



Способы уклонения от уплаты обязательных платежей могут быть различными и зависеть от вида как неуплаченного налога, сбора, другого обязательного платежа, так и от самого плательщика.

Под способом совершения преступлений в юридической литературе подразумевается предусмотренный нормами уголовного законодательства комплекс приемов и деяний преступников, направленных на подготовку, совершение и маскировку преступления. Причем комплекс приемов и деяний виновного зависит от конкретных условий и обстоятельств, в которых совершается преступный замысел, а также от личности преступника. Все способы уклонения от уплаты обязательных платежей можно объединить в шесть основных групп:

- 1) непредставление документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей в бюджеты или государственные целевые фонды (налоговых деклараций, расчетов, бухгалтерских отчетов и балансов и т. п.) ;
- 2) занижение сумм налогов, сборов, других обязательных платежей;
- 3) сокрытие объектов налогообложения;
- 4) занижение объектов налогообложения;
- 5) неуплата или неполная уплата сумм подоходного налога с граждан, которым выплачивались доходы;
- 6) сокрытие (несообщение) утраты оснований для льгот по налогам.

Непредставление документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей, выражается в непредставлении в государственный налоговый орган в установленный срок деклараций о прибыли субъектов предпринимательской деятельности или физических лиц, деклараций об уплате других налогов с целью уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

Непредставление налоговой декларации является одновременно и сокрытием объекта налогообложения.

Неподача декларации о доходах или прибыли содержит в себе умышленное уклонение от уплаты налогов, то есть предприятие работает, получает прибыль,

однако декларацию не подает и налоги не платит.

Соккрытие или занижение объектов налогообложения характеризуется более широко. Соккрытие объектов налогообложения состоит в том, что декларация о доходах подается, но в ней не указывается сумма полученной прибыли, то есть полученная прибыль скрывается. Создается ситуация, когда прибыль фактически получена, но она не декларируется и никакой налог на нее не начисляется и не уплачивается. Причем значения не имеет, как именно была скрыта прибыль – продан товар за наличные, а оформлено сделку как дарение, умышленно не отображена прибыль в надежде на то, что это останется незамеченным, и т.п.

Соккрытие объектов налогообложения - это неотражение в соответствующих отчетных документах, представляемых в налоговые органы, любых объектов налогообложения.

Занижение объектов налогообложения - это декларирование суммы прибыли меньше, чем получено в действительности. Соккрытие объектов налогообложения может связываться с должностным подлогом в том случае, когда должностное лицо вносит заведомо неверные данные в официальные документы государственного учета и подает их в государственные налоговые органы.

Сложность систематизации преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов состоит в их динамичности и немедленном приспособлении лиц, их осуществляющих, к условиям, в которых они действуют. Но наличие у них общих признаков и особенностей дает возможность объединить эти способы в определенные группы:

- по видам их совершения (неподача, несвоевременная подача налоговых деклараций и расчетов, соккрытие объектов налогообложения и занижение размера прибыли);
- по условиям функционирования предприятий (наличие льгот, освобождения от уплаты налогов на определенное время, частичное освобождение от налогообложения);
- по особенностям проведения отдельных хозяйственных операций (безналичные расчеты, наличные, возврат долга, взаимозачет при расчетах);
- по характеру взаимоотношений между субъектами хозяйствования (заключение соглашений о сдаче объектов налогообложения в аренду, выполнение бартерных операций);

- по направлениям деятельности субъектов (страхование, торговая деятельность, предоставление услуг, выполнение работ и т.п.).

Некоторые способы совершения преступлений по своим признакам можно отнести к той или иной из названных групп, поэтому такая классификация является условной.<sup>[1]</sup> Для более широкого понимания механизма совершения преступлений в сфере налогообложения, своевременного их выявления и разработки соответствующих профилактических средств целесообразно более детально рассмотреть некоторые из них.

1. Уклонение от уплаты налогов при заполнении и подаче декларации о доходах, отчетности и бухгалтерских расчетов к ним.

В соответствии с действующим законодательством в России одной из обязанностей плательщиков налогов является ведение бухгалтерского учета и отчетности о финансово-хозяйственной деятельности, своевременная подача в государственный налоговый орган декларации о доходах и других документов и ведомостей, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов и других обязательных платежей.

На практике известны случаи, когда отдельные руководители и другие должностные лица субъекта предпринимательской деятельности, не задумываясь над последствиями своих действий, допускают нарушения налогового законодательства различными путями. Поэтому на работу налоговых органов возложена задача выявления таких налоговых правонарушений.

а) уклонение от уплаты налога путем неподачи или несвоевременной подачи налоговым администрациям декларации о прибыли предприятия и расчета налога на нее.

Выявление таких правонарушений связано с изучением документов, подтверждающих регистрацию субъекта предпринимательской деятельности (решение исполкома, устав, лицензии), что дает возможность установить юридический адрес предприятия, уставные данные на должностных лиц, виды деятельности, номер расчетного счета, льготы, которые предоставлены предприятию в соответствии с действующим законодательством и др.

Финансовая отчетность - один из важнейших элементов бухгалтерского учета, который методом целостного, непрерывного и документального оформления хозяйственных операций обеспечивает систематизирование информации о

деятельности предприятия, его структурных подразделений и взаимоотношений с предприятиями, организациями, финансово-кредитными учреждениями и государственными органами.

б) Уклонение от уплаты налогов на прибыль путем сокрытия объектов налогообложения и подачи декларации об отсутствии налогооблагаемой прибыли.

Выявление такого рода правонарушений состоит в том, что руководители или должностные лица предприятий, на которых возложены обязанности по проведению бухгалтерского учета, подачи налоговых деклараций о доходах, преследуя корыстные цели, вносят в официальные документы заведомо неправдивые данные об отсутствии доходов, убыточной деятельности или занижают их размеры, что в зависимости от размера ущерба, нанесенного государству, предусматривает степень ответственности административную или уголовную.

в) Сокрытие объектов налогообложения путем неотображения в бухгалтерском учете объема реализации продукции за наличный расчет.

При выявлении таких налоговых правонарушений следует обратить внимание на то, что должностные лица субъектов предпринимательской деятельности для реализации своего намерения уклониться от уплаты налога прежде создают определенные условия для его осуществления. При заключении договоров между сторонами заинтересованные лица могут в условиях выполнения определенных обязательств не указывать конкретную дату (срок) выполнения работ, оказания услуг. Это дает возможность проводить расчеты между партнерами наличными, не отображая определенное время в бухгалтерском учете и до конца определенного периода свободно пользоваться таким неконтролируемым доходом.

В другом случае расчеты наличными могут проводиться при осуществлении разовых операций по реализации партии товаров, оказанию определенной услуги, выполнению работ, когда соглашение не оформляется письменно, а результаты вовсе не отображаются в бухгалтерском учете.

г) Сокрытие объектов налогообложения путем подачи в ГНА писем с просьбой об освобождении от уплаты налогов в связи с тем, что предприятие временно не осуществляет хозяйственную деятельность.

Подачу в ФНС такого рода письма можно расценивать как признак совершения налогового преступления. При этом коммерческое предприятие фактически

функционирует и занимается предпринимательской деятельностью, но в своих письмах в ФНС за отчетный период оно уведомляет, что не ведет хозяйственной деятельности и не имеет денежных поступлений на расчетный счет. Такая информация выглядит правдивой, поскольку в уставе предприятия указываются виды деятельности, которыми действительно в данное время оно не занимается. Но в уставе предприятия, как правило, кроме особых видов деятельности, указываются другие виды деятельности. Это дает возможность предприятию проводить другие, приносящие доход операции.

д) Занижение объекта налогообложения путем умышленного отображения хозяйственных операций и расчетов позднее отчетного периода.

В этом случае следует обратить внимание на то, что суммы доходов, полученные таким образом, укрываются от налогообложения с целью их дальнейшего использования на протяжении определенного времени для получения дополнительного неконтролируемого дохода.

2. Уклонение от уплаты налогов при пользовании льготами. Среди правонарушений этой группы наибольший интерес вызывают уклонения от уплаты налогов путем завышения процента определенной категории работающих на предприятии, которым дается право на льготы при налогообложении, фальсификации в декларации данных о расходовании средств вроде бы на ведение предприятием собственного строительства или благотворительной деятельности. Некоторые из льгот, применявшиеся для сокрытия прибыли таким образом, отменены.

А) Уклонение от уплаты налогов путем завышения доли определенной категории работающих на предприятии.

Совершение данного правонарушения состоит в том, что руководители или должностные лица субъекта предпринимательской деятельности с целью сокрытия доходов от налогообложения могут умышленно завышать численность определенных категорий работающих (инвалидов).

Б) Уклонение от уплаты налогов путем занижения суммы прибыли под видом отчислений в благотворительные фонды.

Вступая в сговор с работниками благотворительных фондов непосредственно или через посредников, руководители коммерческих структур могут под видом отчислений на благотворительные мероприятия укрывать часть прибыли. Кроме того, они совершают фальсификацию документов о такой деятельности, внося

умышленно в официальные документы неправдивые данные.

### 3. Уклонение от уплаты налогов на прибыль.

А) Одним из наиболее распространенных способов совершения данного преступления является сокрытие размера фактической прибыли (дохода) от налогообложения путем умышленного неправильного отнесения затрат на себестоимость продукции, подлежащей реализации.

Б) Уклонение от уплаты налогов путем сокрытия прибыли, полученной от реализации товаров, поступающих от зарубежных партнеров.

В) Занижение размера прибыли в декларации и завышение цен при реализации товара.

С целью уклонения от уплаты налогов на прибыль отдельные должностные лица при реализации товара завышают его цену, а в декларации отображают меньшую, разницу же при этом присваивают.

Г) Сокрытие объектов налогообложения путем фальсификации данных о наличии у предприятия автотранспорта, его использовании и списании затрат на себестоимость продукции.

Скрывая объекты налогообложения (автотранспорт) от уплаты налогов, руководители предприятия не ставят его на баланс и не оприходуют, но пользуясь этим автотранспортом, они вынуждены нести определенные затраты для их работы, которые включаются в себестоимость продукции.

4. Использование нескольких расчетных счетов как средства сокрытия прибылей (доходов) от налогообложения. Действующим законодательством России предусмотрено, что клиенты банков имеют право открывать свои расчетные (текущие, валютные) счета в одном из самостоятельно выбранных ими банков и пользоваться услугами других банков. Однако некоторые должностные лица предприятий одновременно открывают в разных банках несколько расчетных счетов, которые затем используются в преступных целях. В определенных ситуациях при анализе финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования работникам контролирующих органов предоставлено право получать информацию относительно личных вкладов должностных лиц предприятия и расчетных счетов и операций по ним, а также и ту, которая составляет коммерческую и банковскую тайну.

А) Соккрытие прибыли (дохода) от налогообложения путем открытия нескольких расчетных счетов в разных банках.

С целью сокрытия расчетов с партнерами и уклонения от уплаты налогов руководители субъекта хозяйствования, открывая несколько расчетных счетов в разных банках, показывают проведение расчетных операций только по одному расчетному счету.

Б) Соккрытие прибыли от налогообложения путем проведения платежных операций через расчетный счет частного предпринимателя и подачи отчетности в государственную налоговую администрацию об отсутствии доходов у предприятия.

Характерной особенностью этого преступления является то, что, будучи частным предпринимателем, лицо имеет право открывать в банке личный расчетный счет для ведения финансово-хозяйственных операций (расчетов). Используя такое положение, некоторые дельцы прибегают к такому способу уклонения от уплаты налогов. Будучи одновременно руководителями других предприятий, они полностью или частично проводят бухгалтерские операции и финансовые расчеты с партнерами предприятия через личный счет и отчитываются перед налоговыми органами об отсутствии доходов у предприятия.

В) Соккрытие от налогообложения прибыли, полученной от реализации товаров, путем перевода части суммы на личные счета руководителей или других работников предприятия.

При выявлении данного правонарушения необходимо обратить внимание на особенности механизма его совершения. Все расчеты с партнерами проводятся без нарушений. После поступления денег на расчетный счет предприятия они частично переводятся на личные счета заинтересованных лиц. При этом осуществление таких операций может проводиться под видом возврата долга, за маркетинговые услуги, выплату заработной платы (в т.ч. выдуманным лицам), предоплаты за товар, выполнение работ, оказание услуг и т.п.

Г) Соккрытие объектов налогообложения путем оформления документов о последовательной перепродаже товаров от одной коммерческой структуры к другой и подаче отчетов об их убыточной деятельности.

С целью получения выручки наличными и сокрытия ее от налогообложения некоторые предприниматели при реализации товаров оформляют их многократную перепродажу через ряд коммерческих предприятий, отображая при этом в отчетах

свою убыточность в связи с вроде бы не поступлением средств от осуществленной операции.

## 5. Соккрытие объектов налогообложения при страховании.

Страхование представляет собой систему экономических отношений, которые включают создание за счет платежей (взносов) обществ, объединений, предприятий и населения специального фонда средств и использование его для возмещения потерь имущества от стихийных бедствий и других неблагоприятных (случайных) явлений, а также оказания гражданам (или их семьям) помощи при наступлении определенных событий или последствий.

Обязанности сторон оговорены в договоре страхования - письменного соглашения между страховщиком и страхователем, согласно которому страховщик берет на себя обязательства в случае наступления страхового события выплатить страховую сумму или возместить полученный убыток в рамках страховой суммы, а страхователь обязуется уплачивать страховые платежи в определенный период и выполнять другие условия договора.

Особенности расчетов по договорам страхования, автономное функционирование национальных страховых компаний, а также отсутствие надлежащего надзора за страховой деятельностью в России дает возможность расширению корыстных правонарушений в данной системе.

Уклонение от налогообложения - проблема общегосударственная, а поэтому и подход к ней должен быть системным, с созданием законодательной базы на принципах последовательности, преемственности, справедливости с наличием на первых этапах жестких административных мер регулирования предпринимательства и прогнозированием дальнейшей его либерализации. Пока что налоговое законодательство в основных отраслях экономики имеет в основном субъективный характер. Избежать этого можно при наличии единого государственного органа, который монопольно владеет инициативой налогового законодательства.

## Список использованной литературы

1. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 08.12.2003) (с изм. и доп., вступившими в силу с 12.05.2004).
2. Комментарий к Уголовному кодексу РФ с постановочными материалами и судебной практикой / Под ред. С.И. Никулина. - М., 2002.

3. Коряковцев В.В., Питулько К.В. Комментарий к уголовному кодексу Российской Федерации. СПб.: Питер, 2004.
4. Постатейный Комментарий к Уголовному кодексу РФ 1996 г. / Под ред. А.В. Наумова. М.: Издательство «НОРМА», 1996.
5. Российское уголовное право. Общая часть / Под ред. В.Н. Кудрявцева. – М., 1997.
6. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: Норма, 2003. – 564 с.
7. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с 14-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М. – 2002г
8. Ильчева М.Ю. Налоговое право в вопросах и ответах: учеб. Пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект. – 2004. – .258с.
9. Финансовое право: учебник/ Отв. ред. Химичева Н.И. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: Юристъ. – 2005 г. – 749 с.
10. Акопджанова М.М. О разграничении уклонения от уплаты налогов и правомерной налоговой оптимизации [Текст]: научная статья / М.М. Акопджанова // Уголовное право. - 2010. - № 2. - С. 4 - 6.
11. Глушко Д.Е. К вопросу о налоговых правонарушениях и преступлениях: основные аспекты: научная статья // Налоги. 2007. - № 2. - С. 5 - 11.
12. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) [Текст]: монография / И.И. Кучеров. -М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2010. - 286 с.
13. Лежнин Р.А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений [Текст]: учебное пособие / Р.А. Лежнин. - М.: Юрайт, 2009. - 148 с.
14. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ с изм. 26.03.2012 г. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс». - Посл. обновление 30.05.2012.
15. Белых С.В., Винницкий Д.В. Налоговое право России М.: Норма, 2006 - 544 с.

16. Налоговое право и налоговые правонарушения: Учебное пособие / Мещерякова Е.И. - М.; Изд-во ВИ МВД России, 2004. - 400 с.

1. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования)  
[Текст]: монография / И.И. Кучеров. -М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2010. - 286 с [↑](#)