По вопросу о субъекте преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, Пленум Верховного Суда РФ в п. 10 Постановления от 04.07.1997 г. №8 разъяснил, что к ответственности по указанной статье могут быть привлечены не только руководитель и главный (старший) бухгалтер организации-налогоплательщика, но и лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера, а также иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения. Такая трактовка уголовного закона позволяет привлечь к ответственности виновных лиц и в случае назначения на должности руководителя и главного бухгалтера «зиц-председателей».

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

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.

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 схемообразования 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).

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) |
| 14 | 199 | Неотражение финансово-хозяйственных сделок в бухгалтерской отчетности (налоговой декларации) путем:
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 Сокрытие 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

Сокрытие 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 давальческого

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