**Содержание**

Введение

1.1. Общая характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав

1.2. Причины, условия и способы совершения налоговых преступлений

1.3. Криминологическая характеристика лиц, совершивших налоговые преступления

Глава 2. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

2.1. Объективные признаки налоговых преступлений

2.2. Субъективные признаки налоговых преступлений

2.3. Квалифицированные виды налоговых преступлений

2.4. Основные элементы состава преступлений в сфере налогообложения

2.5. Следы преступной деятельности

Глава 3. Система мер предупреждения налоговых преступлений

3.1. Уголовная ответственность за налоговые преступления

3.2. Меры предупреждения налоговых преступлений

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Актуальность темы исследования. В настоящее время первостепенное значение для современной экономики имеет эффективно действующая налоговая система, так как налоги остаются основой доходной части бюджета России, и решают, при этом, две основные задачи. Прежде всего, посредством налогообложения оказывается стимулирующее воздействие на одни отрасли экономики и сдерживающее - на другие. В условиях развивающихся рыночных отношений, предполагающих широкое развитие предпринимательства, многообразие форм собственности и существенное ограничение административного влияния государства на деятельность самостоятельно хозяйствующих субъектов, манипулирование налоговыми ставками и льготами является одним из рычагов, с помощью которых осуществляется управление государством.

Налоги играют и распределительную роль, состоящую в консолидации значительных объемов денежных средств и последующем их использовании в интересах всего общества, в том числе - на социальную поддержку наиболее незащищенных его слоев, финансирование различных целевых программ. Можно сказать, что налогообложение отражает баланс интересов между государством и налогоплательщиками (населением).

Происходящие в России в последние годы преобразования привели не только к позитивным изменениям общественного развития, но и к резкому росту преступности, как общеуголовной, так и экономической, в том числе, налоговой. При этом новый вид преступных посягательств - уклонение юридических и физических лиц от уплаты налогов - приобрел достаточно широкое распространение. В 2005 году федеральными органами налоговой полиции было выявлено 34 тысячи налоговых и иных экономических преступлений. Возбуждено более 32 тысяч уголовных дел. В 2006 году количество выявленных налоговых и иных связанных с ними преступлений увеличилось до 38 тысяч, а число возбужденных уголовных дел составило свыше 36 тысяч. Динамика сохраняется и в настоящее время.

Статья 57 Конституции Российской Федерации обязывает каждого гражданина своевременно и в полном объеме уплачивать установленные законом налоги. Однако согласно данным Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, лишь 17% всех экономических субъектов России полностью и в срок рассчитываются по налоговым обязательствам, 50% - производят платежи время от времени, а 33% - вообще не платят налоги.

Анализ обстановки, сложившейся в России, позволяет определить объективные причины уклонения от уплаты налогов. Поскольку рыночная экономика как всякое сложное явление социально противоречива, это, прежде всего, противоречия, закономерно возникающие между интересами государства и представителей частного сектора экономики, вызванные постоянным увеличением налогового бремени, а также нестабильность и несовершенство российского законодательства, регулирующего налоговую сферу. Действующий Налоговый кодекс Российской Федерации, предназначенный для усовершенствования налоговой системы, не в полной мере выполнил свою задачу. С момента вступления в законную силу он претерпел множество изменений и, кроме того, поставил ряд вопросов, требующих разъяснений и комментариев.

Указанные обстоятельства создали условия для развития правового нигилизма у налогоплательщиков.

Кроме того, одним из факторов социально-психологической жизни общества в настоящее время стал интенсивный рост преступности в совокупности с безнаказанностью преступников, что породило у населения чувство страха за свою жизнь и благополучие, а также недоверие к правоохранительным органам, органам власти и управления.

Общественная опасность налоговых преступлений заключается не только в нарушении порядка осуществления предпринимательской деятельности, но и в недополучении казной денежных средств. Их совершение приводит к подрыву конкуренции между хозяйствующими субъектами и нарушению принципа справедливости, так как налоговое бремя в итоге несут только добросовестные налогоплательщики. Налоговая преступность тормозит развитие производства, отвлекает инвестиционный капитал, подстегивает инфляцию. В наиболее опасной своей части она нередко связана с совершением иных экономических преступлений - легализацией (отмыванием) денежных средств, незаконным предпринимательством, незаконными операциями в сфере валютного регулирования, что опять же дестабилизирует общество.

Изменения, отмеченные в последнее время в структуре и динамике налоговой преступности, свидетельствуют о том, что криминальное проникновение в налоговую сферу носит все более организованный и профессиональный характер. Постоянно растут уровень и качество интеллектуального обеспечения этого вида противоправной деятельности, идет интенсивный поиск и реализация новых способов совершения налоговых преступлений.

Отсутствие надлежащих механизмов контроля и защиты от противоправных посягательств в процессе либерализации экономической деятельности благоприятствует проникновению криминала в экономические отношения. Более того, сегодня существенно увеличились возможности подкупа государственных служащих, бесконтрольного распоряжения остатками государственного имущества со стороны руководителей государственных предприятий и организаций.

Как свидетельствует статистика, в целом, по России за совершение налоговых преступлений осуждается примерно 1 человек из 6, в отношении которых возбуждались уголовные дела. После создания в Федеральной службе налоговой полиции Российской Федерации собственного следственного аппарата количество возбужденных и направленных в суды уголовных дел заметно возросло. Однако эффективность следственной деятельности по делам о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, еще далека от совершенства.

Основными причинами такого положения, на наш взгляд, являются неразрешенные до настоящего времени проблемы квалификации налоговых преступлений, а также достаточно слабая разработанность методики выявления и расследования этих преступлений, основанная на особенностях, свойственных делам данной категории.

В последнее время в литературе появился ряд работ, посвященных налоговым преступлениям. В частности, некоторые уголовно-правовые, криминологические и процессуальные аспекты решения проблемы борьбы с налоговой преступностью рассматривались В.К. Бабаевым, А.П. Бембетовым, А.П. Кузнецовым, И.И. Кучеровым, В.Д. Ларичевым, А.Ф. Лубиным, И. Пастуховым, Н.М. Сологубом, М.П. Хилобоком, Н.П. Чувильским, Н.П. Яблоковым, П. Яни и др.

Отдельные криминалистические не учитывали в полной мере тех изменений, которые произошли в уголовном и уголовно-процессуальном законодательстве, а также изменений экономической обстановки в России, способствующих совершенствованию существующих и появлению новых способов совершения налоговых преступлений.

Несмотря на несомненную теоретическую и практическую ценность данных исследований, в них отсутствует целостная концепция криминалистической характеристики налоговых преступлений. Недостаточно внимания уделяется проблемам их квалификации и особенностям производства следственных действий по уголовным делам о преступлениях рассматриваемого вида.

Криминалистами предложены лишь общие, свойственные расследованию широкого круга преступлений, тактические приемы производства таких следственных действий, как обыск и выемка, допрос обвиняемого, следственный осмотр документов, экспертиза. В их работах не исследовались возможности применения метода моделирования в ходе предварительного следствия по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Указанные обстоятельства обусловили актуальность рассматриваемой проблемы, и послужили основанием для выбора темы данного исследования.

Целью настоящей дипломной работы является криминологическая и уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений, а также система мер их предупреждения и раскрытия.

Для достижения этой цели предполагается решить следующие основные задачи:

- рассмотреть проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений;

- уточнить значение уголовно-правовой, криминалистической и криминологической характеристики налоговых преступлений для определения круга обстоятельств, подлежащих установлению в ходе предварительного следствия по уголовным делам данной категории;

- определить структурные элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений, обладающие наибольшей следовой информативностью при расследовании уголовных дел рассматриваемой категории;

- на основе правовых норм российского законодательства и анализа имеющихся научных исследований выработать конкретные рекомендации, касающиеся мер предупреждения налоговых преступлений.

Исходя из поставленных задач, объектом исследования является деятельность по квалификации и расследованию налоговых преступлений, осуществляемая органами налоговой полиции.

Предмет исследования - порядок квалификации налоговых преступлений, закономерности подготовки, совершения, сокрытия, отражения вовне указанных преступлений как объектов практического познания, а также закономерности, лежащие в основе деятельности по их выявлению, раскрытию, расследованию и предупреждению.

При подготовке дипломной работы применялись сравнительно- правовой, логический методы, анализ служебных и нормативных материалов, изучение специальной литературы, обобщение полученных данных, наблюдение и моделирование.

Структура и содержание работы определяются целью и задачами проведенного исследования.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы.

**Глава 1.** Криминологическая характеристика налоговых преступлений

Криминологическая характеристика - это система сведений о криминологически значимых признаках преступлений данного вида, отражающая закономерные связи между ними и служащая построению и проверке следственных версий для решения основных задач расследования.

Криминологическая характеристика вытекает не из общего понятия преступления (криминологически значимых элементов в общем понятии преступления нет), а складывается на основе изучения и научного обобщения криминологической практики, материалов о совершенных преступлениях и выражает типичные криминологические особенности различных видов (групп) преступлений, совершенных в определенный период времени в пределах данного региона или в стране в целом.

Криминологические характеристики классифицируются на общие и отдельные. Общие относятся к виду преступлений (например, криминологическая характеристика убийств или криминологическая характеристика налогового преступления), а отдельные - к разновидности преступлений, выделенных по существенному признаку (криминологическому), например, криминологическая характеристика убийств с расчленением трупов или криминологическая характеристика сокрытия прибыли с инсценировкой кражи.

Различные авторы (Васильев А. Н., Белкин Р. С., Бабаев В. К.) в своих работах указывают набор элементов криминологической характеристики, но все они обязательно называют четыре составных: субъект, способ, следы, ситуация. Разберем их применительно к налоговым преступлениям.

## 1.1 Общая характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав

Понятие налогового преступления в УК РФ не дается. Однако, учитывая положения общей и особенной частей, такое понятие можно сформулировать.

Налоговое преступление - это виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения[[1]](#footnote-1).

Налоговую преступность как общественно-опасное явление нельзя назвать принципиально новым для России, хотя существовавшее долгое время господство государственной собственности в экономике позволяло осуществлять перераспределение доходов вне налоговой системы. В период с начала 30-х до конца 80-х годов налоговые преступления носили эпизодический характер и сводились главным образом к нарушению порядка уплаты налогов гражданами.

Начавшиеся позже социально-экономические преобразования потребовали кардинального изменения налоговой системы. Поэтому в конце 1991 г. в России была проведена реформа системы налогообложения, приняты основные законы, определяющие порядок и условия уплаты налогов.

Становление налоговой системы в России сопровождается значительным ростом числа налоговых преступлений. По оценкам специалистов, государство ежегодно недополучает до трети налоговых поступлений в бюджет. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в бюджет. Рост налоговой преступности имеет высокую динамику, поэтому по некоторым оценкам характеризуется как катастрофический.

Статистика свидетельствует, что преступные нарушения налогового законодательства обычно связаны с порядком исчисления и уплаты налога на прибыль - 43% от общего числа налоговых преступлений, налога на добавленную стоимость - 28,4%, налогов, уплачиваемых в дорожные фонды - 6,7%, подоходного налога - 3,7%, акцизов - 1,2%. Приведенные цифры показывают, что, как правило, налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты налогов, предусматривающих наиболее крупные отчисления в бюджет.

Налоговые преступления совершаются на различных предприятиях независимо от форм собственности, однако следует отметить, что на предприятиях, основывающихся на частной форме собственности, выявляется около 80% таких преступлений.

Распределение выявленных налоговых правонарушений в зависимости от организационно-правовых форм хозяйствующих предприятий выглядит следующим образом. На долю акционерных обществ и товариществ приходится 69,8% правонарушений, государственных и муниципальных предприятий - 12,8%, индивидуально-частных - 3,9%. Такая закономерность определяется, видимо, тем, что право управления и осуществление внутреннего контроля на предприятиях, действующих в форме акционерных обществ, как правило, принадлежит ограниченному кругу лиц. Обычно их руководители являются фактическими владельцами, а должный контроль отсутствует.

Определенный интерес представляет также распределение нарушений налогового законодательства по сферам деятельности предприятий. На долю предприятий, осуществляющих торговлю продуктами питания, приходится 24% правонарушений, торгующих товарами народного потребления - 16%, занимающихся оказанием услуг - 12%, осуществляющих финансово-кредитные операции - 9%, торгующих недвижимостью - 8%, производящих продукцию металлообработки и машиностроения - 8%, осуществляющих нефтедобычу и нефтепереработку - 6%[[2]](#footnote-2).

Таким образом, приведенные данные позволяют сделать вывод о том, что подавляющее число налоговых правонарушений совершается в торговой сфере. Предприятия торговли стремятся получать оплату наличными деньгами за реализуемые ими товары, что позволяет им использовать денежную наличность во вне банковском обороте, что, в свою очередь, значительно затрудняет осуществление налогового контроля и способствует сокрытию указанных средств от налогообложения.

В связи с принятием первой части Налогового кодекса РФ, в которой в ст. 106 дано определение налогового правонарушения, возникает вопрос о соотношении понятий “налоговое преступление” и “налоговое правонарушение”.

Любое преступление представляет собой правонарушение, поскольку первое относится ко второму, как частное к общему. В связи с этим преступление должно обладать всеми основными признаками правонарушения. Это относится и к налоговым преступлениям.

Обратимся к понятию налогового правонарушения. Оно определяется в Налоговом кодекса следующим образом:

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Из приведенного определения видно, что основные признаки налогового преступления и налогового правонарушения совпадают (виновность, противоправность, ответственность и т. д.).

Однако, существенным отличием налогового преступления является его общественная опасность. Такого свойства лишено налоговое правонарушение.

Имеется отличие и в форме реализации ответственности. Налоговое преступление влечет наказание, налоговое правонарушение - “налоговую санкцию” (ст. 114 Налогового кодекса).

Важной особенностью налогового преступления является то, что ответственность за его совершение может быть возложена только на физических лиц. Напротив, за совершение налогового правонарушения ответственность могут нести как физические лица, так и организации (ст. 107 Налогового кодекса). Согласно Налоговому кодексу привлечение организации к ответственности за налоговое правонарушение не препятствует привлечению к ответственности должностных лиц при наличии к тому оснований (п. 4 ст. 108). Что касается вины организации, то она определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст.110 Налогового кодекса).

## 1.2 Причины, условия и способы совершения налоговых преступлений

Под способом совершения преступления понимается система действий по подготовке совершению и сокрытию преступления детерминированных условиями внешней среды и психофизиологическими свойствами личности.

Особенностью налоговых преступлений является то, что способ совершения преступлений является собирательной категорией, то есть, анализируя его можно проследить механизм уклонения от уплаты единого социального налога. Необходимо более подробно остановиться на этом вопросе, рассмотреть некоторые из наиболее распространенных способов уклонения, так как знание всех этих способов позволяет эффективно выявлять и расследовать налоговые преступления, а также проследить механизм преступлений указанной категории.

Всего насчитывается около 100 способов уклонения от уплаты налогов и страховых взносов, среди них можно выделить такие как[[3]](#footnote-3):

1. Сокрытие прибыли от налогообложения путем завышения данных о материальных затратах в первичных документах;

а) включение в затраты материалов заказчика;

б) составление подложных документов по списанию материалов на производство;

в) внесение в авансовые отчеты фиксированных командировочных расходов;

г) включение подставных лиц в платежные ведомости на получение заработной платы;

д) завышение в накладных и иных документах цен на приобретенный товар;

е) частичное изменение (дописки сумм в сторону увеличения) в ведомостях на получение заработной платы;

ж) оприходование не поступивших материалов;

з) списание якобы утерянных материалов.

2. Сокрытие прибыли от налогообложения путем завышения данных о материальных затратах в документах учета:

а) включение предполагаемых затрат в затраты отчетного периода;

б) включение в стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов стоимости основных средств;

3. Сокрытие прибыли от налогообложения путем завышения данных о материальных затратах в отчете о финансовых результатах.

4. Сокрытие прибыли от налогообложения путем занижения выручки в первичных документах:

а) занижение количества приобретенных товаров;

б) занижение цены реализации товаров;

в) оплата товаром ("черный бартер");

5. Сокрытие прибыли от налогообложения путем занижения выручки в документах учета:

а) содержание незарегистрированных торговых точек;

б) занижение величины доходов за сдачу в аренду основных средств производства;

в) покупка и реализация товарно-материальных ценностей за наличный расчет.

6. Сокрытие прибыли от налогообложения путем занижения выручки в документах отчетности:

а) занижение выручки в главной книге и балансе;

б) занижение выручки в отчете о финансовых результатах;

7. Занижение налогооблагаемой прибыли:

а) создание незарегистрированных предприятий;

б) завышение расходов на оплату труда;

в) завышение численности работающих;

г) незаконное получение налоговых льгот:

д) привлечение в качестве подставных лиц в число работающих инвалидов и пенсионеров;

е) прикрытие своей деятельности деятельностью, освобожденной от налогообложения (например, при производстве продуктов питания фиксировать деятельность как производство продуктов исключительно детского питания, которое еще 1 июля 1992 года было освобождено от уплаты налога на прибыль (п.96 Изменений и дополнений N:2 от 27.03.92г. Инструкции ГНС РФ от 6.03.92 г. "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций").

8. Сокрытие прибыли по сговору с руководителями предприятий, пользующихся льготами по налогообложению:

а) фиктивная сдача в аренду основных средств предприятиям, пользующимся налоговыми льготами;

б) перечисление прибыли на счета предприятия, имеющего налоговые льготы.

9. Различные виды неправомерной самоликвидации и инсценировок преступлений (краж, разбойных нападений и пр.).

Помимо вышеперечисленных наблюдаются и другие способы искажения отчетности о себестоимости товара. Например, можно назвать следующие[[4]](#footnote-4):

- в себестоимость включаются расходы, не предусмотренные перечнем;

- неправильно оцениваются остатки незавершенного производства, с нарушениями установленного на данном предприятии способа их оценки;

- неправильно начисляются резервы предстоящих расходов и платежей или списываются на себестоимость расходы будущих периодов;

- оформляется взятие в аренду имущества, которое фактически для нужд предприятия не используется (очень часто - это личный автотранспорт).

Одним из распространенных способов уклонения от уплаты налогов является регистрация фирм по чужим паспортам с целью обналичивания денежных средств.

Подставная фирма может использоваться в качестве конечного получателя денежных средств клиента, обналичивающего их за определенный процент, или выполнять роль постоянного посредника-поверенного, комиссионера, агента, получающего за свой счет основную часть дохода от сделки и тем самым уменьшать налогооблагаемую базу инициатора ее регистрации. Характерными признаками подставных фирм являются: регистрация по утраченным похищенным фиктивным документам; регистрация в зоне экономического благоприятствования, оффшорной зоне в другом городе или районе; непредставление отчетов в налоговые органы или представление нулевых балансов. Чаще всего такие подставные фирмы образуются коммерческими банками или преступными группами. Подставные фирмы в данном случае работают, как правило, непродолжительное время (3-12 месяцев), не платя налоги. Фирма-партнер, списывая расходы, которые фактически отсутствовали, значительно уменьшают налогооблагаемую базу. В связи с этим работа по таким делам должна строиться по двум направлениям: выявление и привлечение к уголовной ответственности фактических руководителей подставных фирм и привлечение руководителей фирм, которые направили денежные средства в подставные фирмы. Сложность по таким делам представляет доказывание общего преступного умысла, так как каждый из участников выполнял отведенную ему роль. Кроме того, следует заметить, что существует ряд "правомерных махинаций". Например, чтобы уменьшить налог на заработную плату, непосредственно ее начисляют в очень небольших размерах, а остальное выдают как материальную помощь.

Далее хотелось бы обратить внимание, что существует ряд вспомогательных источников доказывания занижения или сокрытия в бухгалтерской отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности. К ним относятся следующие:

- Договоры и иные сделки, порождающие гражданские права и обязанности граждан и юридических лиц. Криминалистические признаки здесь могут быть, например, следующими: обусловленное договором делегирование одним предприятием другому права распоряжаться своим расчетным или другим счетом в финансово-кредитном учреждении. В этом случае необходимо проверить достоверность отчетности предприятия, которому такое право предоставлено, так как часть его оборота, проходящего по чужому расчетному счету, может быть не отражена в учете и отчетности;

участие трех и более сторон в договоре (например, о совместной деятельности), когда предприятия поручают друг другу выполнять свои обязательства в пользу третьих лиц. Финансовыми источниками выполнения обязательств по оплате товаров и услуг являются оборотные средства и подпадающая под налогообложение выручка от реализации как результат финансово-хозяйственной деятельности. Вместо отражения выручки в отчетности и ее использования предприятие поручает партнеру оплатить свои же обязательства по отношению к третьей стороне. В итоге в учете взамен выручки отражается кредиторская задолженность, имеет место занижение стоимостной оценки хозяйственного оборота (занижение валюты баланса; валюта баланса - совокупность средств, находящихся в обороте у предприятия на последнюю отчетную дату, включая превышение выручки от реализации над затратами и косвенными налогами, с учетом сальдо вне реализационных доходов и расходов, а также начисленного износа);

а) изменение содержания договора после начала выполнения предшествующего. В учете частично уже отражены объекты налогообложения, а содержание договора изменяется с целью уклонения от налогов. Суть таких попыток сводится к подмене реализации движением первичных оборотных средств. В этом случае следует проводить взаимосвязанные записи в учете, отследив все альтернативные выручке варианты зачисления денег на счета предприятия в банке. Доказательством занижения дохода будет несоответствие в учете затрат на производство и, как следствие, отражение взамен выручки кредиторской задолженности или других средств и обязательств (займов, целевого финансирования, финансовой помощи и пр.);

б) осуществление фактической деятельности без договора или заключение договора уже после фактической реализации сделки по купле-продаже товаров и услуг. При этом оформление сделки может не соответствовать ее фактическому содержанию. Однако доказательства недостоверности отчетности надо искать в учете, где могут быть уже названные выше несоответствия затрат и результатов. Затраты являются частью результата, учтенным затратам должна соответствовать выручка от реализации. Поэтому следует тщательно проверить основания для отражения в учете поступивших денежных средств;

- Внутренний оперативный учет на предприятиях.

Для оперативного контроля за своей деятельностью на рынке, предприятия ведут различный учет, который не зарегистрирован и не контролируется государством. Такой учет не имеет доказательственного значения для подтверждения искажений в бухгалтерской отчетности. Вместе с тем, оперативный учет может быть более достоверным, чем бухгалтерский, так как он ведется "для себя" и предназначен осветить предпринимателю истинное положение дел. С целью определения криминогенных зон в официальной отчетности надо сопоставить оперативные (черновые) и официальные сведения об объеме деятельности предприятия на рынке по любым возможным измерителям. Поскольку в бухгалтерской отчетности выручка от реализации фигурирует в стоимостном выражении, для оценки ее достоверности можно использовать сведения о количестве и ценах реализации из оперативных источников. При больших расхождениях необходимо провести документальную проверку достоверности бухгалтерской отчетности по этому показателю, а также встречные проверки учета у контрагентов, прежде всего у покупателей продукции или услуг, оказываемых налогоплательщику.

- Внутрихозяйственное планирование на предприятиях. Бизнес-планы для определения криминогенных зон в отчетности можно использовать так: например, можно обратить внимание на соответствие запланированных видов деятельности и показанных в отчетности. Анализ выполнения организационно-технических мероприятий полезен для проверки учета себестоимости, когда затраты на осуществление такого рода мероприятий неправомерно списываются на себестоимость под видом текущего ремонта, затрат на подготовку и освоение производства и других затрат некапитального характера, связанных с совершенствованием технологий и организации производства, на обслуживание производственного процесса, изобретательство и рационализаторство и др. Если у проверяющих возникли сомнения в правильности отнесения затрат по осуществленным организационно-техническим мероприятиям на себестоимость продукции и услуг, целесообразно прибегнуть к экспертным оценкам технических характеристик выполненных по плану работ.

- Внутрихозяйственное нормирование на предприятиях. Применяемые на предприятиях нормы расхода можно использовать для предварительного анализа достоверности бухгалтерской отчетности и данных учета о себестоимости. Для этого следует сопоставить затраты на производство по нормам и фактическую себестоимость продукции. При выявлении значительных расхождений необходимо тщательно проверить достоверность учета фактической себестоимости и реализации. При этом данные о норме расхода берутся из нормативной (плановой) калькуляции себестоимости единицы продукции (работы, услуги). Заканчивая анализ документальных источников, следует обратить внимание и отдельно на сам баланс, как на завершающую стадию учетного процесса. В специальной литературе описаны разные приемы вуалирования баланса. При этом отмечается, что вуалирование не всегда умышленно, иногда это следствие незнания или неряшливости составителей баланса. Однако в большинстве случаев, по мнению автора, вуалирование делается преднамеренно, "вуаль" набрасывается на те статьи баланса, правильность показателей по которым по тем или иным причинам стараются скрыть. К приемам вуалирования баланса относятся:

а) отражение ценностей в балансе не на тех статьях, где их следует показывать. Например, для "уменьшения" дебиторской задолженности часть ее записывают не в группу "Расчеты с дебиторами", а на какие-нибудь другие статьи ("Прочие оборотные активы" и т.п.);

б) сальдирование кредиторской и дебиторской задолженности, т.е. суммы должны показываться раздельно по активу (дебиторы) и по пассиву (кредиторы), вычитаются одна из другой, и в баланс попадает только разность между ними (сальдо). Чаще всего имеет место по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

в) списание недостач ценностей за счет выявленных излишков;

г) неправильное создание фондов и резервов. Они могут быть начислены в большей или меньшей сумме, чем следовало. В результате величина прибыли искажается, то есть искусственно увеличивается или уменьшается;

д) несписание на издержки расходов, относящихся к отчетному периоду;

е) включение в баланс чужого имущества (товаров, принятых на комиссию, ценностей, находящихся на ответственном хранении и т.п.);

ж) составление баланса, не вытекающего из отчетных записей или основанного на записях в учете, в основу которых положены неправильные или даже фальшивые документы.

Документы, свидетельствующие о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) изымаются в строго установленном порядке. Оно производится на основании письменного мотивированного постановления должностного лица органа, производившего проверку (Государственной налоговой инспекции или налоговой полиции). Постановление о производстве изъятия оформляется на бланке установленной формы согласно приложению №1 к Инструкции о порядке изъятия должностным лицом Государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан. Изъятие документов производится в присутствии должностных лиц предприятия, учреждения, организации и граждан у которых производится изъятие документов, при этом они имеют право делать заявления по поводу этих действий, подлежащих занесению в Протокол изъятия. Изъятые документы передаются на хранение в Государственную налоговую инспекцию (полицию) и хранятся в спецчасти до принятия решения руководителем органа об их осмотре, проверке и исследовании. При отсутствии злоупотреблений изъятые документы возвращаются предприятиям, учреждениям или гражданам с распиской в получении документов или заказной корреспонденцией по почте. В случае обнаружения злоупотреблений для проведения бухгалтерской или специальной экспертизы изъятые документы передаются в следственные органы. Постановление о производстве изъятия и Протокол изъятия являются бланками строгой отчетности, они должны быть пронумерованы и храниться в сейфах, металлических шкафах или спецчасти органа. Регистрация выданных бланков Постановления о производстве изъятия и Протокола изъятия производится в журнале регистрации учета выдачи бланков строгой отчетности.

Группу источников информации о налоговых преступлениях представляют личностные источники[[5]](#footnote-5):

а) непосредственные ("рядовые") исполнители работ (водители, рабочие складов, грузчики, разнорабочие и т.д.);

б) вспомогательный персонал (секретари, техники, охранники и пр.);

в) родственники и знакомые субъектов налоговых преступлений;

г) подставные лица;

д) покупатели - потребители, контрагенты, заказчики, клиенты.

Конечно, "рядовые" работники не имеют целостного представления о способе действий руководства организации, но эти лица владеют конкретными сведениями о виде сырья и товара, количестве работающих и характере работ, месте и времени погрузки-выгрузки товарно-материальных ценностей и т.д.

Наряду с вышеназванными лицами, источниками информации являются ревизоры, аудиторы, члены инвентаризационных комиссий, а также налоговые инспекторы и полицейские, сотрудники службы БЭП.

Вещественные источники информации включают в себя сырье и товары, оборудование и компьютеры дискеты, предметы взятки и черновые записи, поддельные печати (штампы) и травящие вещества, ценные бумаги и т.п.

Только используя в совокупности все источники информации, возможно получить действительную картину совершенного налогового преступления.

## 1.3 Криминологическая характеристика лиц, совершивших налоговые преступления

Для абсолютного большинства налоговых преступников уклонение от уплаты налогов является само собой разумеющимся действием, сопряженным с определенным риском быть пойманным.

Так, характерные черты налоговых преступников следующие: наличие определенного уровня достатка; достаточно высокий интеллектуальный уровень, знание основ налогового законодательства; способность оплатить услуги консультантов, адвокатов.

Для налоговых преступников свойственны относительно высокий социальный статус; самоуверенность, иногда доходящая до прямого демонстрирования своего превосходства над коллегами, подчиненными, сотрудниками контролирующих и правоохранительных органов; прагматизм (элементы практичности и рационализма); ориентация на достижение успеха (прочная установка на достижение поставленной цели, называемой иногда рыночной ориентацией); разветвленные социальные связи в различных сферах, в том числе в правоохранительных органах и иногда в преступном мире.

В большинстве случаев налоговыми преступниками являются мужчины, что в значительной степени обусловлено тем, что среди руководителей предприятий мужчины составляют большинство. Вместе с тем удельный вес женщин-преступниц тоже сравнительно велик и почти вдвое превышает среднестатистические показатели. Это обусловлено тем, что очень часто женщины на момент совершения преступлений являются главными бухгалтерами организаций.

Средний возраст злостных неплательщиков налогов относительно высок и составляет 38 лет. Наибольшее количество совершаемых налоговых преступлений приходится на лиц, находившихся в возрасте от 31 года до 50 лет.

При изучении личности преступника обязательно должны учитываться данные, о его семейном положении, уровне материальной обеспеченности и месте жительства. Говоря о местах проживания налоговых преступников, подчеркнем, что это преимущественно городские жители.

Данный криминологический портрет налогового преступника не дает полную картину личности правонарушителя, что связано с высоким уровнем латентности преступлений в области нарушения налогового законодательства в целом по стране.

# Глава 2. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

## 2.1 Объективные признаки налоговых преступлений

В науке уголовного права существуют различные точки зрения при определении объекта вообще и налоговых преступлений в частности. Пранализировав эти точки зрения, можно прийти к выводу, что объектом налоговых преступлений следует считать общественные отношения, возникающие в сфере налоговой политики государства, а именно налоговая система и установленный законодательством Российской Федерации порядок уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет.

На сегодняшний день в науке отсутствует единая точка зрения и по вопросу определения предмета налогового преступления.

Так, одни авторы считают, что предметом преступлений по ст.ст.198 и 199 УК являются налоги. Они предлагают признать предметом преступления налоговые декларации, бухгалтерские документы, отражающие данные о доходах или расходах организации.

Другая позиция состоит в том, что другие ученные полагают, что предметом налоговых преступлений служит произведенная налогоплательщиком продукция. Но продукция не входит в круг правоотношений по поводу уклонения от налогов. К налоговым преступлениям произведенная продукция имеет касательство лишь в качестве налогооблагаемой базы.

В определении предмета налогового преступления существует мнение о предмете налогового преступления как конституционной обязанности платить налоги. Уголовное законодательство Российской Федерации, устанавливая ответственность за уклонение от уплаты налогов, естественно, имело в виду не поступление денежной массы в государственный бюджет. Вероятно, благодаря законодательной формулировке предмета налоговых преступлений, и возможно в качестве предмета уклонения от уплаты налогов «выставить» сам налог.

Критически оценивая высказанные точки зрения, можно предположить, что предметом налоговых преступлений выступает не сам налог, а денежные средства, обеспечивающие его.

## 2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений

В соответствии с Уголовным Кодексом РФ за любое налоговое преступление ответственность может наступить с 16 лет. Однако, учитывая специфику этих преступлений, а также недостаточный экономический опыт несовершеннолетних, фактически к ответственности привлекаются взрослые правонарушители[[6]](#footnote-6).

По части 1 статьи 198 Уголовного кодекса Российской Федерации уголовная ответственность наступает за уклонение гражданина от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо иным способом, а равно от уплаты страхового взноса в государственные, внебюджетные фонды, совершенное в крупном размере.

По части 2 статьи 198 Уголовного кодекса Российской Федерации уголовная ответственность наступает за то же деяние, совершенное в особо крупном размере или лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных настоящей статьей, а также статьями 194 или 199 УК РФ.

Уклонение физического лица от уплаты единого социального налога в государственные внебюджетные фонды признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченного единого социального налога в государственные внебюджетные фонды превышает двести минимальных размеров оплаты труда, а в особо крупном размере - пятьсот минимальных размеров оплаты труда.

Лицо, впервые совершившее преступления, предусмотренные настоящей статьей, а также статьями 194 и 199 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб.

Статья представляет собой вариант ст. 162-1 УК РСФСР и статьи 198 УК РФ в редакции 1997 года. Изменения произведены по нескольким направлениям: снято условие предварительного привлечения к административной ответственности; сужена объективная сторона, из которой исключено указание на несвоевременную подачу декларации; изменено название статьи (было: "Уклонение от подачи декларации о доходах"), статья Уголовного кодекса РСФСР, ответственность по которой наступала за уклонение от подачи декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью, либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, либо несвоевременная подача декларации или включение в нее заведомо искаженных данных, если эти действия совершены после наложения административного взыскания за такие же нарушения; для привлечения к ответственности установлена необходимость крупного размера уклонения от уплаты налогов; объективная сторона уклонения ограничена непредставлением декларации либо включением в нее заведомо искаженных данных. Кроме того, как было сказано выше, статья была дополнена введением уголовной ответственности за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Цели статьи - охрана действующего порядка налогообложения граждан и предупреждение неуплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, т.е. неисполнения одной из основных обязанностей гражданина.

Сфера действия статьи охватывает, по существу, все виды экономической, равно как и любой иной, деятельности, связанной с получением доходов, от которой по различным основаниям в соответствии с законом проистекает обязанность представления декларации.

Налоговая декларация (декларация о доходах) представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога (ст.229 НК РФ). Не освобождаются от подачи декларации независимо от полученного дохода граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также занимающиеся частной практикой и другие лица, указанные в законе "О подоходном налоге с физических лиц".

Декларация о доходах представляется физическими лицами. Закон обязывает налогоплательщика представлять налоговым органам составленную и подписанную им декларацию, специально не определяя процедуру представления. Декларация должна быть представлена налоговому органу по месту постоянного жительства не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным годом. В декларации физические лица под свою ответственность указывают все полученные ими и подлежащие налогообложению доходы за год, источники их получения и суммы начисленного и уплаченного налога.

Объектом налогообложения является у физических лиц, имеющих постоянное место жительства в Российской Федерации,- совокупный доход, полученный из источников в Российской Федерации и за ее пределами; у физических лиц, не имеющих постоянного места жительства в Российской Федерации, - из источников в Российской Федерации.

Совокупный доход как объект налогообложения исчисляется на основе действующего законодательства и подзаконных нормативных актов. Он включает: доходы по месту основной работы, т.е. все выплаты, в частности заработную плату, премии и проч., другие доходы, получаемые не по месту основной работы (службы, учебы), от предпринимательской деятельности и иные доходы.

Законодатель регламентирует особенности различных видов налогообложения и исчисления налогов с доходов[[7]](#footnote-7):

а) получаемых физическими лицами за выполнение ими трудовых и иных приравненных к ним обязанностей по месту основной работы (службы, учебы);

б) получаемых не по месту основной работы (службы, учебы);

в) от предпринимательской деятельности и других доходов;

г) иностранных граждан и лиц без гражданства, имеющих постоянное место жительства в Российской Федерации.

Объективная сторона преступления выражается в уклонении от уплаты налога путем бездействия, состоящего в непредставлении декларации о доходах, которую он обязан представить, или путем действия, состоящего фактически в интеллектуальном подлоге, т.е. включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах. Неуплата налога путем действия и бездействия должна быть совершена в крупном размере, т.е. по формулировке, содержащейся в примечании к данной статье, должна выразиться в неуплаченном налоге, сумма которого превышает двести минимальных размеров оплаты труда.

Непредставление декларации о доходах может иметь место по тексту ст. 198 УК РФ только в случаях, когда подача декларации является обязательной. Основания, при которых подача декларации является обязательной, устанавливаются императивными публично-правовыми (как и все налоговое право) предписаниями. Эти предписания должны содержаться в нормативных актах, которые:

а) зарегистрированы в Министерстве юстиции РФ и опубликованы в соответствующем порядке;

б) не меняют в худшую сторону положение налогоплательщика путем расширения объектов налогообложения, увеличения объема налогообложения либо иным образом.

По тексту статьи 198 УК РФ понятие "уклонение" трактуется более широко, чем простое непредставление декларации. Законодатель воспрещает уклонение путем непредставления декларации, а не само непредставление декларации. Следовательно, уклонение в силу его объективной направленности на совершение обязательных действий предполагает наличие дополнительных условий, при которых непредставление декларации превращается в уклонение от уплаты налога. Таким обязательным условием является: истечение срока для предоставления декларации; наличие возможности представить декларацию; действия налоговых служб, побуждающих к представлению декларации.

При определении момента окончания преступления следует исходить из того, что до истечения срока представления декларации уклонение в уголовно-правовом смысле не может иметь места, так как имеет право не представлять декларацию именно до истечения срока. Уклонение как общественно опасное действие начинается после истечения срока для представления декларации с момента, когда при обязательных для уклонения условиях лицо имело возможность представить декларацию, но не сделало этого, т.е. уклонялось путем бездействия. Конкретный момент окончания преступления определяется в зависимости от обстоятельств дела по (усмотрению суда).

Преступление совершается с прямым умыслом, при котором лицо осознает общественную опасность своих действий и желает наступления последствий в виде неуплаты налогов в крупных размерах. Желание -фактически цель неуплаты налогов - представляет собой обязательный элемент субъективной стороны.

Крупный размер является последствием совершенного преступления и выражается в сумме неуплаченного налога, которая представляет собой разницу между ранее выплаченной и дополнительно подлежащей выплате суммой налога. Налог признается неуплаченным и в случае, если он взыскивается в принудительном порядке; уплата налога добровольно прекращает бездействие, направленное на совершение преступления - уклонение от уплаты налога, и должна рассматриваться как добровольный отказ от совершения преступления.

Заведомая искаженность данных о доходах возможна при наличии двух признаков: относимости данных к исчислению налогов и их заведомого, т.е. очевидного для лица, несоответствия реальному состоянию базы налогообложения. Относимыми являются наличные либо отсутствующие фактические данные о месте и основаниях получения доходов, о расходах, льготах, т.е. удержанных суммах и других сведениях, которые должны содержаться в декларации и которые влияют на исчисление суммы доходов, подлежащих налогообложению. Заведомо искаженными являются данные, основанные на умышленном искажении либо игнорировании фактов, например заниженные сведения о начисленном доходе.

Не являются искаженными данные, полученные в результате спорной трактовки юридической природы фактов, влияющих на процесс исчисления налогов, а также в результате толкования действующих правовых актов, в частности, в случаях, когда окончательный спор решается судом.

Преступление совершается с прямым умыслом. Лицо осознает общественную опасность действий и желает наступления их последствий в виде неуплаты налога в крупном размере. Отсутствие предвидения возможности или неизбежности наступления общественно опасных последствий - неуплаты налогов в крупном размере - исключает наступление уголовной ответственности.

Совершение данного преступления по неосторожности законом не предусмотрено.

За совершения преступления предусмотренного ч.1 ст. 198 УК РФ определено наказание в виде: штрафа в размере от двухсот до семисот минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от пяти до семи месяцев либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишения свободы на срок до 2 лет.

Квалифицирующие признаки: судимость за уклонение от уплаты налога и совершение преступлений, предусмотренных статьями 194 или 199 УК РФ и совершение преступления в особо крупном размере.

За совершение преступления, предусмотренного ч.2 ст.198 УК РФ определено наказание в виде: штрафа в размере от пятисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда, или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от семи месяцев до одного года, либо лишения свободы на срок до пяти лет.

Практика показывает, что налоговые преступления совершаются руководителями предприятий и фирм, относящихся к различным формам собственности - государственной, акционерной, частной. Последние в этом списке встречаются значительно чаще, и, как правило, с соучастием в лице главного, старшего или просто бухгалтера. В основной массе это составляющее баланс лицо. Последнее положение актуально потому, что зачастую в документах фирмы в роли бухгалтера числится подставное лицо: член семьи руководителя, родственник или рядовой сотрудник. А действительные бухгалтерские функции выполняет "человек со стороны" - специалист по бухучету. Как правило, эта пара составляет один из элементов криминалистической характеристики преступлений - субъект преступной деятельности, которые характеризуются такими особенностями, как[[8]](#footnote-8):

- относительно высоким социальным статусом в обществе. Они, как правило, имеют экономическое образование;

- прочной установкой на достижение противоправной цели (ведь работа с документами по сокрытию прибыли в истинных размерах занимает достаточно много времени и требует кропотливого труда);

- разветвленные социальные связи в различных влиятельных кругах, в том числе и в преступном мире.

Кассиры и продавцы имеют гораздо меньшую относимость к налоговым преступлениям (около 25% случаев). Они чаще всего выполняют вспомогательные функции. Как правило, эти лица могут лишь предполагать об истинном размере дохода (прибыли) и о механизме его сокрытия.

Доход - материальные ценности (деньги), полученные от предпринимательской или иной деятельности.

Прибыль - экономическая категория, характеризующая финансовый результат хозрасчетной деятельности хозяйствующего субъекта. Выражает часть стоимости прибавочного продукта; включает также часть стоимости необходимого продукта.

По части 1 статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации уголовная ответственность наступает за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

По части 2 статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации уголовная ответственность наступает за то же деяние (см.ч.1 ст. 199 УК РФ), совершенное группой лиц по предварительному сговору и в особо крупном размере.

Крупным размером в настоящей статье, а также в статье 199.1 настоящего Кодекса признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая семь миллионов пятьсот тысяч рублей.

Под организацией согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, между народные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Перечень данных о доходах, подлежащих включению в бухгалтерские документы для исчисления налогооблагаемой базы, устанавливается нормативно-правовыми актами. К ним относятся прибыль, дивиденды, проценты по акциям, облигациям и иным, выпущенным в Российской Федерации ценным бумагам, за исключениями, установленными в законе, доходы от долевого участия в других предприятиях и прочие доходы, прямо предусмотренные нормативно-правовыми актами. Характер отражения этих данных в бухгалтерских документах также регламентирован нормативно-правовыми актами.

Заведомо искаженными признаются специально измененные и ставшие фактически неверными данные относительно величины доходов, расходов и льгот, учитываемых при начислении налогов, а также данные, неверно отражающие фактическое состояние, ввиду игнорирования существенно важных сведений.

Заведомо искаженные данные признаются включенными в бухгалтерские документы, если последние подготовлены к представлению в налоговые органы и оформлены в надлежащем порядке.

Преступление совершается с прямым умыслом: лицо осознает, что оно совершает общественно-опасные действия в целях уклонения от уплаты налогов или страховых взносов с организаций и желает наступления последствий в виде неуплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Преступление является оконченным в момент совершения действий, образующих уклонение от уплаты налогов, т.е. включения в бухгалтерские документы, представляемые в налоговые органы заведомо искаженных данных либо иным способом сокрытия истинных сведений о подлежащих налогообложению объектах.

Субъектами преступления могут быть руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер, 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. Налоговый кодекс предусматривает таких участников налоговых отношений как налоговые агенты, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (фонд) налогов. Исходя из этого, представляется, что в числе субъектов преступлений предусмотренных ст. 199 УК РФ можно указать и налоговых агентов.

Совершение преступления, предусмотренного ч.1 ст.199 УК РФ, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Совершение преступления, предусмотренного ч.2 ст. 199 УК РФ, наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Следует отметить, что изменения, внесенные в статьи 198 и 199 УК РФ в последнее время, коснулись санкций данных статей в сторону их ужесточения. По всей видимости, это связано с все более увеличивающимся количеством таких преступлений и значимости для государства их искоренения.

## 2.3 Квалифицированные виды налоговых преступлений

Уголовный Кодекс РФ содержит только две статьи, предусматривающие ответственность за нарушение налогового законодательства - это ст. 198 (Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды) и ст. 199 (Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации)[[9]](#footnote-9).

Ст. 198 УК РФ, предусматривающая ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога, а равно от уплаты страхового взноса в государственные внебюджетные фонды, содержит 2 части. Часть 1 влечет ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога, а равно страхового взноса, совершенное в крупном размере, т. е. если сумма неуплаченного налога или страхового взноса превышает двести минимальных размеров оплаты труда. Часть 2 предусматривает ответственность за особо крупный размер суммы неуплаченного налога или взноса (когда она превышает пятьсот минимальных размеров оплаты труда) или за совершение деяния, предусмотренного ч. 1, лицом, ранее судимым за это преступление.

Судя по санкциям обеих частей, наказание усилено, так как в отличие от УК РСФСР предусматривает лишение свободы.

Статья 199 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации.

Санкция ч. 2 ст. 199 УК РФ значительно строже, поскольку в отличие от санкции ч. 1 ст. 162-2 УК РСФСР в том числе предусматривает лишение свободы до трех лет, а также лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до пяти лет и содержит такого вида наказания, как штраф. Часть 2 предусматривает квалифицирующие признаки, аналогичные содержащимся в ч. 2 ст. 198 УК РФ. Кроме того, крупный размер неуплаченного налога значительно возрос и составляет сумму, превышающую одну тысячу минимальных размеров оплаты труда, а особо крупный размер - пять тысяч (5 тысяч).

Круг налоговых правонарушений, предусмотренных в Налоговом кодексе достаточно широк, Это и нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116), и уклонение от постановки на такой учет (ст. 117), и нарушение срока представления налоговой декларации или иных документов (ст. 119) и ряд других (всего 14 статей). В некоторых статьях предусмотрена ответственность за несколько налоговых правонарушений.

## 2.4 Основные элементы состава преступлений в сфере налогообложения

Налоговое преступление - это совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством территории, к юрисдикции которого оно отнесено.

Разложив данное определение на его логические составляющие, мы видим, что налоговое преступление как таковое в себе содержит все необходимые признаки налогового правонарушения. Следовательно, понятие о налоговом преступлении теряет смысл при отсутствии события налогового правонарушения, его признаков. Значит, содержанием объективной стороны налогового преступления будет являться то или иное налоговое правонарушение.

Налоговый Кодекс РФ предусматривает следующие виды налоговых правонарушений, ответственность за которые закреплена в следующих статьях: ст. 116 "Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе"; ст. 117 "Уклонение от постановки на учет в налоговом органе"; ст. 118 "Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке"; ст. 119 "Непредставление налоговой декларации"; ст. 120 "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения"; ст. 122 "Неуплата или неполная уплата сумм налога"; ст. 123 "Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов"; ст. 124 "Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение"; ст. 126 "Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля"; ст. 129.1 "Неправомерное несообщение сведений налоговому органу"[[10]](#footnote-10).

Таким образом, при наличии определенного условия все вышеперечисленные статьи Налогового кодекса, а также статьи, касающиеся ответственности банков и их должностных лиц, могут составлять объективную сторону преступлений, ответственность за которые предусмотрена ст. 198 и 199 УК РФ. Таковым условием, при достижении которого налоговое правонарушение становится именно преступным деянием, является наступление наиболее общественно опасных последствий, одного из важнейших признаков преступления, отличающих его от иного вида деяний. Этот вопрос так или иначе поднимался в предыдущей части нашего исследования. В настоящее время мы считаем необходимым рассмотреть вопрос именно объективной стороны налогового преступления, содержанием которой и выступает налоговое правонарушение.

В действующем Уголовном кодексе существуют только две статьи, предусматривающие ответственность за налоговые преступления, - ст. 198 и 199.

Статья 198 УК РФ устанавливает уголовную ответственность за уклонение гражданина от выполнения своей конституционно-правовой обязанности - уплаты налогов. Объективная сторона данного преступления может быть описана как непредставление субъектом декларации о доходах в случаях, когда это является обязательным, или включение в представленную декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, приведшее к наступлению опасных последствий в крупных размерах. При этом следует помнить, что каждая из форм объективной стороны деяния, ответственность за которое предусмотрена данной статьей, является, по сути, самостоятельным составом преступления. Короче говоря, объективная сторона обоих составов преступления, предусмотренных ст. 198 УК РФ, представляет собой по своей сути сокрытие объектов налогообложения, "поскольку внесение искаженных данных о доходах и расходах в декларацию либо бухгалтерские документы влечет за собой формирование недостоверных финансовых результатов и, следовательно, сокрытие объектов налогообложения" <19>.

Следует заметить, что преступления, заключающиеся в противодействии или неисполнении требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов, составляют 21,8%, уклонение от подачи декларации о доходах - 3,7%, иные - менее 1%.

Рассмотрим некоторые основные понятия, упомянутые при описании объективной стороны деяния, характеризуемые ст. 199 УК РФ. Данная правовая норма предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций. Первая часть данной правовой нормы характеризует объективную сторону такого состава преступления, как уклонение от уплаты налогов с организаций путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо путем сокрытия других объектов налогообложения, совершенное в крупном размере. Вторая часть данной статьи характеризует объективную сторону данного деяния при условии его неоднократного совершения. Следует заметить, что основное налоговое бремя в России несут предприятия и организации. Таким образом, ничего удивительного нет в том, что наибольшее распространение среди налоговых преступлений получили деяния, ответственность за которые предусмотрена ст. 199 УК РФ. По данным К. Саркисова, "из общего числа числившихся на учете юридических лиц лишь 436 тыс. (16,6%) вносят платежи регулярно, 1 млн. 307 тыс. (49,8%) имеют задолженность перед бюджетом и около 787 тыс. (29,9%) не представляют бухгалтерскую отчетность, не платят налоги или находятся в налоговом розыске"[[11]](#footnote-11).

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" сразу по его выходу в юридическом сообществе назвали революционным.

С принятием данного документа утрачивает силу Постановление Пленума от 04.07.97 № 8, поскольку за прошедшие десять лет и УК РФ был дополнен новыми статьями, и налоговое законодательство претерпело очень существенные изменения.

Принципиальный вопрос разъяснен в п. 1 Постановления - умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы заключается в непоступлении средств в бюджет государства. Такая увязка исполнения обязанности с поступлением средств в бюджетную систему вызвана масштабами злоупотреблений и значимостью налогов для исполнения бюджетов всех уровней.

Как сказано в п. 3 Постановления, уклонение от уплаты налогов или сборов может совершаться в форме действия путем умышленного включения в налоговую декларацию, иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений или бездействия - умышленного непредставления налоговой декларации или иных обязательных документов.

Поскольку в соответствии с положениями налогового законодательства сроки подачи налоговой декларации и уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 198, 199 УК РФ, понимается фактическая неуплата налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством.

Очень важное разъяснение дано в п. 6 Постановления. В частности, уточнено, что подлежать уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ может и иное физическое лицо, например в соответствии со ст. 26, 27 и 29 НК РФ законный или уполномоченный представитель.

Когда лицо фактически занимается предпринимательством через подставных лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, уклоняясь от уплаты налогов (сборов), его следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления. В силу ч. 4 ст. 34 УК РФ лиц, сознававших, что они участвуют в уклонении от уплаты налогов (сборов), надлежит рассматривать как его пособников.

Акцентировано, что субъектами преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 199 УК РФ, могут быть признаны руководитель организации, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главбуха), в обязанности которых входит подписание отчетной налоговой документации, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, равно как и иные лица, специально уполномоченные руководителями организации на совершение таких действий (п. 7 Постановления).

Согласно вышеуказанной статье УК РФ ответственности могут подлежать также лица, фактически выполняющие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Содеянное следует квалифицировать по п. "а" ч. 2 ст. 199 УК РФ, если данные субъекты заранее были в сговоре.

Иные служащие, например оформляющие первичные документы бухучета, при наличии к тому оснований привлекаются к уголовной ответственности по соответствующей части ст. 199 УК РФ как пособники (ч. 5 ст. 33 УК РФ), умышленно содействующие совершению данного преступления.

К организациям (п. 10 Постановления), о которых идет речь в ст. 199 УК РФ, относятся все перечисленные в ст. 11 НК РФ юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, либо созданные на территории России в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, их филиалы и представительства.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера), иных сотрудников организации, равно как и содействовавшее его совершению советами, указаниями и т.п., несет ответственность как организатор, подстрекатель или пособник по ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ.

Не образуют состава преступления действия лица, включившего в налоговую декларацию или иные обязательные документы недостоверные сведения по ошибке, без намерения неуплаты (п. 9 Постановления).

Указанием заведомо ложных сведений в налоговой декларации или иных обязательных документах является умышленное включение в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

К заведомо ложным сведениям также относятся и умышленное неотражение информации о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, уменьшение действительных сумм прибыли, искажение размеров произведенных расходов, учитываемых при исчислении налогов (например, расходы, на которые уменьшается сумма совокупного налогооблагаемого дохода), не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажения в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п.

В случаях осуществления лицом подделки официальных документов организации, печатей, штампов, бланков в целях уклонения от уплаты налогов или сборов содеянное им, при наличии к тому оснований, влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 198 или 199 и ст. 327 УК РФ.

Напротив, если на дату уплаты налога имеется переплата в тот же бюджет по предыдущим налоговым периодам, то непредставление налоговой декларации или включение в нее сведений, повлекшее занижение налоговой базы, не образует состава преступления, предусмотренного ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

В случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в отношении каждой из них установлено уклонение от уплаты налогов или сборов, действия субъекта при наличии соответствующих оснований надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ (п. 13 Постановления).

Пункт 14 Постановления уточняет: если налогоплательщик не подал налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным (ст. 23 НК РФ), либо включил в них заведомо ложные сведения, дополнил и изменил налоговую декларацию после истечения срока ее представления, но затем, до истечения срока уплаты налога или сбора, внес сумму обязательного взноса (п. 4 ст. 81 НК РФ), добровольно и окончательно отказавшись от доведения преступления до конца (ч. 2 ст. 31 УК РФ), предусмотренный ст. 198 или 199 УК РФ состав преступления отсутствует.

Действия налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), нарушающие налоговое законодательство, совершенные из корыстных побуждений и связанные с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу третьих лиц, следует дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества (п. 18 Постановления).

Когда лицо в личных интересах не исполняет обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов и одновременно уклоняется от их уплаты в крупном либо особо крупном размере как физическое лицо или организация, содеянное следует квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 199.1 УК РФ и соответственно ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

При совершении названным лицом действий по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов или сборов, содеянное им при наличии к тому оснований подлежит дополнительной квалификации по ст. 199.2 УК РФ.

Утверждения о том, что суды ориентированы на привлечение к уголовной ответственности исполнителей, а не руководителей, также несостоятельны. И руководитель, и исполнитель отвечают в уголовном порядке только тогда, когда доказана их вина в форме прямого умысла на совершение налогового преступления. Что касается их роли в таковом деянии, то она будет определена по правилам ст. 33 - 35 УК РФ.

Примечательно уголовное дело в отношении частного предпринимателя З. Налоговые органы предложили ему заплатить налог в сумме 183425 руб. 05 коп. Арбитражный суд Республики Карелия З. от обязанностей по уплате налога с продаж по инкриминируемым эпизодам полностью освободил, что подтвердило правильность избранной правовой позиции З[[12]](#footnote-12).

Данный вывод налоговые органы не смутил: не в гражданском порядке, так в уголовном взыщем. По приговору Муезерского райсуда Республики Карелия З. был приговорен по ст. 198 ч. 2 УК РФ к году лишения свободы; на основании ст. 73 УК РФ условно с испытательным сроком год под присмотром РОВД. В доход государства было взыскано 183425 руб. 05 коп. налога с продаж исходя из стоимости дикорастущих ягод, реализованных им за наличный расчет в III и IV кварталах 1999 года и в III и IV кварталах 2000 года с перечислением суммы налога в соответствующие бюджеты.

Верховный суд РК оставил приговор без изменения, согласившись с выводами суда первой инстанции и мотивируя тем, что решение арбитражного суда республики прецедентного значения для судов общей юрисдикции не имеет (ст. 90 УПК РФ).

По надзорной жалобе адвокатов М.И. Шогина и А.В. Хомени дело изучал ВС РФ.

Защита привела следующие доводы:

- преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, может быть совершено не иначе, как с прямым умыслом, а таковой у З. отсутствовал, так как ему было достоверно известно, что платить налог с продаж он не должен;

- решением арбитражного суда республики З. от обязанностей по уплате налога с продаж по инкриминируемым эпизодам полностью освобожден;

- положенные в основу решения арбитражного суда доказательства судами общей юрисдикции республики не проанализированы и правовой оценки не получили;

- при вынесении приговора не учтено, что З. имеет льготы по налогообложению, так как он был зарегистрирован в качестве предпринимателя до введения налога с продаж, на который суд ссылается в приговоре. В соответствии с Федеральным законом РФ от 14.06.95 "О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ" лицам, к которым по юридическому статусу относится и З., предоставлена гарантия: в течение первых четырех лет своей деятельности они подлежат налогообложению в размерах, установленных на момент их регистрации.

Сделаем некоторые выводы. Опираясь на приведенную статистику, свидетельствующую об актуальности выбранной темы, и наиболее общие научные положения о налоговых преступлениях и правонарушениях, мы развили наше исследование поднятой проблемы. Мы рассмотрели некоторые вопросы юридической ответственности за налоговые правонарушения и преступления, изучили вопрос налоговой ответственности как подвида ответственности административной. Нами был рассмотрен вопрос объективной стороны налоговых правонарушений и преступлений, обозначены те общественные отношения, на которые посягают последние.

## 2.5 Следы преступной деятельности

Налоговые преступления, как и любые другие, слагаются из системы взаимосвязанных поступков людей. В силу всеобщности отражения эти поступки не проходят бесследно. Они вызывают определенные последствия в виде так называемых "следовых картин" преступления. "Следовые картины" налоговых преступлений в зависимости от степени их выраженности подразделяются на два вида: явные (очевидные) и неявные, когда контраст между следом и общим фоном правомерной деятельности минимален.

Явные и неявные следы, как правило, имеют многозначный характер. Их многозначность обусловлена опять-таки закономерностями отражательного процесса. Отражаются не только свойства неплательщиков налогов и их преступных действий, но и другие, не представляющие интереса для расследования налоговых преступлений. Так возникает понятие признака преступления, который показывает отношение между предметами, явлениями. Он указывает на то определенное значение свойства следообразующего объекта, которое придается ему субъектом расследования. Признак - категория субъективная, оценочная. Он является той первичной информацией, с помощью которой объективные свойства, стороны предметов и явлений, отображающие налоговое преступление, используются для расследования и доказывания.

Среди явных следов-признаков налоговых преступлений выделяются следующие[[13]](#footnote-13):

а) полное несоответствие реальной хозяйственной операции ее документальному отражению;

б) несоответствие записей в первичных и отчетных документах;

в) несоответствие записей в отчетных документах;

г) наличие материальных подлогов в документах, имеющих отношение к расчету величины дохода (прибыли) и суммы налога.

К числу неявных признаков налоговых преступлений относятся:

а) несоблюдение правил ведения учета и отчетности;

б) нарушение правил ведения кассовых операций;

в) нарушение правил списания товарно-материальных ценностей;

г) нарушение правил документооборота;

д) нарушение технологической дисциплины.

Все эти сведения мы можем почерпнуть из соответствующих источников информации, в составе которых здесь мы наблюдаем три вида источников: документальные, личностные и вещественные.

Документальные источники являются основными носителями информации и главным образом из них получают первичную информацию о возможном в данном случае совершении преступления. Такими документами здесь являются:

- приказ предприятия об учетной политике на отчетный год исходя из условии хозяйствования и заключенных договоров;

- форма бухгалтерского отчета N:2 "Отчет о финансовых результатах и их использовании";

- главная книга или оборотный баланс;

- журналы-ордера №l,2,11,11-с,11-сн (при применении журнально-ордерной формы счетоводства);

- первичные документы на отпуск готовой продукции со складов (расходные накладные склада готовой продукции, товарно-транспортные накладные и др.);

- банковские выписки по движению денежных средств по расчетному счету;

- приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу предприятия в оплату счетов за отгруженную продукцию;

- платежные требования и платежные поручения на оплату отгруженной продукции;

- пропуск на вынос (вывоз) готовой продукции с территории предприятия.

При определении выручки от реализации по мере отгрузки готовой продукции привлекаются к проверке и такие документы:

- ведомости учета средств, поступивших по предварительной оплате, выданных на постановку продукции (выполнение работ и услуг) авансов, средств по оплате продукции, принятой от заказчиков по частичной готовности средств, поступивших за реализацию готовой продукции, произведенную дочерними предприятиями, филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия (организации), как имеющими, так и не имеющими признаков юридического лица. Эти средства могут учитываться на счетах бухгалтерского учета 64 "Расчеты по авансам полученным", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 78 "Расчеты с дочерними предприятиями", 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

- ведомость учета задолженности, относящейся к реализации готовой продукции и отраженной в бухгалтерском учете на счетах 76 "Расчеты с различными дебиторами и кредиторами" и 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками;

- расходные накладные склада готовой продукции, акт приемки -передачи готовой продукции (при приемке поставщиком продукции на ответственное хранение без ее отгрузки).

Говоря о документах, следует отметить такие особенности:

а) если фальсифицируются первичные документы, то, как правило, будут подложными и учетные, и отчетные документы (это лишний раз свидетельствует, что акция по сокрытию прибыли заранее спланирована);

б) если фальсифицируются учетные документы, то вероятнее всего, будут внесены изменения в отчетные документы, но редко - в первичные.

В последнем случае делается расчет на формальное отношение первичные документы налоговых инспекторов к своему делу и полное отсутствие проверок официальной государственной отчетности.

Искажения в документах внешне проявляются в трех формах[[14]](#footnote-14):

1) противоречия в содержании отдельного документа;

2) противоречия в содержании нескольких взаимосвязанных документов;

3) отклонения от обычного порядка движения ценностей.

При исследовании отдельного учетного документа может применяться формальная, арифметическая и нормативная проверки. При формальной проверке производится внешний осмотр документа, проверяется наличие в нем всех необходимых реквизитов, каких-то посторонних записей, проверок. При арифметической проверке контролируются правильность подсчета итоговых сумм в документе как по горизонтали, так и по вертикали. Нормативная проверка - это проверка содержания документа с точки зрения соответствия его действующим нормативным актам, правилам. Именно этот метод позволяет выявлять незаконные по содержанию документы, установить факты необоснованного списания затрат на себестоимость продукции сверх установленных норм, неправильного применения ставки налога и т.д.

К способам исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции, относятся встречная проверка и метод взаимного контроля.

Встречная проверка - это сопоставление различных экземпляров одного и того же документа.

Но метод можно применять лишь по документам, которыми оформляются поступления или отпуск материальных ценностей, - разные накладные, счета-фактуры и т.п. Экземпляры документа находятся либо в разных организациях, либо в разных структурных подразделениях, либо в разных структурных подразделениях предприятия. В случаях укрытия доходов от налогообложения экземпляры могут выписываться в разных вариантах либо документ оформляется лишь в одном экземпляре. При сопоставлении разных экземпляров документов могут не совпадать, например количество товара, его цена. Отсутствие экземпляра документа в каком-то из подразделений тоже может быть признаком сокрытия дохода от налогообложения. Например, при проверке одной из операций было выявлено укрытие дохода от налогообложения путем завышения цены комплектующих деталей, списанных на производство продукции. По записям на счете 20 " Основное производство" цена кузова автомобиля, списанного на производство, составила 25784 руб., в то же время при проверке экземпляра счета-фактуры, имеющегося в документах предприятия-поставщика, установлено, что цена этого кузова составила 20680 руб. Таким образом, на затраты производства излишне было списано 5104 руб., что выявлено было методом встречной проверки.

Метод взаимного контроля документов представляет собой исследование различных документов, прямо или косвенно отражающих определенные хозяйственные операции. При проверке правильности расчетов по налогам метод взаимного контроля используется в различных вариантах:

- сведения, проведенные в формах расчетов по налогам, сопоставляются с данными бухгалтерского баланса и приложений к нему и с записями в главной книге, данные расчетов по налогам сопоставляются с первичными документами;

- данные первичных документов сопоставляются со сводными документами (отчетами материально-ответственных лиц), с документами чернового учета;

- сопоставляются первичные либо бухгалтерские документы различных подразделений предприятия, либо разных организаций.

В результате таких исследований выявляются не подтвержденные документами операции, учтенные при расчете налогов, либо не полностью учтенные операции. Например, путем сверки выписок из расчетного счета в банке и записей на счете 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" можно установить укрытие прибыли от налогообложения путем занижения выручки от реализации продукции.

На предприятиях, ведущих лишь суммовой учет реализации товаров, одним из способов выявления признаков укрытия доходов от налогообложения является контрольное сличение остатков. С помощью этого метода в ряде случаев можно документально выявить поступление неучтенных товаров. Здесь используются инвентаризационные описи, документы на оприходование товаров и документы на отпуск товаров. При изучении данных документов составляется таблица, в которой отражается: остаток товаров по инвентаризационной описи на начало периода, приход товаров, расход товаров остаток по инвентаризационной описи на конец периода. Далее подсчитывается максимально возможный остаток, который показывает какое количество товаров могло быть в наличии на конец периода при отсутствии реализации за наличный расчет. Определяют его путем сложения остатков на начало периода и прихода и вычитания документального расхода.

К числу серьезных криминогенных факторов по нарушениям налогового законодательства относятся банковская и кредитно-финансовая сферы, т.е. те структуры, где работают опытные специалисты. Если в первом случае упор делается на подделку документов или просто проведение операций без отражения в документации, то касаемо крупных финансовых структур, здесь упор делается на вскрытие прорех законодательства путем изучения и анализа мирового опыта работы, а также выявление противоречий в различных нормативных актах и использование их в своих целях.

Что касается представительств зарубежных фирм и совместных предприятий, то и там сплошь и рядом допускаются нарушения налогового законодательства. Здесь в основном вся продукция идет на экспорт, а выручка оседает в зарубежных банках. Тут даже можно сослаться на конкретный пример. В Санкт-Петербурге есть совместное российско-финское предприятие "Акраумамебель" (АРМ), которая занимается производством и поставкой мебели как на отечественный, так и западный рынки. В ходе проверки этого предприятия было установлено, что 98% продукции отправлялось на экспорт. Выручка оседала в банках Хельсинки и Лондона. Сумма всей сокрытой выручки в иностранной валюте здесь составила свыше 1 миллиона немецких марок, 3 миллиона финских марок и 16 миллионов шведских крон.

На некоторых совместных предприятиях дело доходит до того, что там ведут бухгалтерский учет по западному образцу, что противоречит существующему порядку и, кроме того, такое положение дел затрудняет проведение встречных проверок. Часто здесь не считают нужным переводить на русский язык контракты, деловую переписку, договоры. А язык составления таких документов законодательно не оговаривается и определяется соглашением сторон.

Когда речь идет о сокрытии объектов налогообложения при совместной деятельности нескольких предприятий, то здесь в большинстве случаев реализация левой продукции идет через те же точки, что и легальная. Кроме того, между поставщиком и получателем существовали длительные коммерческие связи еще до начала преступной деятельности. Вот два примера такой «сплоченности» из практики.

Проверяя по поручению следственных органов небольшое предприятие, выпускающее в основном металлическую сетку для оград, обратили внимание, что из другого города поступала стальная проволока, и постоянно имели место расхождения в количестве поставленной проволоки. Что самое удивительное, поставщик с претензиями соглашался. В связи с этим была проведена встречная проверка на заводе-поставщике и более тщательно проанализированы документы, на основании которых начислялась заработная плата, а также документы учета работы оборудования, автотранспорта, готовой продукции и отпуска материалов. Проверка показала, что по договоренности поставщика и потребителя создавались излишки стальной проволоки, производилась неучтенная готовая продукция (сетка), которую затем реализовывали колхозам, кооперативам и частным лицам.

На ювелирном заводе была установлена недостача 42 кг золота сверх норм естественной убыли. Руководители завода и материально ответственные лица эту недостачу объяснили тем, что оборудование старое, не отремонтированы полы и т.д. Между тем, анализируя бухгалтерские документы, проверяющие обратили внимание на частый возврат якобы бракованной продукции базой ювелирторга, одного из основных потребителей продукции этого завода. Были организованы встречные проверки на базе ювелирторга, а также и некоторых ювелирных магазинах. Выяснилось, что по сговору между заводом и базой ювелирторга якобы забракованные ювелирные изделия возвращались по бестоварным накладным: в накладной указывалось, что на завод по причине брака возвращается 1100 колец весом 5526гр.; на самом деле отправлялось 100 колец весом 420 гр.; 1000 колец весом 5106 гр. продавались через торговую сеть системы ювелирторга, а полученные деньги участники этой "операции" делили между собой. На заводе же на эти 1000 колец составляли акт выбраковки, и несуществующие кольца шли в переплавку, т.е. фактически относились на недостачу.

Очень часто при сокрытии истинных размеров прибегают к повышению (документальному) затрат на производство, в том числе и используя особенности конкретного производства. Например, в текстильной промышленности, часто ссылаются на факт возможной усадки ткани, при изготовлении - уменьшение их объемов в результате очистки.

При проверке цехов текстильно-галантерейной фабрики при изучении первичных документов обратили внимание на составленный бригадиром отделочного цеха отчет о выпуске готовой продукции (обработанной ткани) за январь - июль. По этому отчету значились списанные на усадку 10,5 тыс. м ткани одного вида, что составило 4,6% всей обработанной данным цехом ткани. Была организована контрольная обработка ткани, которая показала, что ткань усаживается лишь на 0,9% или в пять раз меньше, чем списано по отчету цеха. Таким образом, путем списания на усадку в завышенных размерах на фабрике создавались неучтенные резервы ткани.

Прибегают к списанию средств на оплату труда несуществующим работникам. Здесь, как правило, встречаются две ситуации. Во-первых, могут просто увеличить штат работающих, увеличивая число должностей, "принимая" на них своих родственников и друзей. Это настолько распространенная практика, что фактически ни одно частное предприятие не платит налога с превышения ФОТ. Второй путь, когда используют временные работы. Здесь при начислении средств на оплату труда могут быть указаны даже вымышленные лица, т.к. они выполняют свою работу, получают деньги и больше их никакие отношения с предприятием не связывают. Конкретной иллюстрацией может послужить следующая ситуация. К авансовому отчету были приложены расписки лиц в получении денег за погрузку и разгрузку 1120 т угля, поступившего в школу с 20 по 24 августа. По отчету за август проверили, поступал ли уголь в школу и в каком количестве. Действительно складе было установлено, что уголь грузили при помощи механизмов и перевозили на самосвалах. Значит, надобности в найме людей для погрузочно-разгрузочных работ не было. По адресам и фамилиям, указанным в расписках на получение денег, запросили адресное бюро, которое сообщило, что эти лица в городе вообще не проживают. Аналогичные факты выявились и по другим авансовым отчетам.

Вследствие отсутствия практики вечного хранения бухгалтерских документов иногда при помощи одного и того же документа оправдывают несколько расходов. Для снижения риска, как правило, изымают и снова приобщают к делам документ, служивший оправданием за расходы в период, деятельность за который уже была проверена налоговым органом. В таких ситуациях в документах сталкиваются с подделкой даты. Например, при ревизии одной фирмы обратили внимание, что в ведомости на выплату 5742 руб. за ремонт крыши по трудовому соглашению исправлен был год ее составления. В принципе, в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» исправления возможны, но они должны быть оговорены и подписаны лицом, подписывавшим и документ, с указанием даты исправления. Но в данном случае ничего подобного сделано не было. Имелись следы исправления года и на трудовом соглашении. Приглашенные лица, которым по этой ведомости были выписаны деньги, сообщили, что за ремонт крыши они действительно получили 5742 руб., но не в августе 2006 г., как было указано в ведомости, а осенью 2005 г. Проверка подтвердила, что действительно в апреле 2005 г. было списано по кассе 5742 руб. как выданная по трудовому соглашению заработная плата. Однако ведомость в документах отсутствовала. Таким образом, расходы были списаны вторично по одному и тому же документу.

На практике нередко встречаются случаи, когда сочетают использование положений гражданского и финансового законодательства. Во-первых, крупное предприятие, обладающее финансовыми возможностями, но не имеющее льгот, может заключить соглашение с малым предприятием, которое при соблюдении, правда, некоторых условий в течение первых пяти лет своей деятельности обладает значительными льготами по налогообложению. И здесь могут быть два пути: могут заключить договор о совместной деятельности либо крупное предприятие будет осуществлять беспроцентное кредитование. Первоначально прибыль будет пропускаться через малое предприятие, а затем уже "чистая" прибыль будет переводиться на счет крупного предприятия в соответствующем размере. Во-вторых, крупное предприятие может и само на своей основе создать такое малое предприятие.

В ходе работы по выявлению признаков налоговых преступлений могут складываться две типичные ситуации. В первом случае получение первичных данных, содержащих признаки налогового преступления, происходит из официальных и открытых источников. Ими могут быть средства массовой информации, акты, заключения и справки аудиторских служб, документы налоговых инспекций и др. К числу гласных действий относятся[[15]](#footnote-15):

а) ревизии и проверки отчетности;

б) аудиторские проверки по заданиям налоговой инспекции или налоговой полиции;

в) запросы и проверки налоговой инспекции;

г) осмотры помещений и документов сотрудниками налоговой полиции;

д) получение образцов сырья, полуфабрикатов и готовой продукции путем контрольных закупок;

е) получение объяснений от должностных и материально-ответственных лиц.

Другое развитие ситуации предполагает получение первичной информации нелегальным образом. Здесь предполагается:

а) наблюдение за технологическими процессами, передвижением и сбытом товарно-материальных ценностей, документооборотом;

б) осмотр помещений, транспорта и документов;

в) беседы с возможными свидетелями, специалистами-консультантами;

г) запросы в криминалистические учеты и банки данных;

д) получение образцов и копий в целях их исследования в соответствующих лабораториях.

В ходе как гласных так и негласных действий должны решаться следующие задачи:

1) предварительное изучение лиц, представляющих оперативный интерес (статус, преступные связи, пристрастия);

2) ознакомление с местами хранения документов (включая и черновые записи), неучтенных товарно-материальных ценностей и местами их сбыта;

3) изучение порядка работы предприятия (фирмы);

4) планирование и реализация тактической комбинации по скрытному проникновению на объект или же наружному наблюдению;

5) выбору и использованию технических средств фиксации информации, т.е. должны решаться общие задачи криминалистической тактики.

Исходную информацию, собранную в ходе проверочных действий при расследовании налоговых преступлений оценивают по нескольким критериям:

а) насколько исходная информация относима к задачам расследования, т.е. имеются ли в наличии ее связи по содержанию с предметом доказывания при расследовании налоговых преступлений или же со вспомогательными фактами, служащими для его установления;

б) насколько информация объективна по содержанию;

в) в какой степени она допустима в качестве доказательной информации; т.е. пригодна с точки зрения законности ее источников, методов и приемов получения сведений;

г) достаточно ли ее для принятия каких-либо процессуальных или иных решений;

д) какие перспективы для расследования открываются, если будет принято то или иное решение;

е) какие методические и тактические решения могут быть приняты в зависимости от сложившейся следственной ситуации.

Смысл всей оценки исходной информации сводится к поиску обоснований для принятия решения о дальнейшем течении расследования: либо в связи с отсутствием каких-либо признаков налогового преступления, прекратить проверочные действия; либо продол жить предварительную проверку информации в целях устранения пробелов в ней, но без возбуждения уголовного дела; либо возбудить уголовное дело.

При возбуждении уголовного дела по налоговым преступлениям должны быть учтены два критерия достаточности оснований для принятия решения:

1) наличие в материалах данных об одном или нескольких признаков сокрытия объектов налогообложения (полная совокупность признаков устанавливается только в результате расследования);

2) размер сокрытия: крупный или особо крупный.

Под документальной проверкой налогового законодательства следует понимать проверку правильности исчисления полноты и своевременности перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджетные и государственные внебюджетные фонды не только путем контроля подтвержденности учетных записей наличием первичных документов, но также и контроля самих первичных документов для определения степени соответствия их содержания реально выполненным хозяйственным операциям.

Ревизия представляет собой проверку хозяйственной деятельности предприятий и организаций за определенный период времени. Она может быть полной и охватывать все стороны проверяемой деятельности или частичной, нацеленной на проверку отдельных видов финансовых и хозяйственных операций.

Ревизия может начинаться с проверки первичных бухгалтерских документов. Такая проверка в свою очередь состоит из двух этапов. Сначала с помощью внешнего осмотра реквизитов документа, изучения содержания отраженной в нем операции с точки зрения законности и хозяйственной целесообразности, а также путем проверки арифметических подсчетов, выделяют сомнительные первичные документы, в том числе документы, предположительно отражающие полностью или частично вымышленные хозяйственные операции. На втором этапе для выявления действительного содержания отраженных в документах хозяйственных операций ревизоры используют более сложные методы документальной проверки - встречную проверку (сличение разных экземпляров документа) метод взаимного контроля (сличение самых различных взаимосвязанных документов отражающих одну хозяйственную операцию) и т.п.

При такой последовательности работы определение обоснованности учетных записей имеющейся первичной документацией, а также соответствие материалов отчетности итоговым данным синтетического учета при необходимости выполняется ревизором на последующих этапах документальной проверки.

Для документальной проверки соблюдения налогового законодательства более характерна обратная последовательность контрольных операций: сначала показатели отчетности сверяются с данными синтетического бухгалтерского учета (для физических лиц - с записями в книге доходов и расходов), затем контролер устанавливает, все ли учетные записи подтверждаются наличием первичных бухгалтерских документов и, наконец, в завершение работы проводит детальную проверку содержания самих бухгалтерских документов, на основе которых строились данные учета и финансовая отчетность предприятия. Переоценка этого различия может привести к необоснованному сужению методических возможностей документальной проверки соблюдения налогового законодательства, к ограничению ее методики сличением учетных записей с первичными бухгалтерскими документами. Естественно, что при таком понимании документальной проверки все налоговые преступления, совершаемые путем подлога в первичных бухгалтерских документах, останутся вне поля зрения налоговых органов, что резко снизило бы эффективность их работы. Нельзя считать, что ревизия, аудиторская и документальная проверки ограничиваются установлением документального подтверждения учета и отчетности, что в их задачи не входит выявление ложных сведений о содержании хозяйственных операций, внесенных в первичные документы. Следовательно, задача выявления таких фактов относится к исключительной компетенции экономической экспертизы.

Раньше органы налоговой полиции не обладали полномочием проведения проверок налогоплательщиков. В настоящее время согласно п.5 ст.36 Налогового Кодекса РФ, органы налоговой полиции при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, вправе производить проверки, по результатам которых составляются акты о проверке налогоплательщика, на основании которых принимается одно из следующих решений:

1) в случае обнаружения налоговых правонарушений, содержащих признаки состава преступления - о возбуждении уголовного дела;

2) в случае обнаружения налогового правонарушения, не содержащего признаков состава преступления - об отказе в возбуждении уголовного дела и о направлении материалов в соответствующий налоговый орган;

3) в случае отсутствия налогового правонарушения - об отказе в возбуждении дела.

При расследовании уголовного дела возможно проведение дополнительных проверок, если будет установлено, что некоторые эпизоды преступной деятельности не нашли отражения в первичной проверке. Обычно повторная проверка проводится тем же специалистом, что и первичная проверка.

Инициатором проведения дополнительной проверки выступает следователь, но такую проверку можно проводить и по инициативе обвиняемого, особенно в тех ситуациях, когда последним представлены ранее неисследованные документы, а также выдвигаются обоснованные возражения по существу выводов, содержащихся в акте первичной проверки. Однако в таких ситуациях следователь может принять решение о назначении судебно-экономической экспертизы.

# Глава 3. Система мер предупреждения налоговых преступлений

## 3.1 Уголовная ответственность за налоговые преступления

С формированием рыночных отношений в российском обществе одним из распространенных преступлений стало уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, борьба с которым представляет сложности. В процессе привлечения к уголовной ответственности лиц, не уплачивающих предусмотренные законом налоги и (или) сборы, часто возникают проблемы, связанные с отграничением преступных действий от действий, исключающих преступность деяния.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 27 мая 2003 г. N 9-П "По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова" указал, что, исходя из п. 5 ч. 1 ст. 73 УПК РФ и ст. 111 НК РФ, подлежат установлению обстоятельства, наличие которых исключает привлечение лица к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. К таким обстоятельствам он отнес стихийное бедствие или другие чрезвычайные и непреодолимые обстоятельства, выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции[[16]](#footnote-16).

Но такое толкование не внесло ясности в разрешение сложившейся ситуации, поскольку к обстоятельствам, исключающим привлечение к уголовной ответственности, суд отнес обстоятельства, предусмотренные налоговым законодательством, и обошел вниманием обстоятельства, исключающие преступность деяния, предусмотренные УК РФ.

Анализ судебной и следственной практики по уголовным делам, связанным с уклонением от уплаты налогов и сокрытием денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, показал, что чаще всего возникают трудности в определении наличия или отсутствия крайней необходимости и обоснованного риска в действиях лиц, не уплачивающих налоги и (или) сборы.

Проблема разграничения преступного и непреступного уклонения от уплаты налогов определяется не только тем, что неплательщики налогов в большинстве случаев объясняют свое поведение объективно сложившимися обстоятельствами, которые, по их мнению, препятствуют выполнению обязанности по уплате налогов и (или) сборов. Более того, это мнение поддерживает значительная часть сотрудников правоохранительных органов, что сказывается на принимаемых ими решениях по юридической оценке этих действий. Так, 66,4% опрошенных нами адвокатов и 41,6% работников прокуратуры допускают возможность уклонения от уплаты налогов в состоянии крайней необходимости. При этом 44,8% из них полагают, что основаниями, создающими крайнюю необходимость, могут быть стремление сохранить предприятие и возможность таким способом избежать банкротства; 41,4% к таким обстоятельствам относят стечение неблагоприятных жизненных обстоятельств для налогоплательщика: трудное материальное положение, семейные обстоятельства; 7,0% - необходимость платить заработную плату; 3,4% респондентов назвали стихийные бедствия и нечеткость законодательных установлений.

Существующая практика по затронутой проблеме крайне противоречива. Наглядной иллюстрацией тому, на наш взгляд, являются два полярных решения, принятых по аналогичным ситуациям.

В первом случае Р., являясь внешним управляющим ЗАО "Правдинская НГРЭ", зная о наличии у организации недоимки по налогам и сборам и аресте в связи с этим счетов, открыл в банке новый расчетный счет, с которого производил расчеты, стоящие по очередности после уплаты алиментов, зарплаты и обязательных платежей в бюджеты всех уровней. Кроме этого, создавая видимость законности операций по счетам, на которые выставлены инкассовые поручения, Р. указывал на чеках, по которым банком производилась выплата денежных средств, основание их расходования - "выплата заработной платы". Фактически же деньги, поступившие в организацию, частично тратились на текущие расходы предприятия, в том числе на приобретение чайных сервизов, электрочайников, расчеты с контрагентами и пр.

Прокуратура, рассматривающая эти материалы, согласия на возбуждение уголовного дела по факту сокрытия денежных средств, за счет которых должна погашаться недоимка, не дала и указала на необходимость установления, какие последствия могли наступить для предприятия, если бы денежные средства были направлены на погашение налогов и сборов, а не для поддержания производства. Иными словами, было предложено выяснить, не действовал ли Р. в условиях крайней необходимости.

Во втором случае генеральный директор ООО "Ханты-Мансийсклес" Д. при наличии недоимки по налогам и сборам в бюджеты всех уровней открыл новый расчетный счет, через который осуществлял финансовые операции своей организации. На предварительном следствии и в суде Д. заявлял, что его действия по оплате долгов за ГСМ в ущерб погашения недоимки были вынужденными, поскольку без дизельного топлива невозможна деятельность предприятия.

Суд обоснованно, на наш взгляд, не принял доводы защиты о том, что подсудимый действовал в условиях крайней необходимости. В судебном решении было отмечено, что на момент сокрытия денежных средств отсутствовала опасность, угрожающая каким-либо охраняемым законом интересам общества и государства, которая не могла быть устранена иными средствами, как только путем оплаты хозяйственных нужд предприятия. Невыполнение обязательств по гражданско-правовому договору, в частности неоплата ГСМ, не влечет наступления опасности интересам, охраняемым уголовным законом.

Позиция Следственного комитета при МВД России по аналогичным делам нашла отражение в обзоре судебно-следственной практики расследования уголовных дел о сокрытии денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов[[17]](#footnote-17). В нем практика прекращения следователями уголовных дел на основании ч. 1 ст. 39 УК, когда действия руководителей предприятий, занятых в сфере сельского хозяйства и других отраслях производства, оценивались как совершенные в состоянии крайней необходимости в силу отсутствия у них реальной возможности уплатить налоги, поскольку денежные средства им необходимо было направлять на неотложные производственные нужды (приобретение сырья, кормов, семян, ГСМ, оплату электроэнергии), признана негативной.

Анализ содержания крайней необходимости свидетельствует о том, что при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов отсутствует ряд признаков, позволяющих признать наличие этого обстоятельства. Во-первых, основными условиями применения института крайней необходимости является наличность опасности, угрожающей личности, правам лица, охраняемым законом интересам общества или государства. В случаях неуплаты налогов чаще всего такой опасности нет. Предприниматели подменяют опасность, непосредственно угрожающую правоохраняемым интересам, возможностью ее проявления в виде наступления вредных последствий в будущем.

Во-вторых, ситуация крайней необходимости всегда связана с невозможностью избежать этой опасности иным способом, нежели не платить налоги. Между тем у налогоплательщиков в рассмотренных примерах оставалась возможность поливариантного поведения: получение кредита, принятие мер, направленных на получение долгов от дебиторов, и т.д. Хотя, безусловно, такие меры менее благоприятны для организации, для их реализации потребуется больше сил и времени, чем для отказа от перечисления денег в бюджет.

Для крайней необходимости свойственна также ситуация, отличающаяся конфликтностью различных интересов и возможностью их разрешения только путем причинения вреда правоохраняемым интересам. Причем из двух зол нужно выбирать меньшее. Сопоставление важности и значимости двух правоохраняемых интересов, один из которых должен быть "принесен в жертву", зачастую осуществить сложно.

Однако нельзя согласиться с С. Шолоховым, который считает, что установить более или менее определенные категории для всех случаев, когда неуплата налогов происходит в ситуации крайней необходимости, нельзя. Он связывает это с тем, что многие признаки института обстоятельств, исключающих преступность деяния, носят оценочный характер, и предлагает путем проведения следственных действий устанавливать значимость расходов, произведенных неплательщиком, в сравнении со значимостью расходов по уплате налогов и выделять те денежные средства, которые без ущерба для налогоплательщика могли быть направлены на уплату налогов[[18]](#footnote-18).

Такая постановка вопроса, на наш взгляд, неприемлема по следующим основаниям. Вред в виде неблагоприятных последствий (штрафных санкций, отключения электроэнергии, водоснабжения и т.п.) прямо грозит организации - неплательщику налогов. Поэтому налогоплательщик выбирает нарушение обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Вред, причиняемый бюджету от непоступивших налогов от конкретной организации в конкретное время, он считает не слишком заметным по сравнению с угрозой грозящих штрафных санкций и законных притязаний дебиторов, поскольку государство распределяет налоги, поступившие от всех налогоплательщиков в совокупности, и их конкретный получатель не персонифицирован.

Однако не следует забывать, что налоги - основной источник доходов государственного бюджета, за счет которых формируется около 90% федерального бюджета. Значительные непоступления в бюджет в результате уклонения от уплаты налогов приводят к сокращению социальных программ, невыплате заработной платы работникам бюджетной сферы, военнослужащим, пособий малоимущим и к другим негативным последствиям.

Если руководитель организации, имеющей недоимку по налогам и сборам, принимает решение в первую очередь выплатить заработную плату, а не уплатить налоги, то такую ситуацию нельзя рассматривать с точки зрения крайней необходимости, поскольку она разрешается правилами ст. 855 ГК РФ, в соответствии с которыми выплата задолженности по заработной плате не рассматривается как сокрытие денежных средств, за счет которых должно производиться погашение недоимки.

Опрошенные адвокаты (55%) и работники прокуратуры (32,4%) полагают также, что неуплата налогов и уклонение от погашения недоимки могут быть оправданы состоянием обоснованного риска[[19]](#footnote-19). Но большая часть опрошенных не смогли привести конкретных ситуаций, связанных с обоснованным риском в этой сфере.

Трудности практики следует связывать, на наш взгляд, прежде всего со сложностью содержания самой уголовно-правовой нормы, предусматривающей признаки обоснованного риска. Недостатки в конструировании ст. 41 УК, определении признаков и условий правомерности обоснованного риска обусловливают ошибки в определении его наличия в действиях лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. В этой связи характерен такой пример.

С., как руководитель предприятия, знал о наличии у возглавляемого им предприятия недоимки, возникшей из-за непоступления на счета денег от дебиторов, а также о выставлении на его счета инкассовых поручений. Понимая, что при поступлении средств на арестованные счета они будут перечислены на погашение недоимки, он при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности предприятия использовал счета предприятий-должников. В результате им были скрыты денежные средства на сумму 1096941 руб.

В. Воронин, анализирующий эту ситуацию, считает, что в действиях С. усматриваются признаки обоснованного риска, поскольку он рассчитывал на устранение общественно опасных последствий путем погашения недоимки при поступлении денежных средств от должников[[20]](#footnote-20).

Такое суждение, на наш взгляд, ошибочное. Во-первых, моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, признается время наступления последствий, а именно совершения операций, связанных с сокрытием денежных средств, за счет которых должно производиться взыскание недоимки. Последующее возмещение вреда можно рассматривать лишь как признак деятельного раскаяния.

Во-вторых, обоснованный риск предполагает деятельность субъекта, совершаемую путем выбора альтернативного варианта поведения, которое влечет опасность причинения вреда общественным отношениям, в целях использования имеющейся возможности достижения общественно полезного результата. При этом субъект осознает возможность достижения предполагаемого результата, который не мог быть достигнут не связанными с риском действиями, а значимость и вероятность достижения цели были значительно выше опасности и вероятности наступления вредных последствий.

Обоснованный риск допускается для достижения только общественно полезной цели. В случае, когда денежные средства направляются не на уплату налогов или погашение недоимки, а на хозяйственные нужды предприятия, нельзя признать наличие общественно полезной цели, создающей право на обоснованный риск.

Кроме того, к объективным условиям вынужденного правомерного причинения вреда при обоснованном риске следует относить возможность устранить опасность, грозящую значимым общественным интересам, с меньшими потерями и сложившуюся экстремальную ситуацию, требующую немедленного разрешения.

Таким образом, практику признания крайней необходимости и обоснованного риска в действиях лиц, уклоняющихся от уплаты налогов и (или) сборов, нельзя признать правильной. Приводимые по таким решениям обоснования не соответствуют сущности и содержанию обстоятельств, исключающих преступность деяния.

## 3.2 Меры предупреждения налоговых преступлений

К правовым мерам и нормам, предусматривающим ответственность в изучаемой сфере общественных отношений можно отнести:

1. Административная ответственность в случае нарушения сроков постановки на налоговый учет в налоговом органе. Причем в КоАП РФ дифференцирована ответственность, возникающая в зависимости от нарушения срока подачи заявления о постановке на регистрационный учет в налоговом органе.

2. Ответственность на нарушение налогоплательщиком установленного налоговым законодательством Российской Федерации срока регистрации в налоговых органах по месту регистрационного учета начала осуществления отдельных видов предпринимательской деятельности, установленных налоговым законодательством, которое влечет штраф индивидуальных предпринимателей и должностных лиц.

Проступки совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, влекут за собой более крупные размеры штрафов.

3. Ответственность предпринимателей, ведущих свой бизнес в рамках специального налогового режима.

4. Непредставление налоговой отчетности, а также документов, необходимых для проведения мониторинга налогоплательщика в установленный срок.

5. Непредставление в срок, установленный уполномоченным государственным органом, либо отказ в представлении налогоплательщиком документов (в том числе и в электронном виде), а также налоговой отчетности по электронному мониторингу, необходимых для проведения мониторинга налогоплательщиков.

6. Наложение взыскания за сокрытие объектов налогообложения с усилением наказания при повторном совершении данного деяния.

7. Административная ответственность налогоплательщика за отсутствие у налогоплательщика учета доходов, расходов и объектов налогообложения или ведение его с нарушением установленного порядка.

8. Ответственность за уклонение от уплаты начисленных (доначисленных) сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, совершенное путем осуществления налогоплательщиком взаиморасчетов через кассу либо банковские счета третьих лиц при наличии задолженности по налогам и другим обязательным платежам в бюджет, существует более 90 дней от установленного законодательными актами РФ срока их уплаты, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния.

Судебно-следственная практика показывает, что одними уголовными и административными методами проблему налоговых правонарушений не решить. В этой связи необходимо осуществлять стратегию по существенному снижению уровня налоговых правонарушений посредством проведения выверенной налоговой политики, т.е. мерами политического характера, к которым следует отнести: профилактику налоговых правонарушений и формирование налоговой культуры населения; регулярный мониторинг групп налогоплательщиков; транспарентность и гласность в проведении социальной и налоговой политики государства; совершенствование налогового законодательства и внедрение предлагаемого нами механизма предупреждения налоговых преступлений, получив за счет этого эффект мультипликатора.

Эффективной мерой по снижению криминогенной ситуации в вопросах налоговых правонарушений может стать разработка алгоритма эффективной борьбы с налоговыми преступлениями, применение которого способствовало бы получению мультипликаторного эффекта, т.е. нахождение тех механизмов налоговой политики, которые позволят при ограниченности средств, привести к резкому снижению налоговых правонарушений.

Такой алгоритм, который следует проводить в несколько этапов.

На первом этапе разрабатывается технология проведения акции, которая может включать в себя план аудита, материальные средства проведения налоговых проверок, информационное обеспечение.

На втором этапе проводятся непосредственно проверки финансовых показателей налогоплательщиков в целях выявления скрытых от налогообложения доходов.

На третьем этапе дела передаются в суды и отслеживаются результаты судебных разбирательств. Анализируются общие итоги проведенной акции и финансовый результат.

Реальность реализации данной схемы – в ее относительной простоте. Таким образом, может быть достигнут, эффект цепной реакции, который по аналогии с экономическим термином называется эффектом мультипликатора.

Проведение подобных акций возможно в рамках двух ведомств – Налогового комитета Министерства финансов Российской Федерации и финансовой полиции, которые располагают всеми правовыми, властными, исполнительными, аналитическими и информационными инструментами.

# Заключение

Налоговые преступления входят в число наиболее опасных преступных деяний, так как наносят вред экономическому благополучию страны и соответственно всему обществу в целом, особенно ставя в трудное материальное положение граждан, находящихся на бюджетном финансировании, а также граждан, получающих социальные пособия из государственных внебюджетных фондов. Поэтому важно детально разработать вопросы ответственности за указанные преступления, выработать действенную методику их расследования, обеспечить материально-техническую базу органов налоговой полиции, повысить меры безопасности сотрудников, постоянно повышать их квалификацию.

Необходимо выработать единый подход к уголовно-правовой характеристике преступлений, так как среди ученых нет единого мнения по отдельным положениям. Методика расследования налоговых преступлений вообще скудно освещена в работах по данной теме. Особенно мало внимания уделяется тактике проведения отдельных следственных действий, хотя данный вопрос требует пристального внимания, так как именно от этого зависит успех следствия.

Способы уклонения от уплаты налогов достаточно многообразны. Исходя из этого, разумно было бы осветить каждый способ в отдельности, раскрыв его сущность и механизм реализации.

Для активизации и повышения эффективности деятельности органов налоговой полиции в борьбе с уклонением от уплаты налогов следует рекомендовать принятие следующих мер:

1) в области практической уголовной политики - целесообразно повсеместное внедрение целевых программ борьбы с уклонением от уплаты налогов или страховых взносов на основе изучения и прогнозирования критической ситуации, учета выявленных исследованием изменений в способах противоправных действий преступников;

2) в области правоприменения - устранение ошибок в практике квалификации налоговых преступлений;

3) в области уголовно-правовой профилактики - проведение семинаров-бесед с руководителями предприятий, организаций, частными предпринимателями.

Повышение эффективности борьбы с уклонением от уплаты налогов зависит от создания научно обоснованной системы противодействия, ориентированной на:

1) общее предупреждение налоговой преступности, то есть воздействие на ее причины при решении общих социальных, экономических, политических задач;

2) специальное предупреждение как устранение причин и условий на групповом и индивидуальном уровнях путем целенаправленной предупредительной деятельности с контингентами населения.

В сфере налогообложения разумно уменьшить налоговые ставки по причине фактической невозможности работы предпринимателей без уклонения в условиях действующих ставок. Нужно постоянно совершенствовать налоговую систему, приближаясь ко все более разумному ее варианту.

В целях борьбы с коррупцией в рядах сотрудников органов налоговой полиции необходимо увеличить денежное довольствие, ввести премирование за раскрытые преступления в процентном соотношении к возвращенной в бюджет сумме, тщательно производить отбор среди кандидатов на работу.

Как очень важный положительный момент следует отметить правильно организованное взаимодействие органов внутренних дел, службы контрразведки, налоговой полиции, налоговой инспекции, различных контролирующих ведомственных органов, которое помогает повысить качество и эффективность всей работы по борьбе с уклонением от уплаты налогов, позволяет решать стоящие задачи в короткие сроки и с меньшими затратами сил и средств. Всегда это взаимодействие дает на практике положительные результаты и оказывает необходимое воспитательное воздействие на налогоплательщиков.

Юридической основой взаимодействия служат законы Российской Федерации и издаваемые на их основе подзаконные акты, а также договоры (соглашения) о сотрудничестве.

# Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 26.06.2007).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.05.2007).
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 30.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 24.07.2007).
4. Положение "О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" №10 от 20.03.1992 г.
5. Алексеев Н.С., Лукашевич В.3., Элькинд П.С. Уголовный процесс: Учебник. - М.: "Юридическая литература", 2002.
6. Бабаев В.К. Налоговая полиция: Учебно-методическое пособие. - М.: 2004.
7. Белкин Р.С., Корухов Ю.Г., Российская Е.Р. Криминалистика. - М.: Юстицинформ, 2003.
8. Воронин В.В. Пределы ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов // Уголовный процесс. 2006. № 6.
9. Грабовский В.Д., Лубин А.Ф. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики: Учебник. - Н.Новгород: 2005.
10. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. К.К. Саркисова. М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2002.
11. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. / Под редакцией Ю.И.Скуратова и В.М.Лебедева. - М.: Юрайт, 2005.
12. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. / Под редакцией А.В. Брызгалина. - М.: Юристъ, 2004.
13. Кучеров И.И. Налоговые преступления. - М.: ИНФРА-М, 2004.
14. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики. Учебник. / Под ред.проф.Грабовского, доц.А.Ф. Лубина. - Н.Новгород, НВШ МВД России, 2005.
15. Обзор судебно-следственной практики расследования уголовных дел о сокрытии денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов (ст. 199.2 УК РФ), Следственного комитета при МВД России от 27 мая 2005 г. N 17/3-6652.
16. Панченко П.Н., Кузнецов Н.П. Налоговые и иные хозяйственные преступления. Выявление, расследование, квалификация: Учебное пособие. - Н.Новгород: НЮИ МВД РФ, 2005.
17. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – М.: Юрайт-Издат, 2007.
18. Саркисов К.К. Налоговые преступления. – М.: ЮНИТИ, 2004.
19. Шолохов С.В. Уклонение организаций от уплаты налогов и страховых взносов в условиях крайней необходимости // Закон и право. 2003. N 9.
20. Лекс-аудит. О квалификации налоговых преступлений и правонарушений// http://www.chtivo.info/index.php?position=1&article=o\_kvalifikatsii\_nalogovih\_prestupleniy\_i\_pravonarusheniy.
1. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. К.К. Саркисова. М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2002. С. 118. [↑](#footnote-ref-1)
2. Саркисов К.К. Налоговые преступления. – М.: ЮНИТИ, 2004. С. 111. [↑](#footnote-ref-2)
3. Кучеров И.И. Налоговые преступления. - М.: ИНФРА-М, 2004. С. 193. [↑](#footnote-ref-3)
4. Кучеров И.И. Налоговые преступления. - М.: ИНФРА-М, 2004. С. 204. [↑](#footnote-ref-4)
5. Панченко П.Н., Кузнецов Н.П. Налоговые и иные хозяйственные преступления. Выявление, расследование, квалификация: Учебное пособие. - Н.Новгород: НЮИ МВД РФ, 2005. С. 180. [↑](#footnote-ref-5)
6. Саркисов К.К. Налоговые преступления. – М.: ЮНИТИ, 2004. С. 152. [↑](#footnote-ref-6)
7. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – М.: Юрайт-Издат, 2007. С. 323. [↑](#footnote-ref-7)
8. Панченко П.Н., Кузнецов Н.П. Налоговые и иные хозяйственные преступления. Выявление, расследование, квалификация: Учебное пособие. - Н.Новгород: НЮИ МВД РФ, 2005. С. 185. [↑](#footnote-ref-8)
9. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. / Под редакцией Ю.И.Скуратова и В.М.Лебедева. - М.: Юрайт, 2005. С. 215. [↑](#footnote-ref-9)
10. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. / Под редакцией А.В. Брызгалина. - М.: Юристъ, 2004. С. 196. [↑](#footnote-ref-10)
11. Саркисов К.К. Налоговые преступления. – М.: ЮНИТИ, 2004. С. 132. [↑](#footnote-ref-11)
12. Обзор судебно-следственной практики расследования уголовных дел о сокрытии денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов (ст. 199.2 УК РФ), Следственного комитета при МВД России от 27 мая 2005 г. N 17/3-6652. [↑](#footnote-ref-12)
13. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики. Учебник. / Под ред.проф.Грабовского, доц.А.Ф. Лубина. - Н.Новгород, НВШ МВД России, 2005. С. 212. [↑](#footnote-ref-13)
14. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики. Учебник. / Под ред.проф.Грабовского, доц.А.Ф. Лубина. - Н.Новгород, НВШ МВД России, 2005. С. 214. [↑](#footnote-ref-14)
15. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики. Учебник. / Под ред.проф.Грабовского, доц.А.Ф. Лубина. - Н.Новгород, НВШ МВД России, 2005. С. 221. [↑](#footnote-ref-15)
16. Лекс-аудит. О квалификации налоговых преступлений и правонарушений // http://www.chtivo.info/index.php?position=1&article=o\_kvalifikatsii\_nalogovih\_prestupleniy\_i\_pravonarusheniy. [↑](#footnote-ref-16)
17. Воронин В.В. Пределы ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов // Уголовный процесс. 2006. № 6. [↑](#footnote-ref-17)
18. Шолохов С.В. Уклонение организаций от уплаты налогов и страховых взносов в условиях крайней необходимости // Закон и право. 2003. N 9. [↑](#footnote-ref-18)
19. Лекс-аудит. О квалификации налоговых преступлений и правонарушений // http://www.chtivo.info/index.php?position=1&article=o\_kvalifikatsii\_nalogovih\_prestupleniy\_i\_pravonarusheniy. [↑](#footnote-ref-19)
20. Воронин В.В. Пределы ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов // Уголовный процесс. 2006. № 6. [↑](#footnote-ref-20)