

Министерство образования и науки РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУВПО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра уголовного права
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ Т.Б. Чердакова
«_____» _____ 2017 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

Исполнитель
студент группы 321 сб-4 _____ Д.А. Кольцова

Руководитель
доцент, кандидат юр. наук _____ О.В. Скоробогатова

Нормоконтроль _____ О.В. Громова

Рецензент _____

Министерство образования и науки РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУВПО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра уголовного права

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой
_____ Т.Б. Чердакова
«_____» _____ 2016 г.

З А Д А Н И Е

К выпускной квалификационной работе студента Кольцовой Д.А.

1 Тема выпускной квалификационной работы: Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

(утверждена приказом от 10.01.2017 № 04-уч.)

2 Срок сдачи студентом законченной работы (проекта): 06 февраля 2017 года

3 Исходные данные к выпускной квалификационной работе: Конституция РФ, Уголовный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы, правоприменительные акты, иные нормы права

4 Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов): 1 Общая характеристика налоговых преступлений. 1.1 Налоговое законодательство. Исполнение обязанности по уплате налогов. 1.2 Характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав. 1.3 Причины совершения налоговых преступлений. 2 Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений. 2.1 Объективные признаки налоговых преступлений. 2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений. 2.3 Порядок возбуждения и производства по делам о налоговых преступлениях. 3 Проблемы выявления, расследования и привлечения к ответственности за налоговые преступления. 3.1 Особенности выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений. 3.2 Проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности.

5 Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.) нет

6 Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов): нет

7 Дата выдачи задания: 15 декабря 2016 года

Руководитель выпускной квалификационной работы: Скоробогатова О.В., доцент

Задание принял к исполнению (дата): _____

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 66 с., 54 источника.

НАЛОГ, НАЛОГОВОЕ ПРАВО, ПРЕСТУПЛЕНИЕ, УКЛОНЕНИЕ ОТ
УПЛАТЫ НАЛОГОВ, НЕИСПОЛЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВОГО
АГЕНТА, НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ

Налоговое преступление является виновно совершенным общественно опасным деянием в сфере налогообложения, которое выражается в действии или бездействии, запрещенном Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания.

Цель работы – проведение комплексного исследования и анализа налоговых преступлений.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Общая характеристика налоговых преступлений	8
1.1 Налоговое законодательство. Исполнение обязанности по уплате налогов	8
1.2 Характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав	11
1.3 Причины совершения налоговых преступлений	13
2 Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений	18
2.1 Объективные признаки налоговых преступлений	18
2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений	32
2.3 Порядок возбуждения и производства по делам о налоговых преступлениях	42
3 Проблемы выявления, расследования и привлечения к ответственности за налоговые преступления	46
3.1 Особенности выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений	46
3.2 Проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности	53
Заключение	59
Библиографический список	61

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы настоящей работы обусловлена тем, что в современном цивилизованном обществе налоги выступают в качестве основного источника доходов в казну государства. Дополнительно к данной финансовой функции налоговый механизм играет роль катализатора экономического воздействия государства на многие сферы общественной жизни, что говорит о его исключительной важности.

Говоря об актуальности темы выпускной квалификационной работы следует отметить, что становление современной российской налоговой системы сопровождается значительным ростом числа налоговых преступлений и правонарушений. Вызывает беспокойство то обстоятельство, что растет число налоговых преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций. Именно организации выступают теми участниками налоговых правоотношений, которые вносят существенный вклад в пополнение бюджета государства, и одновременно, используя несовершенство действующего законодательства, предпринимают меры к так называемой «оптимизации налогообложения» по сути, уклоняясь от уплаты налогов.

Необходимо отметить, что рост числа налоговых преступлений, был обусловлен изменениями в экономической составляющей жизни нашего государства и появлением рыночных отношений. Наблюдается рост числа предприятий, основывающихся на частной форме собственности, и, как следствие, нарастают противоречия между интересами государства и общества, с одной стороны, и новыми собственниками, с другой.

Важно понимать, что неуплата налогов подрывает основы экономического развития нашего государства, усиливает социальную и политическую напряженность в обществе. Все это повышает общественную опасность преступлений в сфере налогообложения и требует принятия кардинальных мер по их выявлению, пресечению и предупреждению.

Целью настоящей выпускной квалификационной работы является прове-

дение комплексного исследования налоговых преступлений, и первую очередь преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организации. Также исследование уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, обозначение проблем, возникающих в правовом регулировании их выявления, расследования, эффективности правоприменительной практики в борьбе с налоговой преступностью, а также в подготовке предложений, направленных на совершенствование российского законодательства.

Для достижения поставленной цели, необходимо решить две основные группы задач.

Во-первых, необходимо раскрыть понятие налогового преступления и объект его посягательства, а также охарактеризовать преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов и сборов с организации, предусмотренные уголовным законодательством Российской Федерации. Во-вторых, нужно охарактеризовать проблемы выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения, а также найти решение проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности.

Объектом выпускной квалификационной работы данной работы являются общественные отношения в сфере уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений.

Предметом выпускной квалификационной работы в настоящей работе выступают уголовно-правовые нормы законодательства Российской Федерации, регламентирующие институт ответственности за налоговые преступления, а также научные концепции, доктрины и теоретические источники.

Теоретическую и эмпирическую основу работы составляют материалы теоретического исследования, практических правовых исследований, статистические данные, размещенные в печатных изданиях, справочно-правовых системах, сети Интернет и т.д.

Правовую основу работы составляют международные правовые акты, ратифицированные нашим государством, а также нормативно-правовые акты Российской Федерации.

В качестве методов исследования выступают общенаучные, специальные методы научного познания: диалектический, метод сравнительного анализа и синтеза, логический метод, системно-структурный и другие методы.

Работа, предстоящая к исследованию, теоретически значима и состоит в использовании теоретических положений российских ученых, изучении и анализе содержания института уголовной ответственности за налоговые преступления в целом, а также за преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов и сборов.

Практическая значимость работы обусловлена тем, что предложения и выводы, содержащиеся в ней, могут быть использованы в процессе преподавания дисциплин уголовное право, уголовный процесс. Также выводы и предложения могут быть использованы в деятельности государственных органов, в том числе в целях совершенствования нормативных правовых актов в указанной сфере.

Тема настоящей работы в достаточной степени является разработанной в связи с тем, что большое количество авторов производит исследование уголовной ответственности за налоговые преступления. Несмотря на это, в теории и на практике существует большое количество пробелов, что является основанием утверждать о необходимости дополнительного исследования для полного раскрытия выше обозначенной темы.

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1 Налоговое законодательство. Исполнение обязанности по уплате налогов

Большинство современных государств несет значительный объем обязанностей, которые требуют существенных расходов. Ряд обязанностей заключается в безвозмездных прямых выплатах лицам, имеющим соответствующее право (пенсии, стипендии, пособия и т.д.). Некоторые обязанности исполняются государством в интересах всего общества, но их ценность для конкретного члена общества практически не может быть измерена. Определенные обязанности исполняются только государством. Соответственно, государство осуществляет расходы и объективно нуждается в доходах.

Для удовлетворения таких потребностей и нейтрализации подобных угроз необходимы обобществленные (государственные) ресурсы, формирование которых обычно производится за счет части собственности и иных ресурсов частных субъектов. Однако способы отчуждения частной собственности в пользу общества (государства), а также основания и объем обременения должны быть разумными и заранее известными всем заинтересованным лицам: в противном случае сложно рассчитывать на прогрессивное развитие данного общества.

Однако изначальной предпосылкой для существования налогов является признание государством права частной собственности. Если в некотором обществе (государстве) данное право полностью отсутствует (не признается), то налогообложение, вообще говоря, невозможно, поскольку нет потенциальных налогоплательщиков. В подобных обществах публичная власть может обеспечить свои потребности в упрощенном порядке, поскольку отсутствует необходимость в какой-либо регламентации изъятия имущества для общественных нужд (оно и так фактически публичное). С точки зрения К. Маркса, коммунизм есть положительное выражение упразднения частной собственности; на первых порах он выступает как всеобщая частная собственность¹.

¹ Маркс К. Экономическо-философские рукописи 1844 года. Сущность частной собственности в отражении политической экономии // Сочинения. М., 1974. Т. 42.

Современное государство, в том числе Россия, провозгласившее свободу предпринимательской деятельности, обычно не сосредоточивает большого объема государственной собственности и не имеет существенных доходов от ее использования. В настоящее время в России доходы от государственной собственности поступают в бюджет, но не составляют значительной его части. В отсутствие достаточной экономической власти государство может принимать нормативные правовые акты и возлагать обязанности по формированию государственных доходов на лиц, находящихся под его юрисдикцией, за счет их собственности.

Условно можно разделить доходы государства на денежные и натуральные. Современное государство в большей степени заинтересовано в денежных доходах (налогах, сборах, штрафах, средствах от продажи государственного имущества, и т.д.).

Если рассматривать налоги с точки зрения современного государства, то их можно упрощенно охарактеризовать, как основные денежные публично-правовые доходы государства. Субъективное финансовое право имеет место для любого лица и выражается объемом прав в денежном выражении. С этой точки зрения, налоги для государства – объем его прав в денежном выражении по отношению к налогоплательщикам.

В связи с тем, что публичные интересы зачастую удалены от частных интересов, обеспечение публичных интересов возможно только при условии возможного принуждения частных субъектов к исполнению обязанностей.

В современном государстве налог может быть урегулирован только правом, что является одним из показателей цивилизованности общества. Соответственно, существует объективная необходимость в наличии системы норм права, регламентирующих отношения по безвозмездной передаче государству денежных средств экономически независимыми субъектами по результатам их правомерной деятельности, с целью финансового обеспечения деятельности государства. Система норм права, регламентирующих указанные отношения, а также связанные с ними отношения, в России уже достаточно длительное время определяется как налоговое право.

Как установлено в ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации, законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Характеризуя налоговое право, можно отметить, что это единственная в правовой системе отрасль права, основной функцией которой является ограничение гражданских прав, изъятие части собственности в целях реализации конституционно значимых публичных интересов. Иные отрасли права содержат, как правило, лишь отдельные нормы и (или) институты, направленные на ограничение гражданских прав².

Отрасль налогового права можно определить как систему норм права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Предметом налогового права являются общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Метод налогового права традиционно характеризуется как императивный с элементами диспозитивности. Императивность проявляется в безальтернативном урегулировании правом поведения обеих сторон налогового правоотношения. Однако, в методе правового регулирования можно обнаружить и элементы диспозитивности: налогоплательщик по своему желанию (если иное не следует из Налогового кодекса РФ), в частности, может уплатить налог досрочно, подать декларацию лично либо иным указанным в Налоговом кодексе РФ способом, перейти с общей системы налогообложения на специальный налоговый режим и т.д.

Под принципом налогового права можно понимать императивное требование, определяющее общее направление правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и сборов и связанных с ними отношений.

² Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 27.

Субъектами налогового права являются те субъекты, которые потенциально могут обладать определенными правами и нести обязанности, предусмотренные законодательством.

В статье 9 Налогового кодекса РФ указаны участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах:

- организации и физические лица налогоплательщики;
- организации и физические лица налоговые агенты;
- налоговые органы;
- таможенные органы.

Перечень, установленный в ст. 9 Налогового кодекса РФ, формально является закрытым, но в действительности существуют и иные субъекты: банки; финансовые органы; организации (Федеральная миграционная служба, Государственная инспекция безопасности дорожного движения, юстиция) и иные лица (например, нотариусы); судебные приставы-исполнители; эксперты и другие.

Вопросы налогообложения в России регулируются специальными нормативно-правовыми актами. Так в соответствии с п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

На основании ст. 106 Налогового кодекса РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Следует разграничивать понятие налогового правонарушения и налогового преступления.

1.2 Характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав

В соответствии со ст. 14 Уголовным кодексом РФ от 13 июня 1996 года №

63-ФЗ (ред. от 30.03.2016 г. № 78-ФЗ) преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания.

Исходя из определения преступления по Уголовному кодексу РФ, можно дать определение налоговому преступлению.

Налоговое преступление – это виновно совершенное общественно опасное деяние в сфере налогообложения, которое выражается в действии или бездействии, запрещенном Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания.

Ответственность за налоговые преступления предусмотрена статьями 198-199.2 Уголовного кодекса РФ. Для полного понимания налогового преступления необходимо раскрыть его сущность.

Одним из основополагающих документов, раскрывающих признаки, особенности и иные содержательные характеристики налоговых преступлений, является Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – Пленум ВС РФ от 28 декабря 2006 года № 64).

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему РФ (п. 1 Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 года № 64).

Привлечение к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения правоотношений. Субъектами данных отношений являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, а с другой, – лицо, совершившее такое нарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер ответственности.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц от административной,

уголовной или иной ответственности³.

Сегодня проблема неисполнения налогоплательщиками своей конституционной обязанности по уплате налогов и сборов стоит в России как никогда остро. На данном этапе необходимо произвести научный и практический анализ положений уголовного законодательства нашего государства в части ответственности за налоговые преступления, выявить пробелы и противоречия, обозначить проблемные ситуации и слабые стороны законодательно установленных составов, пересмотреть концептуальные основы понятия «налоговые преступления».

Несовершенство российского законодательного регулирования в отношении вопросов уголовной ответственности за налоговые преступления создает возможность для ухода от налогообложения.

1.3 Причины совершения налоговых преступлений

По самым разным оценкам бюджет РФ ежегодно недополучает до трети налоговых поступлений. Уклонение от уплаты налогов широко распространено, имеет массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в бюджет.

Эффективное противодействие нарушителям налогово-правовых норм не возможно без определения причин и условий, обуславливающих совершение налоговых преступлений.

Перед тем как приступить к рассмотрению обстоятельств (причин и условий), способствующих совершению налоговых правонарушений, следует сказать о причинности в целом.

В юридической науке причинность определяется как объективно существующая связь, зависимость между двумя или несколькими явлениями, при которой одно из них (причина) порождает другие (следствия).

Среди причин, обуславливающих совершение налоговых преступлений выделяют следующие: экономические, политические, технические, моральные,

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): принят Гос. Думой 16 июля 1998 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

правовые и причины организационного характера⁴.

Далее более подробно остановимся на каждой из них.

Обстоятельства налоговых правонарушений экономического характера имеют первостепенное значение. В значительной степени они обусловлены и самой налоговой системой России. Так, по мнению Д.Г. Черника, одним из недостатков российской налоговой системы является то, что законодатели и правительство стремятся не столько к расширению налоговой базы путём стимулирования развития производства и предпринимательства, сколько к сбалансированию бюджета за счет налоговых поступлений.

Государство, устанавливая налоги, стремится обеспечить себе материальную базу для решения стоящих перед ним задач. В условиях, когда оно оказывается неспособным обеспечить выполнение этих программ, обеспечить конституционные права своих граждан на труд, оплату этого труда и т.п., у граждан складывается впечатление, что государство устанавливает налоги исключительно в своих интересах. Приемлемость же поведения государства в налоговых отношениях состоит в том, что налоги должны одновременно пополнять бюджет и не угнетать производство.

Достижение указанной цели связано, прежде всего, со снижением налогового бремени и наличием в государстве простой и прозрачной системы налогообложения.

Между тем лица, управляющие страной не должны забывать, что налоговые отношения должны отвечать объективным экономическим условиям. Любое изменение в системе налогообложения должно происходить в соответствии с условиями воспроизводства, материальное положение налогоплательщиков достаточно часто выступает определяющим фактором совершения налоговых правонарушений. Для многих сокрытие доходов и имущества от налогообложения становится единственным способом самозащиты своих прав и законных интересов. Сокрытие налогов ряд учёных относят к безопасному способу удов-

⁴ Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000. С. 350.

летворения материальных потребностей личности⁵.

Политические причины уклонения от уплаты налогов связаны с регулирующей функцией налогообложения, посредством которого государство проводит ту или иную социальную или экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, путём неисполнения норм налогового законодательства оказывают определённое противодействие господствующей группе⁶.

К числу политических обстоятельств, способствующих уклонению от налогообложения, относится не оформившаяся политическая система России.

От общей политической ситуации в стране напрямую зависит уровень налоговой дисциплины. Так, в периоды резкого обострения кризиса государственной власти в России отмечается резкое снижение собираемости налогов из-за массового неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

Технические причины уклонения от налогообложения связаны с несовершенством форм и методов контроля. Налоговые органы не в состоянии контролировать все хозяйственные операции и проверять достоверность всех бухгалтерских документов⁷.

Глубина контроля зависит от дисциплины, суть которой заключается в том, чтобы налогоплательщики соблюдали законодательство о налогах и сборах, своевременно и в полном объёме уплачивали установленные законодательством налоги и сборы. Однако, дисциплина в России соблюдается плохо. Многие лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, по-прежнему, не регистрируются в налоговых органах. Из тех же, кто все-таки зарегистрировался, немало таких, которые не применяют в своей деятельности технические средства контроля, в том числе в связи с их дороговизной и отсутствием подготовленных кадров по их эксплуатации и ремонту.

Типичными являются факты наложения налоговыми органами излишних

⁵ Щербакова Л.М. Психологические черты личности налоговых преступников // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. 2014. № 4.

⁶ Основы налогового права: учеб.-методич. пособие / под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 496.

⁷ ФНС: Налоги и налоговое право [Электронный ресурс] : офиц. сайт. URL : <http://www.taxessright.ru/taxes-677-1.html> (дата обращения: 05.01.2017).

штрафных санкций, нарушение порядка административного производства, провоцирование безнаказанности нарушителей налогового законодательства⁸.

Моральными причинами являются низкая правовая культура, неприязненное отношение к имеющейся налоговой системе и, не в последнюю очередь, корысть налогоплательщиков. Низкая правовая культура обусловлена историческим фактором – существованием института налогового права, в более или менее цивилизованном виде, насчитывает в России не многим более ста лет, за это время не смогла сформироваться в стране культура, подобная налоговой культуре западноевропейских государств, где история сбора налогов насчитывает много веков. Корысть, умысел при уклонении от уплаты налогов играют не последнюю роль в причинах существования налоговых правонарушений.

При рассмотрении моральных причин совершения налоговых преступлений некоторые авторы обращают внимание на негативное отношение налогоплательщиков к существующей налоговой системе, низкий уровень правовой и налоговой культуры, а также гипертрофированную корыстную мотивацию. Именно нравственные факторы, по их мнению, являются основной причиной налоговых правонарушений.

Обстоятельства совершения налоговых правонарушений правового характера ряд учёных относит к числу первостепенных. В их числе противоречивость, а также нестабильность отечественного налогового законодательства. Его громоздкость, сложность, а порой, и запутанность ведёт не только к умышленному уклонению от уплаты налогов, но и к различного рода ошибкам и попросту упущениям со стороны добросовестных налогоплательщиков. Несмотря на кодификацию законодательства о налогах и сборах, в правоприменительной практике налоговые органы опираются на огромное количество актов подзаконного характера: инструкции, письма, разъяснения, исходящие не только от федеральной налоговой службы, но и от Минфина России, ЦБ РФ, судов и т.д.⁹

Дополнительные трудности предпринимателям создают также постоянно

⁸ Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2013. С. 350.

⁹ Кочкаров А.А. Причины и условия налоговых правонарушений // Финансовое право. 2011. № 6.

вносимые изменения в действующее законодательство о налогах и сборах. Избежать ошибок, не тратя значительные средства на бухгалтеров и аудиторов, налоговых консультантов становится всё труднее. Это значит, что указанные обстоятельства, в первую очередь, негативно отражаются на материальном положении законопослушных налогоплательщиков. Для лиц же, имеющих противоправную ориентацию в налоговых правоотношениях, подобные изменения лишь усиливают мотивацию к нарушению в корыстных целях налогового законодательства.

К причинам организационного характера также следует отнести известную ведомственную разобщённость потенциальных субъектов профилактики налоговых правонарушений. Так, несогласованность действий налоговых органов, органов внутренних дел, следственных органов, органов прокуратуры значительно усиливает криминогенную ситуацию в налоговой сфере. Это особенно опасно в условиях, когда, как отмечают некоторые учёные, прокурорами устанавливаются факты практически повсеместного ненадлежащего исполнения налоговыми органами обязанностей по осуществлению налогового контроля.

Завершая рассмотрение обстоятельств, способствующих противоправному поведению в налоговых правоотношениях, следует отметить, что их перечень не является закрытым. Помимо рассмотренных нами детерминант, отдельные учёные выделяют и другие, например, детерминанты социального характера.

2 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

2.1 Объективные признаки налоговых преступлений

Часть 1 ст. 14 Уголовного кодекса Российской Федерации дает определение понятия «преступление». В соответствии с этой нормой закона преступление – это виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное уголовным законодательством под угрозой наказания.

Таким образом, преступление должно обладать следующими признаками:

- быть общественно опасным, то есть угрожать устоям и правилам, принятым в гражданском обществе;

- иметь общественно опасные последствия;

- совершаться в той форме, которая запрещена уголовным законодательством;

- совершаться виновно, то есть совершивший деяние гражданин должен желать или сознательно допускать наступление общественно опасных последствий;

- лицо, совершившее деяние, должно подлежать уголовной ответственности, то есть в соответствии со ст. 19 Уголовного кодекса РФ это должно быть вменяемое физическое лицо, достигшее возраста уголовной ответственности.

Согласно ст. 20 Уголовного кодекса РФ за преступления в сфере экономической деятельности может быть осуждено лицо, которое на время его совершения достигло шестнадцати лет. Здесь необходимо обратить внимание на то, что данное правило плохо «стыкуется» со ст. 26 ГК РФ, так как данная статья ограничивает дееспособность несовершеннолетних в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет. Следовательно, более реально о достижении возраста уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности следует говорить с достижением гражданина восемнадцатилетнего возраста. Обычно субъектами уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности становятся совершеннолетние граждане.

В основном теми лицами, которые привлекаются к уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности, становятся генеральные директора и главные бухгалтеры компаний. С первого взгляда кажется, что это неверно. Здесь необходимо обратить внимание на следующий принцип, который лежит в основе ответственности: гражданин несет уголовную ответственность только за то, что он совершил сам или в составе группы лиц. Составы преступлений в области экономической деятельности связаны в основном с текущей деятельностью компаний. А ей занимаются должностные лица, а не владельцы. Чтобы в этом убедиться, достаточно обратиться к ГК РФ, Федеральному закону «Об ООО», Федеральному закону «Об АО» и т.д. Компетенция владельцев – это стратегия. Компетенция генерального директора и главного бухгалтера – ежедневная работа. Поэтому и такая «несправедливость» с ответственностью.

В юридической литературе нет единого мнения по вопросу об объекте налоговых преступлений. Так в некоторых источниках встречается точка зрения о том, что объектом посягательства налоговых преступлений являются основы экономической безопасности государства¹⁰. В других источниках объектом считают общественные отношения, складывающиеся в сфере формирования бюджета и внебюджетных фондов¹¹.

Объект преступления – правоотношения в сфере экономической деятельности.

Объективная сторона преступления – совершение определенных действий (бездействие), наступление негативных последствий и причинно-следственная связь между ними. Приведенным понятиям в данном случае следует дать определения:

– негативные последствия преступления в сфере экономической деятельности – это нанесение лицом, совершившим преступление, ущерба интересам участников экономической деятельности, включая государство;

¹⁰ Комиссаров В.С. Курс уголовного права. Особенная часть. М., 2006. С. 468.

¹¹ Уголовное право Российской Федерации: учебник / под ред. С.В. Алексеева. Ростов на дону, 2010. С. 414.

– преступные действия лица, совершившего преступление в сфере экономической деятельности, – это процесс нанесения ущерба участникам экономической деятельности, включая государство;

– причинно-следственная связь – это наличие прямой зависимости между действиями преступника и наступлением негативных последствий.

Родовым объектом изучаемых преступлений являются отношения в сфере экономики, а видовым, принимая во внимание, что данные составы находятся в главе 22 Уголовного кодекса РФ, – отношения в сфере экономической деятельности.

Но нельзя забывать про непосредственный объект – то чему причиняется вред в результате совершения определенного преступления. Также непосредственный объект имеет больше практическое значение, он необходим для точной и правильной квалификации конкретного деяния по определенной статье уголовного закона.

Исходя из смысла изучаемых составов, их объектом являются отношения в сфере налогообложения – отношения по уплате организациями и физическими лицами установленных налогов и (или) сборов и выполнению иных обязанностей, возложенных на них.

При уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации непосредственным объектом можно назвать конституционную обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. В преступлении предусмотренном ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ объектом являются отношения в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов налогов и сборов, поступление которых должно обеспечиваться налоговыми агентами. И в последнем рассматриваемом преступлении, предусмотренном ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ, в качестве объекта некоторые авторы называют отношения связанные с пополнением доходной части бюджета¹². Но это не совсем полное определение, и стоит его расширить и конкретизировать. Объектом яв-

¹² Чубраков С.В. Проблемы квалификации преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ // Сборник материалов межрегиональной научно практической конференции. Томск, 2008. С. 100-109.

ляется установленный порядок налогообложения и нормальная деятельность налоговых органов по взысканию недоимок по налогам и (или) сборам, за счет которых как раз и пополняется доходная часть бюджета.

Под предметом преступления принято понимать материальные объекты внешнего мира, на которые непосредственно воздействует преступник, когда осуществляет преступное деяние¹³.

С этой точки зрения если говорить применительно к конкретному составу преступления, а именно уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, то предметом данного состава преступления являются отчетные документы, в которые вносятся данные несоответствующие действительности.

Также существует мнение, что предметом налоговых преступлений являются объекты налогообложения. Согласно Налогового кодекса РФ, объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога¹⁴. Большинство ученых считает, что объект налогообложения – это юридический факт (действие, событие, состояние), обуславливающий обязанность оплатить налог. Но юридический факт не может быть предметом правонарушения. Объект налогообложения есть объект определенных правоотношений (в рамках которых налогоплательщик обязан, например, учитывать данный объект, а налоговый орган, в свою очередь, имеет право требовать такого учета), наличие которого представляет собой одновременно юридический факт, который служит основанием для уплаты налога.

Более предпочтительным же является, мнение о том, что предметом данных преступлений являются денежные средства, которые в результате уклонения не будут уплачены, а налоговая декларация и иные документы являются

¹³ Российское уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. Л.В. Иногумовой-Хегай, В.С. Комиссарова, А.И. Рарог. М., 2010. С. 370.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): принят Гос. Думой 16 июля 1998 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

средством достижения преступного результата¹⁵.

Таким образом, применительно к изучаемым составам именно денежные средства, которыми располагает организация вследствие уклонения от уплаты налогов и сборов, следует считать предметом преступления, предусмотренного статьями 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ.

Говоря об объективной стороне налоговых преступлений можно заметить, что она характеризуется значительным разнообразием. Но суть налоговых преступлений заключается в непосредственной неуплате налога (ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ), в неисполнении своих обязанностей (ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ), в сокрытии имущества или денежных средств (ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ). При том, что к перечисленным результатам привели собственно действия указанные в перечисленных статьях Уголовного кодекса РФ.

Целесообразно начать рассмотрение объективной стороны со способов совершения данных преступлений. Что касается уклонения от уплаты налогов и (или) сборов (ст. 199 Уголовного кодекса РФ), то способы совершения данного деяния прямо сформулированы в диспозиции статьи предусматривающей ответственность за данное преступление:

- непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;
- включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

В первом случае все достаточно просто. Рассматривая второй способ совершения данного преступления, может возникнуть вопрос, что именно следует понимать под указанной формулировкой. Под включением в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений следует понимать умышленное отражение в них любых несоответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы или любых иных

¹⁵ Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы [Электронный ресурс]: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 547.

данных, необходимых для верного исчисления и последующей уплаты налогов¹⁶.

Также под данным действием можно понимать включение в налоговую декларацию ложных сведений о полученных доходах и понесенных расходах, указание неверного времени о понесенных расходах, несоответствующие действительности данные об объектах налогообложения.

Налоговая декларация это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога¹⁷. Под иными документами понимаются любые предусмотренные Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, которые служат основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов¹⁸.

Другим немаловажным признаком объективной стороны в налоговых преступлениях является причиненный ими ущерб, поскольку важнейшим социальным свойством преступления является его общественная опасность, которая отражается в причинении или в угрозе причинения ущерба охраняемым законом интересам.

В юридической литературе говорится, что общественная опасность налоговых преступлений заключается в причинении вреда бюджету государства в части его формирования путем поступления налогов с физических и юридических лиц по причине неуплаты налоговых платежей лицами, на которых по закону возложена обязанность по уплате установленных платежей¹⁹.

Стоит сказать, что негативные последствия от налоговых преступлений весьма разнообразны. Можно выделить следующие:

– нарушение законов рыночной конкуренции, поскольку организации–неплательщики получают ряд преимуществ;

¹⁶ Налоговые преступления : специфика выявления и расследования / под ред. И.Н. Соловьева. М., 2011. С. 47.

¹⁷ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁸ Там же.

¹⁹ Гладких В.И. Уголовное право России. Общая и Особенная части. М., 2015. С. 439.

– недополучение казной налоговых сборов, и следующее за ним сокращение доходной части бюджета и рост его дефицита;

– нарушение принципа социальной справедливости, так как для тех, кто исправно платит налоги, возникает дополнительное налоговое бремя²⁰.

В соответствии с уголовно-правовой доктриной и сложившейся судебной практикой, рассматриваемые составы налоговых преступлений являются материальными, то есть в них содержится в качестве обязательного условия для применения уголовной ответственности наступление общественно-опасных последствий в виде недополучения государством определенной суммы денежных средств, подлежащих к уплате в виде налогов.

Из анализа рассматриваемых статей видно, что составы предусмотренные статьями 199, 199.1 действительно материальные, но для них устанавливается уточнение для размеров причиненного вреда, крупный и особо крупный. Для уклонения от уплаты налогов и сборов предусмотрены крупный (ч.1 ст. 199 Уголовного кодекса РФ) и особо крупный размеры (ч. 2 ст. 199 Уголовного кодекса РФ). Неисполнение обязанностей налогового агента также предусматривает крупный и особо крупный размеры.

Конкретные суммы для статей 199 и 199.1 устанавливаются в примечании 1 к ст. 199 Уголовного кодекса РФ: «Крупным размером в настоящей статье, а также в статье 199.1 настоящего Кодекса признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сбо-

²⁰ Бугаевская Н.О. Некоторые проблемы предупреждения налоговых преступлений // Молодой ученый. 2011. № 8. С. 46-49.

ров, либо превышающая тридцать миллионов рублей»²¹. Для состава ст. 199.2 также предусмотрен крупный размер, но определяется он в ст. 169 Уголовного кодекса РФ и равен сумме превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей²².

Законодатель при определении суммы недоимки приводит процентное соотношение сокрытых платежей от общей суммы налога, 10 % для крупного размера и 20» для особо крупного. В таком случае может сложиться ситуация, когда налогоплательщик, заплатив сто тысяч рублей и недоплатив десять тысяч, подвергнется уголовной ответственности. Для этого и установлены минимальные пороги.

Для организаций крупным размером признается сумма более двух миллионов рублей, а особо крупным – десять миллионов рублей. Также законом устанавливается более крупная сумма, неуплата которой будет считаться преступлением даже если неуплаченная сумма в процентном соотношении будет ниже установленного порога. Для крупного размера это шесть миллионов рублей, а для особо крупного – тридцать миллионов. При неисполнении обязанностей налогового агента критерии те же.

В названном выше примечании упоминается понятие финансовый год, но Уголовный кодекс РФ не дает его определения. Определение финансового года содержится в ст. 12 Бюджетного кодекса РФ: «Финансовый год соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря»²³.

Можно подумать, что подобный метод исчисления крупного и особо крупного размеров не совсем оправдан, так как не учитывает ряда особенностей системы налогообложения.

Во-первых, из текста приложения не следует, какие именно налоги следует учитывать при определении сумм, подлежащих уплате: все или лишь те, по которым происходило уклонение. Решение данного вопроса может иметь прин-

²¹ Уголовный кодекс Российской Федерации: принят Гос. Думой 24 мая 1996 года: по состоянию на 19 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²² Там же.

²³ Бюджетный кодекс Российской Федерации : принят Гос. Думой 17 июля 1998 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ципиальное значение для определения наличия состава преступления или квалифицирующего признака, поскольку оно напрямую влияет на долю неуплаченных налогов.

Во-вторых, из упомянутого приложения не следует, каким образом при определении пропорции должна учитываться переплата по налогам. Довольно часто на практике налогоплательщики имеют переплату по одному виду налога при наличии недоимки по-другому. Арбитражная практика исходит из невозможности привлечения к налоговой ответственности в случае, если сумма переплаты больше суммы недоимки, и при этом налоги подлежат зачислению в один и тот же бюджет, поскольку его интересы в такой ситуации не страдают. Естественно, что поскольку уклонение от уплаты налогов – материальный состав, то для него характерно наступление общественно опасных последствий в виде неполучения бюджетом причитающихся ему сумм. Однако возможно ли привлечение к ответственности, например, в случае, если налогоплательщик имеет переплату по налогу на прибыль в части, зачисляемой в федеральный бюджет, в размере, превышающем недоимку по налогу на прибыль в части, зачисляемой в бюджет субъекта РФ.

Ответы на эти вопросы даются в уже упомянутом Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 г. Москва «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». В п. 12 говорится: «при исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены...», – также говорится, что «...следует учитывать лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней...»²⁴.

Следует отметить момент окончания преступления. Уклонение от уплаты налогов считается оконченным с момента фактической неуплаты налогов (сбо-

²⁴ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ров) в срок, установленный налоговым законодательством.

Данное преступление заключается в неисполнении налоговым агентом своих обязанностей, то есть исчисление, удержание или перечисление налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Об этом говорится и в юридической литературе, и в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 г. Москва «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Также это вытекает из нормы уголовного закона.

Налоговый кодекс РФ называет еще и другие обязанности налогового агента, они перечислены в ч. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ.

Но наступление уголовной ответственности влечет лишь неисполнение тех обязанностей, которые указаны в ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ. Неисполнение иных обязанностей, например, непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, не влечет уголовной ответственности. Это является налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 Налогового кодекса РФ.

Главной особенностью названных обязанностей налоговых агентов является то, что они перечисляют налоги не за счет собственного имущества, а за счет тех средств, которые удерживаются из сумм, причитающихся другим лицам, которые по этим налогам являются плательщиками.

Необходимо отметить, что неисполнение налоговым агентом своих обязанностей обязательно должно быть в личных интересах, например карьеризм, протекционизм и т.д. Если же противоправные действия налогового агента преследуют корыстный интерес и связаны с изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу третьих лиц, то содеянное подлежит дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества.

Также необходимо отметить момент, с которого преступление считается оконченным. Данный состав является оконченным с момента перечисления

налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством, в соответствующий бюджет сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика²⁵.

Теперь рассмотрим состав, предусмотренный ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Сам по себе названный состав отличается от тех, что рассматривались выше.

Хотя бы потому, что данный состав не является материальным, хотя для него и предусмотрен крупный размер. Но в ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ нет требования о наступлении каких-либо последствий и об установлении причинной связи между ними и совершенным деянием.

Несмотря на то, что данный состав является формальным, не исключено и покушение на это преступление, когда определенное лицо совершает соответствующие действия по сокрытию, но по независящим от него причинам не может довести их до конца²⁶. Для подтверждения своей позиции в статье приводится пример, который нам кажется вполне обоснованным.

Само преступление заключается в сокрытии денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам. В целях лучшего понимания необходимо разобраться, что следует понимать под сокрытием денежных средств либо имущества. Пленум Верховного Суда РФ говорит, что под сокрытием следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере²⁷. Также он указывает, что под недоимкой следует понимать сумму налога или сумму сбора, не уплаченную в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Это же определение дается в

²⁵ Соловьев И.Н. Налоговые преступления: специфика выявления и расследования. М., 2011. С. 496.

²⁶ Чубраков С.В. Проблемы квалификации преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ // Сборник материалов межрегиональной научно-практической конференции. Томск, 2008. С. 100-109.

²⁷ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». п. 20. абз. 3.

п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ.

Под денежными средствами и имуществом следует понимать денежные средства налогоплательщика (плательщика сборов) на счетах в банках, их наличные денежные средства, а также иное имущество, указанное в статьях 47 и 48 Налогового кодекса РФ. Это могут быть ценные бумаги, валютные ценности, легковой автотранспорт, производственные помещения, готовая продукция и другое. В случае с индивидуальным предпринимателем перечень тот же, за исключением имущества предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, например, предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования²⁸.

При рассмотрении объективной стороны следует уделить внимание положениям действующего налогового законодательства, в части взыскания недоимки по налогам и сборам. И в этой части налоговое законодательство РФ предусматривает не только взыскание недоимки, но также пени и штрафа, а ст. 199.2 предусматривает ответственность за сокрытие денежных средств и имущества за счет которых должно производиться взыскание лишь недоимки по налогам и (или) сборам. Таким образом имущество и денежные средства, скрытые на сумму подлежащих уплате пени и штрафа, не должны учитываться при определении суммы скрытого. Такое же мнение высказывается в постановлении Пленума Верховного Суда РФ, в нем говорится, что «взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются»²⁹.

Порядок принудительного взыскания недоимки по налогам и сборам регулируется ст. 46-47 Налогового кодекса РФ. В нормах указанных статей установлено два пути принудительного взыскания: внесудебный и судебный.

Согласно ст. 70 Налогового кодекса РФ налоговый орган не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки должен направить налогоплательщику

²⁸ Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: принят Гос. Думой 14 ноября 2002 года: по состоянию на 19 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». п. 21.

требование об уплате налога. Если же в отношении налогоплательщика проводилась налоговая проверка, то требование об уплате налога должно быть отправлено в течение двадцати дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

В случае неисполнения налогоплательщиком данного требования, налоговым органом может быть принято решение о взыскании налога за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках. Если требование было отправлено, то решение принимается по истечении срока указанного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение принятое после истечения указанного срока будет считаться недействительным и исполнению подлежать не будет. В таком случае налоговый орган имеет право обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся суммы налога. Заявление в суд может быть подано в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога³⁰.

Проанализировав все выше сказанное, мы задаемся вопросом, а с какого момента, действия по реализации имущества или денежных средств можно считать сокрытием. Данный вопрос не урегулировало и уже отмеченное ранее постановление Пленума Верховного Суда. Он лишь закрепил, что действия по сокрытию могут быть совершены после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога и (или) сбора³¹.

Действия по отчуждению имущества должником, могут считаться сокрытием с момента вступления в законную силу решения суда. В противном случае, любые действия по отчуждению какого-либо имущества организацией, во время рассмотрения дела судом, могут быть расценены как сокрытия, что является неверным.

В этой связи, необходимо отметить момент окончания данного преступ-

³⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): принят Гос. Думой 16 июля 1998 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». ст. 46 ч. 3.

³¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». п. 20.

ления. Основываясь на вышесказанном, разумнее всего полагать, что преступление, предусмотренное ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ, считается оконченным с момента совершения действий, которые приводят к сокрытию денежных средств или имущества. То есть, если в случае образования у налогоплательщика недоимки по налогам и сборам, он производит продажу, сдает в аренду, дарит имущество либо иным способом производит отчуждение, переводит денежные средства на подставные фирмы или иным любым способом скрывает их от налогового органа, то с момента фактического совершения таких действий преступление следует считать оконченным.

Стоит также сказать о способах сокрытия денежных средств или имущества. В диспозиции ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ они прямо не предусмотрены, также данная статья не является бланкетной, то есть не отсылает нас к другим нормам. Из этого можно сделать вывод, что законодатель устанавливает, что сокрытие это уголовно наказуемое деяние, но что под ним понимать не разъясняет.

Проанализировав правоприменительную практику, можно сделать вывод, что действиями, которые свидетельствуют о сокрытии, могут являться:

- использование наличных расчетов без зачисления соответствующих денежных средств на расчетные счета организации;
- расчеты через третьих лиц;
- исполнение обязательств иными способами³².

Если говорить о сокрытии действий по использованию денежных средств, которые поступают в кассу, без зачисления их на расчетный счет организации, то в случае отсутствия нарушений Положения «О правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ» № 14-П от 05.01.1998 г., утвержденного ЦБ, которое касается сроков, в течение которых организация должна сдавать денежные средства из кассы на расчетные счета и лимитов, в пределах которых организация имеет право хранить денежные средства в кассе, то гово-

³² Чубраков С.В. Проблемы квалификации преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ // Сборник материалов межрегиональной научно-практической конференции. Томск, 2008. С. 100-109.

рить о наличии состава предусмотренного ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ невозможно.

При сокрытии имущества, любые действия по его отчуждению являются таковыми (продажа, долгосрочная аренда, мена, дарение и т.д.).

Тогда возникает абсолютно корректный вопрос, а правомерно ли рассматривать данные действия как сокрытие и признавать их преступными.

Сложно утверждать, что действия, не являющиеся противозаконными, в нормальном хозяйственном обороте являются сокрытием.

В итоге можно сделать вывод, что сокрытием следует считать такие действия, которые выпадают из нормального хозяйственного оборота организации. Это может быть открытие подставных фирм для перечисления им денежных средств по сделкам не направленным на порождение каких-либо последствий, создание дополнительных расчетных счетов с целью проведения через них расчетов.

2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений

Одним из необходимых условий по выявлению признаков состава преступления является установление виновного лица (субъекта преступления).

Субъект преступления в сфере экономической деятельности – это правоспособное и дееспособное физическое лицо, обязанное соблюдать действующее законодательство.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 Уголовного кодекса РФ, является физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, имеющее облагаемый налогом доход. В соответствии с гражданским законодательством заниматься трудовой и предпринимательской деятельностью может и лицо, не достигшее 16 лет. Однако привлечение к ответственности за уклонение от уплаты налогов (сборов) в этом случае будет невозможно.

Статья 198 Уголовного кодекса РФ устанавливает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. Таким образом, вводится ответственность не только налогоплательщиков, но и иных лиц. Наличие уголовной ответственности налоговых агентов согласно ст. 199.1 Уго-

ловного кодекса РФ опровергает возможность привлечения налоговых агентов.

Налоговый кодекс предусматривает возможность участвовать в налоговых правоотношениях налогоплательщику через законного или уполномоченного представителя (ст. 26 Налогового кодекса РФ). Определение понятия «законный представитель» дается в ст. 27 Налогового кодекса РФ. Это лица, являющиеся таковыми в силу закона в соответствии с гражданским законодательством РФ. Регламентация законного представительства для несовершеннолетних осуществляется ст. 28 ГК РФ, это родители, усыновители или опекуны, для недееспособных – опекуны или попечители (ст. 29, 30 ГК РФ). Законные представители в соответствии с гражданским законодательством могут совершать или давать согласие на совершение сделок по согласованию с органами опеки и попечительства.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое лицо или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Уполномоченный действует на основании нотариально удостоверенной доверенности.

Ст. 198 Уголовного кодекса РФ указывает на ответственность лица, на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным. В соответствии со ст. 227, 228 Налогового кодекса РФ декларация подается физическими лицами, в том числе предпринимателями, о доходах физического лица. Ст. 11 Налогового кодекса РФ относит к понятию «индивидуальный предприниматель» также частного нотариуса, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, частного охранника и детектива.

Нередко в целях уклонения от уплаты налогов лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность, действует через подставное лицо. Безработный, лицо без определенного места жительства регистрируется в качестве индивидуального предпринимателя и формально осуществляет предпринимательскую деятельность. В этом случае суды исходят из необходимости квалифицировать действия по ст. 198 Уголовного кодекса РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части четвертой ст. 34 Уголовного кодекса РФ – как его пособника. Но только при условии, что он осознавал участие в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199 Уголовного кодекса РФ, является специальным. Это вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, в должностные обязанности которого входит уплата налогов (страховых взносов) с организации. Под организациями, указанными в ст. 199 Уголовного кодекса РФ, понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, либо созданные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории РФ.

Уплата налогов является обязанностью руководителя организации-налогоплательщика. Пределы полномочий руководителей юридического лица установлены федеральными законами от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», уставами организаций, трудовыми договорами (контрактами), заключаемыми с руководителями или учредителем (учредителями) предприятий, Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при

налогообложении прибыли, нормативными актами руководителя предприятия, которыми определяются лица, ответственные за уплату налогов.

Особое внимание необходимо уделить такому субъекту преступления, как главный бухгалтер (бухгалтер предприятия). Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю предприятия, им же назначается на должность и освобождается от должности. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (п. 3 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете, п. 14 Положения по ведению бухгалтерского учета).

Фактически главный бухгалтер по кругу обязанностей и видам ответственности является по финансовым вопросам вторым после руководителя лицом на предприятии. В случае разногласий между руководителем предприятия и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя предприятия, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций (и. 4 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете.)

Согласно п. 2 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете главный бухгалтер предприятия несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Кроме того, главный бухгалтер также несет ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций.

Обладая значительными полномочиями, главный бухгалтер, по сути, может самостоятельно реализовать преступный умысел, а значит, быть субъектом преступления без руководителя предприятия.

Налоговый кодекс предусматривает возможность представительства в налоговых отношениях (ст. 26-29 Налогового кодекса РФ). Поэтому возможно привлечение к ответственности по ст. 199 Налогового кодекса РФ и иных лиц, специально уполномоченных органом управления организации на совершение таких действий. К числу субъектов данного преступления могут относиться

также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера. К ответственности по ст. 199 Уголовного кодекса РФ как пособники (ч. 5 ст. 33 Уголовного кодекса РФ) могут быть привлечены иные служащие организации-налогоплательщика, оформляющие первичные документы бухгалтерского учета.

Немало вопросов на практике вызывает квалификация действий учредителей (акционеров) предприятий.

В большинстве случаев управленческие функции в организации выполняют наемные работники, которые получают за это установленный им должностной оклад (заработную плату). Мотивы для совершения налоговых преступлений у них отсутствуют. В то время как собственники предприятия напрямую заинтересованы в получении максимальных прибылей, в том числе с помощью уклонения от уплаты налогов (сборов). Привлечение к ответственности по ст. 199 Уголовного кодекса РФ участников (акционеров) организаций возможно, если следствие установит участие учредителей в неуплате налогов в формах прямых указаний исполнительному органу, частой смены руководителей предприятия в целях увода их от ответственности за неуплату налогов, сокрытия от них полной информации о доходах либо в форме получения неучтенных денежных средств с предприятия, которое сопровождалось неуплатой налогов юридическим лицом, а также в иных формах.

В тех случаях, когда организация-налогоплательщик является дочерней или зависимой по отношению к другой, в качестве соучастников могут выступать учредитель (участник), акционер, руководитель или главный бухгалтер последней.

Субъектом преступления ст. 199.1 является налоговый агент. Статья 24 Налогового кодекса РФ дает определение налоговых агентов. Это лица, на которых возложены обязанности по исчислению и удержанию у налогоплательщика из выплачиваемого ему агентом дохода и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Таким образом, субъект преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уго-

ловного кодекса РФ, физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного бухгалтера).

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, за некоторым исключением. В ряде статей Налогового кодекса РФ указывается, применяется ли данная статья к налоговым агентам. Например, п. 11 ст. 78 «Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени» применяется также в отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм сбора и пеней и распространяется на налоговых агентов и плательщиков сборов. В соответствии со ст. 226 Налогового кодекса РФ российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в РФ, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить соответствующую сумму налога.

Удержание начисленной суммы налога производится непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удерживаемая сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты. При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент письменно извещает в течение одного месяца налоговый орган о невозможности удержать налог и сумме задолженности. При выплате дохода в натуральной форме у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. Агент только направляет необходимую информацию в налоговый орган в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ³³.

³³ Приказ ФНС от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ, – физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя. Собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом.

Анализ ст. 48, 50, 113-115, 294-300 ГК РФ, Федерального закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» позволяет сделать вывод, что права собственника имущества юридических лиц (организаций) в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов, вправе осуществлять руководители органов государственной власти РФ и субъекта РФ, руководители органов местного самоуправления, а также юридические лица и граждане. В соответствии со ст. 120 ГК РФ, ст. 9 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» и ст. 11 и 39 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании» собственниками имущества учреждения могут быть физические лица. В этом случае они также могут быть субъектами преступления, предусмотренного ст. 199.2 Уголовного кодекса РФ.

С понятием «субъект преступления» неразрывно связан такой признак состава преступления, как субъективная сторона. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом в целях полной или частичной их неуплаты. Лицо осознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления

Меры налоговой ответственности имеют карательный характер, являются наказанием за налоговое правонарушение, т.е. за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. Поэтому при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. Вина является одним из существенных признаков налогового правонарушения и обязательным элементом его юридиче-

ского состава.

Даже при рассмотрении вопроса о привлечении к налоговой ответственности суды требуют доказывания как самого факта совершения правонарушения, так и степени вины налогоплательщика. Исходя из учета этих двух моментов ст. 110 Налогового кодекса РФ предусматривает две формы вины лица при совершении им того или иного налогового правонарушения: умысел и неосторожность. В ряде правонарушений форма вины имеет принципиальное значение как влияющее на размер налоговой санкции. В частности, в соответствии с п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % суммы неуплаченного налога, в то время как неуплата или неполная уплата сумм налога, совершенные по неосторожности, влекут взыскание штрафа в размере 20 %.

В уголовно-правовой литературе были попытки обосновать возможность совершения налоговых преступлений по неосторожности. Однако судебная практика однозначно не допускает такого толкования. Налоговые преступления возможны только при наличии прямого умысла в целях полной или частичной их неуплаты. Указание в диспозиции ст. 199 Уголовного кодекса РФ – «включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений» – подчеркивает умышленный характер совершаемого преступления.

Конституционный Суд РФ отметил, что предусмотренная ст. 199 Уголовного кодекса РФ ответственность может быть применена только в случае совершения действий (допущения бездействия), которые совершены (допущено) с умыслом и направлены на избежание уплаты организацией налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил.

Уплата налога не происходит в результате представления в налоговые органы заранее сфальсифицированных, не соответствующих действительности сведений. При определении вины необходимо учитывать обстоятельства, указанные в Налоговом кодексе РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 110 Налогового кодекса РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее,

осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало, либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Обязательный признак субъективной стороны преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, – мотив совершения преступления. Лицо, совершившее действие, содержащееся в диспозиции ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, при отсутствии у него личного интереса не может быть привлечено к ответственности по данной статье.

Анализ статьи позволяет сделать вывод, что мотивом преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, является стремление виновного лица добиться какой-либо выгоды для себя или близких ему лиц. Причем такая выгода не должна быть материальной. Верховный Суд разъясняет, что личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера. Эта выгода может быть обусловлена такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, надежда на получение взаимной услуги, стремление заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п.

Несмотря на упоминание выгоды имущественного характера как одной из составляющих преступного мотива, имущественный интерес не может признаваться образующим элементом состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ. Как указал ВС РФ это преступление не может совершаться из корыстных побуждений, т.е. по мотивам приобретения материальной (имущественной) выгоды. Невыполнение обязанностей налогового агента из корыстных побуждений будет рассматриваться как хищение. Под корыстными побуждениями Верховный Суд РФ предписывает понимать «незаконное изъятие денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц».

Личный интерес не может включать в себя имущественные интересы. Корыстные интересы, установленные в действиях виновного, влекут за собой ква-

лификацию его действий по иным, нежели ст. 199.1, статьям Уголовного кодекса РФ. Упомянутая же статья требует наличия именно личных интересов, т.е. не связанных с получением материальной выгоды для себя или других лиц.

Таковыми интересами признаются низменные устремления лица добиться выгод путем нарушения налогового законодательства. Личные интересы лица, совершившего преступление, предусмотренное ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, должны быть связаны, прежде всего, с достижением целей самого виновного, а также лиц, интересы которых он воспринимает как свои собственные (члены семьи, родственники, друзья, близкие). Поэтому считать, что действия должностного лица предприятия, в результате которых какую-либо выгоду получает само предприятие, совершены в личных интересах, нельзя. Высшие судебные органы пришли к однозначному выводу: смешение личных интересов должностного лица и интересов предприятия недопустимо³⁴.

Обобщая вышесказанное можно сделать вывод о том, что субъективная сторона налоговых преступлений предусматривает наличие в действиях субъекта умысла. То есть лицо, совершившее преступление, должно осознавать противоправность своих действий и неизбежность наступления вредных последствий. Если субъект преступления желает наступления вредных последствий, то он действует с прямым умыслом, если сознательно допускает их, но не желает, – с косвенным.

Необходимо отметить, что именно установление наличия субъективной стороны является наиболее сложным в процессе расследования преступлений в сфере экономической деятельности. Неоднозначность действующего законодательства порождает большое количество ошибок. Особенно это касается процесса исчисления и уплаты налогов и сборов. Существует множество ситуаций, в которых даже специалисту сложно понять что произошло: налогоплательщик умышленно уклонялся от уплаты налогов или действовал добросовестно в рамках того, как он понял норму закона. По этой причине практика породила

³⁴ Субъект и субъективная сторона налогового преступления [Электронный ресурс] // Налоговые преступления : офиц. сайт. URL : <http://librisum.com/tacrime/pexes12.htm> (дата обращения: 05.02.2017).

большое количество «надзаконных» надстроек. Таких, например, как понятие деловой цели или недобросовестности налогоплательщика, налоговых схем и т.д. Позиция правоохранительных органов при предъявлении обвинения гражданину в преступлении, совершенном в сфере экономической деятельности часто неоднозначна и основана на предположениях и выводах, под которыми нет веских доказательств.

Объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона образуют состав преступления. Если отсутствует хотя бы одна из этих составляющих, то нет и состава. Следовательно, в соответствии с правилами п. 2 ст. 24 УПК РФ, при отсутствии состава преступления производство по уголовному делу невозможно³⁵.

2.3 Порядок возбуждения и производства по делам о налоговых преступлениях

В Налоговом кодексе РФ закреплены два вида производств по делам о налоговых правонарушениях, различающиеся порядком взыскания штрафов:

– производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном организацией или индивидуальным предпринимателем (бесспорный порядок взыскания);

– производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем (судебный порядок взыскания)³⁶.

Классификация производств по делам о налоговых правонарушениях может быть осуществлена по различным основаниям. В действующей редакции Налогового кодекса РФ закреплен следующий подход к разграничению производств – в зависимости от того, в ходе каких мероприятий налогового контроля выявлены налоговые правонарушения, а также исходя из вида правонарушения. В этом усматривается стремление законодателя к закреплению особого порядка производства, прежде всего по делам об имущественных налоговых правона-

³⁵ Ритер М. Уголовная ответственность в сфере экономической деятельности // Клуб главных бухгалтеров. 2010. № 9.

³⁶ Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013. С. 16-20.

рушениях, влекущих недопоступление налогов и сборов³⁷. Именно для их выявления требуется проведение налоговых проверок, позволяющих установить размер недоимки и рассчитать величину штрафа.

В производстве по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах налоговым органам отведена особая роль – именно они осуществляют первоначальную оценку деяния в качестве:

- налогового правонарушения;
- административного правонарушения, совершенного должностными лицами организации-налогоплательщика;
- нарушения, содержащего признаки налогового преступления.

Еще при направлении требования об уплате налога, если размер недоимки позволяет предполагать факт совершения нарушения, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны предупредить налогоплательщика, что при неуплате недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в срок материалы будут направлены в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 4 ст. 69 Налогового кодекса РФ).

В данный момент существуют две модели возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям: первая модель основана на решении налогового органа о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а вторая не зависящая напрямую от решения налогового органа.

Отличительной особенностью первой модели является право налоговых органов ставить перед следователями вопрос о возбуждении уголовного дела, устанавливая размер недоимки. Решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение, вынесенное по результатам налоговой проверки предопределяет возможность его уголовного преследования за налоговое преступление. При этом поскольку основанием для привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в силу п. 3 ст. 108 Налогового кодекса РФ является установление факта совершения данного нарушения

³⁷ Кустова М.В. Производство по делам об имущественных налоговых правонарушениях в системе налоговых процедур // Известия вузов. Правоведение. 2009. № 3. С. 115-126.

вступившим в силу решением налогового органа, то до момента вступления решения в силу не может быть поставлен вопрос о привлечении лица к уголовной ответственности.

Привлечение к уголовной ответственности за налоговые преступления состоит следующих этапов:

- вынесение налоговым органом решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- вступление этого решения в силу;
- выставление требования об уплате налога на основании вступившего в силу решения (с предупреждением о передаче материалов в следственные органы, если требование не исполнено в срок);
- при условии, что требование не исполнено в течение двух месяцев со дня истечения срока, – направление материалов в следственные органы (п. 3 ст. 32 Налогового кодекса РФ);
- приостановление исполнения принятых в отношении физического лица решений: о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, о взыскании налога, пеней, штрафа (п. 15.1 ст. 101 Налогового кодекса РФ).

Вторым поводом для возбуждения уголовного дела может стать сообщение о налоговых преступлениях, поступившее из органов дознания.

Получив из органов дознания сообщение о налоговом преступлении (ст. 198-199.1 Уголовного кодекса РФ), следователь, если нет оснований для отказа в возбуждении уголовного дела, не позднее чем по истечении 3 суток направляет в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию сообщения (с документами и предварительным расчетом предполагаемой суммы недоимки).

Вышестоящему налоговому органу дается 15 суток, чтобы представить следователю свое заключение либо информацию. Какой документ в итоге будет направлен, зависит от состояния и стадии исследованности налоговыми ор-

ганами обстоятельств, изложенных в сообщении о преступлении. Заключение направляется, если имеется уже вступившее в силу решение, вынесенное по результатам исследования данных обстоятельств при проведении ранее назначенной налоговой проверки (заключение сопровождается информацией об обжаловании или о приостановлении исполнения решения). Даже если решение вынесено, но еще не вступило в силу, следовательно передается информация. Информация направляется и в тех случаях, когда проверка еще не завершена, решение по ее результатам не принято либо у налогового органа вообще нет сведений о нарушении налогового законодательства, поскольку указанные в сообщении обстоятельства не исследовались при проведении налоговой проверки.

Следователь после получения заключения налогового органа, но в любом случае не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении, обязан принять процессуальное решение. Статья 145 УПК РФ устанавливает, что по результатам рассмотрения сообщения о преступлении принимается одно из решений:

- о возбуждении уголовного дела;
- об отказе в возбуждении уголовного дела;
- о передаче сообщения по подследственности.

При принятии процессуального решения следователь не связан наличием либо отсутствием заключения или информации налогового органа. При наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления, он вправе возбудить уголовное дело до получения из налогового органа заключения или информации (ч. 9 ст. 144 УПК РФ). Достаточность данных оценивается самим следователем, поэтому новая модель возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям хотя и связана с налогово-контрольным производством, но в главном – независима от него. И эта независимость проявляется не только в исключении уникальности «налогового» повода для возбуждения уголовных дел, но и в том, что установление размера недоимки, важного для решения вопроса о наличии признаков преступления, более не является исключительной прерогативой налоговых органов.

3 ПРОБЛЕМЫ ВЫЯВЛЕНИЯ, РАССЛЕДОВАНИЯ И ПРИВЛЕЧЕНИЯ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

3.1 Особенности выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений

Массовость уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов, высокий уровень латентности налоговых преступлений с особой остротой ставят проблему их выявления, обуславливают необходимость поиска и разработки оптимальных и эффективных путей и средств этой деятельности.

Можно выделить несколько основных особенностей, связанных с выявлением рассматриваемых налоговых преступлений.

Согласно действующему уголовному законодательству ответственность за уклонение от уплаты налогов наступает по факту умышленной неуплаты налогов в определенном размере независимо от того, каким способом произошло это уклонение. Закон лишь частично определяет, какие именно деяния входят в понятие «уклонение от уплаты налогов». Между тем именно этот вопрос оказывается краеугольным при определении оснований и пределов уголовной ответственности за налоговые преступления. Он же является основным и в деятельности по выявлению налоговых преступлений. Однако пока остается неясным, какие преступления следует относить к налоговым преступлениям: неуплату налога; действия, связанные с этой неуплатой; если действия, то какие именно считаются преступными. Отсутствие точного уголовно-правового значения термина «уклонение» приводит к различному его толкованию в теории и практике. В одних случаях составы налоговых статей относят к формальным, в других – к материальным.

Несмотря на некоторые теоретические договоренности, в практике вопрос продолжает оставаться открытым. Как показали проведенные обобщения, одни и те же действия при различном толковании могут рассматриваться как преступные или нет. Например, могут заключаться мнимые или ничтожные сделки, расчеты производиться не напрямую, а через посредников, несуществую-

щими векселями и т.п. При этом бухгалтерский учет будет проводиться на основании этих «поддельных документов». То есть обман будет происходить не только на уровне бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, но и на уровне осуществления самой предпринимательской деятельности еще до возникновения обязанности по уплате налогов. Такие деяния, не являющиеся сами по себе нарушением налогового законодательства, в зависимости от трактовки понятия «уклонение от уплаты налогов», могут либо не являться налоговым преступлением, либо являться приготовлением к его совершению, либо быть составной частью события налогового преступления или же являться сокрытием его следов.

К числу особенностей выявления уклонений от уплаты налогов следует отнести и проблему несовершенства налогового законодательства РФ.

Ряд положений российского налогового законодательства прямо способствует совершению как налоговых, так и связанных с ними других экономических преступлений (например, возврат экспортного НДС, льготы и освобождения от уплаты налогов и т.п.). Некоторые положения налогового законодательства являются препятствием к выявлению налоговых преступлений (например, постановка на учет не по месту осуществления хозяйственной деятельности, а по месту нахождения организации или месту жительства налогоплательщика). Это является обстоятельством, максимально затрудняющим выявление фактов уклонения от уплаты налогов, и способствует совершению налоговых преступлений. Оно наиболее характерно для офшорных зон, где налогоплательщики или их деятельность исчезают из поля зрения налоговых и правоохранительных органов.

Следствием несовершенства правовой базы и нестабильности экономической системы является применение офшорным бизнесом методов ухода от уплаты налогов. Правовой режим деятельности участников офшорного бизнеса регулируется прежде всего нормами гражданского права, так как их деятельность связана с предпринимательской деятельностью. Отсутствие полноценной законодательной базы и, самое главное, специального закона приво-

дит к тому, что участники офшорного бизнеса устанавливают свои правила, находят те или иные схемы ухода от уплаты высоких налогов, подкупают чиновников для предоставления им преференций, создавая тем самым благоприятную почву для коррупции. Эти отрицательные явления сказываются на здоровой конкуренции и развитии экономической и правовой реформ в российском обществе.

Основным фактором существования офшорных зон выступает экономическая депрессивность отдельных регионов. Страны, исторически обделенные природными и человеческими ресурсами и имеющие сравнительно малый производственный потенциал, разрешают регистрировать на своей территории иностранные субъекты хозяйствования, что является дополнительным источником бюджетных средств, освобождая данных субъектов от уплаты налогов или облагая налогами по ставкам, размеры которых значительно ниже ставок, действующих в государствах с развитой рыночной экономикой, т.е. устанавливая особый административно-правовой режим осуществления внешнеторговой и предпринимательской деятельности.

Способ налоговой оптимизации деятельности, основанный на использовании особого правового режима, предоставляемого на территории офшорных зон, называется офшорным бизнесом, суть которого – осуществление предпринимательской деятельности в целях получения наибольшей прибыли, которая может повышаться как за счет увеличения темпов роста прибыли по сравнению с темпами роста затрат, так и путем снижения суммы затрат. К мотивам, побуждающим налогоплательщиков «уводить» часть деятельности юридических лиц с частной формой собственности за пределы действия национальных норм права, можно отнести желание не только обеспечить низкий уровень налогообложения, но и воспользоваться преимуществами гражданского и финансового законодательства ряда государств, в том числе с развитой рыночной экономикой и устоявшимися демократическими традициями. В качестве основных таких преимуществ называются стабильность гражданско-правовых сделок, высокий уровень защиты бизнеса от рейдерства, гарантии соблюдения коммерче-

ской тайны, низкий уровень коррупции правоохранительных и судебных органов, расширенные возможности договорного регулирования взаимоотношений участников акционерных обществ между собой, эффективность процедур исполнительного производства и т.п.

В настоящий момент, следуя мировым тенденциям, Российская Федерация усиливает борьбу с офшорами и фирмами-однодневками, которые являются инструментами для вывоза капитала в офшоры и уклонения от уплаты налогов. При этом неоднократно предпринимались попытки вместо принятия отдельных локальных правовых актов, посвященных деятельности конкретных офшорных зон, перейти к единому законодательному регулированию всей офшорной деятельности в стране. Работа по приведению национальной законодательной системы в соответствие с налоговыми системами стран – основных экономических партнеров России затрагивает большое число направлений реформирования и рассчитана скорее на долгосрочную, чем на среднесрочную перспективу.

Таким образом, верным решением проблемы «бегства» капитала в настоящее время может стать принятие федерального законодательства, регулирующего офшорную деятельность, которое ограничило бы применение наиболее вредных для бюджета схем. Данное законодательство имело бы одинаковую силу для всех субъектов экономической деятельности, безотносительно к форме собственности и другим характеристикам компаний.

Особенностью выявления преступных уклонений от уплаты налогов, затрудняющей в определенной мере деятельность правоохранительных органов является то, что налоговое преступление находит свое отражение только в документах. Специфика выявления налоговых преступлений в том и состоит, что их выявление объективно возможно только путем исследования и анализа представленных налогоплательщиком документов.

Сложность выявления заключается в необходимости исследования действительных гражданско-правового характера и поиске нарушений. Подобные нарушения, кажущиеся на первый взгляд вполне невинными упущениями, нередко яв-

ляются неотъемлемым звеном налоговых преступлений. Поэтому, на наш взгляд, одной из первоочередных задач, стоящих перед оперативными работниками и специалистами отделов документальных проверок полиции и Следственного комитета РФ, является установление причинной связи между нарушениями в области гражданского права и права уголовного.

В этом плане уместно заметить, что переход России к рыночной экономике, появление и расширяющееся распространение новых видов преступлений, в том числе и налоговых, резко расширил сферу применения норм гражданского, арбитражного, административного права и процесса. Заметно усложнился процесс доказывания в сфере правоприменительной деятельности. Судя по всему, эта тенденция не только сохранится в ближайшие годы, но станет более ощутимой. При этом во все большей степени состязательность в гражданском, арбитражном, административном процессе будет связана и с повышением требований к процессу доказывания. И здесь круг объектов исследования криминалистики, думается, расширится с включением в него исследований и из этих отраслей права и процесса. В частности, уже назревает, на наш взгляд, необходимость проведения криминалистического исследования путей и возможностей выявления преступлений в процессе гражданского и арбитражного судопроизводства.

Серьезной проблемой, затрудняющей выявление преступных уклонений от уплаты налогов, является и положение законодательства, позволяющее практически безнаказанно уничтожать документы, уличающие налоговых преступников.

Как известно, организации обязаны выполнять требование о сохранности своей документации в течение определенных сроков.

Используемый в случаях отсутствия документов у налогоплательщика расчетный метод исчисления налогов по аналогии малоэффективен и не позволяет доказывать преступные намерения проверяемых лиц. Видимо, необходимо ввести законодательно более строгую ответственность, вплоть до уголовной, за отсутствие ведения бухгалтерского учета и за необеспечение сохранности, уте-

рю бухгалтерской и прочей документации при наличии финансово-хозяйственной деятельности, за недобросовестное отражение этой деятельности.

В числе вопросов организационного плана, определяющих особенности выявления налоговых преступлений, можно выделить несколько.

Во-первых, проблему учета налогоплательщиков как основу налогового контроля. На сегодняшний день признать ее идеальной и абсолютно правильной нельзя. В настоящий момент значительное число юридических лиц не подают сведений о своей деятельности. По данным некоторых исследователей, до 50 % юридических лиц не сообщают в налоговую инспекцию о своей деятельности, т.е. фактически не регистрируются или представляют «нулевые» балансы.

Уместно напомнить, что одним из основных способов уклонения от уплаты налогов является создание так называемых фирм-однодневок и «спящих» фирм.

К проблемам организационного плана можно отнести и отсутствие соглашения между Следственным комитетом РФ и ФНС России о взаимодействии по выявлению и пресечению налоговых преступлений. Отсутствие такого документа кроме всего прочего усложняет работу по мигрирующим налогоплательщикам, так как неясно, какой орган какому должен передавать материалы при выявлении признаков преступления.

В таком соглашении важно определить и перечень документов, достаточных для возбуждения уголовного дела.

Наконец, в организационном плане важно решить вопрос относительно трактовки ряда отдельных положений законодательства, в частности сложившейся по регионам позиции, касающейся возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях только после вступления в силу решения налогового органа или приостановлении решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности после обращения налогоплательщика в арбитражный суд, который выносит определение о таком приостановлении, и т.д.

Важной проблемой в выявлении налоговых преступлений является вторая организационная проблема – проблема отбора плательщиков для проведения проверок.

Решение этой проблемы предполагает выбор таких объектов, проверка которых могла бы принести максимальный эффект в выявлении налоговых преступлений при минимальных затратах. К сожалению, эта проблема пока не решена, и основным методом отбора налогоплательщиков для проведения проверок в деятельности налоговых подразделений является случайный метод. Иногда проверяются крупные налогоплательщики–предприятия, где заведомо можно найти какие-то нарушения в налоговом учете, взыскать доначисления в бюджет и штрафы. В некоторых случаях проводятся плановые проверки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков по какому-то направлению их деятельности. Результативность этих проверок также низка.

Наконец, серьезной проблемой в выявлении налоговых преступлений является проблема создания обоснованной системы признаков, указывающих на наличие у проверяемого налогоплательщика налогового преступления. Эти признаки главным образом связаны с анализом документов. В имеющейся литературе, научных и практических рекомендациях в основном приводятся признаки, характерные для выявления хозяйственных преступлений и связанные с нарушением порядка ведения бухгалтерского учета. Такие признаки, безусловно, важны, но для выявления налоговых преступлений оказываются мало пригодными. Налоговые преступления связаны с налоговым учетом. Поскольку в настоящее время ведется два относительно самостоятельных вида учета – налоговый и бухгалтерский, необходимо разработать систему признаков, указывающих на наличие налогового преступления у конкретного налогоплательщика. Эти признаки должны основываться на документах налоговой отчетности.

В выявлении налоговых преступлений важно решить и проблему определения эффективной системы оперативно–розыскных мероприятий по выявлению налоговых преступлений. Предлагаемые в различной литературе по расследованию налоговых преступлений системы таких мероприятий также рас-

считаны в основном на выявление преступлений чисто экономической направленности, как правило хозяйственных, но не налоговых. В практической деятельности они оказываются непригодными. Является необходимым создание системы оперативно-розыскных мероприятий налогового профиля.

Для выявления налоговых преступлений работники налоговых органов в соответствии с гл. 14 Налогового кодекса РФ могут осуществлять действия, по своей тактике и содержанию не отличающиеся от действий следователей и иных сотрудников правоохранительных органов, ведущих проверки на стадии до возбуждения уголовного дела, а также осуществляющих дознание, предварительное следствие или оперативно-розыскную деятельность.

Успешное выявление налоговых преступлений возможно лишь при решении всех названных проблем.

3.2 Проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности

Налоговые преступления являются достаточно сложными в их квалификации и расследовании, что определяется их спецификой. Представляется, что пристальное внимание к налоговой преступности должно проявляться с научной стороны, со стороны законодателей и следственной практики. Налоговые преступления прогрессируют, приобретают массовый характер. Методы и сами субъекты данного вида преступлений становятся все более изощренными. Отсюда следует, что и опыт расследований должен быть сопоставим со степенью развития налоговой преступности. Только тогда можно говорить о возможности выявления общих закономерностей совершения преступлений, сокрытия следов, и в итоге должно способствовать успешному расследованию налоговых преступлений.

Пути разрешения проблем расследования и квалификации налоговых преступлений могут быть проведение реформирования законодательства, осуществление реструктуризации правоохранительных и контрольных органов. Необходимо проводить профессиональный отбор и профессиональную подготовку работников по расследованию налоговых преступлений, осуществлять

разработку информационного обеспечения о современных способах совершения налоговых преступлений и возможностях их расследования, проводить формирование информационных баз данных.

Нужно создать единый подход к уголовно-правовой характеристике преступлений, т.к. в научных кругах отсутствует единое мнение по отдельным положениям. Существует достаточно большое количество способов совершения налоговых преступлений по сравнению с другими видами преступлений, и они постоянно совершенствуются.

В силу изложенного целесообразно выделять каждый способ отдельно и разрабатывать по нему методику расследования, чтобы эффективнее и быстрее раскрывать преступления. Разработка таких методик помогла бы следователям ориентироваться в многообразии способов совершения преступлений, что повысило бы раскрываемость преступлений в налоговой сфере с привлечением виновных лиц к уголовной ответственности.

На этапе становления инновационной экономики, когда преобладающими в доходной части бюджета будут именно налоговые платежи, взимаемые в производственных, а не в сырьевых секторах экономики, стране потребуются эффективная и отлаженная система противодействия финансовой преступности, которая не может возникнуть в одночасье. Если не сформировать ее основы уже на настоящем этапе, то к моменту перехода к инновационному производству правоохранительная составляющая будет отставать от уровня экономического развития страны в целом и значительно замедлять его.

В долгосрочных планах целесообразно создать в России новый орган государственной власти, который осуществлял бы в полном объеме функцию выявления и раскрытия деяний, посягающих на финансовую систему государства, – финансовую полицию.

В настоящее время в России острыми остаются вопросы противодействия коррупции в области приватизации, распределения и расходования средств государственного и муниципального бюджетов и внебюджетных фондов, в том числе при проведении закупок для государственных и муниципальных нужд.

Очень важным является противодействие коррупции в сфере управления деятельностью государственных корпораций и компаний с государственным участием, с широко распространенными схемами вывода активов по фиктивным сделкам в аффилированные компании и в дальнейшем за границу на офшоры.

Поэтому к предмету ведения нового ведомства, дополнительно к задачам, связанным с противодействием преступлениям в фискальной сфере, можно было бы также отнести задачи по выявлению, пресечению и раскрытию преступлений в сфере расходования средств государственных и муниципальных бюджетов и внебюджетных фондов, что позволило бы решать задачу противодействия финансовой преступности в комплексе.

Опираясь на опыт мировой практики, можно отметить, что имеется хорошая идея аккумуляции различных функций по противодействию преступлениям в финансовой сфере не в полицейском ведомстве, а в специализированном органе государственной власти, имеющем необходимую базу для эффективной работы по соответствующему направлению.

Не менее важным вопросом борьбы с налоговой преступностью является вопрос о противодействии на государственном уровне схемам ухода от уплаты налогов, основанным на фиктивных сделках и использовании организаций с ненадлежащей юридической личностью. Такие мероприятия направлены не на порождение законных гражданско-правовых последствий, а исключительно на избежание возникновения налоговой обязанности или уменьшение ее размера. При этом действующий Налоговый кодекс РФ даже не предусматривает прямого запрета на действия подобного рода.

Необходима постоянная и планомерная работа по изменению деформированного в настоящее время правосознания самого налогоплательщика. Отход от принципа неотвратимости наказания повлек за собой укоренение представления о допустимости уклонения от уплаты налогов.

Наиболее существенным законодательным фактором, способствовавшим такому значительному снижению результатов расследований налоговых преступлений, является обозначенный законодателем курс на либерализацию в ви-

де возможного освобождения от уголовной ответственности в случае полного возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации. Наглядным примером тому выступает примечание 2 к ст. 199 Уголовного кодекса РФ.

Рассматриваемая норма является фискальным инструментом. Она не обуславливает предупреждение преступлений и не является дополнительным инструментом обнаружения преступлений, как многие другие специальные основания освобождения от уголовной ответственности. Поэтому вызывает сомнения обоснованность ее установления относительно преступлений указанного вида.

Недостатком такой либерализации, является возможность неоднократного освобождения от уголовной ответственности одного и того же лица по одному и тому же основанию. Если учесть, что положительные посткриминальные поступки не всегда являются следствием раскаяния, а, напротив, порой выступают, как стремление избежать уголовной ответственности, то станет очевидно, что такие лица остаются фактически безнаказанными за содеянное. Поэтому совершение нового преступления лицом, ранее освобожденным от уголовной ответственности, свидетельствует о недостижении в отношении такого лица целей уголовно-правового воздействия, и, следовательно, такое лицо нуждается в применении к нему мер уголовной ответственности.

Более того, факт совершения указанным лицом нового преступления может свидетельствовать о необоснованности его освобождения от уголовной ответственности за ранее совершенное преступление.

В целях повышения эффективности освобождения от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности необходимо установить в Уголовного кодекса РФ запрет на повторное освобождение лица от уголовной ответственности по ст. 76.1 Уголовного кодекса РФ на протяжении определенного срока. При определении продолжительности срока, по истечении которого освобожденное от уголовной ответственности лицо по своему правовому положению может быть приравнено к ранее вообще не со-

вершавшему преступление, целесообразно ориентироваться на установленные в Уголовном кодексе РФ сроки давности.

Одна только угроза неотвратимости уголовной ответственности, которую обязаны обещать правоохранительные органы, дисциплинирует субъектов хозяйственной деятельности во всех сферах. Без уголовно-правового механизма система правовых гарантий безопасности ведения бизнеса будет неполной.

Существенным образом в сегодняшней ситуации способствовали снижению результатов работы по выявлению и расследованию преступлений, предусмотренных ст. 199 Уголовного кодекса РФ и породили сложности именно либерализация налогового законодательства, гуманизация уголовной политики в области налогообложения.

Карательное воздействие налоговой ответственности не должно быть одинаковым для всех за любое правонарушение. Нарушение законодателем принципа индивидуализации неизбежно ведет к его нарушению и правоприменителем. Воздействие налоговой ответственности должно быть разнообразным и альтернативным. Карательной функции налоговой ответственности неизбежно сопутствует воспитательная функция, но если кара не является индивидуализированной и справедливой, то воспитательное воздействие не может быть эффективным.

Карательное воздействие финансовой ответственности не должно быть слепым инструментом обогащения государства, оно должно соответствовать всем принципам юридической ответственности. Законодательная регламентация карательного воздействия как налоговой, так и финансовой ответственности требует совершенствования. Прежде всего, это касается установления альтернативных санкций, и не абсолютно определенных, а относительно определенных, необходимо расширить перечень обстоятельств, отягчающих и смягчающих карательное воздействие.

Налоговая преступность в нашем государстве приобрела такие масштабы, что последняя сегодня представляют собой реальную угрозу экономической безопасности государства. Причины налоговой преступности необходимо ис-

кать в самой сущности налоговых правоотношений, предусматривающей публично–правовую обязанность в передаче части заработанных средств в пользу государства. Многие потенциальные налогоплательщики, в первую очередь организации, не хотят признавать такую обязанность.

Налоговая система нашего государства, имея обширную и разработанную нормативную базу, содержит определенные недостатки. Основной недостаток состоит в том, что регулирующая функция этой нормативной базы парализуется содержащимися в ней оговорками и исключениями.

Кроме того, российское законодательство о налогах и сборах устанавливает достаточно высокие налоговые ставки, вынуждая налогоплательщиков изыскивать определенные возможности в компенсировании высоких налогов для того, чтобы поправить свое финансовое положение.

Уголовное законодательство в нашей стране должно быть, с одной стороны, абсолютно современным, с другой стороны – должно быть эффективным, при этом оно должно отражать и защищать интересы государства, интересы общества и интересы отдельного гражданина. Уголовное наказание должно быть по своей природе адекватным тяжести совершенного преступления, это один из важных факторов на пути развития правового государства.

Сложно с этим не согласиться. Однако на сегодняшний день представляется, что золотую середину законодатель еще не нашел. Поэтому, в ближайшей перспективе тема настоящей работы останется актуальной и востребованной.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования наиболее важными представляются следующие выводы:

1 Налоговое преступление является виновно совершенным общественно опасным деянием в сфере налогообложения, которое выражается в действии или бездействии, запрещенном Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания. Объект налогового преступления выступает в качестве установленного государством порядка общественных отношений по поводу налогообложения физических и юридических лиц, исчисление и уплата ими налогов. Правильное определение объекта налогового преступления имеет огромную практическую значимость, т.к. появляется возможность точной квалификации и в перспективе – назначение справедливого наказания.

2 Практика работы органов внутренних дел, ведущих борьбу с уклонением от уплаты налогов, свидетельствует о злоупотреблениях свободой экономических отношений, как со стороны должностных лиц государственных органов, так и со стороны самих хозяйствующих субъектов.

3 В данный момент предварительное следствие по уголовным делам о налоговых преступлениях производится следователями Следственного комитета Российской Федерации, которым производится организация деятельности по рассмотрению сообщений о налоговых преступлениях, взаимодействие с налоговыми органами и органами, осуществляющими оперативно–розыскную деятельность, равно как и расследование, является одним из приоритетных направлений деятельности.

4 Характерной чертой налоговых преступлений в России является их высокая латентность. Налоговые преступления, как правило, совершаются лицами, которые тщательно планируют способы совершения преступления и сокрытия их следов. На результаты их выявления влияние оказывают такие факторы, как уровень профессионального мастерства следователей и оперативных сотрудников, занимающихся выявлением и расследованием налоговых преступ-

лений.

5 Пути разрешения проблем расследования и квалификации налоговых преступлений могут быть проведение реформирования законодательства, осуществление реструктуризации правоохранительных и контрольных органов. Необходимо проводить профессиональный отбор и профессиональную подготовку работников по расследованию налоговых преступлений.

6 Опираясь на опыт мировой практики аккумуляирования различных функций по противодействию преступлениям в финансовой сфере в специализированном органе государственной власти, целесообразно создать в России новый орган государственной власти, который осуществлял бы в полном объеме функцию выявления и раскрытия деяний, посягающих на финансовую систему государства – финансовую полицию.

7 Существенным законодательным фактором, способствовавшим снижению результатов расследований налоговых преступлений, является курс на либерализацию в виде возможного освобождения от уголовной ответственности в случае полного возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе РФ. Недостатком такой либерализации, является возможность неоднократного освобождения от уголовной ответственности одного и того же лица по одному и тому же основанию. В целях повышения эффективности освобождения от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности предлагается установить в Уголовном кодексе РФ запрет на повторное освобождение лица от уголовной ответственности по ст. 76.1 Уголовного кодекса РФ на протяжении определенного срока.

Прогноз дальнейшего развития экономической ситуации в стране позволяет сделать вывод о необходимости последовательного продолжения начатой реформы для наведения порядка в области взимания налогов и более эффективной борьбы с налоговыми преступлениями.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I Правовые акты

1 Конституция Российской Федерации: офиц. текст [Электронный ресурс] // Конституция.Ру : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://constitution.ru>. – 15.01.2017.

2 Бюджетный кодекс Российской Федерации : принят Гос. Думой 17 июля 1998 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): принят Гос. Думой 21 октября 1994 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4 Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: принят Гос. Думой 14 ноября 2002 года: по состоянию на 19 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): принят Гос. Думой 19 июля 2000 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): принят Гос. Думой 16 июля 1998 года: по состоянию на 28 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8 Приказ ФНС от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9 Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: принят Гос. Думой 22 ноября 2001 года: по состоянию на 19 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10 Уголовный кодекс Российской Федерации: принят Гос. Думой 24 мая 1996 года: по состоянию на 19 декабря 2016 года [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11 Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12 Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13 Федеральный закон от 28.12.2010 № 403-ФЗ «О Следственном комитете Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

II Специальная литература

14 Акопджанова, М.О. Уголовное законодательство о налоговых преступлениях в Советской России / М.О. Акопджанова // История государства и права. – 2010. – № 20. – С. 2-3.

15 Александров, А.С. Кризис правового механизма уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях / А.С. Горюнов // Мировой судья. – 2013. – № 12. – С. 9-17.

16 Александров, И.В. Уклонение от уплаты налогов. Основы криминалистической характеристики [Электронный ресурс]: монография / И.В. Александров. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2011. – Режим доступа : avidreaders.ru/book/uklonenie-ot-uplaty-nalogov-osnovy-kriminalisticheskoy.html. – 15.01.2017.

17 Антонов, А.Г. Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности / А.Г. Антонов // Российская юстиция. – 2013. – № 5. – С. 20-21.

- 18 Артемьева, Ю.А. Международно-правовые основы борьбы с налоговыми преступлениями / Ю.А. Артемьева // *Налоги (газета)*. – 2014. – № 12. – С. 23-27.
- 19 Аширбекова, М.Т. Новый порядок возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям / М.Т. Аширбекова // *Законность*. – 2015. – № 1. – С. 25-28.
- 20 Аширбекова, М.Т. О новом «налоговом» поводе к возбуждению уголовного дела / М.Т. Аширбекова, А.С. Омарова // *Российская юстиция*. – 2012. – № 3. – С. 41-43.
- 21 Аширбекова, М.Т. Специальные порядки возбуждения уголовного дела / М.Т. Аширбекова // *Уголовное судопроизводство*. – 2015. – № 1. – С. 14-18.
- 22 Бугаевская, Н.О. Некоторые проблемы предупреждения налоговых преступлений / Н.О. Бугаевская // *Молодой ученый*. – 2011. – № 8. – С. 46-49.
- 23 Васильев, А.М. Криминологическая характеристика основных «налоговых» составов преступлений / А.М. Васильев // *Налоги*. – 2012. – № 9. – С. 22-25.
- 24 Васильева, Е.Г. Проблемы выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений / Е.Г. Васильева // *Налоги*. – 2013. – № 5. – С. 13-16.
- 25 Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб.: Питер, 2003. – 27 с.
- 26 Вишнякова, Н.В. Уголовное право. Особенная часть: учеб. пособие / Н.В. Вишнякова, О.Н. Расщупкина. – Омск: Омская академия МВД России, 2013. – 204 с.
- 27 Воробьев, С.Д. Противодействие преступлениям и правонарушениям в налоговой сфере / С.Д. Воробьев // *Законность*. – 2013. – № 3. – С. 3-5.
- 28 Гараев, И.Г. Предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах как задача налогового контроля / И.Г. Гараев // *Налоги*. – 2013. – № 4. – С. 43-46.
- 29 Гладких, В.И. Уголовное право России. Общая и Особенная части: учебник / В.И. Гладких, В.С. Курчеев. – М.: Новосибирский государственный

университет, 2015. – 614 с.

30 Глебов, Д.А. Налоговые преступления и налоговая преступность / Д.А. Глебов, А.И. Ролик. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2005. – 336 с.

31 Гриненко, А.В. Особенности расследования преступлений, совершаемых в сфере налогообложения / А.В. Гриненко // Налоги. – 2012. – № 2. – С. 6-8.

32 Иванов, А. МВД не будет возбуждать дела о налоговых преступлениях / А. Иванов, Ю. Юхаранова // Административное право. – 2014. – № 4. – С. 91-94.

33 Иванов, Ю. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Ю. Иванов // ЭЖ – Юрист. – 2014. – № 50. – С. 9.

34 Казанцев, Н.М. Финансовое право как «объем прав в денежном выражении» / Н.М. Казанцев // Современная теория финансового права: сб. материалов междунар. научно-практ. конф. 19-20 марта 2010 г. – С. 157.

35 Комиссаров, В.С. Курс уголовного права. Особенная часть: учебник / Г.Н. Борзенкова, В.С. Комиссарова. – М.: Зерцало-М, 2006. – 468 с.

36 Кочкаров, А.А. Причины и условия налоговых правонарушений / А.А. Кочкаров // Финансовое право. – 2011. – № 6.

37 Криминология: учебник / под ред. В.Н. Кудрявцева, В.Э. Эминова. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2007. – 734 с.

38 Криминология: учебник / под ред. Ю. Иванова. – М.: Изд-во БЕК, 1998. – 566 с.

39 Кустова, М.В. Производство по делам об имущественных налоговых правонарушениях в системе налоговых процедур / М.В. Кустова // Известия вузов. Правоведение. – 2009. – № 3. – С. 115-126.

40 Кучеров, И.И. Налоги и криминал / И.И. Кучеров. – М., 2000. – 350 с.

41 Маркс, К. Экономическо-философские рукописи 1844 года. Сущность частной собственности в отражении политической экономии / К. Маркс, Ф. Энгельс // Сочинения. – М., 1974. Т. 42.

42 Налоговые преступления: специфика выявления и расследования / под

ред. И.Н. Соловьева. – М.: Проспект, 2011. – 496 с.

43 Основы налогового права: учеб.-методич. пособие / под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 1995. – 496 с.

44 Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе. Общая теория права / под ред. В.К. Баева. – Н. Новгород: Нижегородская ВШ МВД России, 1993. – 347 с.

45 Ритер, М. Уголовная ответственность в сфере экономической деятельности / М. Ритер // Клуб главных бухгалтеров. – 2010. – № 9.

46 Российское уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. Л.В. Иногомовой-Хегай, В.С. Комиссарова, А.И. Рарог. – М.: Проспект, 2010. – 370 с.

47 Соловьев, И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы [Электронный ресурс]: дис. .. д-ра юрид. наук / И.Н. Соловьев. – М.: РГБ (Из фондов Российской Государственной Библиотеки), 2005. – 547 с.

48 Уголовное право Российской Федерации: учебник для юрид. фак. / под ред. С.В. Алексеева. – Ростов на дону: Феникс, 2010. – 414 с.

49 ФНС: Налоги и налоговое право [Электронный ресурс] : офиц. сайт. - Режим доступа : <http://www.taxesright.ru/taxes-677-1.html>. – 05.01.2017.

50 Хаванова, И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / И.А. Хаванова; под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2013. – 620 с.

51 Черник, Д.Г. Налоги в рыночной экономике / Д.Г. Черник // Финансы. – 1992. – № 3.

52 Чубраков, С.В. Проблемы квалификации преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ / С.В. Чубраков // Сборник материалов межрегиональной научно практической конференции. – Томск: Томский государственный университет, 2008. – С. 100-109.

53 Щербакова, Л.М. Психологические черты личности налоговых преступников / Л.М. Щербакова, О.П. Белая, В.Н. Босаков // Криминологический

журнал Байкальского государственного университета экономики и права. – 2014. – № 4.

54 Щербакова, Л.М. Психологические черты личности налоговых преступников / Л.М. Щербакова, О.П. Белая, В.Н. Босаков // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. – 2012. – № 4.