Правоохранительная практика органов налоговой полиции по выявлению налоговых пре­ступлений, совершенных налогоплательщиками фи­зическими лицами, свидетельствует о том, что дея­тельность индивидуальных предпринимателей (для которых предусмотрена упрощенная форма отчетно­сти по аналогии с предприятиями малого бизнеса) является наиболее криминогенной с течки зрения соблюдения налогового законодательства и позво­ляет выделить следующие наиболее криминализи-рованные сферы финансово-хозяйственной деятель-

ности:

1) предпринимательская деятельность в любых отраслях финансово-хозяйственной деятельности без регистрации в налоговых органах или без соот­ветствующей лицензии или разрешения. Согласно ст. 23 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее по тексту — ГК РФ) гражданин вправе зани­маться предпринимательской деятельностью без об­разования юридического лица с момента государ­ственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Отметим, что под предпринима­тельской деятельностью понимается инициативная, самостоятельная, осуществляемая от своего имени, на свой риск, под свою имущественную ответствен­ность деятельность лиц, зарегистрированных в ка­честве предпринимателей, направленная на систе­матическое получение дохода, прибыли от пользо­вания имуществом, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг;

2) торгово-закупочная деятельность, оптовая ре­ализация товаров народного потребления, реализа-ция продуктов нефтепереработки, драгоценных ме­таллов, продукции лесопромышленной отрасли. От­метим, что наибольшее количество правонарушений частными предпринимателями совершается в сфере розничной торговли, где чаще всего выявляются на­рушения, связанные с расчетами наличными денеж­ными средствами, занижением объема реализован­ной продукции, сокрытием выручки путем фальси­фикации или уничтожения документов после прода­жи, завышением затрат на приобретение, транспор­тировку и хранение товаров и т. д.

К местам, где извлекается основной объем некон­тролируемых доходов, получаемых физическими ли­цами, можно отнести вещевые и продуктовые рын­ки, которые не случайно находятся под пристальным вниманием криминальных групп и элементов.

При этом обороты индивидуальных предприни­мателей часто не уступают по объемам обороту юри­дических лиц.

*Так, два частных предпринимателя выступили учре­дителями организации, зарегистрированного в г. Но­рильск, и от ее имени заключали контракты с N ~ким неф­теперерабатывающим заводом на поставку топлива в адреса фиктивных организаций. Под прикрытием сфаль-сифицированных документов платежи аккумулировались на расчетных счетах этих предпринимателей, откуда об-наличивались и запускались в оборот без расчетов по налоговым и иным платежам с государством;*

3) сфера обращения недвижимости;

4) строительство;

5) шоу-бизнес и иная творческая деятельность (в последнее время наметилась тенденция регистрации многих лиц, получающих высокие доходы от деятель­ности в данных сферах, в качестве индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица).

Практика работы органов налоговой полиции по­казывает, что к нарушению Закона склонны нетоль­ко отечественные, но и иностранные предпринима-тели.

*Так, в начале 1999 года была пресечена деятельность предпринимателя Ч. из КНР, занимавшегося экспортом детских игрушек. В ходе проведенных мероприятий было установлено, что основным способом уклонения от на­логообложения при осуществлении данного вида торго­вых операций являются неотражение в отчетных доку­ментах значительной части реализованного товара и представление в налоговые органы фиктивных документов,*

 *содержащих сведения о завышении реальных затрат предпринимателей. По результатам проведенной доку­ментальной проверки было принято решение о возбуж­дении в отношении предпринимателя уголовного дела по ч. 2 ст. 198 УКРФ.*

Необходимо отметить, что с 1 сентября 1996 года органы Госналогслужбы России начали работу по присвоению налогоплательщикам-физическим ли­цам, индивидуальным предпринимателям и частно-практиктикующим нотариусам индивидуальных номеров налогоплательщика (ИНН).

В настоящее время имеются сведения, поступив­шие из регистрирующих органов, о 3,75 млн индиви­дуальных предпринимателей. Из них 3,2 млн в уста­новленном законом порядке поставлены на учет, и им присвоены ИНН. Однако до сих пор около 15 % лиц, прошедших государственную регистрацию в ка­честве индивидуальных предпринимателей, уклоня­ются от постановки на учет в налоговых органах.

Наибольшее число “уклоняющихся” от общего ко­личества налогоплательщиков-физических лиц вы­явлено в Республике Саха — 45 %, Камчатской об­ласти — 42,8 %, Орловской области — 43,5 %, Псков­ской области — 45,7%.

С увеличением числа индивидуальных предпри­нимателей увеличивается и неучтенный оборот де­нежных средств.

Следует отметить, что основными способами, ис-пользуемыми предпринимателями для уклонения от уплаты налогов и страховых взносов в государствен­ные внебюджетные фонды, являются следующие:

1.0существление предпринимательской деятельно­сти без государственной регистрации и постановки в установленном законом порядке на налоговый учет.

*Hanpимер, в 1997 году гр. Медведев, используя доку­менты ликвидированного АОЗТ “БМК”, закупал запчасти для автомобилей и реализовывал их предпринимателям из других регионов. При этом гр. Медведев не был зареги­стрирован в качестве предпринимателя и не предста­вил в налоговые органы декларацию о совокупном годо­вом доходе.*

*В марте 1998 года гр. Медведев был признан винов­ным в осуществлении незаконного предпринимательства и уклонении от уплаты налогов и приговорен к 3 годам лишения свободы условно.*

2. Непредставление или несвоевременное пред­ставление декларации о доходах.

3. Включение в декларацию о доходах искажен­ных данных.

Наиболее характерным искажением данных, со-держащихся в декларациях о доходах частных пред-принимателей, является занижение сумм валового дохода и необоснованное завышение расходов, свя­занных с извлечением дохода. Например, невклю­чение в декларацию за отчетный период доходов, полученных:

 — от выполнения работ, услуг, расчетных платежей;

— от арендной платы по использованию движи­мого и недвижимого имущества;

— от доходов, полученных за совместительство;

— от доходов, полученных по гражданско-пра­вовым договорам (например, комиссии);

— от доходов, полученных по договорам страхо­вания;

— от доходов, полученных в качестве авторских вознаграждений (как на территории Российской Федерации, так и за рубежом);

— от полученных дивидендов по акциям иностранных акционерных обществ, от прицентов по вкладам в иностранных банках, расположеных за пре­делами Российской Федерации.

*Так, гр. Сарухян, предприниматель без образования юридического лица, занимаясь строительными и отде­лочными работами, систематически занижал полученную выручку. В результате данных действий им не был упла­чен подоходный налог в размере 175 МРОТ. В марте 1998 года Юргинский городской суд Кемеровской облас­ти признал его виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 У К РФ и приговорил к де­нежному штрафу в доход государства.*

*В январе 1998 года к одному году лишения свободы условно был приговорен предприниматель из Краснояр­ского края гр. Кускин. В ходе предварительного след­ствия и судебного заседания было установлено, что данный предприниматель, занимаясь ремонтом и отде­лочными работами, в период с весны 1995 года по лето 1996 года по договорам подряда неоднократно получал денежные средства за выполненные работы, не отра­зив, однако, полный доход в* декларации о совокупном годовом доходе.

4. Использование одного свидетельства несколь­кими физическими лицами для извлечения дохода.

5. Использование поддельных, либо просроченных регистрационных свидетельств на право занятия пред­принимательской деятельностью с неотражением по­лученной прибыли в отчетных документах.

6. Применение налоговых льгот без наличия под­тверждающих право на льготы документов или при наличии фиктивных документов с целью уклонения от уплаты подоходного налога.

7. Сокрытие произведенных финансово-хозяй­ственных операций:

— использование недействительных доверенно­стей ликвидированных либо несуществующих орга­низаций при закупке и реализации товаров;

— сдача товаров на комиссию и реализацию в коммерческие и комиссионные магазины по фиктив­ным доверенностям от юридических лиц в целях ук­лонения от уплаты подоходного налога;

* использование похищенных или утерянных паспортов при реализации крупных партий товаров через торговую сеть.

8. Сокрытие выручки в торговле путем фальсифи-кации или уничтожения накладных и других доку­ментов.

9. Реализация товаров предприятий без соответ­ствующего документального оформления.

10. Реализация больших партий товаров, закупа­емых в разных регионах страны через подставных лиц на вещевых рынках.

11. Невключение в совокупный годовой доход аван­совых платежей в счет выполненных работ и услуг.

12. Получение предпринимателем по безналично­му перечислению на свой расчетный счет денежных средств от юридических лиц под фиктивные догово­ры об оказании консультационных, информационных, маркетинговых и других услуг с последующим сняти­ем денежных средств с расчетного счета и их пере­распределением под заранее оговоренный процент.

По смыслу текста ст. 198 УК РФ предметом пре­ступления являются два вида платежей: подоходный налог и страховые взносы в государственные вне­бюджетные фонды.

Объективная сторона преступного деяния выра­жается в одном из следующих действий:

а) уклонение от подачи декларации о доходах в случаях, если подача декларации является обяза­тельной, то есть непредставление в соответствии с законом либо по требованию налоговых органов све­дений о полученных доходах, о которых лицо было обязано и могло представить декларацию.

Уклонение от уплаты налога путем непредставле­ния декларации имеет место при следующих обсто­ятельствах:

истечение срока для представления декларации;

наличие объективной возможности для представ­ления декларации в налоговые органы;

наличие предвидения наступления общественно-опасных последствий — неуплаты налога в крупном размере, а также фактическое невнесение налога в бюджет,

б) включение заведомо искаженных данных пред-ставляет собой сознательное умышленное внесение в декларацию не соответствующих действительнос­ти записей, необоснованное занижение сведений с целью сокрытия от налогообложения части получен­ных доходов с их последующим использованием по своему усмотрению;

в) уклонение физического лица от уплаты налог? или страхового взноса в государственные внебюд­жетные фонды, совершенное иным способом.

Касаясь вопросов совокупности преступлений, необходимо отметить, что уклонению от уплаты на­логов и страховых взносов чаще всего сопутствуют преступления, предусмотренные ст. 171 (незаконное предпринимательство) и ст. 327 (подделка/ изготов­ление или сбыт поддельных документов, государ­ственных наград, штампов, печатей, бланков).

*Так, гр. Таранцев скупал у неустановленных лиц ком­бикорма, а затем сдавал их на птицефабрику “Красноар­мейская”, получал в результате данных коммерческих опе­раций доход, превышающий 500 МРОТ. При этом гр. Та­ранцев не был в установленном законом порядке зарегис­трирован в качестве предпринимателя. Совершая выше­указанные действия, он также уклонился от уплаты по­доходного налога, который на момент совершения преступления составлял 634 NPOT.*

*Предваритепьным следствием и судом действия Таранцева были квалифицированы по п. “б” ч. 2 cm, 171 (в особо крупном размере) и ч. 2 cm. 198 У К РФ, а он сам по совокупности преступлений приговорен к 3 годам лише­ния свободы (условно).*

*В сентябре 1998 года в Шумихи иском суде Курганской области слушалось дел гр. Хотько, предпринимателя без образования юридического лица, ранее судимого по cm. 162-3 У К РСФСР (противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов), в совершении ряда пре­ступлений.*

*На предварительном следствии и в судебном заседа­нии было установлено, что гр. Хотько в отчете о своей предпринимательской деятельности за 1996 год, пред­ставленном в ГНИ по Шумихинскому району, умышленно с целью завышения расходов, связанных с предпринима­тельской деятельностью, использовал заведомо подлож­ные документы на приобретение угля и щебня, а также заведомо подложные документы на приобретение стро­ительногооборудования (было установлена, что доку*менты, оформленные предпринимателем *от имени ИЧП, являются подложными).*

*При заполнении декларации о предпринимательской деятельности за 1996 год гр. Хотько умышленно с целью*

*завышения расходов, связанных с предпринимательской деятельностью, увеличил состав расходов на сумму опла­ты за электроэнергию и за жилое помещение, а также сто­имость услуг связи.*

*Суд признал гр. Хотько виновным в мошенничестве, со­вершенном в крупном размере, использовании заведомо подложного документа, уклонении от уплаты налога, со­вершенным лицом, ранее за это судимым, что явилось об­стоятельством, отягчающим ответственность подсуди­мого. Суд по совокупности совершенных преступлений при­говорил гр. Хотько к* 4,5 *годам лишения свободы с отбы­ванием наказания в исправительной колонии общего ре­жима. Предприниматель был взят под стражу из зала суда.*

*Также наглядным примером является уголовное дело № 98300001, возбужденное 26 января 1998 года* по *факту осуществления предпринимательской деятельности без регистрации и лицензии и постановки на учет в ГНИ гр. Мислауровым, которому было предъявлено обвинение по ч. 1 и ч. Зет. 327 и ч. 2 п. “б” ст. 171 УК РФ. Ему инкри­минируется внесение в чистые бланки товарно-транспор­тных накладных с печатью нефтеперерабатывающего комбината ложных сведений о месте приобретения и от­пуске топлива (керосина) в количестве 113,3 т и исполь­зование данных накладных в январе—феврале 1997 года при реализации указанного топлива службе горючего и смазочных материалов аэропорта “Ингушетия”. Доход гр. Мислаурова составил более 150 тыс. руб.*

Следует отметить, что довольно часто предприни­матели, чтобы у клониться от уплаты налогов, действу­ют и от имени юридических лиц.

*Тек, предприниматель из станицы Плоской Краснодар-ского края Басов Ю.Н., закупал в АО “Кубань” семена под­солнечника, реализуя их затем от имени mpemьих лиц в 000 “Агросбыт”. Полученный от этих коммерческих сде­лок доход предприниматель в книгах учета доходов и рас­ходов умышленно не отразил. Указанные финансовые опе­рации не нашли своего отражения и в декларации о сово­купном годовом доходе, поданной Басовым Ю.Н. в ГНИ по Новопокровскому району.*

*Суд признал предпринимателя виновным в совершении преступления —уклонение от уплаты налога, совершен­ное путем включения в декларации искаженных дан­ных, — и приговорил к штрафу в размере 10 тыс. руб.*

Широкое распространение приобрел такой вид предпринимательской деятельности, как “челночный бизнес”, один из наиболее криминогенных и трудно контролируемых со стороны налоговых органов.

Так называемые “челноки” совершают следующие нарушения: завышают затраты на приобретение то­вара за границей, на перевозку и хранение товара, не отражают в тетрадях учета количество реализуе­мого товара, что ведет к занижению фактической прибыли от реализации.

Библиографический список

1. Налоговый вестник №9 1999 год. ст. Соловьева И.Н. “О налоговых правонарушениях и преступлениях, совершаемых индивидуальными предпринимателями без образования юридического лица”.
2. Финансы и кредит №9 1999 год. (примеры).