



Валерий Ковалев

РАССЛЕДОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ
ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Методическое пособие

Валерий Николаевич Ковалев

Расследование

налоговых преступлений

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=63354281

SelfPub; 2020

Аннотация

Методическое пособие, разработанное на основании действующего законодательства и сложившейся прокурорско-следственной практики, позволяет изучить основные формы и методы совершения налоговых преступлений коррупционного характера в экономической сфере , а также вопросы их выявления и расследования

Валерий Ковалев

Расследование налоговых преступлений

Введение

Понятие налогового преступления, применяемое в настоящее время в отечественном законодательстве, сформулировано в Уголовном кодексе Российской Федерации 1996 года.

В соответствии диспозициями статей 198 и 199 УК РФ им признается:

– уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере;

– уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расче-

та) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

Согласно примечанию 2 к статье 198 УК РФ, крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более девятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более четырех миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

Согласно примечанию 1 к статье 199 УК РФ, крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25 процентов подлежа-

щих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятнадцати миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 50 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая сорок пять миллионов рублей.

Поскольку реализация указанных норм на практике вызвала значительные затруднения у следственных и судебных органов при расследовании налоговых преступлений и рассмотрении соответствующих уголовных дел в судах, в целях обеспечения правильного и единообразного их применения, 4 июля 1997 года Пленум Верховного Суда Российской Федерации принял Постановление № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов».

В нем были даны разъяснения по таким важным для применения судебно-следственными органами понятиям как:

- общественная опасность уклонения от уплаты налогов;
- обязательные условия наступления уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений и формы их совершения;
- способы заведомого искажения данных о доходах или

расходах, включаемых в налоговую декларацию и момент окончания налоговых преступлений;

– субъекты налоговых преступлений и ряд других понятий, имеющих существенное значение для выявления и расследования этих преступлений, а также последующего судебного рассмотрения соответствующей категории дел.

Однако последующая следственно-судебная практика показала несовершенство норм уголовного права, определяющих понятие налогового преступления и ответственность за его совершение, а также недостаточность изложенных в соответствующем постановлении Пленума Верховного Суда разъяснений по их применению.

В результате, до настоящего времени, при производстве по уголовным делам названной категории возникает целый ряд проблемных вопросов, влияющих на законность их возбуждения, расследования и последующего судебного рассмотрения.

Предлагаемая работа, основанная на исследовании действующего законодательства, регламентирующего борьбу с преступлениями в налоговой сфере, опыта производства по соответствующим делам и материалов прокурорского надзора, имеет целью выработку единых, соответствующих закону правовых критериев выявления, пресечения и расследования налоговых преступлений и последующее внедрение их в практическую деятельность оперативных работников МВД, следователей и прокуроров.

Глава 1. Наиболее характерные формы совершения налоговых преступлений

В соответствии с диспозицией статьи 199 УК РФ, основным квалифицирующим признаком совершения указанного преступления является непредставление налоговой декларации (расчета) или иных документов, подача которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо не включение в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере;

Поскольку формы заведомого искажения этих данных, используемые недобросовестными налогоплательщиками являются основой совершения ими налогового преступления и имеют существенное значение для решения вопроса о возбуждении и последующего расследования соответствующих дел, представляется необходимым и важным их знание дознавателями, следователями и прокурорами.

Как показывают материалы оперативно-следственной и прокурорской практики, наиболее характерными для юридических лиц формами совершения налоговых преступлений, осуществляемых путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, в настоящее время являются формы, связанные:

- с сокрытием выручки или дохода;

- использованием расчетных счетов;
- манипуляцией с издержками производства;
- формальным увеличением числа сотрудников;
- фальсификацией (подделкой) документов;
- неправомерным учреждением новых структур;
- неправомерным ведением хозяйственной деятельности;

Конкретно они выражаются в следующих противозаконных действиях.

а) Формы совершения налоговых преступлений, связанные с сокрытием выручки или дохода

Сокрытие выручки от реализации продукции, работ и услуг (например, отражение ее как аванса от заказчика), при наличии актов выполненных работ.

В данном случае отражение полученной выручки намеренно осуществляется не по счету 46, а по счету 64 «Расчеты по авансам полученным». При таком отражении хозяйственной операции счет 46 в конце месяца не закрывается счетом 80, в связи с чем, не начисляется налог на прибыль предприятия (Дт 80-КТ «Расчеты с бюджетом»), хотя она фактически имеется, не начисляются акцизы (при реализации подакцизных товаров), налог на пользователей автомобильных дорог (объект налогообложения – выручка, т.е. валовой доход (кредит счета 46), налог на содержание жилищного фонда и

объектов социально-культурной сферы (объект налогообложения – выручка).

Соккрытие выручки от розничной торговли путем подмены или уничтожения накладных и других документов после реализации товара.

В данном случае юридическое лицо осуществляет розничную торговлю, однако по мере реализации товара этот факт не находит полного отражения в учетах, происходит подмена или уничтожение первичных документов с целью ликвидации следов самого существования данной партии товара, полностью или ее части, сокращения выручки от реализации.

В результате не отражения всей или части хозяйственной деятельности предприятия, происходит уклонение от уплаты всех существующих налогов.

Соккрытие дохода от налогообложения путем заключения кредитных договоров, по которым кредитор не требует его возврата, а предприятие, получившее кредит, самоликвидируется или уничтожает соответствующий договор через определенный промежуток времени.

В соответствии с п.2.7. Инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 №37 (в редакции от 18.03.97) «О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и органи-

заций» и Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 №39 (в редакции от 12.03.97) «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» в состав доходов от вне-реализационных операций (дивиденды по акциям, пени и др.) включаются суммы средств, полученные безвозмездно от других юридических лиц.

В данном случае безвозмездная помощь, полученная предприятием, маскируется под получение кредита (который по закону не облагается налогом), что приводит к занижению облагаемых баз налога на прибыль и НДС. Факты получения предприятием кредитов либо маскировка под них отражаются на кредите счетов 90- «Краткосрочные кредиты банков», 92-«Долгосрочные кредиты банков», 94- «Краткосрочные займы» и 95- «Долгосрочные займы».

Бесфактурный отпуск товарно-материальных ценностей для сокрытия фактического объема выручки, полученной от реализации.

При указанной форме совершения преступления, в учетных документах предприятия не отражается часть его хозяйственной деятельности (например, фирма реализует товар без оформления накладных счетов-фактур и др.), что влечет уклонение практически от всех видов налогов, связанных с выручкой или оборотом (на прибыль предприятий и организаций, НДС, акцизов, на пользователей автомобильных до-

рог, ЖКХ).

Неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц.

В данном случае предприятие предоставляет доверенному лицу товар и необходимые подлинные документы (накладные, доверенности и др.) для его реализации.

Продав товар, доверенный сдает выручку предприятию, после чего первичные документы, использовавшиеся им, уничтожаются (скрывается вся операция), либо подменяются (в них указывается не полный объем реализованного товара), а соответствующие денежные средства в кассу не приходятся.

В бухгалтерском учете не находит отражения факт реализации продукции (или ее части), что приводит к занижению налогооблагаемой базы всех налогов, связанных с выручкой или оборотом (на прибыль предприятий и организаций, НДС, акцизов, на пользователей автомобильных дорог, ЖКХ). Подобные нарушения могут сопровождаться неотражением в бухгалтерском учете фактов получения товарно-материальных ценностей от поставщиков.

Не отражение в бухгалтерском учете прибыли, полученной за предоставленные предприятиям и организациям кредиты.

Предоставляемые предприятием другим юридическим лицам кредиты должны отражаться по дебету счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения»

(активный, имеет дебетовое сальдо, которое отражает сумму стоимости приобретенных ценных бумаг или выданных займов сроком до одного года) с погашением частей ранее выданной суммы по кредиту счета 58 по мере возврата займа и отнесением по кредиту счета 80 полученных за пользование займом процентов.

В необходимых случаях, в целях сокрытия получаемого в виде процентов дохода, бухгалтерия предприятия показывает суммы выданных займов не по 58 счету, а по дебету счетов 6-го раздела Плана счетов («Расчеты») и не отражает полученные проценты по кредиту 80 счета с соответствующим изменением связанных с займом первичных документов либо с их уничтожением.

Занижение объема реализованной продукции.

При этой, одной из самых распространенных форм совершения налогового преступления, в бухгалтерском учете отражается реализация только части партии товара. Как правило, все проводки составляются достоверно, различие с реально реализованной продукцией будет лишь в отраженных в учете объемах. Подобные действия влекут сокрытие налогооблагаемой базы всех налогов, связанных с выручкой или

оборотом (на прибыль предприятий и организаций, НДС, акцизов, пользователей автомобильных дорог, ЖКХ).

Данное нарушение зачастую сопровождается наличием на предприятии неучтенных партий товаров или подпольной (неофициальной) деятельности.

Занижение количества или завышение цены приобретаемого товара при оформлении актов закупки у частных лиц.

Указанная форма применяется в целях создания на предприятии неучтенных партий товара или завышения себестоимости закупаемой продукции.

При занижении количества товара, дальнейшим этапом совершаемого правонарушения является его бесфактурный отпуск или занижение объема реализации. В случае завышения цены товара, повышается себестоимость, что в обоих случаях влечет занижение получаемой прибыли и уклонение от уплаты налогов. Указанные формы могут применяться одновременно.

Завышение в накладных документах цен на приобретаемые товарно-материальные ценности.

Указанные действия совершаются с целью занижения налога на прибыль на суммы завышения, за счет включения последних в себестоимость продукции.

Данное нарушение зачастую сопровождается и занижением приобретаемого объема товара. Такое «дополнение» поз-

воляет совершить определенную стыковку с бухгалтерским учетом продавца товара, а при отсутствии у последнего аналитического учета – полное сокрытие преступления.

Проведение взаимозачетов без отражения по счетам реализации.

В соответствии с Инструкцией Госналогслужбы РФ от 10.08.95 №37 (в редакции от 18.03.97) «О порядке исчисления и уплаты налогов на прибыль предприятий и организаций» любые взаимозачеты в бухгалтерском учете должны отражаться через счета реализации (счет плана счетов), при этом, по кредиту счета должна отражаться отпускная стоимость товара (не ниже себестоимости), а по дебету – полная себестоимость товаров и НДС к уплате.

Разница между кредитом и дебетом составляет финансовый результат операции (валовая прибыль или убыток).

Следует отметить, что при проведении взаиморасчетов КТ 46 счета должен корреспондироваться со счетами 6-го раздела (60, 62, 64 и 76). В результате неверного отражения взаимозачетов, когда реально предприятия реализуют друг другу товары (работы, услуги), а фактически этого не признают, происходит занижение налогооблагаемой базы всех налогов, базой которых является прибыль или выручка (на прибыль, НДС, акцизы, налог на пользователей автомобильных дорог, ЖКХ).

б) Формы совершения налоговых преступлений, связанные с использованием расчетных счетов

Осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий.

Содержание данной, наиболее распространенной формы уклонения от уплаты налогов заключается в том, что предприятие по взаимной договоренности с другими юридическими лицами осуществляет определенную часть своей деятельности, используя чужие расчетные счета и добиваясь занижения оборотов по своему расчетному счету, что позволяет скрывать подлинные объемы хозяйственной деятельности. Указанная форма применяется, как правило, высококлассными специалистами крупных коммерческих структур, причем с применением правовых схем, обеспечивающих видимость законности проводимых операций.

Помещение полученной валютной выручки или ее части на счета иностранного партнера или доверенного лица в целях последующего использования всей суммы и полученного банковского процента на собственные нужды без налогообложения.

В указанном случае предприятие – импортер произво-

дит оплату за полученный товар (работы, услуги) не на счета предприятия-экспортера, а на счета его доверенных лиц. При этом предприятие – экспортер производит правильное отражение данной хозяйственной операции в бухгалтерском балансе. Доверенное лицо поставщика использует полученные денежные средства на свои нужды (получает кредит) или на нужды предприятия – экспортера. При подобных нарушениях происходит занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и некоторых других налогов, связанных с выручкой.

Использование нелегально открытых в зарубежных банках счетов для незаконного перевода денежных средств за рубеж при помощи «псевдо импорта».

Данную форму уклонения от уплаты налогов, юридические лица в нарушение Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» открывают счета в зарубежных банках без разрешения Центрального банка России.

Затем, под прикрытием фиктивных договоров на поставку продукции в Российскую Федерацию, они осуществляют перевод валютных средств за рубеж, которые в итоге оседают на счетах самого предприятия или его доверенных лиц.

Кроме того, погашая якобы возникшие в результате таких псевдо сделок убытки, из созданного на предприятии за счет взносов с прибыли резервного фонда предприятие произво-

дит уменьшение причитающихся взносов в бюджет сумм налога на прибыль предприятий и организаций.

Использование валютной выручки, зачисленной от нерезидента под видом валютных беспроцентных кредитов на текущие валютные счета российского участника сделки, на нужды производственно-хозяйственной деятельности.

При этой форме поступившие от нерезидента валютные средства за полученные им товарно-материальные ценности оформляются как валютные кредиты, а не оплата, суммы которых согласно Инструкции Госналогслужбы РФ «О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций» не должны учитываться во внереализационных доходах предприятия и, следовательно, с них не уплачивается указанный налог.

Более того, в этом случае предприятие использует возможность, сославшись на убытки, понесенные якобы от недобросовестных действий фирмы-партнера, произвести их погашение за счет средств своего резервного фонда, чем производит повторное занижение налогооблагаемой прибыли (резервный фонд до определенного предела пополняется за счет отчислений из валовой прибыли, до налогообложения).

Перечисление средств на личные счета в банках частным

физическим лицам от юридических лиц без удержания подоходного налога за оказанные посреднические услуги.

Согласно Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 №35 «По применению закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц», предприятие при выплате физическим лицам денежных средств за выполненные работы (оказанные услуги) обязано удержать с последних и перечислить причитающиеся государству суммы подоходного налога, а также предоставить соответствующие сведения в налоговый орган.

При использовании такой формы уклонения от уплаты налогов происходит нарушение предприятием требований названной инструкции и создаются предпосылки для сокрытия физическим лицом подлинных сумм подлежащего уплате подоходного налога, поскольку сохраняя тайну вкладов банки не обязаны информировать налоговые органы о денежных суммах физического лица, не внесенных им лично. Указанные действия осуществляются сторонами умышленно, в целях получения по договоренности так называемого «черного нала» и последующей его легализации. Этой форме практически всегда сопутствуют нарушения, связанные с сокрытием предприятием отдельных форм хозяйственной деятельности или подлинных сумм хозяйственных операций.

Открытие нескольких расчетных счетов в различных бан-

ках без уведомления налоговых инспекций.

Данная форма совершения налогового преступления направлена на полное сокрытие фактов хозяйственной деятельности предприятия путем проведения расчетов по сделкам через счета, которые не зарегистрированы в налоговых органах.

В таких случаях происходит сокрытие сумм всех налогов связанных с оборотом (НДС, акцизы), прибылью и выручкой (налог на прибыль, налог на пользователей автомобильных дорог, ЖКХ), а также имуществом предприятия (налог на имущество).

Нарушение банками правил проведения банковских операций (при наличии у предприятия-должника невыполненных платежных поручений о перечислении налоговых платежей из-за отсутствия денежных средств на расчетный счет последнего, поступающие денежные средства, минуя этот счет, направляются на погашение выданных предприятию кредитов).

При этой форме, по взаимному сговору с предприятием банк, заинтересованный в первоочередном погашении задолженности перед ним, производит зачисление поступивших денежных сумм предприятия-должника не на его расчетный счет, а на открытый этому предприятию ссудный

счет, нарушая тем самым очередность погашения задолженности предприятием. Подобные действия ведут к уклонению предприятием от перечисления в бюджет ранее начисленных налоговых сумм.

в) Формы совершения налоговых преступлений, связанные с манипуляциями с издержками производства

Включение в затратную часть оплаты, якобы произведенной по фиктивным договорам за работы и услуги, которые в действительности подрядчиком не выполнялись.

Данная форма уклонения от уплаты налогов основана на использовании сложностей, возникающих у контролирующих и правоохранительных органов при проведении встречных проверок на предприятиях и в организациях, расположенных в различных местностях (особенно в различных регионах или государствах). При ее реализации бухгалтерия юридического лица включает в себестоимость продукции суммы, якобы использованные на оплату обеспечения основной деятельности, соответственно занижая налог на прибыль предприятия, а в целом ряде случаев и НДС. Причем, если в счетах – фактурах НДС выделен отдельной строкой, предприятие предъявляет его государству для возмещения.

Отражение в бухгалтерском учете затрат на капитальные

вложения как затрат на текущий ремонт.

В этом случае все затраты на капитальные вложения отражаются как затраты на текущий ремонт (используется различие в источниках возмещения).

Если затраты на капитальные вложения должны калькулироваться на 08 счете, а затем относиться на полученную прибыль (счет 80), в известных пределах сокращая ее, то затраты на текущий ремонт полностью относятся на себестоимость выпускаемой продукции. Данное нарушение влечет значительное занижение налога на прибыль предприятий.

Фиктивное завышение стоимости ввозимого из-за рубежа оборудования и материалов.

Эта форма уклонения от уплаты налогов используется с учетом трудностей установления реальной стоимости ввозимых из-за рубежа товарно-материальных ценностей и направлена на завышение проводимых в бухгалтерском учете издержек производства (себестоимости) и соответствующее занижение сумм налога на прибыль.

Зачастую она сопровождается нелегальным переводом за рубеж валютных ценностей посредством оформления фиктивных контрактов.

Включение в стоимость малоценных и быстро изнашива-

ющихся предметов (МБП) стоимости основных средств.

Возможность использования подобной формы заключается в разном порядке отнесения стоимости основных средств и МБП на издержки производства. Согласно Закону и Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, существуют возможности отнесения малоценных и быстроизнашивающихся предметов на себестоимость продукции двумя способами:

- путем 100% списания стоимости МБП на издержки производства при передаче последних в эксплуатацию;
- путем 50% списания при передаче в эксплуатацию и 50% списания при окончании эксплуатации.

В данном случае основные средства производства выдаются за малоценные в основном предметы и по ним, соответственно, начисляется износ.

При любом варианте начисления подобные механизмы гораздо более выгодны для предприятия, чем постепенное списание стоимости основных средств по строго установленным нормативам. Подобные действия ведут к завышению себестоимости продукции, занижению прибыли предприятия и, в конечном итоге, к уклонению от уплаты налогов.

Завышенное списание сырья и материалов на производственную продукцию.

При данном нарушении, на производство продукции списываются объемы сырья и материалов по каким-либо количественным измерителям, общая сумма которых превышает их величину в готовом изделии. Это ведет к резкому завышению себестоимости производимой продукции и занижению налогооблагаемой прибыли, почти всегда сопровождается производством неучтенной продукции и связано с совершением других преступлений.

Завышение расходов на оплату труда.

Форма основана на незаконном завышении в учетных и отчетных документах сумм, направленных на выплату заработной платы, что ведет к завышению издержек производства через сами начисленные суммы, обязательные платежи и налоги, исчисляемые с заработной платы и относимые на себестоимость продукции (выплаты в Пенсионный фонд, фонд обязательного медицинского страхования и т.д.).

Обычно сопровождается другими нарушениями (наличием фиктивных работников, использованием должностными лицами средств предприятия в корыстных целях и т.п.)

Данное нарушение влечет занижение налогооблагаемой базы налога на прибыль, и, возможно, через присвоение излишне начисленной заработной платы ответственным работникам, занижение их совокупного годового дохода (налогооблагаемой базы подоходного налога с физических лиц).

Прямое искажение в отчетах о финансовых результатах данных о материальных затратах.

При этой форме уклонения от уплаты налогов, в отчетные документы вносятся данные, противоречащие учетным и первичным документам, с целью завышения издержек производства (занижения прибыли) для последующего искажения расчета налога на прибыль.

Включение в затраты материалов заказчика.

Данная форма получила особое распространение в условиях сложной экономической обстановки, когда часть предприятий вынуждена осуществлять производственную деятельность на так называемом давальческом сырье. При ее реализации предприятие получает от партнера сырье и материалы, производит их переработку (выпуск продукции) и возвращает обратно поставщику, оставляя у себя или часть продукции, или получая оплату за произведенные работы (услуги). При этом в себестоимость работ предприятия не должна включаться стоимость полученного сырья и материалов (один из важнейших компонентов калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг).

В данном конкретном случае предприятие в нарушение требований Положения о составе затрат производит включение

ние сторонних сырья и материалов в себестоимость выпускаемой продукции, существенно занижая причитающиеся государству суммы налога на прибыль.

Включение расходов будущих периодов в затраты отчетного периода.

Согласно Закону РФ от 21.11.97 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в отчетности отдельной статьей, как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства или обращения в течение срока, к которому они относятся.

В целях уклонения от уплаты налогов, в нарушение требований указанных законодательного и нормативного актов, в ряде случаев предприятия производят отнесение подобных расходов на себестоимость в отчетном периоде, тем самым занижая налогооблагаемую базу налога на прибыль отчетного периода.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, методом иным, чем определено в учетной политике.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из затрат на их приобретение, вклю-

чая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается осуществлять одним из следующих методов оценки запасов по средней себестоимости, исходя из стоимости первых по времени приобретения партий материалов:

ФИФО – от английского термина «первый пришел – первый вышел», исходя из стоимости последних по времени приобретения партий материалов;

ЛИФО – от английского термина «последний пришел – первый вышел».

При этом нарушении бухгалтерия предприятия в целях завышения себестоимости продукции использует не принятый на предприятии метод определения себестоимости, закрепленный в его учетной политике, а тот, который дает возможность списать наибольшую величину.

Данное нарушение позволяет через завышение себестоимости продукции произвести занижение налогооблагаемой прибыли предприятия (занижение налога на прибыль и НДС).

г) Формы совершения налоговых преступлений с использованием формального увеличения числа сотрудников

Формальное зачисление на работу инвалидов и пенсионеров с целью получения льгот по налогообложению.

Согласно Инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 №37 (в редакции от 18.03.97) « О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций», юридическое лицо получает льготу (ставки налога понижаются на 50%), если из общей среднесписочной численности работников инвалиды составляют на менее 50%, либо инвалиды и (или) пенсионеры – не менее 70%.

Необоснованное применение данной льготы (по фиктивным основаниям) значительно занижает налогооблагаемую базу налога на прибыль предприятий и организаций, с одной стороны, и через отнесения начисленной заработной платы на несуществующих работников на себестоимость, с другой.

Искусственное завышение численности сотрудников предприятия, используемое для занижения сумм подоходного налога с физических лиц.

В современных условиях хозяйствования предприятие самостоятельно устанавливает размеры оплаты труда своим со-

трудникам. Большая или малая заработная плата при реальном выполнении работниками своих трудовых обязанностей и правильном начислении обязательных платежей, требования действующего законодательства не нарушает.

При использовании данной формы, бухгалтерия предприятия формально правильно начисляет заработную плату его сотрудникам. Однако часть из них фактически с данным предприятием в трудовых правоотношениях не состоит.

В дальнейшем отдельные сотрудники предприятия, как правило, руководящие, получают заработную плату, начисленную реально не работающим физическим лицам. Такие нарушения приводят к занижению сумм подоходного налога с физических лиц через применение пониженных ставок подоходного налога с совокупного годового дохода.

д) Формы совершения налоговых преступлений связанные с фальсификацией (подделкой) документов

Составление подложных документов по списанию материалов на производство.

В процессе хозяйственной деятельности материалы отпускаются в производство на основании надлежаще оформленных документов в строгом соответствии с действующими на предприятиях нормами, с указанием кодов продукции, работ, услуг, для производства и выполнения работ, на ко-

торые они отпущены.

Для учета расхода материалов по элементам затрат применяются различные способы его документирования, а именно: инвентарный и партионный. В первом случае, на основании первичных документов (лимитно – заборные карты, требования), по которым производился отпуск материалов цехам в пределах установленных норм на запланированное количество изделий, бухгалтерия рассчитывает стоимость израсходованных материалов с учетом отклонений от норм, оформленных либо специальными требованиями, либо лимитно – заборными картами.

Для учета расхода материалов по второму способу, их расход учитывают по каждой обрабатываемой партии и после производственной обработки определяют экономию или перерасход.

При названном нарушении ответственными работниками предприятия составляются документы на списание в производство товарно-материальных ценностей, однако эти материалы в производстве не участвуют, в результате происходит завышение себестоимости продукции и соответствующее занижение базы налога на прибыль предприятий.

В дальнейшем оборот этих, уже неучтенных материалов, может совершаться с нарушениями Закона «О подоходном налоге с физических лиц (передача вышеуказанных материалов физическому лицу) или с дальнейшим нарушением Закона «О налоге на прибыль предприятий и организа-

ций» (при использовании материалов в неучтенном производстве или их реализации без должного документального оформления).

Использование фиктивных закупочных документов.

Предприятие, его материально ответственное или подотчетное лицо привносят в бухгалтерский учет фиктивные документы, якобы оправдывающие производственные расходы на обеспечение всей деятельности предприятия.

В результате оно может занижать налогооблагаемую базу налога на прибыль предприятий и организаций (при возможности отнесения данных расходов на издержки производства), или налогооблагаемую базу подоходного налога с физических лиц (при корыстном использовании высвобождаемых денежных средств).

Использование при проведении коммерческих операций подложных документов утерянных паспортов, накладных, или иных документов, оформленных на других лиц).

Применение такой формы совершения налогового преступления позволяет, во-первых, перевести ответственность за его совершение на другое, абсолютно не причастное к преступлению лицо, во-вторых создает механизм для манипуляций с издержками производства (включение в них опла-

ты за якобы выполненные работы, оказанные услуги и т.д.) и занижения годового совокупного дохода некоторых физических лиц.

Кроме того, использование этой формы позволяет скрывать истинные объемы финансово-хозяйственной деятельности предприятия, обеспечивая существенное занижение налога на прибыль.

е) Формы совершения налоговых преступлений, связанные с неправомерным учреждением новых структур

Создание коммерческих структур на базе предприятия без разделения финансово-хозяйственной деятельности.

В соответствии с действующим законодательством (Закон от 21.11.96 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации), любое предприятие (учреждение, организация), осуществляющее хозяйственную деятельность, обязано вести бухгалтерскую отчетность, отражающую все факты такой деятельности.

При использовании приводимой формы, коммерческая деятельность одного предприятия, находит отражение в бухгалтерском учете другого, созданного им на своей базе предприятия.

Поскольку на обоих предприятиях происходит искажение

самого существа хозяйственной деятельности, отраженной в бухгалтерских учетах, создаются все необходимые условия для перекладывания обязанностей по уплате налогов с одного на другое предприятие, с одновременным распределением между ними прибыли, расходов, налоговых платежей и другой кредиторской задолженности.

В конечном итоге указанные нарушения приводят к занижению налогооблагаемой базы практически всех Налогов и увеличению недоимки.

Создание благотворительных и культурных организаций и фондов с последующей организацией незаконной коммерческой деятельности, осуществляемой под их прикрытием.

Порядок создания подобных структур установлен соответствующим законодательством, которое предусматривает возможность осуществления ими определенной хозяйственной деятельности.

При ее проведении этими структурами осуществляется коммерческая деятельность, выходящая за рамки установленной законом. Причем в процессе ее осуществления благотворительные и культурные организации, а также фонды незаконно используют различные освобождения от уплаты налогов, предоставленные им с учетом уставной специфики деятельности (НДС, налог на прибыль предприятий и организаций и т.д.).

Ликвидация действующих предприятий и создание теми же учредителями новых структур, не являющихся их правопреемниками, в целях неуплаты сумм налоговой задолженности бюджету.

Данная форма уклонения базируется на пробелах отечественного законодательства, которое не запрещает подобно-го рода противоправные действия. Отличие излагаемой формы от других заключается в том, что при ее реализации в бюджет не поступает уже признанная предприятием (в бухгалтерском учете соответствующие начисления произведены) недоимка.

Обычно предприятие ликвидируется как банкрот, при этом основные товарно-материальные ценности и денежные средства из него предварительно выводятся.

ж) Формы совершения налоговых преступлений, связанные с неправомерным ведением деятельности

Ликвидация предприятия без объявления.

В данном случае хозяйствующий субъект прекращает (приостанавливает) в одностороннем порядке (без уведомления соответствующих контролирующих органов) свою финансово-хозяйственную деятельность, не уплатив в бюджет

как начисленные, так и не начисленные суммы налогов.

Инсценировки утраты документов о финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Целесообразность использования данной формы для недобросовестного налогоплательщика заключается в том, что практически «легально» предприятие уничтожает чаще всего первичные и учетные документы для сокрытия целых направлений хозяйственной деятельности с последующим восстановлением бухгалтерского учета без ее отражения. В этом случае скрывается практически все результаты соответствующей коммерческой деятельности и в том числе подлежащие к уплате налоги.

Ведение посреднической деятельности под видом торговли.

Согласно Закону РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» предприятия, занимающиеся посреднической деятельностью, подлежат обложению налогом на прибыль предприятий и организаций по ставке, превышающей обычную на 13 процентных пунктов (45% вместо 32%).

В данном случае посредническая фирма оформляет свою деятельность не как посредническую, а как торговую, то есть оформляет покупку и дальнейшую продажу товара (фикси-

рует у себя моменты перехода права собственности к себе и от себя), чего на самом деле не происходит.

При подобном нарушении занижается ставка налога на прибыль предприятий и организаций.

Кроме того, оно обычно сопровождается нарушениями, связанными с занижением в документах отчетности истинной стоимости товара.

Ведение малыми предприятиями основного вида деятельности под видом строительства и некоторых других, в целях получения льгот по налогу на прибыль.

В соответствии с Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», а также некоторыми Постановлениями Правительств субъектов Российской Федерации, имеющих полномочия по предоставлению льгот по налогу на прибыль в частях, причитающихся зачислению в свои бюджеты, предприятия ряда отраслей производства могут пользоваться значительными льготами.

В целях незаконного их получения предприятие в своем бухгалтерском учете показывает производство льготной продукции, являющееся для него якобы основным (для получения налоговой льготы оно должно составлять не менее определенного процента от полученной выручки).

При этом, для получения предприятием значительной прибыли за счет налоговых льгот, необходимо иметь либо

значительные обороты по основному виду деятельности, либо производить фальсификацию документации каким-либо способом, связывая осуществленные хозяйственные операции со сферами льготного налогообложения.

При реализации данной формы занижается размер налога на прибыль через необоснованное использование налоговых льгот.

Реализация товаров, изготовленных предприятием одного региона, в других территориальных образованиях через частных лиц за денежное вознаграждение.

Использование этой формы состоит в том, что контроль за реализацией продукции частными лицами в современных условиях весьма затруднителен. Проверка деятельности предприятия в данных вопросах требует взаимодействия различных территориальных подразделений налоговых и правоохранительных органов, которое зачастую осуществляется неэффективно.

Применяя данную форму, хозяйствующий субъект имеет возможность не отражать в бухгалтерском учете операции по выпуску продукции, реализуемой через частных лиц (посредников), чем искажает реальные объемы своей хозяйственной деятельности.

Таким образом, предприятием может укрываться часть налогооблагаемой базы по всем налогам, связанным с выручкой и прибылью (НДС, налог на прибыль, акцизы, налог на пользователей автомобильных дорог, ЖКХ). Кроме того,

производя оплату услуг частных лиц по реализации товара, предприятие может не удерживать подоходный налог с физических лиц, который в подобном случае должен взиматься у источника выплат и перечисляться в бюджет.

Фиктивная сдача в аренду основных средств предприятия, которые пользуются налоговыми льготами.

В соответствии с действующим законодательством предприятие обязано уплачивать налог на свое имущество в бюджеты субъектов Федерации. Объектом налогообложения в данном случае является имущество предприятия в его стоимостном выражении, представляющее собой совокупность основных фондов, нематериальных активов, производственных запасов и затрат.

При этой форме уклонения от уплаты налогов, имущество передается предприятием в долгосрочную аренду юридическим лицам, которые имеют льготы по налогу на него. Далее, чтобы использовать это имущество в своей производственной деятельности, арендодатель или его доверенное лицо могут заключать всевозможные договоры о совместной деятельности с арендатором и активно использовать свое же имущество, не уплачивая соответствующий налог.

Использование режима «временного вывоза» для продажи товаров без уплаты налогов и перевода финансовых

средств за рубеж.

При уклонении от уплаты налогов с использованием данной формы, предприятием товар оформляется как отправляемый для переработки за рубеж (в страны СНГ или дальнее зарубежье) с последующим его возвращением в Российскую Федерацию.

При этом, после пересечения государственной границы России товар реализуется, а полученные за него финансовые средства остаются за рубежом.

В бухгалтерии же предприятия этот товар отражается как находящийся на переработке (в пути), а его реализация не отражается.

Таким образом, предприятие занижает реальные объемы своей финансово-хозяйственной деятельности, что влечет занижение налогооблагаемой базы налогов, связанных с выручкой и прибылью и нарушает Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле», не возвращая полученные от сделки денежные средства в иностранной валюте из-за рубежа.

Использование «псевдоэкспорта» с целью реализации товаров (сырья) без уплаты НДС и акцизных сборов на территории Российской Федерации.

Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» устанавли-

ливаает, что товары (работы, услуги), отправляемые на экспорт, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость, а суммы данного налога, уплаченные предприятием при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат возмещению из бюджета.

При данной форме уклонения от уплаты налогов, предприятие декларирует товар как экспортный, фактически же реализует его (уже неучтенный) внутри страны, а в налоговый орган представляет фиктивные документы, подтверждающие факт пересечения товаром границы, получая в результате возмещение из бюджета НДС и акцизов.

В данном случае оно занижает и полученную от фактически произведенных внутри страны сделок выручку (прибыль), – не доначисляя соответствующие налоги.

Согласно диспозиции статьи 198 УК РФ уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды осуществляется путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

Поскольку в настоящее время гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, уклонение от уплаты налогов в целях

более глубокого его конспирирования осуществляется, как правило, в различных формах, дознавателям, следователям и прокурорам, осуществляющим борьбу с данным преступлением, важно знать и понимать их содержание.

Как показывают материалы оперативно – следственной и прокурорской практики, наиболее характерными для физических лиц формами уклонения от уплаты налогов, образующими при прочих необходимых условиях состав налогового преступления являются:

- сокрытие валового дохода;
- использование банковских счетов предпринимателя;
- манипуляции с издержками;
- фальсификация (подделка) документов;
- ведение неправомерной деятельности.

Конкретно они выражаются в следующих неправомерных действиях:

з) Формы уклонения физических лиц от уплаты налогов, связанные с сокрытием валового дохода.

Соккрытие выручки от реализации продукции, работ и услуг (без наличия и при наличии актов выполненных работ).

При этой форме уклонения от уплаты налогов физическое лицо не отражает в учетном регистре (тетради) истинные

объемы выручки от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, намеренно скрывая определенную, зачастую значительную ее часть.

Например, не указывает доход от продаж некоторого количества товара, реализации его отдельных видов и объемов, искажает число обслуженных лиц, уплаченных ими сумм за работы и услуги и т.д. При этом могут намеренно скрываться (уничтожаться или не составляться) акты либо иные документальные подтверждения торговли, выполненных работ, оказанных услуг.

Подобными действиями гражданин осуществляет занижение своего годового валового дохода, и, следовательно, занижает налогооблагаемую базу подоходного налога с физических лиц (объект налогообложения – совокупный доход), иных налогов и платежей.

Соккрытие валового дохода – (материальной выгоды) от налогообложения путем заключения договоров о предоставлении кредита, когда кредитор не требует его возврата, а физическое лицо-предприниматель, получивший кредит, уничтожает договор через определенное время.

В соответствии с пунктом 8 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 № 35 (в редакции от 08.12.97) «По применению Закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц», в состав совокупного годового дохо-

да физического лица включаются суммы материальной выгоды в виде экономии на процентах при получении заемных средств от предприятий, учреждений, организаций, а также физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, если:

- процент за пользование такими средствами в рублях составляет не менее двух третей от ставки рефинансирования, установленной Банком России;

- процент за пользование такими средствами в иностранной валюте составляет не менее 10 процентов годовых.

В данном случае полученный физическим лицом (чаще всего на льготных условиях) кредит не находит должного отражения в учете предпринимателя (для физических лиц – не предпринимателей – неотражение данного факта в налоговой декларации), чем обычно занижается налогооблагаемая база подоходного налога с физических лиц.

Не отражение в совокупном годовом доходе прибыли, полученной за предоставленные кредиты.

Получаемые физическим лицом проценты за предоставленные им кредиты должны находить отражение в его совокупном годовом доходе. Не включение их в совокупный доход как одна из форм уклонения от уплаты налогов, приводит к занижению налогооблагаемой базы подоходного налога с физических лиц.

Занижение объема реализованной продукции.

При этой, наиболее распространенной форме уклонения от уплаты налогов, в учетном регистре предпринимателя (тетради учета доходов и расходов) отражается реализация только части партии товара.

Как правило, все записи составляются верно (род и наименование товара, цена за единицу и т.д.), различие с действительно реализованной продукцией отмечается только в отраженных в учете объемах.

Подобное действие ведет к сокрытию налогооблагаемой базы всех налогов, уплачиваемых физическим лицом.

Указанные нарушение зачастую сопровождается наличием неучтенных партий товара у поставщика, иными признаками ведения двойной легальной и неофициальной деятельности.

Занижение количества или завышение цены приобретаемого товара при составлении акта закупки у частных лиц.

Эта форма применяется с целью создания у предпринимателя неучтенных партий товара или завышения себестоимости закупаемой продукции, и, следовательно, намеренного занижения дохода. При таком занижении дальнейшими действиями является реализация товара без отражения в книге учета доходов и расходов предпринимателя.

Занижение фактической цены реализации товара.

В данном случае в учетных документах о предпринимательской деятельности физического лица указывается намеренно измененная им цена, меньше той, по которой товар был реализован фактически. Особое распространение подобная форма уклонения от уплаты налогов приобретает в условиях отсутствия должного контроля при реализации товара физическими лицами без контрольно-кассовых машин и вне рынков. Если предприниматель осуществляет внешне-торговую деятельность, то при экспорте продукции занижение цены осуществляется посредством заключения двойных контрактов с оседанием части выручки на счетах за рубежом.

Уменьшение величины доходов на суммы, полученные за сдачу в наем или аренду личного имущества.

Согласно пункту «г» абзаца 41 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 (в редакции от 08.12.97) №35 « По применению Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» к налогообложению данным налогом привлекаются физические лица, сдающие внаем или аренду свое движимое и недвижимое имущество.

При совершении уклонения от уплаты налогов в данной форме, в годовой налоговой декларации владельца имущества намеренно не находит отражения факт получения им денежных сумм за сданное в аренду или внаем имущество, и,

следовательно, занижаются суммы подлежащего уплате подоходного налога.

Соккрытие некоторыми юридическими лицами истинных размеров зарплат своих сотрудников путем предоставления части выплат в виде процентов по банковским вкладам.

По правилам пункта 8 «н» Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 (в редакции от 26.02.98) №35 «По применению Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц», полученные гражданами проценты по банковским вкладам не подлежат включению в совокупный годовой доход для налогообложения подоходным налогом. Организация (например, банк) официально в качестве заработной платы выплачивает работнику определенную небольшую сумму, остальная же ее часть оформляется под видом выплат процентов по банковским вкладам.

При использовании этой формы организация не только занижает суммы подоходного налога с физических лиц, но и через уменьшение фонда оплаты труда противозаконно уменьшает практически все выплаты в государственные внебюджетные фонды, а также налоги, исчисляемые с данной базы.

Обманное отражение физическим лицом кредита, как ссуды, полученной на приобретение, строительство жилья;

имитация строительства.

В соответствии с пунктом 14 «в» Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 (в редакции от 26.02.98) №35 «По применению закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц», совокупный годовой доход физического лица уменьшается на суммы; направленные им на приобретение (строительство) жилого дома, квартиры, дачи или садового домика, а также на величину процентов по кредитам банков и других кредитных организаций, использованных на эти цели.

При уклонении от уплаты налогов с использованием данной формы, кредит или ссуда, полученные в банке на цели приобретения жилья не используются, хотя и декларируются таковыми.

В результате подобных действий незаконно используется указанная налоговая льгота, чем занижается совокупный годовой доход физического лица. Нередкими являются случаи предъявления фиктивных документов о строительстве (договоров, строительных паспортов, накладных и т.д.).

Не отражение сумм, полученных по договорам гражданско-правового характера в совокупном годовом доходе.

В данном случае, в нарушение Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 (в редакции от 26.02.98) №35 «По применению закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц»,

в совокупный годовой доход не включается значительная часть средств, полученных по результатам выполнения различных гражданско-правовых договоров (например, о выполнении работ, оказании услуг и т.д.). В результате занижаются суммы подлежащего уплате подоходного налога.

и) Формы уклонения от уплаты налогов, связанные с использованием банковских счетов предпринимателя.

Помещение полученной валютной выручки или ее части на счета иностранного партнера или доверенного лица, с целью последующего использования всей суммы и полученного банковского процента на собственные нужды без налогообложения.

В данном случае, по взаимной договоренности, импортер производит оплату за полученный товар (работы, услуги) не на счета предпринимателя-экспортера, а на счета его доверенных лиц.

При этом, экспортер производит правильное отражение такой хозяйственной операции в своем учете. Доверенное лицо поставщика использует полученные денежные средства на свои нужды или на нужды экспортера. При подобных нарушениях происходит занижение налогооблагаемой базы по подоходному налогу с физических лиц, кроме того, нарушается Закон РФ от 09.10.92 «О валютном регулировании и

валютном контроле».

Названная форма уклонения от уплаты налогов характерна для предпринимателей, осуществляющих крупные экспортные поставки.

Использование нелегально открытых в зарубежных банках счетов для незаконного перевода денег за рубеж.

Применяя данную форму уклонения от уплаты налогов, в нарушение Закона РФ от 09.10.92 «О валютном регулировании и валютном контроле», физические лица без разрешения Центрального Банка России открывают валютные счета за рубежом.

Далее, под прикрытием фиктивных договоров на поставку продукции в Российскую Федерацию, они переводят валютные средства на соответствующие зарубежные счета, которые оседают на счетах самого предприятия, или его доверенных лиц.

Занижение части выручки от реализованной за границу продукции на открытые там личные счета физических лиц на основании «вторых» договоров, которые, в отличие от первых – официальных, по завершении сделки и поступлении средств на открытый за рубежом счет, уничтожаются.

При этом нарушении, реализация товара (работ, услуг)

происходит по одной, более высокой цене, а отражение этой сделки на счетах бухгалтерского учета для предприятия или в книге учета доходов и расходов предпринимателя – физического лица, осуществляется по другой, заниженной цене.

Как и при подобном нарушении, совершаемом на территории России, в правовой схеме участвуют два документа (контракта) – реальный и официальный, причем первый при полном завершении сделки российским участником уничтожается и официально в учете проводится второй.

В конечном результате происходит полное не отражение части хозяйственной операции, что с точки зрения нарушения налогового законодательства физическим лицом, влечет занижение сумм подоходного налога. Кроме того, грубо нарушается Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Использование валютной выручки, зачисленной от нерезидента под видом валютных беспроцентных кредитов на текущие валютные счета российского участника сделки, на нужды производственно-хозяйственной деятельности.

При использовании этой формы уклонения от уплаты налогов, поступившие от нерезидента валютные средства за полученные им от российского партнера товарно-материальные ценности, оформляются как валютные кредиты, а не оплата, суммы которых согласно Инструкции Госналогслуж-

бы РФ от 29.06.95 (в редакции от 08.12.07) №35 «По применению Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» не должны учитываться в совокупном годовом доходе предпринимателя, а, значит, с них не уплачивается вышеназванный налог.

Кроме того, в данном случае предприниматель получает реальную возможность списывать «выплачиваемые» проценты за этот «кредит» на свои расходы при совершении производственно-хозяйственной деятельности, чем производит повторное занижение налогооблагаемой базы своего подоходного налога.

Уклонение от уплаты подоходного налога через закрытие расчетных счетов и распределение имущества предприятия (кооператива) среди его членов без уведомления налоговых органов.

В соответствии с Инструкцией Госналогслужбы РФ от 29.06.95 (в редакции от 08.12.97) №35 «По применению Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц», в совокупный годовой доход физического лица включается стоимость имущества, распределяемого в пользу физических лиц при ликвидации предприятий и организаций, кроме ранее внесенных этими лицами долей в уставной капитал.

В части, касающейся физических лиц, нарушение заключается в не отражении ими в годовых декларациях полу-

ченных денежных сумм и (или) имущества при ликвидации предприятия. Применение указанной формы характерно для тех юридических лиц, учредители которых не проживают на данной территории или вообще не являются резидентами.

к) Формы уклонения от уплаты налогов, осуществляемые путем манипуляций с издержками.

Включение в затратную часть оплаты по фиктивным договорам за работы и услуги, которые подрядчиком в действительности не выполнялись.

Данная форма уклонения от уплаты налогов основана на использовании сложностей, возникающих при проведении встречных проверок на предприятиях и в организациях, расположенных в различных местностях (особенно в иных регионах или государствах).

При ее реализации предприниматель – физическое лицо включает в себестоимость продукции суммы, якобы использованные им на оплату обеспечения основной производственной деятельности, соответственно занижая свой совокупный годовой доход (подоходный налог с физических лиц).

Обычно под таким прикрытием производятся выплаты на различные противоправные цели, прямо или косвенно свя-

занные с деятельностью предпринимателя (дача взяток, подкуп, и т.д.)

Завышение себестоимости продукции путем необоснованного отнесения к ней расходов, не подлежащих включению в себестоимость.

Эта форма уклонения от уплаты налогов заключается в прямом невыполнении соответствующих пунктов Письма Госналогслужбы РФ от 20.02.96 № НВ -6-08/112 «О методическом пособии по учету доходов и расходов физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью» через отнесения на издержки производства затрат, не предусмотренных названным Письмом, или прямо оговаривающим условия подобного возмещения.

Включение в стоимость малоценных и быстро изнашивающихся предметов (МБП) стоимости основных средств.

Возможность практического использования подобной формы уклонения от уплаты налогов предпринимателями – физическими лицами заключается в разном порядке отнесения стоимости основных средств и МБП на свои расходы, связанные с коммерческой деятельностью. Согласно Письму Госналогслужбы РФ от 20.02.96 № НВ – 6 – 08/112 «О методическом пособии по учету доходов и расходов физи-

ческих лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью», существуют возможности отнесения малоценных и быстроизнашивающихся предметов на себестоимость продукции двумя исчерпывающими способами:

- путем 100% списания стоимости МБП на издержки производства при передаче последних в эксплуатацию;
- путем 50% списания при передаче в эксплуатацию и 50% списания при окончании эксплуатации.

При указанной форме основные средства выдаются за малоценные предметы и по ним начисляется износ 100% при вводе в эксплуатацию. Подобный механизм гораздо более выгоден предпринимателям, чем нормативно определенные способы. Такие действия ведут к завышению себестоимости продукции и занижению совокупного облагаемого годового дохода.

Завышенное списание сырья и материалов на произведенную продукцию.

Используя данную форму уклонения от уплаты налогов, на производство продукции списывают объемы сырья и материалов по каким-либо количественным измерителям (объемы, масса) общая сумма которых превышает их величину в готовом изделии.

При этом объемы сырья и материалов на единицу продукции не соответствуют утвержденным ГОСТам. Нарушения

влекут завышение себестоимости производимой продукции и занижение совокупного налогооблагаемого годового дохода физического лица-предпринимателя.

Кроме названного, они почти всегда сопровождаются производством определенной неучтенной продукции и влекут неуплату других, помимо подоходного, налогов.

Включение в затраты материалов заказчика.

Эта форма получила особое распространение в условиях сложной экономической обстановки в стране, при которых часть хозяйствующих субъектов и в том числе предпринимателей без образования юридического лица вынуждена работать на так называемом давальческом сырье.

При ее реализации предприниматель получает от партнера сырье и материалы, производит их переработку и возвращает полученную продукцию обратно поставщику, оставляя у себя в счет оплаты определенную ее часть или получая оплату в денежном выражении. При этом, в себестоимость работ не должна включаться стоимость полученного сырья (один из важнейших компонентов калькуляции себестоимости продукции, работ, услуг).

В данном же случае, недобросовестный предприниматель в нарушение соответствующих положений Письма Госналогслужбы РФ от 20.02.96 № НВ -6-08/112 «О методическом пособии по учету доходов и расходов физических лиц, за-

нимающихся предпринимательской деятельностью» производит включение сторонних сырья и материалов в себестоимость выпускаемой им продукции, значительно занижая свой совокупный облагаемый годовой доход. Нарушение зачастую сопровождается не отражением в учетной книге получения части переработанной продукции в качестве оплаты за выполненную работу.

Включение в затраты предварительной оплаты за полученные товарно-материальные ценности (ТМЦ).

Суть данной формы уклонения от уплаты налогов заключается в том, что предприниматель производит включение в себестоимость выпускаемой им продукции стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов не только еще не использованных в производственной деятельности, но еще даже не полученных от поставщиков (нарушение Закона РФ от 21.11.97 №129-ФЗ « О бухгалтерском учете»).

Указанными действиями предприниматель сразу относит стоимость предполагаемых к получению товарно-материальных ценностей на свою себестоимость, значительно занижая налогооблагаемую базу подоходного налога.

л) Формы уклонения от уплаты налогов посредством фальсификации (подделки) финансовых и прочих документов.

Использование фиктивных закупочных документов.

При данной форме уклонения от уплаты налогов предприниматель – физическое лицо, привносит в свой учет фиктивные документы, оправдывающие произведенные расходы по обеспечению его коммерческой деятельности.

Указанными действиями, позволяющими отнести эти расходы на издержки названной деятельности, предприниматель занижает свой совокупный годовой доход (налогооблагаемую базу подоходного налога с физических лиц).

Подобное нарушение может осуществляться и физическими лицами, не являющимися предпринимателями. В этом случае материально ответственное лицо привносит в бухгалтерский учет предприятия фиктивные закупочные документы.

При корыстном использовании высвобождаемых на их основе денежных средств, данное физическое лицо получает эти средства, не включаемые в его совокупный годовой доход, чем занижает налогооблагаемую базу подоходного налога с физических лиц.

Использование при проведении коммерческих операций подложных документов (утерянных паспортов, накладных, иных документов, оформленных на других лиц).

Реализация такой формы уклонения от уплаты налогов позволяет предпринимателю, во-первых, перевести ответственность за совершаемые им неправомерные действия на других, не причастных к ним лиц, во – вторых создать механизм манипуляций с расходами, относимыми на себестоимость (включение в издержки оплаты за якобы выполненные работы, оказанные услуги и т.д.) и в результате существенно снизить свой годовой совокупный доход.

м) Формы уклонения от уплаты налогов, осуществляемые посредством ведения неправомерной деятельности.

Прекращение коммерческой деятельности без уведомления налоговых органов.

При реализации данной формы уклонения от уплаты налогов, физическое лицо -предприниматель, прекращает (приостанавливает) в одностороннем порядке без уведомления об этом соответствующих контролирующих органов свою финансово-хозяйственную деятельность, не уплатив в бюджет причитающиеся суммы подоходного налога. Таким образом, он укрывает факт ее осуществления и уклоняется от уплаты налогов.

Ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговых органах.

Подобным образом физические лица избегают уплаты всех налогов и обязательных платежей, уплачиваемых предпринимателем – физическим лицом.

Осуществление лицензируемой коммерческой деятельности без лицензии с одновременным уводом доходов от налогообложения.

Применяя данную форму уклонения от уплаты налогов, физическое лицо – предприниматель на фоне своей законной (лицензированной) деятельности осуществляет и иную коммерческую деятельность, на которую лицензии не имеет. Это нарушение практически всегда сопровождается полным не отражением в учетах полученных от такой деятельности «побочных» доходов и уводом их от налогов.

Маскировка физического лица – предпринимателя, под юридическое лицо.

Используя названную форму уклонения от уплаты налогов, физическое лицо-предприниматель не регистрируется в качестве последнего в своем территориальном налоговом органе, а фиктивно оформляет свою деятельность как юридическое лицо, которое, как правило, также не регистрируется. В результате учет финансово -хозяйственной деятель-

ности не ведется ни на уровне предпринимателя, ни на уровне юридического лица. Подобными действиями от налогообложения полностью скрывается вся коммерческая деятельность данного субъекта.

Перечисленные формы уклонения от уплаты налогов, используемые недобросовестными налогоплательщиками, не являются исчерпывающими, и, как показывает практика, при участии квалифицированных юристов с экономистами, постоянно ими обновляются и совершенствуются, что требует значительных усилий со стороны контролирующих и правоохранительных органов по выявлению и пресечению налоговых преступлений, а также расследованию соответствующих уголовных дел.

Глава 2. Специфика проведения оперативных, следственных и надзорных проверок, принятие по ним решений о возбуждении уголовных дел

В соответствии с действующим законодательством, после ликвидации Федеральной службы налоговой полиции, борьба с налоговой преступностью в Российской Федерации осуществляется Следственным комитетом Российской Федерации.

Согласно статье 1 Закона РФ «О Следственном комитете Российской Федерации»,

одной из его задач является оперативное и качественное расследование преступлений в соответствии с подследствен-

ностью, установленной уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации. Статья 9 этого же Закона устанавливает, что Следственный комитет при раскрытии и расследовании преступлений взаимодействует с правоохранительными органами, органами предварительного расследования и органами дознания.

Как определяет статья 151 УПК РФ, предварительное расследование налоговых преступлений осуществляется следователями Следственного комитета.

По правилам статьи 140 УПК РФ поводами для возбуждения уголовного дела служат:

- заявление о преступлении;
- явка с повинной;
- сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников.
- постановление прокурора о направлении соответствующих материалов в орган предварительного расследования для решения вопроса об уголовном преследовании.

Основанием для возбуждения уголовного дела является наличие достаточных данных, указывающих на наличие признаков преступления.

В то же время, как показывает практика борьбы с налоговыми преступлениями, подавляющее их большинство выявляется не по заявлениям и явкам с повинной, а по результатам оперативных, доследственных и прокурорских проверок сообщений о такого рода преступлениях, полученных из

иных источников.

Применительно к Следственному комитету ими (источниками) являются:

– акты налоговых проверок предприятий, учреждений и организаций, а также предпринимателей без образования юридического лица, проведенных налоговыми органами и переданные ими туда в порядке части 3 статьи 32 Налогового Кодекса РФ для решения вопроса о возбуждении уголовного дела;

– результаты оперативно-розыскной деятельности правоохранительных органов, полученные в ходе реализации дел оперативного учета.

Применительно к органам прокуратуры, те же документы, поступившие в прокуратуру от вышеназванных органов или истребованные в порядке надзора, а также самостоятельные проверки, проведенные во взаимодействии с другими правоохранительными структурами или налоговыми органами.

До настоящего времени в прокурорско – следственной и судебной практике возникает вопрос о законности использования, Следственным комитетом, в качестве поводов для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях «сведений полученных из иных источников», а именно – результатов оперативно-розыскной деятельности.

Ряд прокурорско – следственных работников, судей и адвокатов высказывают мнение о том, что единственным поводом для возбуждения уголовных дел о налоговых преступ-

лениях, полученных из таких источников, является только акт налоговой проверки предприятия, учреждения, организации, а также предпринимателя без образования юридического лица, проведенной налоговым органом и переданный им в орган внутренних дел в порядке ч. 3 ст. 32 НК РФ для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Материалы же оперативно-розыскной деятельности, поводами для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, не являются.

Между тем, указанное мнение ошибочно и не основанным на законе.

Так, в соответствии с частью 1 статьи 36 НК РФ, органы внутренних дел по запросу налоговых органов, могут участвовать и участвуют вместе с ними в проводимых выездных налоговых проверках.

Согласно же части 2 этой нормы, при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных настоящим Кодексом к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Кроме того, согласно части 2 статьи 11 Федерального закона от 12.08.95 №144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», результаты оперативно-розыскной деятельности могут быть использованы для подготовки и осуществ-

ления следственных и судебных действий, проведения оперативно-розыскных мероприятий по выявлению, предупреждению, пресечению и раскрытию преступлений, выявлению и установлению лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших, а также для розыска лиц, скрывшихся от органов дознания, следствия и суда.

По правилам части 4 этой же статьи, представление результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд осуществляется на основании постановления руководителя органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность, в порядке, предусмотренном ведомственными нормативными актами.

При названных обстоятельствах, результаты оперативно – розыскной деятельности органов внутренних дел могут служить поводом для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях.

Необходимо отметить, что действующим уголовно-процессуальным законодательством (статья 74 УПК РФ), результаты оперативно-розыскной деятельности не отнесены к категории доказательств по уголовным делам.

В этой связи, в процессе расследования соответствующих дел, по ним обязательно проведение судебно-экономических экспертиз, заключения по которым допускаются в качестве доказательств.

Важной особенностью, которая должна учитываться при проведении оперативных, следственных и надзорных про-

верок, является вопрос законности изъятия правоохранительными органами в их ходе, хозяйственно-финансовых документов налогоплательщиков.

К сожалению, до настоящего времени ряд прокурорских работников, судей и адвокатов выражают обратное мнение, которое является неверным, поскольку не основано на законе.

В соответствии с пунктами 5 и 8 части 1 статьи 6, пунктом 1 части 1 статьи 15 Закона РФ «Об оперативно-розыскной деятельности», сотрудники оперативных подразделений МВД и ФСБ, вправе осматривать помещения и исследовать находящиеся в них материалы (в т.ч. бухгалтерские и иные документы).

Конкретный порядок их исследования, действующим законодательством до настоящего времени не определен.

В то же время, как показывает практика проведения названного оперативно-розыскного мероприятия, в процессе оперативных и следственных проверок, исследование указанных документов в силу их значительного количества, важности и исключения фактов уничтожения или фальсификации, целесообразно проводить в служебных помещениях органов внутренних дел.

При названных обстоятельствах, изъятие таких документов сотрудниками правоохранительных органов в ходе оперативных и следственных проверок является правомерным. Срок их исследования действующим законодатель-

ством в настоящее время также не определен.

Однако, принимая во внимание, что оно осуществляется по аналогии налоговых проверок, срок которых статьями 88 и 89 НК РФ установлен до шести месяцев, в такой же срок должны исследоваться и изъятые органами внутренних дел документы.

В целом ряде случаев, при проведении оперативных и следственных проверок материалов о налоговых правонарушениях, у правоохранительных органов (МВД, ФСБ) возникает необходимость в получении в банках и кредитных учреждениях сведений о налогоплательщиках, составляющих банковскую тайну, а в органах связи – протоколов соединений абонентов сотовых сетей связи.

Получение указанных сведений в ходе таких проверок, в значительной степени повышает возможности названных органов в выявлении и документальном закреплении следов налоговых преступлений и используется в их практической деятельности.

Тем не менее, ряд практикующих юристов и в том числе в системах прокуратуры и судов, выражают сомнения в обоснованности указанных действий до стадии возбуждения уголовного дела, считая их грубыми нарушениями законности.

Данная позиция также неверна, поскольку противоречит требованиям действующего законодательства.

В частности, специальный порядок получения информации составляющей банковскую тайну, определен статьей 26

Федерального закона «О банках и банковской деятельности».

Согласно ей, Кредитная организация, Банк России, организация, осуществляющая функции по обязательному страхованию вкладов, гарантируют тайну об операциях, о счетах и вкладах своих клиентов и корреспондентов. Все служащие кредитной организации обязаны хранить тайну об операциях, о счетах и вкладах ее клиентов и корреспондентов, а также об иных сведениях, устанавливаемых кредитной организацией, если это не противоречит федеральному закону.

Справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, выдаются кредитной организацией им самим, судам и арбитражным судам (судьям), Счетной палате Российской Федерации, налоговым органам, Пенсионному фонду Российской Федерации, Фонду социального страхования Российской Федерации и органам принудительного исполнения судебных актов, актов других органов и должностных лиц в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности, а при наличии согласия руководителя следственного органа – органам предварительного следствия по делам, находящимся в их производстве.

Справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, которые являют-

ся вкладчиками в соответствии с Федеральным законом от 23 декабря 2003 года N 177-ФЗ "О страховании вкладов в банках Российской Федерации" выдаются кредитной организацией организации, осуществляющей функции по обязательному страхованию вкладов, при наступлении страховых случаев, предусмотренных Федеральным законом "О страховании вкладов в банках Российской Федерации".

Справки по счетам и вкладам физических лиц выдаются кредитной организацией им самим, судам, органам принудительного исполнения судебных актов, актов других органов и должностных лиц, организации, осуществляющей функции по обязательному страхованию вкладов, при наступлении страховых случаев, предусмотренных Федеральным законом "О страховании вкладов в банках Российской Федерации", а при наличии согласия руководителя следственного органа – органам предварительного следствия по делам, находящимся в их производстве.

Справки по операциям и счетам юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, по операциям, счетам и вкладам физических лиц выдаются на основании судебного решения кредитной организацией должностным лицам органов, уполномоченных осуществлять оперативно-разыскную деятельность, при выполнении ими функций по выявлению, предупреждению и пресечению преступлений по их запросам, направляемым в суд в порядке, предусмотренном статьей 9 Федерального закона от 12 августа 1995 года N 144-

ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности", при наличии сведений о признаках подготавливаемых, совершаемых или совершенных преступлений, а также о лицах, их подготавливающих, совершающих или совершивших, если нет достаточных данных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Справки по операциям, счетам и вкладам физических и юридических лиц выдаются кредитной организацией руководителям (должностным лицам) федеральных государственных органов, перечень которых определяется Президентом Российской Федерации, Председателю Центрального банка Российской Федерации, высшим должностным лицам субъектов Российской Федерации (руководителям высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации), руководителям Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования, справки по операциям, счетам и вкладам физических лиц – также руководителям государственных корпораций, публично-правовых компаний при наличии запроса, направленного в порядке, определяемом Президентом Российской Федерации, в случае проведения в соответствии с законодательством Российской Федерации о противодействии коррупции проверки достоверности и полноты сведений о доходах, расходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера, соблюде-

ния запретов, ограничений, исполнения обязанностей, установленных Федеральным законом от 25 декабря 2008 года N 273-ФЗ "О противодействии коррупции" и другими федеральными законами, в отношении:

1) граждан, претендующих на замещение государственных должностей Российской Федерации, если федеральным конституционным законом или федеральным законом не установлен иной порядок проверки указанных сведений;

2) граждан, претендующих на замещение должности судьи;

3) граждан, претендующих на замещение государственных должностей субъектов Российской Федерации, должностей глав муниципальных образований, муниципальных должностей, замещаемых на постоянной основе;

4) граждан, претендующих на замещение должностей федеральной государственной службы, должностей государственной гражданской службы субъектов Российской Федерации, должностей муниципальной службы;

4.1) граждан, претендующих на замещение должностей членов Совета директоров Центрального банка Российской Федерации, должностей в Центральном банке Российской Федерации;

5) граждан, претендующих на замещение должностей руководителя (единоличного исполнительного органа), заместителей руководителя, членов правления (коллегиального исполнительного органа), исполнение обязанностей по кото-

рым осуществляется на постоянной основе, в государственной корпорации, Пенсионном фонде Российской Федерации, Фонде социального страхования Российской Федерации, Федеральном фонде обязательного медицинского страхования, иных организациях, создаваемых Российской Федерацией на основании федеральных законов;

5.1) граждан, претендующих на замещение должностей руководителей государственных (муниципальных) учреждений;

6) граждан, претендующих на замещение отдельных должностей на основании трудового договора в организациях, создаваемых для выполнения задач, поставленных перед федеральными государственными органами;

7) лиц, замещающих должности, указанные в пунктах 1 – 6 настоящей части;

8) супруг (супругов) и несовершеннолетних детей граждан и лиц, указанных в пунктах 1 – 7 настоящей части.

Справки по счетам и вкладам в случае смерти их владельцев выдаются кредитной организацией лицам, указанным владельцем счета или вклада в сделанном кредитной организации завещательном распоряжении, нотариальным конторам по находящимся в их производстве наследственным делам о вкладах умерших вкладчиков, а в отношении счетов иностранных граждан – консульским учреждениям иностранных государств.

Информация об операциях, о счетах и вкладах юридиче-

ских лиц, граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и физических лиц представляется кредитными организациями в уполномоченный орган, осуществляющий функции по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, в случаях, порядке и объеме, которые предусмотрены Федеральным законом "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

Руководители (должностные лица) федеральных государственных органов, перечень которых определяется Президентом Российской Федерации, высшие должностные лица субъектов Российской Федерации (руководители высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации), организация, осуществляющая функции по обязательному страхованию вкладов, не вправе разглашать сведения об операциях, о счетах и вкладах, а также сведения о конкретных сделках и об операциях из отчетов кредитных организаций, полученные ими в результате исполнения лицензионных, надзорных и контрольных функций, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Таким образом, в процессе осуществления оперативно-розыскной деятельности органы МВД и ФСБ, вправе получать в кредитных организациях справки по операциям и

счетах юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица – самостоятельно, а по уголовным делам, находящимся в их производстве – с согласия прокурора.

Справки по счетам и вкладам физических лиц, в указанных организациях они вправе получать с согласия прокурора только по уголовным делам, находящимся в их производстве.

Немаловажным при проведении оперативных и следственных проверок, осуществляемых с использованием специальных сил и средств, является вопрос законности получения органами МВД и ФСБ протоколов соединений абонентов сотовых сетей связи.

В этой связи необходимо отметить, что оперативным работникам и осуществляющим надзор за следствием, дознанием и оперативно-розыскной деятельностью в органах внутренних дел прокурорам, следует различать сведения об абонентах сотовых сетей связи, носящие справочный характер, так называемые «установочные данные абонентов», а также сведения, включающие в себя информацию о номерах телефонов, времени соединений, продолжительности разговора (протоколы соединений абонента), которые по существу дают возможность выявлять связи конкретных абонентов (физических и юридических) с неопределенным числом других лиц, что может нарушить их законные права и интересы и расцениваться как незаконное вторжение правоохра-

нительных органов в их частную жизнь.

Если сведения первого рода не нарушают тайну связи и могут быть предоставлены правоохранительным органам по их запросу, то так называемые протоколы соединений абонентов, в соответствии со статьей 32 Федерального закона «О связи», ограничивают тайну связи, в частности тайну ведения телефонных переговоров, так как являются «сведениями о них», и требуют судебного решения для представления таковых правоохранительным органам.

Статья 23 Конституции Российской Федерации также указывает, что тайна телефонных переговоров может быть ограничена только на основании судебного решения.

В целом ряде случаев, в ходе проведения доследственных проверок, руководители коммерческих структур в целях уклонения от уголовной ответственности за совершенные налоговые и связанные с ними преступления, добровольно возмещают причиненный государству такими преступлениями ущерб, предоставляя в правоохранительные органы, проводящие проверки, соответствующие платежные поручения.

Как показывают имеющиеся в Генеральной прокуратуре материалы, а также результаты выездов на места, до настоящего времени ряд территориальных органов внутренних дел, в таких случаях прекращают проверки указанных структур с принятием по их результатам процессуальных решений по основаниям пункта 1 части 1 статьи 24 УПК РФ, а отдельные

прокуроры соглашаются с ними.

Данная практика является противозаконной, поскольку применяется в нарушение действующего уголовного и уголовно-процессуального законодательства, ведет к укрыванию преступлений, уклонению совершивших их лиц от уголовной ответственности, а в ряде случаев порождает должностные злоупотребления и коррупцию в среде работников правоохранительных органов.

В ходе проверок прокурором законности решений, принятых по таким материалам, он должен руководствоваться соответствующими нормами уголовного и уголовно-процессуального права, определяющими общие основания уголовной ответственности и порядок уголовного преследования за совершенные преступления, а также пунктом 5 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации №8 от 04.07.97 « О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов», согласно которому преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством.

При названных обстоятельствах, вышеуказанные процессуальные решения прокурорами должны безусловно отменяться, с принятием мер реагирования в отношении работников органов внутренних дел, допустивших такие наруше-

ния.

В случаях возбуждения уголовных дел после дополнительных проверок названных материалов, производство по ним должно осуществляться в обычном порядке, с предъявлением соответствующих обвинений лицам, совершившим налоговые преступления, после чего в отношении них может быть принято решение о прекращении дела по основаниям примечания 3 к статье 198 УК РФ и статье 28 УПК РФ.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 1 НК РФ, Налоговый кодекс устанавливает не только систему налогов и сборов, но и права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Основные из них закреплены в 1 части статьи 21 указанного Кодекса.

Согласно ей предусмотрено, что налогоплательщики имеют право на получение отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в порядке и на условиях, установленных положениями НК РФ. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога или сбора допускается только в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

Пытаясь использовать указанные нормы закона в целях уклонения от уголовной ответственности, целый ряд руководителей предприятий федерального и регионального

уровня, а также коммерческих структур, в отношении которых проводятся (проводились) соответствующие доследственные проверки, с привлечением адвокатов, а нередко глав администраций регионов и депутатов различного уровня, пытаются уйти от ответственности, ссылаясь на полученные «отсрочки».

В этой связи необходимо отметить, что действующим уголовно-процессуальным законодательством реструктуризация задолженности не включена в перечень правовых оснований, исключающих уголовную ответственность за совершение налоговых преступлений.

Таким образом, намерение компетентных государственных органов и в том числе налоговых, либо принятие ими решения о реструктуризации задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам конкретного юридического лица не свидетельствует об отсутствии в действиях должностных лиц предприятий, уклонившихся от уплаты налогов и сборов, состава налогового преступления, и не исключает возможности проведения доследственных проверок в отношении них в порядке уголовного преследования.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.