

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВПО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра уголовного права
Специальность 030501.65 – Юриспруденция

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ Т.Б. Чердакова
« _____ » _____ 2016 г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: Криминологический анализ налоговых преступлений

Исполнитель студент группы 027	_____	А.Б. Доржиев
Руководитель преподаватель	_____	А.Ю. Альбеева
Нормоконтроль	_____	Н.С. Архипова
Рецензент	_____	Ю.Д. Кокамбо

Благовещенск 2016

РЕФЕРАТ

Дипломная работа содержит 51 с., 50 источников.

НАЛОГОВОЕ ПРЕСТУПЛЕНИЕ, КРИМИНОЛОГИЯ, ПРЕСТУПНОСТЬ, ЛИЧНОСТЬ ПРЕСТУПНИКА, ПРИЧИНЫ И УСЛОВИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Целью настоящей работы является комплексное криминологическое исследование налоговых преступлений, анализ норм права, выявление коллизий в отраслевом законодательстве и выработка предложений по их разрешению.

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе раскрытия налоговых преступлений.

Предметом исследования выступают отечественное законодательство, регламентирующее привлечение к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, статистика, касающаяся соответствующих преступлений, юридическая и иная литература, относящаяся к исследуемой проблеме.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Общая характеристика налоговых преступлений	7
1.1 Структура, динамика налоговых преступлений, коэффициент преступности	7
1.2 Тенденции налоговых преступлений	14
2 Личность преступника	17
2.1 Социально-демографическая характеристика	18
2.2 Социально-ролевая характеристика	21
2.3 Социально-психологическая характеристика	22
2.4 Уголовно-правовая характеристика	24
3 Причины и условия налоговых преступлений	27
3.1 Общесоциальные причины и условия	27
3.2 Специальные причины и условия	31
4 Предупреждение налоговых преступлений	35
Заключение	44
Библиографический список	47

ВВЕДЕНИЕ

Криминальная обстановка в сфере налогообложения на протяжении ряда лет характеризуется ростом преступности, ее массовым характером, высокой степенью латентности.

Несмотря на принимаемые на законодательном уровне меры по минимизации налогообложения, налоговые преступления продолжают оставаться сложной экономической и правовой проблемой.

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

В настоящее время в нашей стране продолжается реформирование экономики и финансовой сферы. В этой связи происходит изменение налоговой политики государства.

Составной частью данного процесса является построение новой системы налогообложения, которая, в свою очередь, как нам кажется, невозможна без эффективно действующего механизма взыскания задолженностей по налогам и сборам. Необходимость этого в значительной степени обусловлена наличием большого числа недобросовестных налогоплательщиков, которые, игнорируя свою конституционную обязанность по своевременной и полной уплате налогов, посредством сокрытия денежных средств и имущества препятствуют осуществлению налоговыми органами взыскания с хозяйствующих субъектов недоимок.

Анализ судебной и арбитражной практики свидетельствует о значительной распространенности в Российской Федерации налоговых преступлений.

Отношения, возникающие между государством и частными субъектами по поводу отчуждения в публичную собственность части денежных средств,

носят изначально конфликтный характер. Однако налоговые отношения исключительно важны для функционирования государства и обеспечения его суверенитета¹ и в этой связи являются объектом уголовно-правовой охраны.

В то же время, как показывает практика и многочисленные исследования в рассматриваемой области², число преступных нарушений налогового законодательства РФ, невзирая на существование норм об уголовной ответственности за совершение указанных деяний, продолжает увеличиваться. При этом способы совершения такого рода преступлений исключительно разнообразны.

Целью настоящей дипломной работы является комплексное криминологическое исследование налоговых преступлений, анализ норм права, выявление коллизий в отраслевом законодательстве и выработка предложений по их разрешению.

Для этого необходимо решить следующие задачи:

- охарактеризовать состояние преступности в России;
- осветить структуру, динамику налоговых преступлений, коэффициент преступности;
- раскрыть тенденции налоговых преступлений;
- проанализировать личность налогового преступника;
- изучить причины и условия налоговых преступлений;
- дать анализ предупреждению налоговых преступлений.

Необходимой составляющей данной работы стало обращение к опыту предшественников, к трудам таких выдающихся цивилистов и теоретиков права, как Бекряшев А.К., Головкин А.Н., Крохина Ю.А., Крупин М.Л., Кучеров И.И., Малков В.Д., Панченко П.Н., Перламутров В.Л., Чубарев В.Л. и др.

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе выявления причинного комплекса и предупреждения налоговых преступлений.

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М., 2007. С. 5.

²Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. М., 2006. С. 158.

Предметом исследования выступают отечественное законодательство, регламентирующее привлечение к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, статистика, касающаяся соответствующих преступлений, юридическая и иная литература, относящаяся к исследуемой проблеме.

Методологическую основу исследования составляет диалектический метод познания, а также частно-научные методы исследования: сравнительно-правовой, системно-структурный, конкретно-социологический, формально-логический, статистический.

Нормативную базу исследования составили российское уголовное законодательство, иные нормативно-правовые акты.

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1 Структура, динамика налоговых преступлений, коэффициент преступности

Согласно официальной статистике в 2004 г. было совершено 17,6 тыс. налоговых преступлений, в 2005 г. - 22,8 тыс., в 2006 г. - 25,6 тыс., в 2007 г. - 26,8 тыс., в 2008 г. - 27,7 тыс., в 2009 г. - свыше 30 тыс. преступлений³.

В нашей стране за уклонение гражданина от уплаты налогов (ч. 1 ст. 198 УК РФ) в 2014 году осуждено 63 человека, за 2015 год – 52 человека, за те же деяния, совершенные в особо крупном размере (ч. 2 ст. 198 УК РФ) в 2014 году осуждено 17 человек, за 2015 год – 26 человек, за уклонение от уплаты налогов с организаций (ч. 1 ст. 199 УК РФ) в 2014 году осужден 51 человека, за 2015 год – 43 человека, за те же деяния, совершенные группой лиц по предварительному сговору либо в особо крупном размере (ч. 2 ст. 199 УК РФ) в 2014 году осуждено 176 человек, за 2015 год – 233 человека, за неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в, подлежащих исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере (ч. 1 ст. 199.1 УК РФ) в 2014 году осуждено 38 человек, за 2015 год – 47 человек, за те же деяния, совершенные в особо крупном размере (ч. 2 ст. 199.1 УК РФ) в 2014 году осуждено 18 человек, за 2015 год – 24 человек, за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере (ст. 199.2 УК РФ) в 2014 году осуждено 89 человек, за 2015 год – 112 человек⁴.

³ Официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mvd.ru/stats> (дата обращения 25.03.2016)

⁴ Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdpr.ru/index.php?id=79&item=3418> (дата обращения 28.04.2016)

Говоря о состоянии преступности в Амурской области, можно отметить, что в 2010 году было зарегистрировано 18489 преступлений (577 из них экономической направленности), в 2011 году – 18091 преступление (429 из них экономической направленности), в 2012 году – 17904 (276 из них экономической направленности), в 2013 году – 16909 (356 из них экономической направленности), в 2014 году – 17254 преступления (309 из них экономической направленности)⁵.

За 2015 г. налоговыми органами в органы следствия было направлено почти 10 тысяч материалов, суммы налоговых претензий по которым превысили 140 млрд. рублей. По результатам их рассмотрения возбуждено всего 1745 уголовных дел (15% от направленных). Из них направлено в суд 153 уголовных дела (1,5% от направленных материалов), из которых по 126 делам вынесен обвинительный приговор (1,1% от направленных материалов). На стадии уголовного преследования возмещен ущерб в размере чуть более 5 млрд. рублей (3,5% от общей суммы налоговых претензий).

В 2014 г. всего по Российской Федерации выявлено 9855 налоговых преступлений (сокращение по сравнению с 2013 годом на 42%), из которых 6768 (68,7%) было совершено в особо крупном размере - сокращение по сравнению с 2013 годом на 47%. Размер причиненного материального ущерба по оконченным уголовным делам в 2014 году составил 32,8 млрд. рублей (сокращение по сравнению с 2013 годом на 5,1%). За этот же период окончено расследованием 7152 уголовных дела по налоговым преступлениям (сокращение по сравнению с 2013 годом на 43%), направлено в суд 3513 дел, выявлено 4970 лиц, совершивших налоговые преступления (сокращение по сравнению с 2013 годом на 46%), из которых 1385 лиц привлечено к уголовной ответственности (сокращение по сравнению с 2013 годом на 56%).

Наибольшее сокращение количественных показателей можно отметить по

⁵ Портал правовой статистики [Электронный ресурс]. URL: http://crimestat.ru/regions_chart_total (дата обращения 1.02.2016)

ст. 198 Уголовного Кодекса РФ (далее УК РФ)⁶ (уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица). Так, с января по август 2015 года выявлено 1316 преступлений (сокращение по сравнению с 2014 годом на 66%). Размер причиненного материального ущерба составил 1,7 млрд. руб. (сокращение за аналогичный период 2014 года на 46,7%). Закончено расследованием по ст. 198 УК РФ 1155 уголовных дел (сокращение по сравнению с аналогичным периодом 2014 года на 66%). Направлено в суд 218 уголовных дел (сокращение по сравнению с аналогичным периодом 2014 года на 80,4%), при этом выявлено 1179 лиц, совершивших указанные преступления (сокращение по сравнению с аналогичным периодом 2014 года на 64,5%), из которых 216 привлечены к уголовной ответственности (сокращение по сравнению с аналогичным периодом 2014 года на 80%)⁷.

Статистика свидетельствует о том, что преступные посягательства, направленные на уклонение от уплаты налога на прибыль, составляют 43,6% общего числа налоговых преступлений, НДС – 28,4%, налогов в дорожные фонды – 6,7%, подоходного налога с физических лиц – 3,7%, акцизов – 1,2%, налога на имущество предприятий – 0,9%⁸. Из этого следует, что налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты тех налогов, которые предусматривают наиболее крупные отчисления в бюджет. Иные налоги также достаточно часто оказываются неуплаченными в результате преступных действий, однако это происходит преимущественно из-за того, что они имеют общий объект налогообложения с указанными обязательными платежами.

Стоит отметить, что статистические данные показали, что основными способами совершения налоговых правонарушений являются: сокрытие выручки от реализации продукции (около 13,6%); завышение себестоимости (около 10,4%), на которые приходится почти 67% всех выявленных правонарушений, а

⁶ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (в ред. ФЗ от 30.12.2015 № 441-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

⁷ Александров А.С. Кризис правового механизма уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях // Мировой судья. 2015. № 12. С. 15.

⁸ Зрелов А.П. Современные способы противодействия организованной экономической и налоговой преступности // Право и политика. 2015. № 11. С. 79.

также занижение объема реализованной продукции (41,4%). Существуют и иные способы совершения налоговых нарушений. Однако они встречаются значительно реже. К ним можно отнести: осуществление коммерческой деятельности без лицензии (5%); осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности (1,9%); превышение предельно допустимой суммы при расчете наличными (4%); ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговой инспекции (1,8%)⁹.

Криминологический анализ состояния налоговой преступности позволил нам определить ряд ее особенностей. Так, выявлено, что наибольшее количество уклонений от уплаты налогов и сборов с организации в крупном и особо крупном размере совершается преимущественно в следующих отраслях экономики: торговле (17,5%), промышленности (23,4 %), строительстве (18%), сельском хозяйстве (11,7%). Среди отраслей промышленности следует выделить: лесную, пищевую (4,4 %), деревообрабатывающую и целлюлозно-бумажную (2,6 %), машиностроение и металлообработку (4%). Доля налоговых преступлений на транспорте составила 4,8%, в кредитно-финансовой сфере – 3% от всех выявленных нарушений¹⁰.

К наиболее криминогенным отраслям по доле предприятий с выявленными нарушениями налогового законодательства в крупном и особо крупном размере от общего количества предприятий относятся: промышленность (0,9 %), транспорт (0,7%), строительство (0,6%), кредитно-финансовая сфера (0,4%), сельское хозяйство (0,3%), торговля (0,2%). Анализ промышленной сферы показывает высокий уровень криминализации топливно-энергетического комплекса (14,8% от общего числа предприятий), в том числе добыча и переработка газа (27,2%), нефтедобывающая промышленность (22,3%), нефтеперерабатывающая промышленность (14,8%), электроэнергетика (12,4 %), угольная промышленность (12,3%). Уровень криминализации в лесной, деревообрабаты-

⁹ Дьяконов В.В. Общая характеристика преступлений в налоговой сфере // Теория и практика общественного развития. 2008. № 2. С. 33.

¹⁰ Васильева Е.Г. Проблемы выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений // Налоги. 2013. № 5. С. 13 - 16.

вающей и целлюлознобумажной промышленности составил 6,2%, черной металлургии – 4,3%, цветной металлургии – 2%¹¹.

Анализ налоговых преступлений, совершаемых юридическими лицами, пока зывает, что до 43% всех нарушений налогового законодательства в крупных и особо крупных размерах совершается в закрытых акционерных обществах и товариществах, до 18% - в открытых акционерных обществах и товариществах. Наименьшая их доля приходится на некоммерческие организации (до 4%) и государственные предприятия (до 6%). Свыше 50% всех нарушений налогового законодательства совершается на предприятиях с частной формой собственности, тогда как на государственную форму собственности приходится около 8% всех нарушений налогового законодательства данного вида, а на смешанную российскую (без иностранного участия) – до 15%¹².

Анализ динамики налоговой преступности свидетельствует о том, что ситуация в сфере соблюдения законодательства постоянно ухудшается. Обусловлено это, прежде всего, продолжающейся нестабильностью экономики, несовершенством налогового, финансового и уголовного законодательства, полным правовым нигилизмом хозяйственных субъектов, отсутствием правовой культуры, криминализацией финансово-хозяйственной деятельности, разночтениями правовых положений налоговой службы, прокуратуры и судов.

По данным МВД России, в 2004 г. выявлено 3517 преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ, из них в суд направлено 681 уголовное дело, 513 лиц привлечены к уголовной ответственности. За 2005 г. выявлено 4809 преступлений, из них в суд направлено 1121 дело, 802 лица привлечены к уголовной ответственности. По сравнению с 2004 г. рост преступлений составил 36,7%. В 2006 г. было выявлено 5918 преступлений. По сравнению с 2005 г. рост преступлений составил 23,1%. В 2007 г. выявлено 6564 уголовных преступле-

¹¹ Бадаев А.Е. Налоговая преступность - слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. 2010. № 3. С. 13.

¹² Портал правовой статистики [Электронный ресурс]. URL: http://crimestat.ru/regions_chart_total (дата обращения 1.02.2016)

ния. По сравнению с 2006 г. рост преступлений составил 10,9%. Материальный ущерб от налоговых преступлений (по оконченным уголовным делам) составил 96,9 млрд. рублей, возмещено государству 54,5 млрд. рублей. В 2008 г. количество выявленных налоговых преступлений (ст. 199 УК РФ) составило 6922. В 2009 г. по ст. 199 УК РФ было выявлено 6628 преступлений. В данном случае отмечается незначительное снижение количества выявленных преступлений по сравнению с 2008 г. В 2010 г. было выявлено 3135 преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ.

Анализ динамики уклонения от уплаты налогов и сборов с организаций за период с 2004 по 2010 гг. показал нестабильные результаты по выявлению данного вида преступления. Так, с 2004 г. по 2006 г. наблюдается резкий рост количества преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ (в 2005 г. + 36,7 (с 3517 до 4809), в 2006 г. + 23,1 (с 4809 до 5918)). Далее прослеживается снижение темпов роста выявления рассматриваемого вида преступления: 2007 г. (+ 5,3 (с 5918 до 6564)), 2008 г. (+5,5 (с 6564 до 6922)). При такой положительной динамике с 2004 г. по 2008 г. в 2009 г. отмечается снижение выявленных преступлений на 6,9% (с 6922 до 6628). В 2010 г. было выявлено 3135 преступлений. Представляется хоть и незначительное, но все-таки снижение выявляемости уклонения организаций от уплаты налогов.

Для криминологической характеристики налоговой преступности важным является выявление коэффициента уклонения от уплаты налогов и сборов с организации. Он определяется отношением количества налоговых преступлений к численности налогоплательщиков (юридических лиц). По данным Госкомстата, в России зарегистрировано 5,361 млн. предприятий (организаций). Общее количество юридических лиц, выступающих в качестве налогоплательщиков за период 2014 г., составило 4,9 млн., а за период 2015 г. – 6,232 млн. предприятий (организаций)¹³.

Необходимо отметить, что интенсивность уклонения от уплаты налогов и

¹³ Портал правовой статистики [Электронный ресурс]. URL: http://crimestat.ru/regions_chart_total (дата обращения 1.02.2016)

сборов с организаций на протяжении нескольких лет увеличивались. В 2008 г. отмечается наибольший показатель, однако в 2009 г. он немного снизился, но остался на довольно высоком уровне по сравнению с периодом 2004-2007 гг.

Преобладание преступлений, связанных с неуплатой налога на прибыль, объясняется уязвимостью механизма его исчисления, предусматривающего целый ряд исключений и изъятий, а также наличием льгот по его уплате, которые используются незаконно. Кроме того, иным детерминантом может служить корыстная мотивация налогоплательщиков, поскольку удержание в своей собственности полученной прибыли является их приоритетной целью. Специалисты отмечают высокую латентность налоговых преступлений. Основная их часть пока не выявляется, а количество возбужденных уголовных дел по фактам нарушений налогового законодательства, по их мнению, может возрасти до 15-20 тыс. в год, а по другим данным – до 30 тыс. в год.

Известный криминолог В.В. Лунеев утверждает, что 9 из 10 налоговых преступников уходят от ответственности. На большую латентность налоговых деликтов указывает и тот факт, что из 2,7 млн. юридических лиц только к 436 тыс. из них нет серьезных претензий по уплате налогов. Половина организаций имеет долги перед бюджетом. Более трети организаций (882 тыс.) вообще никаких налогов не платят¹⁴.

К основным причинам высокой латентности налоговой преступности можно отнести:

- отсутствие потерпевших и иных лиц, заинтересованных в их выявлении;
- отсутствие специальных практических познаний и навыков расследования данных преступлений;
- нехватка научных разработок криминалистов по повышению эффективности расследования указанных преступлений;
- неоказание населением содействия государственным контролирующим и правоохранительным органам в выявлении налоговых преступлений, а подчас способствование их совершению;

¹⁴ Лунеев В.В. Модернизация в условиях преступности // Государство и право. 2012. № 5. С. 58.

- наличие на предприятиях «порочной» практики выплаты работникам с их согласия заработной платы из неучтенной денежной наличности и без надлежащего оформления в бухгалтерских документах. Такая оплата производится, как правило, в конвертах.

Ряд криминологов отмечает и другие причины высокого уровня латентности налоговой преступности. Так, В.Н. Бурлаков и В.П. Сальников называют следующие причины: изобретательность налоговых преступников, тщательная маскировка совершаемых ими налоговых преступлений, наличие большого промежутка времени (от одного года и более) между моментом совершения и моментом выявления налогового преступления, отсутствие явных следов, указывающих на совершение налоговых преступлений¹⁵.

На наш взгляд, представляется актуальным раскрыть вопрос о территориальной распространенности налоговой преступности в целом и уклонения от уплаты налогов и сборов с организации (ст. 199 УК РФ) в частности. Так, проанализировав состояние налоговой преступности на территории России и УрФО за 2014 г. и 2015 г., мы пришли к выводу о том, что ее наивысшие показатели отмечались в Центральном (7665/4211), Южном (3695/1101) и Приволжском (3281/1275) федеральных округах. На наш взгляд, данный фактор объясняется достаточно высоким уровнем развития инфраструктур, внутренних и международных экономико-политических отношений и концентрацией капиталов в данных регионах страны. Соответственно, вполне объяснимы низкие показатели такой преступности в Дальневосточном (861/409), Уральском (1134/591) и Северо-Западном (1976/1061) федеральных округах¹⁶.

1.2 Тенденции налоговых преступлений

При анализе в целом состояния и развития законодательства о налоговых преступлениях в России просматривается несколько основных тенденций, касающихся ее криминализации.

Первая из тенденций связана с приведением уголовного законодательства

¹⁵ Бурлаков В.Н. Криминология: учебник для юридических вузов. СПб.: Санкт - Петербургская академия МВД России, 1998. С. 64.

¹⁶ Глебов Д.А. Налоговые преступления и налоговая преступность. М.: Юридический центр Пресс, 2015. С. 112.

о налоговых преступлениях в соответствие с экономическими потребностями страны. Переход нашего государства к рыночным отношениям, расширение сфер хозяйственной деятельности, рост значимости налоговых поступлений в структуре бюджета, создание и развитие налогового законодательства и т.п., повлекли включение в УК РФ специальных статей об уклонении налогоплательщиков от уплаты налогов и расширение сферы действия этих статей на всех налогоплательщиков и все сферы финансово-хозяйственной деятельности.

Вторая тенденция связана с приведением уголовного законодательства в соответствие с нормами налогового законодательства РФ и международного права. Упорядочение и классификация налоговых правонарушений, их оценка позволили выделить наиболее опасные деяния и отнести их к уголовно наказуемым.

Третья тенденция вызвана необходимостью приведения уголовного законодательства в соответствие с криминологической реальностью в сфере налоговых правонарушений и поступления налоговых платежей в бюджет. Массовое уклонение от уплаты налогов юридическими и физическими лицами повлекло, как ответную меру государства, включение в диспозицию налоговых статей УК РФ наказания за уклонение от уплаты налогов расширением уголовно-деликтной сферы налоговых правонарушений.

Налоговые преступления относятся к той категории деяний, которые формулируются и формируются уголовным законом. Из всей совокупности налоговых правонарушений и проступков законодатель вычленяет определенную группу и относит их к налоговым преступлениям. В различные периоды истории отечественного уголовного права круг деяний, относящихся к налоговым преступлениям, менялся.

В настоящее время из всех видов налоговых нарушений, предусмотренных гл. 16 Налогового кодекса РФ¹⁷, уголовная ответственность установлена лишь за четыре вида нарушений (ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ). Наиболее

¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. ФЗ от 08.03.2015 № 49-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. № 31. 1998. Ст. 3824.

распространенными из них являются уклонения от уплаты налогов и сборов.

Криминализация налоговых преступлений определяет криминалогические аспекты изучения этих преступлений. Чаще всего криминалогическая характеристика налоговых преступлений остается неизменной. В этом и состоит специфика налоговых преступлений, которую надо учитывать при проведении их криминалогического анализа.

2 ЛИЧНОСТЬ ПРЕСТУПНИКА

Прежде чем приступить к рассмотрению данного вопроса, хотелось бы в первую очередь отметить, что личность преступника – это основное и важнейшее звено механизма преступного поведения, поскольку в каждом индивидуальном случае сама личность принимает решение о совершении преступления. Те особенности личности, которые порождают такое поведение или способствуют ему, должны всегда быть непосредственным объектом предупредительного воздействия, что дает основание относить личность преступника к одной из ведущих и сложных проблем криминологии¹⁸.

Личность преступника является неотъемлемым элементом криминологической характеристики преступлений. Под личностью преступника в криминологии принято понимать совокупность социально значимых и субъективных свойств личности человека, совершившего деяние, запрещенное уголовным законом¹⁹.

Необходимость и важность учета основных характеристик личности виновного, имеющих уголовно-правовое значение, для назначения справедливого наказания детерминирует особую распространенность исследований проблемы личности преступника и мер уголовно-правового воздействия на нее как с точки зрения уголовного права, так и с позиций криминологии. При этом, не представляется возможным согласиться с позицией некоторых авторов, в соответствии с которой в целях назначения справедливого наказания «необходимо установить и учесть все свойства и черты личности»²⁰. Подобное расширение изучаемых свойств деятеля, когда суд должен учитывать личность виновного в целом, приводит к тому, что данные обстоятельства либо вообще не систематизируются, либо подвергаются систематизации по неспецифическим уголовно-правовым основаниям. Более того, данный подход

¹⁸ Алексеев А. И. Криминология: курс лекций. М., 1999. С. 123.

¹⁹ Платонова Л.В. Налоговая преступность. Социально-психологическая и криминологическая характеристика. М.: Норма, 2005. С. 26.

²⁰ Кузнецов А.В. Уголовное право и личность. М.: Госюриздат, 1977. С. 47.

приводит к потере всякой связи с реализацией социальных требований, выступающих в качестве целей применения наказания, ибо заставляет суд рассматривать такие свойства личности, которые в силу своей широты и неопределенности не могут быть объективно учтены в реальных ситуациях назначения наказания.

В.Л. Чубарев верно отмечает, что «некорректной была бы постановка вопроса о возможности рассмотрения личности вне какого-либо ее действия, поскольку не объективированные вовне свойства человека никакого отношения к личности как к члену общества не имеют»²¹. Общественная опасность личности находит выражение в виде и характере преступного деяния, которое обычно служит основным мерилom ее глубины и силы.

Подобные взгляды юристов разделяют и психологи.

Так, А.Н. Леонтьев пишет: «Личность есть продукт интеграции процессов, осуществляющих жизненные отношения субъектов: это специфические для человека общественные отношения, в которые он вступает в своей предметной деятельности»²².

Далее рассмотрим более подробно различные характеристики налогового преступника.

2.1 Социально-демографическая характеристика

По данным Следственного комитета, чаще всего налоговые преступления совершают лица в возрасте от 35 до 50 лет (63%), 30% налоговых преступников старше 50-летнего возраста. Лица в возрасте от 25 до 35 лет преступают закон редко (6%). И лишь 1% налоговых преступлений совершают граждане моложе 25 лет.

Стоит отметить, что средний возраст налогового преступника составляет около 40 лет, что на 16 лет больше среднего возраста общекриминального преступника.

Столь значительное различие в возрасте среднестатистического об-

²¹ Чубарев В.Л. Общественная опасность преступления и наказание (количественные методы изучения). М.: Просвещение, 1982. С. 9.

²² Леонтьев А.Н. Деятельность. Сознание. Личность. М.: Мысль, 1975. С. 178.

щекриминального и налогового преступников можно объяснить такими факторами: в отличие от общеуголовных, совершение налоговых преступлений требует высокого уровня знаний в экономико-правовой сфере; для получения реальной возможности совершить налоговое преступление человеку также необходимо иметь определенное положение в обществе, опыт работы с финансами, он должен занимать определенные руководящие посты в организации²³.

Можно отметить, что лица, совершившие различные виды экономических преступлений, как правило, старше 30 лет. Наибольшее сходство налоговых преступников по данным показателям отмечено с преступниками, совершившими таможенные преступления²⁴.

74 процентов налоговых преступлений совершаются мужчинами. Это обусловлено тем, что среди руководителей предприятий мужчины составляют большинство. При этом мужчины в большей степени, по сравнению с женщинами, в силу объективных и субъективных причин (психофизические особенности, специфика их социальных ролей) ориентированы на налоговые преступления. Женщины, среди лиц, совершающих налоговые преступления, занимают должности, связанные непосредственно с ведением бухгалтерского учета, подготовкой и представлением бухгалтерской отчетности.

В качестве примера неверного толкования сути налогового преступления можно привести дело в отношении главного бухгалтера ООО «Протек Девелопмент»²⁵. В 2012 г. Тверским районным судом она была признана виновной в совершении преступления, предусмотренного п. «а» ч. 1 ст. 199 УК РФ.

Суть дела сводилась к следующему. В 2010 г. главный бухгалтер компании, добросовестно осуществляя свои обязанности, представила налоговые декларации по НДС. Так как в 2009 г. у организации была переплата по данному налогу, в инспекцию было направлено соответствующее заявление о зачете пе-

²³ Ларичев В.Д. Налоговые преступления. М.: Экзамен, 2001. С. 102.

²⁴ Нудель С.Л. Криминологическая характеристика личности налогового преступника // Научные ведомости. 2008. № 4. С.104.

²⁵ Соничев А. Уголовное преследование по налоговым преступлениям // Консультант. 2012. № 7. С. 12.

реплаченных сумм в счет новых поступлений по НДС. Налоговым органом такой зачет был произведен.

Вероятнее всего, следствие, а за ним и суд, решило, что раскрытие налоговых преступлений слишком низкое, и в отношении женщины было возбуждено уголовное дело. Основанием для возбуждения послужило то обстоятельство, что НДС необходимо было уплачивать исключительно платежными поручениями, их непредставление, по мнению компетентных органов, является неуплатой налога, а значит, может служить основанием для уголовного преследования.

Что касается заинтересованности налоговых органов в передаче информации, то, естественно, такой заинтересованности у них нет.

Во-первых, необходимо подготовить все материалы для осуществления уголовного преследования.

Во-вторых, нет гарантии, что уплата налогов и задолженностей по ним после вынесения приговора суда состоится.

Некоторые авторы также считают, что при изучении личности преступника обязательно должны учитываться данные о его семейном положении, уровне материальной обеспеченности и месте жительства.

Официально не состоят в брачных отношениях примерно половина общеуголовных преступников.

Исследование налоговых преступников дает иную картину. Так их высокий социальный статус, помимо высокого образовательного уровня, подтверждается и стабильным семейным положением: 78% лиц на момент расследования налогового преступления состояли в браке, из них 60% имели детей.

Среди женщин доля связавших себя узами брака на момент совершения преступления составляет 35% (столь незначительное количество женщин можно объяснить тем фактом, что, как правило, успехов в бизнесе достигают женщины, не связанные семейными отношениями); среди мужчин - 61%.

Официально находились в разводе 12% налоговых преступников. Налог-

говые преступления в 63% случаев были совершены лицами, не имеющими ребенка, в 33% - имеющими одного-двух детей, а трех и более - не выше 4%.

Среди общеуголовных преступников около 85% являются городскими жителями.

Среди налоговых преступников доля городских жителей выше - ими были совершены 91% налоговых преступлений²⁶.

Данный факт можно объяснить значительно более высоким уровнем экономического развития городов и уровнем предпринимательской активности в них.

2.2 Социально-ролевая характеристика

Число иностранных граждан, совершающих любые виды преступлений на территории Российской Федерации, довольно незначительно и составляет 3,5% всех преступников.

Уровень образованности среднестатистического преступника существенно ниже среднестатистического уровня образования населения РФ и, как правило, соответствует незаконченному среднему образованию (60% среднестатистических преступников). При этом высшее образование имеют не более 4%.

Говоря об образовательном уровне налоговых преступников, необходимо отметить, что он весьма высок. При достаточно высоком уровне образования лиц, совершающих другие экономические преступления, уровень образования налоговых преступников оказался самым высоким. Среди налоговых преступников высшее образование имеют 64%.

Столь высокий уровень образования налоговых преступников объясняется тем фактом, что для совершения налоговых преступлений преступник должен обладать определенной квалификацией, в том числе хорошим знанием законодательства, бухгалтерии и другими специальными познаниями.

Среди общекриминальных преступников встречаются выходцы абсолютно из всех социальных слоев населения, однако все же среди них пре-

²⁶ Соловьев И.Н. Криминологическая характеристика личности налогового преступника // Налоговый вестник. 2002. № 9. С. 22.

обладают те, чей социально-экономический уровень ниже среднего по России. Доля лиц, имеющих рабочие профессии, среди совершивших общеуголовные преступления составляет 27-30%, служащие совершают примерно 23% преступлений.

Среди налоговых преступников, напротив, преобладают те, чей социально-экономический уровень выше среднего по России. Для налоговых преступников свойственны профессии, связанные с интеллектуальной деятельностью. Можно отметить, что предпринимателями (или собственниками) являются 47,2% от общего количества привлеченных к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, а служащими - 36,2%.

Подавляющее большинство привлеченных к ответственности за совершение налоговых преступлений составляют руководители организаций - 82,95% бухгалтеры - 8,4% (более 90% которых составляют женщины), служащие организаций - 4,4%²⁷.

2.3 Социально-психологическая характеристика

Зависимость способов совершения налоговых преступлений и типов личности налоговых преступников на современном этапе общественного развития может быть представлена следующим образом:

- налоговый преступник астенического типа личности (характеризующийся раздражительной слабостью, защитными реакциями пассивного типа, реакциями избегания, ипохондрией), как правило, избирает в качестве способов уклонения от уплаты налога сокрытие выручки или дохода посредством неотражения последних в налоговой декларации;

- налоговый преступник психастенического типа личности (характеризующийся неуверенностью в себе, трудностями выбора, тревожной мнительностью, невротическими реакциями), как правило, избирает в качестве способа уклонения от уплаты налога несоблюдение порядка регистрации и хранения денежных средств;

²⁷ Акопджанова М.О. Способы совершения налоговых преступлений и личность налогового преступника // Налоги. 2011. № 2. С. 23 - 26.

- налоговый преступник шизоидного типа личности (характеризующийся аутизмом, богатством внутреннего мира, переживаний, чрезмерной чувствительностью, склонностью к абстрагированию), как правило, избирает в качестве способа уклонения от уплаты налога манипулирование издержками;

- налоговый преступник циклоидного типа личности (характеризующийся биполярностью аффекта, депрессивными периодами, маниакальными периодами), как правило, избирает в качестве способа уклонения от уплаты налога неправомерное использование фондов и расчетных счетов предприятий;

- налоговый преступник эпилептоидного типа личности (характеризующийся эмоциональной ригидностью, склонностью к выраженным брутальным реакциям, педантизмом, обидчивостью, мстительностью), как правило, избирает в качестве способа уклонения от уплаты налога неправомерное учреждение новых структур;

- налоговый преступник истерического типа личности (характеризующийся претенциозностью, театральностью, поверхностной общительностью, инфантилизмом, лживостью), как правило, избирает в качестве способов уклонения от уплаты налога формальное увеличение числа сотрудников и подделку документов;

- налоговый преступник неустойчивого типа личности (характеризующийся слабоволием, подверженностью чужому влиянию, переключаемостью интересов, податливостью на соблазны), как правило, избирает в качестве способов уклонения от уплаты налога сокрытие выручки и дохода посредством фальсификации показателей последних;

- налоговый преступник параноического типа личности (характеризующийся идеаторной ригидностью, непримиримой принципиальностью, бескомпромиссностью, фанатической преданностью идее, сухостью и логичностью), как правило, избирает в качестве способа уклонения от уплаты налога неправомерное использование фондов и расчетных счетов предприятий;

- налоговый преступник бесчувственного типа личности (характеризующийся отсутствием сопереживания, беспринципностью, аморальностью), как

правило, избирает в качестве способа уклонения от уплаты налога неправомерное ведение деятельности²⁸.

Такова основная характеристика параметров зависимости способов совершения налоговых преступлений и типа личности налогового преступника. Выявление указанных параметров основано на изучении современных достижений психологической науки и результатах опроса налоговых преступников. В то же время вышеприведенным данным присущ условный характер, который вовсе не предполагает существования некой «опасности» соответствующего типа личности, поскольку каждый человек обладает правом выбора той или иной формы поведения и в случае избрания противоправной должен подлежать соответствующей ответственности, включая уголовную ответственность²⁹.

Необходимо отметить, что каждый тип налогового преступника характеризуется определенными стержневыми личностными паттернами, которые выделены многими авторами в ходе психологических и психопсихологических экспериментов. Стержневые личностные паттерны имеют для криминологии двойную ценность: они позволяют не только описывать типы налоговых преступников, но и дают богатый прогностический материал для определения направления при проведении следственных мероприятий³⁰.

В зависимости от сочетания стержневых личностных паттернов могут формироваться «чистые» и «смешанные» типы. В свою очередь, в зависимости от степени их выраженности мы можем констатировать личностный тип, акцентуацию характера либо личностное расстройство. Констатация определенной степени выраженности личностных черт может указывать не только на привычные формы индивидуального реагирования, но и помочь в определении поведенческих стереотипов в целом.

2.4 Уголовно-правовая характеристика

²⁸ Вахтинская Е. Психология на страже соблюдения налогового законодательства // Налоговый вестник. 2013. № 9. С. 86 - 90.

²⁹ Панченко П.Н. Налоговые и иные хозяйственные преступления. Выявление, расследование, квалификация: учебное пособие. Н.Новгород: НЮИ МВД РФ, 2005. С. 185.

³⁰ Крупин М.Л. Личность налогового преступника: опыт персонологического исследования // Безопасность бизнеса. 2006. № 2. С. 12.

В Российской Федерации в 2015 г. 16,9% преступлений было совершено преступными группами³¹.

Среди налоговых преступлений доля групповых составляет менее 10%. Среди соучастников налоговых преступлений встречаются заместители руководителя организации, кассиры, кладовщики, водители и др. При этом количество лиц, состоящих в группе, совершившей налоговое преступление, как правило, не превышает трех человек.

На наш взгляд в действительности доля групповых налоговых преступлений значительно выше, т.к. для совершения налогового преступления, как правило, необходимо участие нескольких лиц: руководителя предприятия и бухгалтера.

Таким образом, в большинстве случаев, лица, уличенные в совершении преступления, сознательно укрывают от правоохранительных органов остальных участников преступной группы (ответственность за преступление, совершенное группой лиц, значительно выше чем за преступление, совершенное единолично); либо же правоохранительным органам не удается доказать факт соучастия в преступлении некоторых членов преступной группы.

Было также выявлено, что в результате обнаружения сотрудниками налоговых органов признаков налогового преступления полностью признали свою вину и раскаялись в содеянном 48% лиц, частично признали вину - 26% и не признали вину 28% привлекаемых к уголовной ответственности лиц.

В заключение, подводя итоги анализа личности налогового преступника, можно выделить наиболее распространенный его тип. Это мужчина в возрасте около 40 лет, имеющий высшее образование, проживающий в городе, ранее не судимый, занимающий должность руководителя общества с ограниченной ответственностью, женатый, имеющий детей. При этом для налогового преступника также свойственны правовой нигилизм, завышенные стандарты потребления, ориентация на успех, прагматизм.

Проведя исследование личности налогового преступника, можно сделать

³¹ Мальцев В.В. Проблемы соучастия в преступлении // Российская юстиция. 2016. № 1. С. 32.

следующий вывод: уголовно-правовое значение характеристики личности преступника заключается в учете в законодательстве и в судебной практике ряда личностных черт и свойств.

Так, данные о личности используются при конструировании квалифицированных составов преступлений, при определении круга обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание, при установлении условий применения наказания и освобождения от него. Широко используются данные о личности виновного при назначении наказания судом за конкретное преступление.

3 ПРИЧИНЫ И УСЛОВИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

3.1 Общесоциальные причины и условия

Для того чтобы раскрыть проблему выявления причин и условий налоговых преступлений, необходимо 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)³².

В целом для явления причинности характерны две особенности: 1) причина всегда должна по времени предшествовать следствию; 2) причинно-следственная связь должна носить необходимый характер³³.

Причина преступлений - это негативное явление, вызывающее их. Условия - отрицательные обстоятельства, формирующие причину, влияющие на нее. Причина - стержень в ряду негативных факторов, вызывающих преступление. Влияя на условия, можно воздействовать тем самым и на причину, смягчая или усиливая, обостряя ее действие. Смещение причины и условий может поэтому дезориентировать науку и практику в борьбе с преступлениями, ибо в центре внимания могут оказаться незначительные факторы, а существенные - остаться в тени³⁴.

Причина преступлений - это стремление лица удовлетворить (или проявить) противоправным (противозаконным) способом свои интересы, стремления, эмоции, считает В.К. Баев.

Эта причина извечна, ибо сопутствует всем временам, народам, государствам, правовым системам. Менялись противоправность деяний, их оценка законодательством, но объяснить совершаемые преступления можно лишь названной выше причиной.

Условия, формирующие причину, усиливающие или ослабляющие ее

³² Кудрявцев В.Н. Криминология: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2007. С. 138.

³³ Рагоз А.И. Уголовное право России: части Общая и Особенная: курс лекций. 2-е изд. М., 2008. С. 139.

³⁴ Баев В.К. Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе // Общая теория права. Нижегородский ВШ МВД России, 1993. С. 450.

действие, очень разнообразны. Их устранение - это и есть основные пути предотвращения преступлений и борьбы с ними³⁵.

С точки зрения М.Н. Кобзарь-Фроловой, под причиной понимается явление (или совокупность взаимосвязанных явлений), которое порождает, производит другое явление, рассматриваемое в этих случаях как следствие (или действие)³⁶.

Исходя из этого общего определения причины, понятие причины преступлений можно определить как явление общественной жизни, которые ее порождают, поддерживают ее существование, вызывают ее рост или снижение. Аналогичным образом определяется понятие причин в криминологии³⁷.

Говоря о причинах налоговой преступности, А.И. Долгова отмечает, что последняя является итогом сложных социальных процессов, возникающих при взаимодействии объективного и субъективного факторов, т.е. реальных условий экономического, социального, политического, духовного характера, и целенаправленной деятельности людей³⁸.

Общесоциальными причинами являются экономические, политические, технические, моральные, правовые и др. В рамках настоящего вопроса остановимся более подробно на экономических, политических и правовых причинах.

В качестве экономических причин налоговой преступности можно назвать следующие.

1. Ухудшение финансового положения бизнеса и населения. Оно связано с кризисными явлениями, характерными для современной российской экономики: падение производства, сжатие доходного потенциала, перелив рублевой денежной массы в накопление иностранной валюты, вывоз капитала за границу.

Финансовое положение налогоплательщиков достаточно часто является определяющим фактором совершения налоговых преступлений. Налогопла-

³⁵ Баев В.К. Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе // Общая теория права. Нижегородский ВШ МВД России, 1993. С. 451.

³⁶ Кобзарь-Фролова М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: монография. М.: ВГНА Минфина России, 2010. С. 153.

³⁷ Кудрявцев В.Н. Криминология: учебник. 4-е изд. М.: НОРМА, 2009. С. 138.

³⁸ Долгова А.И. Некоторые вопросы диалектики познания преступности и ее причин // Методологические проблемы изучения преступности и ее причин: сборник научных трудов. М., 1986. С. 19.

тельщик сопоставляет выгоду от уклонения от уплаты налогов и возможные отрицательные последствия. Если с материальной точки зрения уклонение себя оправдывает, то налогоплательщик, скорее всего, уплачивать налоги не станет. Поэтому снижение налоговой способности субъектов налогообложения следует расценивать как одну из важных экономических причин уклонения от уплаты налогов.

2. Причины экономического характера, связанные с проводимой налоговой политикой и особенностями налоговой системы.

Важнейшим фактором является чрезмерная налоговая нагрузка на налогоплательщиков. Возрастание налоговой нагрузки обусловлено множеством частных факторов, среди которых можно отметить следующие:

- неспособность государства обеспечить эффективный контроль над расходами бюджета. Постоянное увеличение расходов побуждает государство повышать уровень налогообложения. В результате возрастает налоговое бремя, чрезмерная тяжесть которого признается одной из основных причин массового уклонения от уплаты налогов. Согласно имеющимся экспертным оценкам, уровень отечественного налогообложения оценивается как один из наиболее высоких в мире;

- практика предоставления льгот на федеральном и особенно на местном уровнях власти. По данным Министерства финансов, только по пяти налогам - налогу на прибыль, подоходному налогу с физических лиц, налогу на добавленную стоимость и двум налогам на имущество (физических лиц и предприятий) общие потери консолидированного бюджета составили 163 трлн. руб. В этих расчетах еще не учтены индивидуальные льготы, которые предоставлялись отдельными субъектами Российской Федерации³⁹. Льготами пользуется ограниченное число предприятий, следовательно, вся недобираемая сумма доходной части перекладывается на других налогоплательщиков;

- функционирование зон с льготным налогообложением на территории России. Деятельность отечественных офшоров часто сопровождается различ-

³⁹ Саркисов К.К. Налоговые преступления. М.: ЮНИТИ, 2014. С. 132.

ными нарушениями порядка налогообложения.

Таким образом, значимым криминогенным фактором является неэффективность налоговой политики, направленной, прежде всего, на осуществление фискальных, а не стимулирующих функций. Соккрытие доходов становится естественным способом самозащиты тех, кто стремится развивать свою финансово-хозяйственную деятельность.

3. Отсутствие легальных возможностей обеспечения конкурентоспособности в целом ряде сфер бизнеса. Уклонение от уплаты налогов превратилось в важнейший фактор конкурентоспособности⁴⁰.

Политические причины уклонения от налогов связаны с регулирующей функцией налогов: посредством их государство проводит ту или иную социальную или экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, путем неисполнения положений налогового законодательства оказывают определенное противодействие господствующей группе.

Уровень налоговой дисциплины зависит от общей политической ситуации в стране. В периоды резкого обострения кризиса государственной власти в России отмечается резкое снижение собираемости налогов из-за массового неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

Важнейшим фактором правовых причин налоговых преступлений является несовершенство и нестабильность налогового законодательства.

В настоящее время нормативно-правовая база по вопросам налогообложения включает в себя большое число законов, указов, постановлений, инструкций и разъяснений.

Имеет место несогласованность многих налоговых законов с ранее принятыми законодательными актами. Отдельные положения были недостаточно сформулированы, в результате чего возникла возможность их двойного толкования. Дополнительные трудности создают постоянно вносимые изменения в действующее налоговое законодательство.

⁴⁰ Кондрат Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия. М.: Юстицинформ, 2014. С. 425.

Постоянное ожидание повышения налогообложения вынуждает их заранее занижать объем своих налоговых обязанностей.

К правовым причинам относится несовершенство отдельных налоговых механизмов, под которыми понимают совокупность правовых норм, определяющих порядок исчисления и уплаты того или иного налога (элементы налогообложения). Они могут существенно различаться в зависимости от того, какой объект подлежит налогообложению.

Наиболее уязвимым является механизм исчисления и уплаты налога на прибыль. Преобладание преступлений, связанных с уплатой этого налога, прежде всего, объясняется наличием целого ряда исключений и изъятий, а также льгот по его уплате, которые незаконно используются.

В наименьшей степени преступной деятельности подвержены имущественные налоги (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог), так как сокрытие объектов недвижимости затруднительно⁴¹.

3.2 Специальные причины и условия

Практическая значимость установления специальных причин и условий, способствующих совершению налоговых преступлений, очевидна. Эффективная деятельность правоохранительных органов по предупреждению налоговых преступлений возможна на научно обоснованных рекомендациях по выявлению причин и условий совершения преступлений.

Экономическая преступность, в том числе налоговая, и ее детерминанты в нашей стране подвергались изменениям и в основе своей были зависимы от места (подчиненности) и роли законов экономики в иерархии управления экономикой в государстве. Соответственно таким изменениям формировалось законодательство по экономической преступности и представления о личности преступника, нашедшие отражение в Уголовных кодексах РСФСР 1926⁴² и

⁴¹ Бекряшев А.К. Теневая экономика и экономическая преступность: электронный учебник. URL: <http://newasp.omskreg.ru/bekryash> (дата обращения: 29.03.2016)

⁴² Постановление ВЦИК от 22.11.1926 «О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р. редакции 1926 года» (вместе с Уголовным Кодексом Р.С.Ф.С.Р.) // Собрание Узаконений РСФСР. 1926. № 80. Ст. 600.

1960⁴³ годов.

Реформирование жестко нормативной государственно-монополистической экономики началось в СССР в 1987 году, когда вступил в силу Закон «Об индивидуальной трудовой деятельности», и усилилось в 1988 году, после принятия Закона «О кооперации в СССР», впервые за многие годы давших простор деловой инициативе части населения страны. С 1991 года, после юридического закрепления государственности РСФСР, принятия законов «О собственности в РСФСР», «О предприятиях и предпринимательской деятельности» стал активнее формироваться современный социальный и экономический уклад общества.

Нормативную базу экономических реформ уже можно называть новым экономическим законодательством. Так, приняты и работают законы, определяющие систему налогообложения, хозяйственную деятельность в целых отраслях экономики, новый Гражданский кодекс РФ. В значительной степени изменились уголовное и административное законодательство. В 1996 году принят новый Уголовный кодекс РФ, отразивший новую концепцию признания экономических деяний, в том числе налоговых, преступными и борьбы с ними.

В то же время состояние хозяйственного, уголовного и административного права и характер процессов изменения этих отраслей не вполне соответствуют потребностям сегодняшней экономической и правоохранительной практики. Фактически реформы пошли по пути легализации преступно нажитых капиталов, допуска их в законный оборот, легкости отмыывания «грязных денег» и разграбления общенациональной собственности крайне незначительной частью населения. Реформирование экономического базиса общества при отсутствии достаточно жесткого государственного регулирования естественным образом меняет сложившуюся социальную среду и, безусловно, такое социальное явление, как преступность.

Анализ криминальной ситуации, сложившейся в России в ходе проведения экономических реформ, при отсутствии необходимого и достаточ-

⁴³ Уголовный кодекс РСФСР от 27.10.1960 // Ведомости Верховного Совета РСФСР. 1960. № 40. Ст. 591.

ного организационно-правового сопровождения со стороны властных органов государства, позволяет сделать вывод об ошибочности расчета на самодостаточность рыночных механизмов с точки зрения преодоления теневых и криминальных явлений в экономике.

Политико-идеологическими и социально-экономическими факторами осуществления реформ были созданы условия, облегчающие возможность быстрого обогащения преступных группировок и отдельных лиц за счет государства, с одной стороны, и ослабляющие возможности правоохранительных органов по борьбе с негативными последствиями реформ – с другой.

Активизировались процессы формирования антиобщественных групп и сообществ на стыке общеуголовной и экономической преступности, что дало возможность криминальным элементам сконцентрировать в своих руках значительные средства. В то же время реформирование экономики для большинства граждан России не сопровождалось положительными сдвигами: рост потребительских цен за пятилетие с 1991 года составил 600 000%, а покупательная способность средней по России заработной платы упала втрое.

В процессе осуществления социально-экономических преобразований и нормотворчества практически полностью игнорировались факты наличия в стране организованной преступности и ее способность к самодетерминации. Не просчитывались возможности использования реформ в криминальных целях. Не учитывались предупреждения ведущих криминологов России о возможных негативных последствиях избранной идеологии реформирования экономики.

Закончившийся этап первичных экономических преобразований показал способность преступных элементов и группировок использовать малейшие пробелы в законодательстве для незаконного личного обогащения, применяя для этого целый комплекс методов воздействия.

Второй, денежный, или рыночный, этап перераспределения собственности, начавшийся в 1995 году, как представляется, содержит в себе не меньший потенциал криминогенной опасности, нежели первоначальные «чековые» или административные преобразования.

Основными недостатками организационно-правового и правоохранного сопровождения экономических преобразований в России, влекущими расширение теневого сектора-экономики, активизацию преступного поведения в этой сфере и консолидацию организованной преступности, по нашему мнению, на настоящий момент являются:

- игнорирование недопустимости легализации преступных доходов. Фактический мораторий на проверку законности происхождения средств, вводимых в хозяйственный и финансовый оборот;

- несоответствие правовой базы реформируемой экономике. Отсутствие действенной поддержки и защиты добросовестного предпринимательства. Не разработанность системы ответственности за нарушения антимонопольного и налогового законодательства;

- преувеличение возможностей правоохранительной системы как социального регулятора. Отстраненность судов от проблем обеспечения безопасности граждан от угроз со стороны преступников. Неготовность соответствующих органов выявлять и фиксировать незаконные доходы.

4 ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Предупреждение правонарушений и преступлений, в том числе налоговых, занимает, как известно, особое место в деятельности налоговых и правоохранительных органов. Способы и меры предупреждения налоговых преступлений не возникли сами собой, поскольку на протяжении десятков лет основным элементом деятельности аппаратов по борьбе с хищениями социалистической собственности, как и других подразделений органов внутренних дел, суда и прокуратуры, было предотвращение преступлений. Но используемые ранее методы безнадежно устарели.

Как отметил С.В. Максимов, «Эта деятельность связывалась с определенными ограничениями прав и свобод человека, была недостаточно ориентирована на защиту, реабилитацию людей»⁴⁴.

На недостатки профилактической борьбы с экономическими преступлениями в 80-е годы также указывает Д.К. Нечевин: «В отчетах фигурировали шестизначные цифры экономического эффекта от внедрения предложений, от оприходования на большие суммы материальных ценностей в результате рейдов, смотров, ревизий и инвентаризаций. Однако состояние преступности по линии деятельности этих подразделений оставалось неблагоприятным. Ни одна из профилактических функций не осуществлялась с достаточной целеустремленностью и систематичностью»⁴⁵.

Кроме того, в ряде случаев имела место лишь видимость профилактической деятельности. Так, И.П. Портнов подчеркивает, что «в бывшем СССР была создана широкая система общественных формирований, ориентированных на предупреждение правонарушений. Беда лишь в том, что все они в силу ряда причин, обусловленных застойными явлениями, не получили своего развития. Формально-бюрократический подход, заорганизованность, подрывали

⁴⁴ Максимов С.В. О проекте основ федерального законодательства о профилактике преступлений // Современные проблемы борьбы с преступностью: труды Академии МВД РФ. М., 1993. С. 13.

⁴⁵ Нечевин Д.К. Органы внутренних дел как специальный субъект правовой и социальной профилактики // Современные проблемы борьбы с преступностью: труды Академии МВД РФ. М., 2013. С. 45.

их эффективность»⁴⁶.

Однако радикальные перемены в общественной жизни, возникшие с переходом к рыночной экономике, обусловили новые подходы налоговых и правоохранительных подразделений к профилактике преступности.

На формирование концепции профилактики в настоящее время, как показывает практика, оказывают влияние две точки зрения. Первая основана на том, что, поскольку борьба с преступностью является прямой обязанностью правоохранительных органов, только они ответственны за ее состояние. Основным же способом противодействия налоговой преступности может быть, в свою очередь, только ужесточение санкций за совершение налоговых преступлений.

Так, В.Л. Перламутров, говоря о путях пополнения доходной части бюджета страны, считает, что «обман налогового ведомства придется карать жестоко, так как при чрезвычайных нехватках бюджетных средств нет иного выхода. Когда пойдут в рост производство и, следовательно, доходы, то станет легче и казне, и законопослушному налогоплательщику. Пока же казна должна выжимать максимум с богатого и незаконнопослушного, причем не только взимая налоги, но и конфискуя его капитал – он же создан обманным, как правило, образом»⁴⁷.

Мы не можем согласиться с изложенным мнением, так как в условиях сложной криминогенной обстановки и связанного с этим общественного беспокойства возложение обязанности разрешения проблемы преступности лишь на правоохранительные органы недопустимо, поскольку это может подтолкнуть их к применению крайних чрезвычайных мер – использованию только карательных силовых методов борьбы. История же красноречиво свидетельствует о пагубном влиянии подобной практики и на правоохранительные органы, и на общество. Преступность, как правило, не снижается, авторитет правоох-

⁴⁶ Портнов И.П. Состояние городской преступности и вопросы ее предупреждения // Криминологические проблемы борьбы с преступностью в сверхкрупном городе: сборник научных трудов. М.: ВНИИ МВД России, 1994. С. 14.

⁴⁷ Перламутров В.Л. Ситуация более чем серьезная, но не безнадежная // Финансы. 2013. № 2. С. 36.

ранительных органов падает, а общественное возмущение возрастает по мере уве личения нарушений законности, которых невозможно избежать при преобладании «силовых» методов.

Вторая точка зрения на профилактику в современных условиях представляется нам более правильной, так как исхо дит из того, что преступность есть продукт общества и поэтому эффективно бороться с ней можно лишь при постоянной поддержке со стороны общества. По словам В.Д. Малкова, «в целях предупреждения преступлений органы внутренних дел должны поддерживать и развивать сотрудничество с представителями различных политических партий и движений, религиозных конфессий, со средствами массовой информации. Органы внутренних дел должны способствовать как возрождению традиционных, так и созданию новых общественных структур профилактической направленности»⁴⁸.

Однако надо признать, что предпринимаемые в настоящее время попытки создать систему новых общественных формирований по борьбе с преступностью пока далеки от желаемых результатов. Возможно, это связано с тем, что для построения обновленной системы подобных формирований, нацеленных на предупреждение преступлений, в том числе налоговых, необходимо утверждение в обществе новой, значительно отличающейся от прежней идеологии, основанной на принципах гуманизма, справедливости, приоритета частной собственности и т.д. Пока же, когда одна часть общества считает сокрытие доходов положительным явлением, а другая относит их к числу криминальных, создать эффективную, действенную систему общественных формирований по борьбе с уклонениями от налогов не представляется возможным. Здесь, по нашему мнению, наиболее заметна необходимость в формировании у граждан и предпринимателей налоговой культуры, что, в свою очередь, обязывает органы налогового контроля осуществлять специальные мероприятия.

В настоящее время огромная роль в деле воспитания налогоплательщиков

⁴⁸ Малков В.Д. Совершенствование деятельности органов внутренних дел России по предупреждению преступлений // Концептуальные основы развития государственной системы социальной профилактики правонарушений и предупреждения преступлений. М., 1998. С. 98.

принадлежит средствам массовой информации, прежде всего телевидению. Такая практика пока не привела к ощутимым положительным результатам, но все же заслуживает внимания, поскольку формирование у населения понимания необходимости уплаты налогов, воспитание налогоплательщика – процесс долгий и трудный.

Однако, помимо телевидения, значительную нагрузку по профилактике налоговых правонарушений и преступлений несут различные печатные издания, такие, как газета «Налоги», «Коммерсантъ-Daily», «Финансовая газета», журнал «Налоговый вестник» и др. Кроме ориентации налогоплательщиков на своевременную уплату налогов, периодические издания уделяют особое внимание помощи гражданам в осмыслении огромного потока экономической информации, публикуя материалы о реформе налогообложения, ответственности за нарушения налогового законодательства⁴⁹.

Таким образом, предупреждение налоговых преступлений – это система экономических, организационных, технических, правовых, воспитательных мер, направленных на:

- выявление и устранение причин и условий, способствующих совершению налоговых преступлений;
- выявление лиц, склонных к совершению преступлений в сфере налогообложения, и оказание на них предупредительно-воспитательного воздействия;
- предотвращение готовящихся преступлений.

Основными задачами предупреждения налоговых преступлений являются:

- объективное предупреждающее воздействие на динамику и структуру, причины и условия, способствующие совершению налоговых преступлений;
- целенаправленное предупреждение видов и форм преступного поведения в сфере налогообложения;
- целенаправленное предупреждение налоговых преступлений отдельными лицами.

⁴⁹ Перов А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие. М.: Юрайт-Издат, 2007. С. 323.

В зависимости от характера решаемых задач меры профилактического воздействия на налоговую преступность можно классифицировать на общие, специальные, специально-индивидуальные.

На общегосударственном уровне необходимо скорейшее завершение экономических преобразований, принятие комплексных мер к прекращению падения производства и повышению платежеспособности хозяйствующих субъектов.

Предупредительную функцию выполняет налоговое законодательство, возлагающее определенные обязанности на субъектов налоговых правоотношений и устанавливающее ответственность за их нарушение. Особое место в системе предупреждения налоговых преступлений занимает совершенствование законодательной базы. Основными направлениями государственной политики страны в области налоговой реформы признаются:

- построение стабильной налоговой системы;
- сокращение числа налогов, отмена целевых налогов, не дающих значительных поступлений;
- облегчение налогового бремени производителей продукции и недопущение двойного налогообложения путем четкого определения налогооблагаемой базы;
- сокращение льгот по налогообложению.

К общепрофилактическим мерам относится использование центральных и местных средств информации для разъяснения основных положений налогового законодательства, формирование у граждан налоговой культуры, воспитание законопослушного налогоплательщика.

К специальным мерам профилактики относятся меры, направленные на предупреждение налоговых преступлений, например: внесение в соответствии с законом в государственные, коммерческие и некоммерческие организации представлений, предостережений и внесение предложений по устранению причин и условий, способствующих совершению налоговых преступлений; взаимодействие с государственными органами, общественными объединениями в

работе по предупреждению налоговых преступлений.

Индивидуальная профилактика представляет собой комплекс мер воспитательного и дисциплинарного воздействия на лиц, от которых, судя по признакам их поведения, можно ожидать совершения налогового преступления (проведение бесед, встреч, вынесение предостережений и т.д.)⁵⁰.

Основными тактическими приемами предотвращения подготавливаемых преступлений являются:

- устранение обстоятельств, которыми намеревается воспользоваться лицо при совершении преступления;
- искусственное создание обстановки, исключающей либо существенно затрудняющей возможность совершения правонарушения и преступления;
- привлечение лица к уголовной, административной, дисциплинарной и иной ответственности за совершение подготовительных действий⁵¹.

Стоит отметить, что согласно статистическим данным, коррупции подвержены все сферы государственного управления, в том числе и рассматриваемые субъекты взаимодействия.

Проведенный анализ теории и практики позволяет сформулировать основные направления предупреждения коррупции:

- обеспечение четкой правовой регламентации деятельности системы налоговых органов, органов внутренних дел, таможенных органов в сфере налоговой политики;
- совершенствование структур аппаратов управления рассматриваемых субъектов и процедуры решения вопросов, затрагивающих права и законные интересы граждан и организаций. Здесь речь идет о том, что для борьбы с коррупцией необходимо максимально эффективно организовать работу управленческого аппарата. Должны быть исключены дублирование и параллелизм в решении различных вопросов. Функции и пределы полномочий каждого служащего необходимо определять четко и конкретно. Ярким примером принятия

⁵⁰ Кучеров И.И. Налоговые преступления. М.: ЮрИнфоР, 2008. С. 174.

⁵¹ Борова Д.М. Уголовно-правовая борьба с уклонениями от уплаты налогов. Ростов-на-Дону, 1997. С. 112.

подобных норм является, например, США. В принятых там нормативных документах «Принципы этичного поведения правительственных чиновников и служащих», «Закон об этике в правительственных учреждениях», в которых выработаны и закреплены обязательства служащих, отказ от некоторых прав и преимуществ по сравнению с рядовыми гражданами, определены органы контроля над выполнением предъявляемых требований и обязательств;

- предоставление служащим заработной платы (денежное содержание) и льгот, обеспечивающих им и их семьям достойный уровень жизни;

- обеспечение защиты прав и законных интересов служащих;

- осуществление мер финансового контроля над имущественным положением служащих;

- повышение ответственности служащих за нарушение законодательства в соответствие с принципом равенства всех граждан перед законом независимо от должностного положения и других обстоятельств;

- восстановление (обязательное) нарушенных прав и законных интересов граждан и организаций, ликвидация вредных последствий коррупционных правонарушений⁵².

Безусловно, перечисленные нами основные направления предупреждения налоговых преступлений не могут быть «застывшими», раз и навсегда заданными по всем параметрам, включая частные вопросы. По мере развития указанные направления в определенных пределах могут дополняться, уточняться и т.д., но всегда в пределах компетенции сторон, с соблюдением законодательства.

В настоящий момент перед Россией, как и перед большинством стран мира, стоит вопрос уклонения от уплаты налогов с использованием низконалоговых (офшорных) юрисдикций, в частности, путем: выведения доходов от оказания консалтинговых услуг, операций с ценными бумагами; манипулирования ценами в сделках с офшорными компаниями (трансфертное це-

⁵² Исипчук А. Основные направления предупреждения налоговых преступлений [Электронный ресурс]. URL: <http://www.law-n-life.ru/arch/170/170-13.PDF> (дата обращения: 26.03.2016)

нообразование); выплаты роялти и процентов через «транзитные» страны, с которыми у Российской Федерации заключены соглашения об избежании двойного налогообложения.

В сентябре 2013 года под председательством России в Большой двадцатке Главами государств одобрен План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения.

Мероприятия указанного плана предполагают выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранение двойного «неналогообложения», ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием.

Меры, направленные на деофшоризацию российской экономики, осуществляются Минфином России единым комплексом совместно с другими федеральными органами исполнительной власти.

В частности, совместно с Федеральной службой по финансовому мониторингу был разработан Национальный план по противодействию уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных собственников.

Предлагаемые меры направлены на то, чтобы использование низконалоговых юрисдикций как напрямую, так и посредством взаимодействия со странами, с которыми у России заключены договоры об избежании двойного налогообложения, не создавало необоснованных преференций и не приводило к получению необоснованной налоговой выгоды.

Среди таких мер: введение обязанности юридических лиц по получению и хранению информации о своих бенефициарных владельцах и документальном подтверждении достоверности такой информации, а также раскрытию такой информации; разработка формата ведения реестра бенефициарных собственников с обеспечением к нему доступа со стороны правоохранительных, налоговых и других компетентных органов; развитие системы безналичного денежного

оборота; совершенствование механизмов информационного обмена между компетентными органами как на национальном, так и на международном уровне.

Итогом реализации Национального плана по противодействию уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных собственников должна стать ситуация, при которой обеспечение прозрачности совершаемых экономических операций, включая прозрачность совершаемых внешнеэкономических сделок и раскрытие сведений как о бенефициарных собственниках их участников, так и бенефициарных получателях облагаемых в России доходов, должно являться необходимым условием для применения налоговых льгот и преференций, включая льготные налоговые ставки, предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения⁵³.

При этом также предполагается комплексное изменение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. В рамках совершенствования законодательства о трансфертном ценообразовании и повышения эффективности налогового контроля и противодействия уклонению от налогообложения с использованием иностранных юрисдикций предполагается внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, разрешив Федеральной налоговой службе истребовать у налогоплательщиков документацию по контролируемым сделкам, одной из сторон которых является налоговый резидент иностранного государства, вне рамок налоговой проверки в порядке, аналогичном предусмотренному п. 2 ст. 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

⁵³ Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 01.07.2014) [Электронный ресурс]. URL: <http://minfin.ru> (дата обращения: 25.03.2016)

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное нами исследование позволяет сделать вывод о том, что решение сформулированных во введении задач позволило достичь поставленных целей. Представляется целесообразным сделать следующие выводы.

Современное состояние налоговой преступности характеризуется повышенной динамикой, интенсивностью и латентностью. Ущерб, причиняемый государству преступными нарушениями налогового законодательства по сравнению с другими преступлениями в сфере экономической деятельности, в денежном выражении представляется наиболее существенным.

Стремление уклониться от уплаты налогов является главным побуждающим мотивом ухода предпринимателей в теневой сектор экономики, а легализация и вывоз капиталов в значительном числе случаев связаны со средствами, выведенными из-под налогообложения. Дополнительные средства, остающиеся в распоряжении недобросовестных налогоплательщиков в результате уклонения от уплаты налогов, являются одним из основных источников, питающих организованную преступность.

Определяющим фактором в нравственно-психологическом аспекте налоговых преступников является корыстная мотивация. Иные мотивы совершения налоговых преступлений так или иначе связаны с личной заинтересованностью.

Среди причин распространения налоговой преступности отмечаются экономические, политические, правовые, организационные, технические, нравственно-психологические факторы, в связи с чем объектом предупреждения налоговой преступности является совокупность взаимосвязанных политических, экономических и социально-психологических процессов, препятствующих добросовестному исполнению налогоплательщиками своих налоговых обязанностей. Оказывая соответствующее воздействие именно на эти криминогенные объекты, государство и общество могут значительно улучшить положение дел в налоговой сфере.

Налоговые преступления входят в число наиболее опасных преступных деяний, так как наносят вред экономическому благополучию страны и соответственно всему обществу в целом, особенно ставя в трудное материальное положение граждан, находящихся на бюджетном финансировании, а также граждан, получающих социальные пособия из государственных внебюджетных фондов. Поэтому важно детально разработать вопросы ответственности за указанные преступления, выработать действенную методику их расследования.

Необходимо выработать единый подход к уголовно-правовой характеристике преступлений, так как среди ученых нет единого мнения по отдельным положениям.

Повышение эффективности борьбы с налоговыми преступлениями зависит от создания научно обоснованной системы противодействия, ориентированной на:

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

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

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

Судебно-следственная практика показывает, что одними уголовными и административными методами проблему налоговых правонарушений не решить. В этой связи необходимо осуществлять стратегию по существенному снижению уровня налоговых правонарушений посредством проведения выверенной налоговой политики, т.е. мерами политического характера, к которым следует отнести: профилактику налоговых правонарушений и формирова-

ние налоговой культуры населения; регулярный мониторинг групп налогоплательщиков; транспарентность и гласность в проведении социальной и налоговой политики государства; совершенствование налогового законодательства и внедрение механизма предупреждения налоговых преступлений.

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

Для повышения эффективности борьбы с налоговыми преступлениями необходимо наделить налоговые органы функциями органа дознания, то есть дать налоговикам возможность проводить оперативно-розыскные мероприятия, направленные на выявление данных относительно наличия в действиях налогоплательщика состава преступления, а также самостоятельно принимать решение о возбуждении уголовного дела.

На наш взгляд, эффективным способом борьбы с налоговыми преступлениями станет создание совершенно нового ведомства, которое стало бы заниматься исключительно противодействием налоговым преступлениям.

Как показывает зарубежная практика, такой метод станет наиболее эффективным, нежели тот, что на данный момент реализуется в нашей стране. В США таким органом является Служба внутренних доходов, которая входит в состав Министерства финансов, в Италии и Франции это Финансовая полиция, которая подчиняется Министерству экономики. Даже во многих бывших союзных республиках (в Грузии, Казахстане, Азербайджане, Киргизии) широко используется данный метод борьбы с налоговыми преступлениями.

Учитывая опыт других государств и разделяя действующие полномочия, можно создать эффективную систему борьбы с налоговыми преступлениями.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I Правовые акты

1 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. ФЗ от 08.03.2015 № 49-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. – № 31. – 1998. – Ст. 3824.

2 Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ(в ред. ФЗ от 30.12.2015 № 441-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

II Специальная литература

3 Акопджанова, М.О. Способы совершения налоговых преступлений и личность налогового преступника / М.О. Акопджанова// Налоги. – 2011. – № 2. – С. 23 - 26.

4 Александров, А.С. Кризис правового механизма уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях / А.С. Александров, В.Ю. Горюнов, Я.С. Пятышев // Мировой судья. – 2015. – № 12. – С. 15.

5 Алексеев, А.И. Криминология: курс лекций / под ред. А.И. Алексеева. – М., 1999. – 649 с.

6 Бадаев, А.Е. Налоговая преступность - слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) / А.Е. Бадаев // Безопасность бизнеса. – 2010. – № 3. – С. 13.

7 Баев, В.К. Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе / под ред. В.К. Баева // Общая теория права. Нижегородский ВШ МВД России, 1993. – С. 451.

8 Бекряшев, А.К. Теневая экономика и экономическая преступность: электронный учебник / под ред. А.К. Бекряшева, И.П. Белозерова, А.И. Бекряшевой, И.В. Леонова. URL: <http://newasp.omskreg.ru/bekryash> (дата обращения: 29.03.2016)

9 Берова, Д.М. Уголовно-правовая борьба с уклонениями от уплаты налогов / под ред. Д.М. Беровой. – Ростов-на-Дону, 1997. – 285 с.

10 Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А.В. Брызгалина, В.Р. Берник, А.Н. Головкина. – М., 2006. – 341 с.

11 Бурлаков, В.Н. Криминология: учебник для юридических вузов / под ред. В.Н. Бурлакова, В.П., Сальникова. – СПб.: Санкт - Петербургская академия МВД России, 1998. – 499 с.

12 Васильева, Е.Г. Проблемы выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений / Е.Г. Васильева // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 13 - 16.

13 Вахтинская, Е. Психология на страже соблюдения налогового законодательства / Е. Вахтинская // Налоговый вестник. – 2013. – № 9. – С. 86 - 90.

14 Глебов, Д.А. Налоговые преступления и налоговая преступность / под ред. Д.А. Глебова, А.И. Ролик. – М.: Юридический центр Пресс, 2015. – 440 с.

15 Долгова, А.И. Некоторые вопросы диалектики познания преступности и ее причин / А.И. Долгова // Методологические проблемы изучения преступности и ее причин: сборник научных трудов. – М., 1986. – С. 19.

16 Дьяконов, В.В. Общая характеристика преступлений в налоговой сфере / В.В. Дьяконов // Теория и практика общественного развития. – 2008. – № 2. – С. 33.

17 Зрелов, А.П. Современные способы противодействия организованной экономической и налоговой преступности / А.П. Зрелов, М.В. Краснов // Право и политика. – 2015. – № 11. – С. 79.

18 Исипчук, А. Основные направления предупреждения налоговых преступлений [Электронный ресурс]. URL: <http://www.law-n-life.ru/arch/170/170-13.PDF> (дата обращения: 26.03.2016)

19 Кобзарь-Фролова, М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: монография / под ред. М.Н. Кобзарь-Фроловой. – М.: ВГНА Минфина России, 2010. – 183 с.

20 Козлов, В.А. Значение криминалистической характеристики налоговых преступлений для их раскрытия и расследования федеральными органами

налоговой полиции / В.А. Козлов // «Черные дыры» в Российском законодательстве. – 2002. – № 2. – С. 12.

21 Кондрат, Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия / под ред. Е.Н. Кондрат. – М.: Юстицинформ, 2014. – 928 с.

22 Крохина, Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов / под ред. Ю.А. Крохиной. – М., 2007. – 584 с.

23 Крупин, М.Л. Личность налогового преступника: опыт персонологического исследования / М.Л. Крупин // Безопасность бизнеса. – 2006. – № 2. – С. 12.

24 Кудрявцев, В.Н. Криминология: учебник / под ред. В.Н. Кудрявцева, В.Е. Эминова. – 4-е изд. – М.: НОРМА, 2009. – 800 с.

25 Кузнецов, А.В. Уголовное право и личность / под ред. А.В. Кузнецова. – М.: Госюриздат, 1977. – 583 с.

26 Кучеров, И.И. Налоговые преступления / под ред. И.И. Кучерова. – М.: ЮрИнфоР, 2008. – 343 с.

27 Ларичев, В.Д. Налоговые преступления / под ред. В.Д. Ларичева, А.П. Бембетова. – М.: Экзамен, 2001. – 299 с.

28 Леонтьев, А.Н. Деятельность. Сознание. Личность / под ред. А.Н. Леонтьева. – М.: Мысль, 1975. – 523 с.

29 Лунеев, В.В. Модернизация в условиях преступности / В.В. Лунеев // Государство и право. – 2012. – № 5. – С. 58.

30 Максимов, С.В. О проекте основ федерального законодательства о профилактике преступлений / С.В. Максимов // Современные проблемы борьбы с преступностью: труды Академии МВД РФ. – М., 1993. – С. 13.

31 Малков, В.Д. Совершенствование деятельности органов внутренних дел России по предупреждению преступлений / В.Д. Малков // Концептуальные основы развития государственной системы социальной профилактики правонарушений и предупреждения преступлений. – М., 1998. – С. 98.

32 Мальцев, В.В. Проблемы соучастия в преступлении / В.В. Мальцев //

Российская юстиция. – 2016. – № 1. – С. 32.

33 Нечевин, Д.К. Органы внутренних дел как специальный субъект правовой и социальной профилактики / Д.К. Нечевин // Современные проблемы борьбы с преступностью: труды Академии МВД РФ. – М., 2013. – С. 45.

34 Нудель, С.Л. Криминологическая характеристика личности налогового преступника / С.Л. Нудель, Е.Л. Нудель // Научные ведомости. – 2008. – № 4. – С.104.

35 Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 01.07.2014) [Электронный ресурс]. URL: <http://minfin.ru> (дата обращения: 25.03.2016)

36 Официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mvd.ru/stats> (дата обращения 25.03.2016)

37 Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3212> (дата обращения 28.03.2016)

38 Панченко, П.Н. Налоговые и иные хозяйственные преступления. Выявление, расследование, квалификация: учебное пособие / под ред. П.Н. Панченко, Н.П. Кузнецова. – Н.Новгород: НЮИ МВД РФ, 2005. – 337 с.

39 Перламутров, В.Л. Ситуация более чем серьезная, но не безнадежная / В.Л. Перламутров // Финансы. – 2013. – № 2. – С. 36.

40 Перов, А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / под ред. А.В. Перова, А.В. Толкушкина. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 417 с.

41 Платонова, Л.В. Налоговая преступность. Социально-психологическая и криминологическая характеристика / под ред. Л.В. Платоновой. – М.: Норма, 2005. – 324 с.

42 Портал правовой статистики [Электронный ресурс]. URL: http://crimestat.ru/regions_chart_total (дата обращения 1.02.2016)

43 Портнов, И.П. Состояние городской преступности и вопросы ее предупреждения / И.П. Портнов // Криминологические проблемы борьбы с

преступностью в сверхкрупном городе: сборник научных трудов. – М.: ВНИИ МВД России, 1994. – С. 14.

44 Рарог, А.И. Уголовное право России: части Общая и Особенная: курс лекций / под ред. А.И. Рарога. – 2-е изд. – М., 2008. – 314 с.

45 Саркисов, К.К. Налоговые преступления / под ред. К.К. Саркисова. – М.: ЮНИТИ, 2014. – 421 с.

46 Соловьев, И.Н. Криминологическая характеристика личности налогового преступника / И.Н. Соловьев // Налоговый вестник. – 2002. – № 9. – С. 22.

47 Соничев, А. Уголовное преследование по налоговым преступлениям / А. Соничев // Консультант. – 2012. – № 7. – С. 12.

48 Чубарев, В.Л. Общественная опасность преступления и наказание (количественные методы изучения) / под ред. В.Л. Чубарева. – М.: Просвещение, 1982. – 439 с.

III Историко-правовые акты

49 Уголовный кодекс РСФСР от 27.10.1960 (утратил силу) // Ведомости Верховного Совета РСФСР. – 1960. – № 40. – Ст. 591.

50 Постановление ВЦИК от 22.11.1926 «О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р. редакции 1926 года» (вместе с Уголовным Кодексом Р.С.Ф.С.Р.) (утратило силу) // Собрание Узаконений РСФСР. – 1926. – № 80. – Ст. 600.