



Налог по своей сути представляет собой определенную часть валового внутреннего продукта, изымаемого государством в качестве обязательного взноса. При этом различают: объект налогообложения, налогооблагаемую базу и налоговую ставку. Объект налогообложения (ст. 38 НК РФ) многообразен: операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), а также иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физические характеристики, наличие которого порождает обязанность уплаты налога.

Налогооблагаемая база (ст. 53 НК РФ) представляет собой сумму (в денежном выражении), с которой взимается налог, а налоговая ставка (ст. 53 НК РФ) — изымаемую из этой суммы долю. Различают следующие виды налогов: федеральный, региональный, местный (ст. 13—15 НК РФ). К федеральным налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, налог на наследование или дарение, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных, биологических ресурсов, государственная пошлина.

К региональным налогам относятся: налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог. Местными налогами являются земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Статистика свидетельствует, что основное место в данной сфере занимают налоговые преступления, направленные на уклонение от уплаты налогов, составляющих наиболее крупные отчисления в бюджет, — налога на прибыль и налога на добавленную стоимость (до 90% преступлений)[\[1\]](#).

Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

Уголовный кодекс РФ содержит четыре статьи, предусматривающие ответственность за совершение налоговых преступлений:

ст. 198 (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица),

ст. 199 (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации),

ст. 199¹, 199². Рассматриваемые посягательства отнесены к категории преступлений в сфере экономической деятельности, т. е. тех, которые посягают на основы экономической системы общества.

Общественная опасность массового уклонения от уплаты налогов определяется рядом факторов: недополучением казной средств, призванных пополнить доходную часть бюджета; возникновением неравенства между предприятиями, что подрывает принципы рыночной конкуренции; нарушением принципов социальной справедливости, так как неплательщики налогов переносят добавочное налоговое бремя на тех, кто исправно выполняет свои налоговые обязательства.

Диспозиция ст. 198 УК РФ предусматривает две формы уклонения граждан от уплаты налога:

- 1) непредставление декларации о доходах или иных документов в случаях, когда это является обязательным;
- 2) включение в декларацию заведомо ложных сведений, совершенное в крупных размерах.

Каждая из этих форм с объективной стороны представляет собой самостоятельный состав преступления.

Налоговая декларация (ст. 80 НК РФ) представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому подлежащему уплате налогу.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в установленные законом сроки. Сроки определяются налоговым периодом (ст. 55 НК РФ). Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Непредставление декларации к указанному сроку образует первую форму уклонения от уплаты налога. Преступление считается оконченным с момента истечения срока, установленного для подачи декларации, и срока уплаты налога.

Вторая форма уклонения от уплаты налога — включение в декларацию заведомо искаженных данных, что можно определить как сознательное занижение сведений о фактически полученных доходах или завышение размеров расходов, позволяющих уменьшить налогооблагаемую базу.

Уголовно наказуемым по ст. 198 УК РФ признается лишь уклонение от уплаты налога, совершенное в крупном либо в особо крупном (ч. 2 ст. 198 УК РФ) размере. В соответствии с примечанием к рассматриваемой статье крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов (сборов), либо превышающая 300 тыс. рублей. Особо крупный размер — сумма, составляющая (за период трех финансовых лет) более 500 тыс. рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов (сборов) превышает 20% подлежащих уплате налогов (сборов), либо превышающая 1500 тыс. рублей.

Субъектами рассматриваемых преступлений являются физические лица — граждане, достигшие 16 лет, имеющие самостоятельный доход и обязанные в соответствии с законодательством декларировать его и уплачивать налоги. Действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющегося от уплаты налогов с доходов, полученных в результате такой деятельности, должны быть квалифицированы по совокупности преступлений (ст. 171 и 198 УК РФ) — незаконного предпринимательства и налогового преступления. Субъективная сторона характеризуется только прямым умыслом.

Статья 199 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций, т. е. юридических лиц. Часть 1 ст. 199 характеризует объективную сторону состава преступления как уклонение от уплаты налогов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, обязательных к представлению по закону о налогах (сборах), либо путем включения в налоговую декларацию (иные представляемые документы) заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере. Вторая часть этой же статьи — то же деяние, совершенное: а) группой лиц по предварительному сговору; б) в особо крупном размере.

Крупным размером в данной статье (а также в ст. 199¹) признается сумма налогов (сборов) более 500 тыс. рублей (за три финансовых года подряд), если доля

неуплаченных налогов (сборов) превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов, либо сумма, превышающая 1500 тыс. рублей. Особо крупным размером (при аналогичном исчислении) признается сумма 2500 тыс. рублей (за три финансовых года), если доля неуплаченных налогов (сборов) превышает 20% подлежащих уплате сумм, либо сумма, превышающая 7500 тыс. рублей.

Статья 199¹ предусматривает уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента. Налоговые агенты являются участниками правоотношений, регулируемых НК РФ (ст. 9). В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. К обязанностям налогового агента относятся: правильно и своевременно исчислять налоги и удерживать их из средств, получаемых налогоплательщиком, перечислять налоги в соответствующий бюджет; вести учет доходов налогоплательщика и выплаченных им налогов; представлять в налоговый орган документы, необходимые для контроля; сообщать (в месячный срок) в налоговый орган о невозможности удержать налог с налогоплательщика и о сумме задолженности.

Статья 199¹ УК РФ предусматривает уголовную ответственность налогового агента за неисполнение в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов (сборов), которые должны быть перечислены в соответствующий бюджет в соответствии с действующим законодательством. Часть 1 ст. 199¹ УК РФ предусматривает ответственность за совершение указанного преступления в крупном размере; ч. 2 — в особо крупном размере.

Как видно из вышеизложенного, уголовная ответственность налогового агента наступает за неисполнение не всех его обязанностей, а только обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов и сборов. Для квалификации действий по ст. 199¹ необходимо наличие двух объективных признаков: первый — неисполнение обязанностей налогового агента и личный интерес, второй — последствия преступления в крупном или особо крупном размере. Субъектом преступления является налоговый агент, субъективная сторона характеризуется прямым умыслом. Совершается преступление путем бездействия или действий, осуществляемых в личных (корыстных) целях.

Ответственность по ст. 199² наступает за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам (сборам), совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.

Под недоимкой в соответствии со ст. 11 НК РФ понимается сумма налога (сбора), не уплаченная в срок, установленный законодательством. Объективной стороной является сокрытие имущества или денежных средств. Деяние наказуемо, если совершено в крупном размере. Согласно примечанию к ст. 169 УК крупный размер должен превышать 250 тыс. рублей. Предметом данного преступления являются денежные средства и имущество налогоплательщика, перечисленные в ст. 46—48 НК РФ. Деяние совершается только с прямым умыслом. Субъектами являются собственник или руководитель организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции, или индивидуальный предприниматель.

Криминалистические характеристики налоговых преступлений

Расследование преступлений, предусмотренных ст. 198—199² УК РФ, осуществляют следователи органов внутренних дел (ч. 3 ст. 151 УПК РФ). В Налоговом кодексе имеется гл. 6, регулирующая взаимоотношения налоговых органов и органов внутренних дел.

Криминалистическая характеристика налоговых преступлений должна включать сведения о предмете преступного посягательства, о типичной обстановке совершения преступления (место, время), о материальных (бумажных) следах преступления, о способах выявления и обнаружения преступления.

Обстоятельствами, подлежащими установлению при расследовании налоговых преступлений, являются следующие:

- какие сроки установлены для представления налоговой декларации и иных документов в налоговые органы;
- когда была (и была ли) представлена соответствующая документация в налоговые органы;

- когда были совершены хозяйственно-финансовые операции, сведения о которых нашли (не нашли) отражение в документах, представленных в налоговые органы;
- в какой налоговый период были представлены в налоговые органы документы, содержащие заведомо ложные сведения;
- в чем заключается заведомая ложность сведений, отраженных в документах, представленных в налоговые органы (занижение доходов, завышение расходов, сокрытие объектов налогообложения);
- в каких бухгалтерских документах искажены данные о расходах или доходах либо сокрыты объекты налогообложения (в расчетах налогов, в отчетах, в балансовых счетах, в документах аналитического учета, в первичных документах);
- не скрывались ли данные о доходах и расходах путем несоставления первичных документов;
- не было ли совершено сокрытие объектов налогообложения иными способами (непостановка на учет, отсутствие регистрации в налоговом органе, отсутствие счета в банке и т. п.);
- когда были выполнены действия, в результате которых была искажена информация об объектах налогообложения;
- кто совершил данное преступление (с указанием следующих данных по каждому обвиняемому):
 - а) юридический статус обвиняемого (физическое лицо, предприниматель, руководитель организации, главный бухгалтер, работник бухгалтерии, налоговый агент и т. д.);
 - б) должность обвиняемого, в чем заключались его обязанности;
 - в) нормативные акты, которыми на него (них) возложена обязанность представления в налоговые органы налоговой декларации и иных документов;
- кто из обвиняемых выполнил конкретные действия (какие), образующие объективную сторону состава преступления;
- в каком размере сокрыты объекты налогообложения;

- какая ставка налога применяется по отношению к каждому объекту налогообложения;
- с какой суммы не уплачен налог;
- обстоятельства, отягчающие (смягчающие) ответственность лица.

Субъектами данных преступлений являются лица, достигшие 16-летнего возраста. К их числу относятся граждане (ст. 198 УК), руководители или владельцы (совладельцы) организаций (предприятий), главные (старшие) бухгалтеры, иные лица, ответственные за ведение бухгалтерского учета и представление отчетности, наделенные правом подписи финансово-банковских и отчетных документов, налоговые агенты.

Для системы «руководитель—бухгалтер», фигурирующей, как правило, в качестве основного элемента криминалистической характеристики рассматриваемых преступлений (ст. 199 УК РФ), отличительными признаками являются:

- 1) достаточно высокий социальный статус;
- 2) стойкая установка на достижение поставленной цели;
- 3) разветвленные социальные и деловые связи в различных сферах (коммерческих, банковских, управленческих, криминальных);
- 4) четкое распределение ролевых функций, где каждый знает круг своих преступных обязанностей и отвечает за свои действия.

Особенностью механизма налоговых преступлений является, кроме всего прочего, и то, что способы их совершения и сокрытия, как правило, совпадают. Сутью и того и другого способа является передача налоговым органам ложной информации.

Заключение

Признаки налогового преступления могут быть достаточно очевидны, носить явный характер, но могут и не выделяться на общем фоне правомерной деятельности.

К числу явных признаков следует отнести:

- а) полное несоответствие реальной хозяйственной деятельности ее документальному отражению;
- б) несоответствие записей в бухгалтерских документах: первичных — учетным, учетных — отчетным;
- в) наличие материальных подлогов в документах (дописки, исправления, подчистки, замена страниц и т. д.);
- г) уничтожение бухгалтерских документов (первичных, учетных, отчетных);
- д) инсценировка несчастного случая (пожар, затопление) или банкротства.

К неявным признакам относятся всякого рода нарушения, которые могут трактоваться как отсутствие профессионализма, небрежность. К их числу относятся нарушения: правил ведения учета и отчетности, правил ведения кассовых операций, правил списания товаро-материальных ценностей, правил документооборота, технологической дисциплины.

Источниками первичной информации могут быть и лица определенной категории: продавцы, не участвующие в налоговом преступлении, не осознающие факт его совершения; очевидцы каких-либо криминальных или финансовых операций, не отдающие себе отчет в их сути (секретари, шоферы, работники охраны и др.); лица, замешанные в преступлении (контрагенты, пособники, поставщики, потребители); ревизоры, аудиторы, члены инвентаризационных комиссий, представители общественности и добровольные помощники органов дознания; налоговые инспекторы, представители внебюджетных фондов, сотрудники органов внутренних дел^[2].

Практика свидетельствует о том, что наиболее частыми поводами к возбуждению данной категории уголовных дел являются: непосредственное обнаружение налоговых преступлений органами внутренних дел, сообщения налоговых инспекторов; использование криминальной полицией информации указанного выше рода, получаемой из различных источников.

1. См.:Челышева О. В., Феськов М. В. Расследование налоговых преступлений. СПб., 2017. С. 38. [↑](#)

2. Указом Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» (п. 2, 3) с 1 июля 2003 г. упразднена налоговая полиция (ФСНП). Вместо этого в центральном аппарате МВД России была создана Федеральная служба экономических и налоговых преступлений (ФСЭНП), в состав которой входили два главных управления: управление по борьбе с экономическими преступлениями (ГУБЭП) и управление по налоговым преступлениям (ГУНП). В 2004 г. в связи с изменением структуры МВД России данные виды преступлений отошли к Департаменту экономической безопасности, в составе которого действуют оперативно-розыскные бюро по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями в разных сферах экономики (банковской, предпринимательской и т. д.). На региональном и местном уровнях действуют отделы, отделения, группы по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями, введенные в состав криминальной полиции постановлением Правительства РФ от 24 июня 2003 г. № 302 «О подразделениях криминальной полиции». [↑](#)