

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА
УГОЛОВНОГО ПРАВА И
УГОЛОВНОГО ПРОЦЕССА

И. В. Александров

УКЛОНЕНИЕ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

ОСНОВЫ
КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ
ХАРАКТЕРИСТИКИ

Игорь Викторович Александров
Уклонение от уплаты налогов. Основы
криминалистической характеристики
Серия «Теория и практика уголовного
права и уголовного процесса»

Текст предоставлен издательством

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=11284938

*Уклонение от уплаты налогов. Основы криминалистической характеристики: Юридический
центр-Пресс; Санкт-Петербург; 2011
ISBN 978-5-94201-618-0*

Аннотация

В работе раскрываются сущность и особенности преступного уклонения от уплаты налогов. Дается системное описание криминалистических черт этих преступлений и проводится их анализ. Рассматриваются типичные способы и механизм уклонений от уплаты налогов с физических и юридических лиц, следы совершения этих преступлений. Анализируются криминалистически значимые элементы личности налоговых преступников, обстановки, мест и времени совершения данных преступлений. Исследуются криминалистические аспекты противодействия преступным уклонениям от уплаты налогов.

Книга рассчитана на преподавателей, аспирантов и студентов юридических вузов и факультетов, а также может быть полезна практическим работникам налоговых и правоохранительных органов.

Содержание

Предисловие	5
Введение	7
Глава I. Преступное уклонение от уплаты налогов: сущность и особенности	10
§ 1. Понятие и особенности преступления	10
§ 2. Уголовно-правовая характеристика преступления	19
§ 3. Уклонение от уплаты налогов – слагаемое экономической и организованной преступности	28
§ 4. Криминалистические аспекты противодействия преступному уклонению от уплаты налогов	39
Конец ознакомительного фрагмента.	43

Игорь Александров
Уклонение от уплаты налогов. Основы
криминалистической характеристики

© И.В. Александров, 2011

© ООО «Юридический центр-Пресс», 2011

Предисловие

Взимание налогов – один из важнейших признаков государства и одновременно необходимое условие его существования. Именно налоги образуют бóльшую часть денежных фондов, без которых невозможно функционирование государства. В условиях роста экономического уровня развития государства, увеличения финансовых расходов на содержание государственного аппарата, проведение экономических и социальных мероприятий возрастает фискальная роль налогов. При этом увеличивается и число лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. В настоящее время уклонение от уплаты налогов – одно из самых распространенных правонарушений в России. Статистика последних лет свидетельствует о неуклонном росте выявленных налоговых преступлений, в связи с чем активизируется борьба с налоговыми правонарушениями как одним из основных факторов обеспечения устойчивого роста налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Уклонение от налогообложения было и остается серьезной проблемой в России. По мнению многих ученых и практиков, само налоговое законодательство сегодня – чрезвычайно запутанная, непоследовательная, противоречивая область в правовом пространстве России, где сложно разобраться самим налоговикам, не говоря уже о простых гражданах. Об этом свидетельствуют правовые ошибки в действиях налоговых проверяющих и правоохранительных органов, выявляемые судами при рассмотрении споров налогоплательщиков с государством; а также решения Конституционного Суда РФ о признании неконституционными тех или иных законодательных актов, в том числе налоговых.

Актуальность вопросов рассмотрения дел о налоговых преступлениях, ответственности за эти преступления привела к необходимости проведения данного исследования, целью которого является установление обстоятельств, характеризующих данные преступления.

Криминалистический анализ преступных уклонений от уплаты налогов, разработка основ методики их выявления и расследования являлись предметом исследования в докторской диссертации И. В. Александрова (2003 г.) и трех монографиях по аналогичной тематике (2002, 2003 и 2004 гг.).

Настоящая книга представляет собой изложение результатов проведенного автором научного исследования основ криминалистической характеристики уклонений от уплаты налогов физическими и юридическими налогоплательщиками.

В работе проведен анализ многочисленных научных источников по характеристике этих преступлений, месте, которое они занимают в структуре экономической и организованной преступности, криминалистическим аспектам противодействия преступным уклонениям от уплаты налогов.

Особое место уделяется анализу базовых элементов криминалистической характеристики исследуемой группы налоговых преступлений, таким как способы уклонения от уплаты налогов, механизм совершения этих преступлений. Автор подробно раскрывает следовую картину, которая остается после совершения данных преступлений, выделяет следы, свидетельствующие о наличии налогового преступления, в документах, представленных в налоговые органы, и в документах самого налогоплательщика.

Не оставлено без внимания и криминалистическое исследование личности преступника – налогоплательщика.

Предлагаемое исследование научных основ криминалистической характеристики преступных уклонений от уплаты налогов во многом предопределяет и возможность разработки основ методики выявления и расследования данных преступлений, помогает целенаправленной деятельности практических работников в этой области.

Работа ориентирована на специалистов, интересующихся данной проблематикой, может быть использована студентами, аспирантами и преподавателями вузов по юридической и экономической специальности. Книга может быть рекомендована и специалистам-практикам (налоговым инспекторам, сотрудникам правоохранительных органов и др.) как помощник в разрешении сложных дел о преступных уклонениях от уплаты налогов.

Л. Я. Драпкин, доктор юридических наук, профессор кафедры криминалистики Уральской государственной юридической академии, заслуженный деятель науки Российской Федерации.

В. Н. Карагодин, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, руководитель отдела профессионального развития (Учебного центра) Следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Свердловской области

Введение

Основным государственным инструментом регулирования экономических отношений и тенденций является налоговая система. Налоги – это необходимое звено экономических отношений в обществе с момента возникновения государственности. Основным источником формирования бюджета являются налоговые сборы и платежи. Из этих средств формируются государственные и социальные программы, фонды, обеспечивающие существование и функционирование самого государства.

Помимо чисто финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на его состояние и направление, объемы и качество потребления.

Все это определяет исключительную значимость налоговой системы в структуре государства и общества, важность правильного ее функционирования, необходимость выполнения всеми членами общества налоговых обязанностей. Как сказал в свое время Бенджамин Франклин, «в этом мире неизбежны только смерть и налоги».

Налоговая система прошла более чем тысячелетний путь развития – от личного и полумущественного обложения до разветвленной системы федеральных, региональных и местных налогов. Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации заложены в 1992 г., когда был принят большой пакет законов об отдельных видах налогов. За прошедшие годы в них внесено много, даже излишне много, различных изменений.

Общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы и другие обязательные платежи определяются Налоговым кодексом РФ (части первая и вторая) и Законом РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации». Кроме того, вопросы применения налогов и налогообложения регулируются множеством указов, постановлений, приказов, распоряжений и инструкций.

Нынешняя система налогообложения характеризуется наличием большого числа специфических, уникальных конструкций, которые периодически претерпевают существенные изменения, что требует очень серьезного подхода к изучению правильности действий налогоплательщика и выявлению в этих действиях налоговых деликтов.

Не секрет, что большинство налогоплательщиков стремятся к минимизации своих налоговых платежей и не всегда эти действия осуществляются правомерными способами. Все более растет число противоправных уклонений от уплаты налогов. Критический уровень приобретают нерегистрация лиц в качестве плательщиков налогов, занижение и укрытие доходов от налогообложения, уклонение от подачи налоговых деклараций или представление «нулевых балансов».

Неуплата налогов юридическими и физическими лицами в Российской Федерации стала массовым явлением. Бюджет недополучает огромные деньги, что неблагоприятно отражается на экономической жизни страны, угрожает ее безопасности.¹ Сложилась ситуация, когда криминальное экономическое поведение субъектов налогообложения становится обычным условием их деятельности. Среди субъектов экономической деятельности сформировался круг юридических и физических лиц, изначально настроенных на неуплату налогов, т. е. на криминальное экономическое поведение. Это обуславливает необходимость активной борьбы с данными правонарушениями, и в первую очередь с преступлениями.

¹ По официальным отчетам недопоступление налогов в Федеральный бюджет приближается к 20 % (см.: Федеральные законы от 28 декабря 2009 г. № 382-ФЗ «Об исполнении Федерального бюджета за 2008 год», от 3 марта 2010 г. № 255-ФЗ «Об исполнении Федерального бюджета за 2009 год» // КонсультантПлюс: Версия Проф.).

Не смотря на проводимые процессы декриминализации налоговых деликтов число возбужденных уголовных дел по преступным уклонениям от уплаты налогов остается стабильно высоким. Так, в 2010 г., даже после подъема планки материального ущерба, разграничивающего уголовную и административную ответственность за уклонение от уплаты налогов, выявлено 13 846 налоговых преступлений.²

Вместе с тем число уголовных дел о налоговых преступлениях, направляемых в суд, остается крайне малым. По результатам проведенных нами исследований, из возбужденных уголовных дел в суд поступает около 10 %. Почти 90 % дел прекращается на стадии предварительного следствия или возвращается судом на дополнительное расследование, в том числе из-за некачественного расследования, недоказанности вины налогоплательщика в совершении умышленного уклонения от уплаты налога и недостаточного исследования криминалистически важных обстоятельств совершенного преступления.

В связи с этим проведение криминалистического анализа преступных уклонений от уплаты налогов, выявление и раскрытие типичных способов и следов совершения данных преступлений, других элементов, составляющих основу предмета доказывания, становятся исключительно актуальными и значимыми.

В последние годы разработкой криминалистической характеристики налоговых преступлений, вопросами методики их расследования занимались Г. В. Андреева, Н. В. Баширова, И. И. Белозерова, Н. В. Боровик, К. Н. Ивенин, В. А. Козлов, И. И. Кучеров, Т. К. Кужугет, Е. С. Леханова, Н. В. Матушкина, И. В. Пальцева, М. П. Поляков, К. А. Пирцхалава, Н. С. Решетняк, И. Н. Соловьев, Е. А. Тришкина, Л. Г. Шапиро и ряд других авторов. В их трудах анализировались различные криминалистические аспекты этих преступлений и деятельности правоохранительных органов по противодействию им. Но при этом рассматривались лишь вопросы преступных уклонений от уплаты налогов каких-то отдельных видов налогов или сборов либо вопросы о налоговых преступлениях, совершенных в каких-то сферах экономической деятельности. Исследовались важные проблемы уголовно-правового и криминологического характера, значимые в научной и практической деятельности.

Назрела необходимость с учетом современного состояния налоговой преступности разработать концептуальные научные основы криминалистической характеристики преступных уклонений от уплаты налогов в целом; показать криминалистическую сущность и особенности данных преступлений, их основные криминалистически значимые черты, которые необходимо учитывать и использовать в деятельности по выявлению данных преступлений и их расследованию.

В данной работе проводится криминалистический анализ преступных уклонений от уплаты налогов. Дается их криминалистическая характеристика как основа научной методики досудебного и судебного следствия по данным делам. Подробно исследуются типовые способы уклонения от уплаты налогов, следы преступной деятельности, механизм совершения преступления и выявления следов его совершения, криминалистически значимые черты налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов. Проводится анализ других базовых элементов, характеризующих данные преступления. Рассматриваются вопросы криминалистического противодействия преступным уклонениям от уплаты налогов.

В работе использован практический материал из уголовных и арбитражных дел, а также опыт работы сотрудников налоговых служб и правоохранительных органов.

Исследование криминалистических основ преступного уклонения от уплаты налогов помогает лучше понять механизм данных преступлений и все обстоятельства его соверше-

² Сведения о преступлениях экономической направленности, выявленных подразделениями правоохранительных органов. Справка МВД РФ о преступности в Российской Федерации за январь-декабрь 2010 г. Разд. 4. Л. 26.

ния, более качественно и правильно провести досудебное и судебное следствие, оценить собранные и исследуемые доказательства, принять правильное решение по делу.

Изложенные в книге выводы и предложения могут быть использованы при разработке теоретических основ криминалистической методики, а также при совершенствовании действующего и разработке нового законодательства, они вполне применимы в практической деятельности правоохранительных органов.

Глава I. Преступное уклонение от уплаты налогов: сущность и особенности

§ 1. Понятие и особенности преступления

Уклонение от уплаты налогов как общественное явление с каждым годом получает все большее распространение. Рост его отмечается во всех странах, в том числе и в России. Связано это с целым рядом причин, в числе которых исследователи выделяют экономические, политические, правовые, организационные, нравственно-психологические и иные причины.³ В результате отмечаются ухудшение финансового положения бизнеса и населения, чрезмерность налоговой нагрузки на налогоплательщиков, необоснованность и непродуманность предоставления налоговых льгот и послаблений отдельным их категориям.

Важнейшими причинами роста числа уклонений от уплаты налогов называют правовые причины, которые заключаются в несовершенстве и нестабильности налогового законодательства. Постоянное ожидание повышения налогообложения вынуждает налогоплательщиков заранее занижать объем своих налоговых обязанностей. Несовершенство механизма налогообложения и его отдельных составляющих позволяет изыскивать и применять различные способы полного или частичного уклонения от уплаты налогов и сборов. Недостаточно продуманный механизм исчисления и уплаты налогов приводит к использованию разнообразных схем совершения налоговых деликтов.⁴

Росту налоговых правонарушений в определенной мере способствуют недостатки во взаимодействии органов налогового контроля с правоохранительными органами, несогласованность в действиях органов предварительного следствия и арбитражных судов, недостаточное развитие международного сотрудничества в деле борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями.

В юридической науке и практике выделяются два вида уклонений от уплаты налогов – преступления и правонарушения. Различие между ними определяется их нормативностью. Нормативность уклонения от уплаты налогов как преступления состоит в том, что его понятие и конкретные виды закреплены и описаны в уголовном законе. Это позволяет четко обозначить предмет исследования, статистически и качественно его оценить, изучить применительно к статьям закона, опираясь на его эмпирические проявления.

Уклонение от уплаты налогов сегодня является одним из видов налоговых преступлений и налоговой преступности. К сожалению, в уголовно-правовой, криминалистической, социологической, экономической и иной литературе пока не сложилось единого общепризнанного определения налоговой преступности. Впервые понятие «налоговая преступность» как самостоятельный вид общественно опасных деяний обозначен в учебнике «Криминология», подготовленном членами криминологической ассоциации, где данным деяниям посвящена отдельная глава. Понятие «налоговая преступность» употребляется применительно к совокупности преступлений, связанных с налогообложением.⁵

В настоящее время можно говорить о законодательном, «ведомственном» и научном понимании налоговых преступлений.

³ Елинский А. В. О современном состоянии налоговой преступности в некоторых странах Западной Европы // Российский следователь. 2009. № 17.

⁴ Купрещенко Н. П. Налоговая преступность как фактор теневой экономики // Безопасность бизнеса. 2008. № 3; Ревин В. П. Влияние экономических реформ на преступность в современной России // Российский следователь. 2007. № 2.

⁵ Криминология: Учебник / Под общ. ред. А. Н. Долговой. М., 1997. С. 532–535.

Законодательное понимание состоит в том, что в Уголовном кодексе РФ в разделе «Преступления в сфере экономики», в гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности», сформулировано четыре статьи, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления, в том числе две статьи – за уклонение от уплаты налогов (ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»).

Ведомственный подход к определению налоговых преступлений нашел отражение в указании Генпрокуратуры РФ и МВД РФ «О введении в действие Перечня статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности»⁶, где в Перечне № 2 указанные статьи о налоговых преступлениях прямо, без дополнительных условий, отнесены к преступлениям экономической направленности, по уголовным делам о которых предварительное расследование производится в форме предварительного следствия.

Официальные статистические отчеты показателей работы Генпрокуратуры РФ, Следственного комитета РФ, МВД РФ, прокуратур и УВД по видам преступлений также включают в себя эти деликты как налоговые преступления.

Наконец, целым рядом внутриведомственных документов определяется, что к налоговым преступлениям относятся деяния, подпадающие под признаки двух названных статей. Официальные статистические отчеты показателей работы по видам преступлений в настоящее время включают их в число налоговых.

Однако какого-либо специального понятийного определения налоговых преступлений в изученной ведомственной литературе (инструкциях, разъяснениях, методических указаниях органов прокуратуры и МВД) нам не встречалось. Имеются отсылки к законодательному и реже – научному его определению.

Что касается научного понимания налоговых преступлений, то в отечественной уголовно-правовой и криминологической науке существует несколько подходов к его определению.

Предельно широкое понимание налоговых преступлений заключается в том, что к ним относят преступления, затрагивающие любые виды отношений, связанные с поступлением или непоступлением обязательных платежей в бюджет. Так, Л. Д. Гаухман в группе преступлений, посягающих на общественные отношения, обеспечивающие интересы экономической деятельности в сфере финансов (преступления в сфере финансов), выделяет подгруппу преступлений, посягающих на сферу финансов в части формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов от сбора налогов, страховых взносов и таможенных платежей, а также сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней. Он определяет их как преступления в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов. К ним Л. Д. Гаухман относит уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные или внебюджетные фонды (ст. 198 УК РФ), уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций (ст. 199 УК РФ), уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК РФ) и нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней (ст. 192 УК РФ).⁷

Другое понимание налоговых преступлений связывается с целями преступной деятельности, в качестве которых применительно к рассматриваемому виду преступлений предлагается считать только действия по освобождению от налогообложения. Так, В. В. Муд-

⁶ Указание Генпрокуратуры РФ № 399/11, МВД РФ от 28 декабря 2009 г. № 1 (ред. от 30 апреля 2010 г.) «О введении в действие Перечня статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности» // КонсультантПлюс: Версия Проф.

⁷ Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998. С. 17–18.

рых предлагает к числу налоговых преступлений относить три статьи УК РФ: ст. 198, 199 и ст. 173 «Лжепредпринимательство». Он полагает, что одной из целей предпринимательства является освобождение от налогов⁸. По мнению В. В. Мудрых, из этой посылки следует, что лжепредпринимательство должно относиться к налоговым преступлениям, а деяния, образующие состав лжепредпринимательства, должны включаться в понятие налоговой преступности.

Довольно часто в криминологической и уголовно-правовой литературе к числу налоговых преступлений относят уклонение от уплаты таможенных платежей (ст. 194 УК РФ), полагая, что таможенные и налоговые платежи имеют одну и ту же правовую природу, цели и т. д. Однако в некоторых исследованиях показывается их отличие от налоговых преступлений путем сравнительного сопоставления тех и других преступлений⁹. Имеются специальные работы, посвященные методике расследования таможенных преступлений¹⁰.

Пожалуй, наиболее верное толкование налоговых преступлений отмечается в работах И. И. Кучерова, который полагает, что все преступления, связанные с налогообложением, необходимо подразделить на собственно налоговые преступления и на преступления против порядка налогообложения. К первым автор относит «преступные деяния, заключающиеся в уклонении от выполнения обязанностей по начислению и уплате налогов, а ко вторым – преступления, посягающие на установленный порядок деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля и привлечению виновных к ответственности»¹¹. Исследование налоговых преступлений и налоговой преступности как уголовно-правовой и криминологической проблемы И. И. Кучеровым проведено, на наш взгляд, очень обстоятельно и доброту. Вполне можно согласиться с автором в его обосновании необходимости выделения налоговой преступности в качестве самостоятельного вида. Действительно, налоговые преступления имеют специфическую сферу, в которой они совершаются, особый субъектный состав и ряд других отличительных признаков. Все это говорит о необходимости признания налоговых преступлений самостоятельным видом экономической преступности. Заслуживает внимания и определение И. И. Кучеровым налоговой преступности. В его понимании это «возникающее в определенных условиях в финансовой сфере общественно опасное социально-правовое явление, в основе которого лежит конфликт между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками, включающее в себя совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты»¹².

В экспериментальном учебнике «Налоговое расследование» дается достаточно глубокий анализ соотношения налоговых и иных преступлений. Его автор относит налоговые преступления к сложным и приводит три группы преступлений, сопутствующих налоговым, т. е. связанных с уклонением от налогообложения.¹³

Интересными и, безусловно, значимыми являются исследования И. Н. Соловьева. Он совершенно верно отмечает, что диспозиции налоговых статей (ст. 198 и 199 УК РФ),

⁸ Мудрых В. В. Ответственность за нарушение налогового законодательства: Учебное пособие для вузов. М., 2001. С. 106.

⁹ Ларичев В. Д., Гильмутдинова Н. С. Таможенные преступления. М., 2001. С. 193–194.

¹⁰ Жегалов Е. А. Расследование уклонений от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица. Дис... канд. юрид. наук. Томск, 2001.

¹¹ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. Дис... докт. юрид. наук. М., 1999. С. 28.

¹² Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. Дис... докт. юрид. наук. М., 1999. С. 28.

¹³ Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / Под общ. ред. Ю. В. Кваши. М., 2000.

несмотря на то, что субъектами их являются разные категории налогоплательщиков, имеют общие черты.¹⁴ С этим следует согласиться, и, по-видимому, есть смысл соединить эти статьи в одну. Тогда удастся избежать иногда встречающихся сложностей в квалификации действий субъекта по той или другой статье. Ущерб же, причиняемый уклонением от уплаты налогов лиц, привлекаемых к ответственности по ст. 198 УК РФ, в реальной судебно-следственной практике вполне сопоставим с ущербом, который причинен субъектами ст. 199 УК РФ, а иногда и превышает его.

Оценивая приведенные научные взгляды на проблему определения понятия и круга преступлений, относимых к налоговым, отметим, что вряд ли можно признать обоснованным и правильным расширительное их толкование. Механизм совершения этих деяний, предмет преступного посягательства, субъект преступления в каждом из приведенных составов являются отличными. Даже в деяниях, наиболее близко примыкающих к уклонению от уплаты налогов, – уклонении от уплаты таможенных платежей – механизм уплаты таможенных платежей имеет специфический режим правового регулирования. У этих двух видов преступлений различаются и субъекты их совершения: по налоговым неуплатам таковыми являются налогоплательщики, по таможенным неплатежам – лица, осуществляющие таможенные перевозки. При уклонении от уплаты налогов предметом преступления является налог или обязательный платеж в государственный орган, по таможенным – таможенная пошлина. Режим и порядок уплаты того и другого различен. Специальное сопоставление налоговых и таможенных преступлений может дать еще целый ряд их отличий.

Таким образом, обобщая сказанное, под налоговыми преступлениями в нынешней редакции уголовного закона следует понимать преступления, прямо предусмотренные УК РФ и состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов способами, прямо предусмотренными законодателем.

Налоговые преступления, предусмотренные этими статьями, имеют ряд общих признаков:

- а) посягают на финансовые интересы государства и установленный порядок уплаты налогов и сборов;
- б) определяются одними и теми же социальными, экономическими и иными факторами;
- в) предметом преступления являются налог или сбор, подлежащий перечислению в бюджет;
- г) субъектом обоих составов налоговых преступлений является налогоплательщик;
- д) преступления совершаются только с прямым умыслом;
- е) сущность преступных действий субъектов налоговых преступлений состоит в уклонении от уплаты установленных для них налогов и сборов;
- ж) обе уголовно-правовые нормы, регулирующие ответственность за налоговые преступления, имеют бланкетный характер.

Это признаки уголовно-правового характера, которые отличают налоговые преступления от других видов преступлений, включая преступления экономической направленности.

К группе налоговых преступлений примыкают, образуя самостоятельную категорию преступлений, деяния, имеющие отношение к сфере налогообложения и деятельности налоговых органов по налоговому контролю. К этой группе преступлений можно отнести: умышленное занижение размеров платежей за землю (ст. 170 УК РФ); создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятель-

¹⁴ Соловьев И. Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002.

ность, имеющей целью освобождение от налогов (ст. 173 УК РФ «Лжепредпринимательство») и др.

Кроме того, можно выделить и признаки криминологического характера, отражающие особенности преступлений рассматриваемого вида. Не претендуя на исключительность выводов, представляется, что к числу таких признаков можно отнести:

- а) совершение деяний в сфере налогообложения юридических и физических лиц;
- б) осуществление преступлений непосредственно в процессе уплаты налогов и других обязательных государственных платежей;
- в) осуществление деяний специальными субъектами – законом установленными налогоплательщиками;
- г) использование криминальных, прямо запрещенных уголовным законом способов неуплаты налогов;
- д) отсутствие непосредственно потерпевшего и персонификации жертвы;
- е) отсутствие прямого контакта преступника и потерпевшего;
- ж) массовость совершения преступлений, разнообразие способов их совершения;
- з) высокую латентность преступлений;
- и) корыстный характер и связь с другими экономическими преступлениями;
- к) ненасильственный характер преступных действий;
- л) безразличие, индифферентность, а иногда и сочувственное отношение общества к уклонению от уплаты налогов.

Рассмотрим некоторые основные особенности, присущие налоговым преступлениям, совершаемым в России.

Объективно налоговые преступления стали приобретать массовый и организованный характер в современной России с начала 90-х годов XX в., когда были приняты основные законы и за несоблюдение их была установлена прямая уголовная ответственность.

До этого времени налоговые преступления встречались в судебной практике крайне редко. Это объяснялось, прежде всего, ограниченностью налогообложения. Основными обязательными платежами государственных предприятий были налог с оборота и отчисления от прибыли, установленные еще в 30-е годы. Налогов, которые приходилось платить населению, было также немного, и порядок их уплаты основывался главным образом на удержании сумм налога у источника выплат. В Уголовном кодексе 1961 г. статьи, предусматривающие ответственность за нарушение налогового законодательства, практически отсутствовали. Лишь ст. 82 УК РСФСР из раздела особо опасных государственных преступлений относилась к числу таких преступлений «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов». Кроме того, п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда СССР от 11 июня 1972 г. «О судебной практике по делам о хищениях государственного и общественного имущества» разъяснял, что причинение государству имущественного ущерба в результате уклонения от уплаты налогов или других обязательных платежей путем использования заведомо подложных документов должно квалифицироваться по ст. 94 УК РСФСР 1961 г.¹⁵ Поэтому немногочисленные факты нарушения налогового законодательства квалифицировались как преступления против социалистической собственности, совершенные причинением имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Анти-социальная сущность налоговых преступлений, предусмотренных ст. 94 УК, определялась тем, что виновные неправомерно обогащались за счет материальных ценностей или денеж-

¹⁵ Сборник постановлений Пленумов Верховных Судов СССР и РСФСР (Российской Федерации) по уголовным делам. М., 1995. С. 97.

ных средств, которые должны были поступить в собственность государства и тем самым пополнить его имущественные фонд¹⁶.

Переход к рыночной экономике, реформирование политической структуры власти повлекли за собой серьезные перемены в сфере экономической деятельности российского государства. Заняв доминирующее положение в экономике, негосударственный сектор и в значительной мере стал формировать экономический потенциал страны. Это повлекло и изменение налоговой политики государства.

Формирование рыночных отношений в России осуществлялось сложным и во многом противоречивым путем. Уже с первых этапов формирования рынка государство столкнулось с проблемой массового уклонения налогоплательщиков от налогообложения и, как следствие, со значительными потерями доходной части бюджета. По различным оценкам, в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей государство ежегодно недополучает от 30 до 40 % бюджетных средств. Как отмечалось в литературе, уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в государственную казну. Недобор налогов и бюджетный кризис, судя по всему, приобретают в России хронический характер¹⁷.

В настоящее время проблема налогов в России стала не только крупнейшей экономической, но и социально-политической проблемой. Масштабы уклонения от уплаты налогов на сегодняшний день превысили тот критический уровень, когда угроза экономической безопасности государства становится реальной. По данным разных исследователей, от 40 до 50 % общего количества организаций, состоящих на учете в налоговых органах, не представляют отчетность о своей деятельности и декларации о доходах или представляют «нулевую» отчетность, т. е. фактически не платят налоги. За такими организациями числится задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в сотни миллиардов рублей.¹⁸ Так, задолженность, согласно документам Минфина России, подготовленным к заседанию Президиума Правительства РФ по уплате налогов и сборов, по итогам только первого полугодия 2009 г. составила 1 трлн 22,8 млрд руб.¹⁹ По данным МНС РФ, из граждан, осуществивших сделки по приобретению имущества, представляет декларации лишь мизерная доля всего числа приобретателей²⁰.

В современных условиях налоговая преступность, темпы ее распространения и масштабы приобретают все более массовый характер. Складывается традиционная и уже повторявшаяся в истории России ситуация, когда государство прибегает к усилению мер уголовной репрессии, направленных против налоговых преступлений и иных налоговых правонарушений. Налоговый террор «сверху» встречает вполне естественное противодействие в форме террора неуплаты налогов «снизу». В этом противодействии нет и не может быть победителей. Идет методическое разрушение экономики, растет социальная напряженность, создается то, что в свое время называли «революционной ситуацией». Эти обстоятельства совершенно верно отмечает в своих исследованиях А. П. Кузнецов²¹. К этому можно

¹⁶ Владимирова В. А., Ляпунов Ю. И. Ответственность за корыстные посягательства на социалистическую собственность. М., 1986. С. 190.

¹⁷ Шмелев Н. Неплатежи – проблема номер один российской экономики // Вопросы экономики. 1997. № 4. С. 33; Кучеров И. И. Указ. соч. С. 35.

¹⁸ РИА «Новости». 2002. 21 марта. URL: <http://antitax.ru/news-f/>; Козлов А. В. К проблеме борьбы с коррупцией в налогово-бюджетной сфере // Налоги (журнал). 2008. № 2.

¹⁹ См.: Соловьев И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. М.: Проспект, 2010 (фрагмент) // Система Гарант Эксперт. 2010.

²⁰ См., напр.: Налоговики установят тотальный контроль над расходами граждан. URL: <http://top/rbc/ru/index3.shtml>.

²¹ Кузнецов А. П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления). Автореф. дис... докт. юрид. наук. Н. Новгород, 2000. С. 31.

добавить, что, по результатам многочисленных исследований, все большее число граждан и юридических лиц становятся неплательщиками налогов.

Согласно данным современных социологических исследований, треть своих доходов граждане готовы отдать почти безболезненно. Но не более того. Иными словами, все налоги в совокупности, которые сейчас приближаются к 60–70 %, на самом деле должны укладываться максимум в 33 %. При таком положении в «теневой» манипуляции и «черной» бухгалтерии не будет никакого смысла. Кстати, на этот счет существует мировая статистика, которая утверждает, что только 6 % людей не станут платить налоги ни при каких обстоятельствах. Остальные же относительно легко расстанутся с деньгами, если их особенно «не зажимать». Так вот, 33 % от заработанного готовы заплатить практически все, 40 % – только половина граждан, а отдать 60 % дохода – уже никто²².

Даже в странах, где рыночные отношения складывались веками и экономическая культура предпринимателей не вызывает сомнения, где налоговое законодательство прошло проверку временем, а налоговые службы являются надежным инструментом государственного контроля, налоговые противоречия между получателем налога и его плательщиком дают о себе знать. В частности, в США, где больше всего обрабатывается налоговых деклараций (свыше 100 млн частных лиц и около 1 млрд деклараций фирм), казна ежегодно недополучает налогов на сумму 100 млрд долл. В среднем американцы не доплачивают 15 центов с каждого доллара, причитающегося казне²³.

Устойчивой является тенденция роста числа зарегистрированных преступлений. Если в 1992 г. за уклонение от уплаты налогов было возбуждено всего 147 уголовных дел, то в 1993 г. – 1242, в 1994 г. – 3126, в 1995 г. – 5670, в 1996 г. – 5540, в 1997 г. – 4185, в 1998 г. – 4085, в 1999 г. – 11 498, в 2000 г. – 20 622, в 2001 г. – более 32 тыс.²⁴ В последние годы в связи с организационно-правовыми мероприятиями число уголовных дел по уклонению от уплаты налогов колебалось.²⁵ В 2008 г. было возбуждено 14 424 уголовных дела; в 2009 г. в официальной статистике МВД РФ эти дела уже не выделялись и указаны лишь выявленные преступления экономической направленности – 428 тыс. уголовных дел (в том числе 254 тыс. уголовных дел направлено в суд)²⁶; в январе-октябре 2010 г. из-за частичной декриминализации число выявленных экономических преступлений сократилось до 266,7 тыс. (но среди них до 48,8 % возросла доля тяжких и особо тяжких преступлений), в том числе налоговых преступлений выявлено 13 848.²⁷

Большинство населения не желает платить налоги. По данным разных исследователей, до 90 % граждан России полагают, что укрытие доходов от государства является правильным, и не осуждают этого²⁸. Данное обстоятельство порождает вал налоговых правонарушений и преступлений, нарастающий с каждым годом. По прогнозам аналитиков, основная

²² Бессеребренников Г. Налоговый шурток никому не впору! // Налоговые ведомости. Санкт-Петербургское издание. 2000. № 3, август. URL: <http://www.nalogoved.spb.ru/208.asp>. С. 1.

²³ Бессеребренников Г. Налоговый шурток никому не впору! // Налоговые ведомости. Санкт-Петербургское издание. 2000. № 3, август. URL: <http://www.nalogoved.spb.ru/208.asp>. С. 1.

²⁴ Налоговая преступность. URL: <http://dit.perm.ru/articles/nalog/data/030713.htm>, <http://www.policy.ru/documents/40/728.html>

²⁵ Подробно этот вопрос рассматривается в диссертационном исследовании А. В. Козлова (см.: Козлов А. В. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений. Дис... докт. юрид. наук. Владимир, 2005).

²⁶ Новости NEWS.RU.COM: МВД. Из-за экономических преступлений Россия потеряла триллион рублей // Новости России. 2010. 27 января.

²⁷ Краткий анализ состояния преступности // Сайт МВД: Статистика.

²⁸ Ларичев В. Д., Решетняк Н. С. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. М.: ЮрИнфоР, 1998. С. 26; Кузнецов А. П., Изосимов С. В. Криминологические проблемы налоговой преступности в России // Российский следователь. 2001. № 7. С. 31.

часть налоговых преступлений пока не выявляется, а количество возбуждаемых по факту нарушений налогового законодательства уголовных дел может быть еще больше.

Характерной чертой налоговой преступности в России является ее высокая латентность. Этот признак отмечается в ряде научных работ²⁹. Выявленное количество преступлений в сфере налогообложения составляет, по сведениям одних авторов, не более 5 % от реально совершаемых уголовно наказуемых фактов нарушений налогового законодательства³⁰, по оценкам других авторов, 9 из 10 налоговых преступников уходят от ответственности³¹. По нашему мнению, реальный масштаб налоговой преступности в точных цифрах выражен быть не может. В какой-то мере о нем могут свидетельствовать рост объема капиталов, вывозимых за границу, снижение собираемости налогов, рост объема неучтенной денежной наличности, обострение кризиса неплатежей и ряд других показателей.

Причины латентности налоговых преступлений весьма многочисленны и разнообразны, имеют как объективный, так и субъективный характер. В частности, на показатели зарегистрированной налоговой преступности в значительной степени влияют такие субъективные факторы, как наличие политической воли, активизация или ослабление борьбы с налоговыми преступлениями, нацеленность на их выявление, уровень процессуального мастерства следователей и оперативных работников, занимающихся выявлением и расследованием этих преступлений, и др.

Аналитики современной экономической преступности в России выделяют налоговые преступления в числе наиболее опасных направлений криминализации экономической деятельности.

Криминальные посягательства в этой сфере отличаются большим разнообразием, особой изощренностью, высокоинтеллектуальным характером преступных операций, быстрой адаптацией преступников к новым видам и формам налоговой деятельности, применяемым формам и системам учета и отчетности, видам документов и технологиям налогового учета.

Наиболее криминогенными секторами экономики остаются оптово-розничная торговля, промышленность и строительство, топливно-энергетический комплекс и финансово-кредитная сфера.

Налоговые преступления состоят в тесной взаимосвязи со многими преступлениями в сфере экономики. Они сопутствуют мошенничеству, незаконному предпринимательству, злоупотреблениям при выпуске ценных бумаг, обману потребителей и т. д. Совершая одно из перечисленных преступлений, правонарушитель становится субъектом и налоговых преступлений, так как все основные сферы деятельности в государстве тем или иным образом касаются налогообложения и почти все незаконные действия в сфере экономики прямо или косвенно связаны с налоговыми преступлениями.

В последние годы среди новых видов совершения налоговых преступлений возрастает доля махинаций, заключающихся в доведении нормально работающих предприятий до банкротства.

Финансовый ущерб от налоговых преступлений, как правило, превышает ущерб от других видов преступлений в сфере экономической деятельности. По различным оценкам, в результате массового уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает до 30 % причитающихся к оплате обязательных платежей.

Налоговая реформа в России продолжается. Осуществляются меры по совершенствованию работы органов, в задачи которых входят выявление и расследование налоговых преступлений. Для того чтобы пресечение угрожающе распространяющейся налоговой

²⁹ Кучеров И. И. Указ. соч.; Козлов А. В. Указ. соч.; Соловьев И. Н. Указ. соч., и др.

³⁰ Белоусова С. С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. Дис... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 30.

³¹ Криминология / Под ред. Н. Ф. Кузнецовой, Г. М. Миньковского. М., 1998. С. 326.

преступности не носило характер очередной пропагандистской кампании или имитации решительных действий властей, этой преступности необходимо активно противостоять. Эффективная борьба с налоговыми преступлениями возможна лишь на основе единой комплексной и четкой Федеральной программы борьбы с налоговой преступностью. Ее можно разработать в дополнение к одобренным Правительством РФ Основным направлениям налоговой политики на 2011–2013 гг. Такая программа должна содержать решение всех основных вопросов, касающихся уголовно-правовых, административных и финансовых санкций за совершение налоговых правонарушений. Эти положения должны согласовываться с соответствующими нормами уголовно-процессуального, гражданско-процессуального, гражданско-правового и оперативно-розыскного характера, с нормами налогового законодательства. Неотъемлемыми в данной программе должны быть криминалистические исследования и рекомендации, направленные на эффективное выявление и расследование налоговых преступлений.

§ 2. Уголовно-правовая характеристика преступления

Исследованию криминалистической характеристики по ряду преступлений предшествует анализ их уголовно-правовой характеристики. К числу таких преступлений относятся и налоговые преступления, в том числе уклонение от уплаты налогов.

Уголовно-правовая характеристика позволяет определить правовую характеристику основных элементов преступлений, сформулировать предмет доказывания по ним. В определенной мере уголовно-правовая характеристика является элементом в разработке криминалистической характеристики и основ методики расследования данного вида преступлений. Изменения уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений влекут за собой и изменение деятельности правоохранительных органов по их выявлению, расследованию и судебному рассмотрению. Уголовно-правовая характеристика рассматриваемой группы преступлений в значительной степени определяет направление и характер деятельности правоохранительных органов в противодействии уклонениям от уплаты налогов, носящих преступный характер.

При раскрытии, расследовании рассматриваемой группы преступлений, а также при их рассмотрении в судах нередко возникают сложности в отнесении тех или иных правонарушений, связанных с неуплатой налогов, к категории преступлений, уголовно-правовой квалификации деяний, характеристике элементов, составляющих эти деяния. Причинами этого является многоаспектность проявления экономических преступлений на практике. Налоговым преступлениям часто сопутствуют хищения, лжепредпринимательство, фиктивное банкротство и др. Среди всей совокупности действий надо выбрать и выделить именно те действия, которые составляют предмет преступного уклонения от уплаты налогов. Бланкетный характер большинства норм преступлений экономического характера затрудняет этот процесс. В конструкции диспозиции преступных уклонений от уплаты налогов используются оценочные понятия при описании объективной стороны и последствий³². Это также требует уголовно-правового исследования, которое бы предшествовало исследованию криминалистическому. Действующее уголовное законодательство к налоговым преступлениям относит преступления, предусмотренные ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ. Наиболее распространенными среди них являются уклонения от уплаты налогов и (или) сборов (ст. 198 и 199 УК РФ).

Рассмотрим наиболее характерные общие черты уголовно-правовой характеристики составов и исследуемой группы налоговых преступлений и заострим внимание на тех аспектах уголовно-правовой их характеристики, которые создают проблемы в выявлении и расследовании данных деяний.

Налоговые преступления, как уже было отмечено, перечислены в гл. 22 («Преступления в сфере экономической деятельности») УК РФ. Объектом названных составов преступлений являются общественные отношения, возникающие по поводу экономической деятельности, в том числе в области налогообложения.

Пленум Верховного Суда РФ указал, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого

³² Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. В. М. Лебедева. М., 2007; Козлов А. В. К вопросу об уголовно-правовой характеристике налоговых преступлений (проблемы квалификации и уголовной ответственности) // Российский следователь. 2004. № 8; Соловьев И. Н. Преюдиция по делам о налоговых преступлениях // Налоговая политика и практика. 2010. № 6; Якимов С. С. Пределы декриминализации налоговой сферы с учетом внесенных 29 декабря 2009 г. изменений в текст Уголовного кодекса Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2010. № 4.

платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.³³

Предмет налогового преступления – полностью или частично неуплаченный налог или сбор. Статьями 198 и 199 УК РФ эти понятия не определяются. Диспозиция статей является бланкетной. Установление предмета преступления, как, впрочем, и других элементов характеристики налоговых преступлений (объективной и субъективной стороны, субъекта и объекта), предполагает использование множества различных нормативных актов, относящихся к вопросам налогового регулирования.

По действующему налоговому законодательству под налогом понимается обязательный, индивидуальный, безвозмездный платеж, взимаемый с физических и юридических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного владения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ч. I ст. 8 НК РФ). Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (ч. II ст. 8 НК РФ)³⁴.

Не считаются налогами или сборами взносы, вклады и иные платежи, осуществляемые исходя из договорных отношений, а также платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства.

На территории Российской Федерации введена трехуровневая система налогообложения организаций и физических лиц.

Первый уровень – федеральные налоги России. Они действуют на территории всей страны и регулируются общероссийским законодательством, формируют основу доходной части федерального бюджета, и, поскольку это наиболее доходные источники, за счет них поддерживается и финансовая стабильность бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов. Как и в других странах, наиболее доходные источники сосредоточиваются в федеральном бюджете. Из числа федеральных – налоги и сборы на добавленную стоимость, прибыль, на доходы физических лиц являются наиболее финансово-востребованными и создают основу финансовой базы государства. Именно поэтому их собираемости уделяется наибольшее внимание в деятельности контролирующих и правоохранительных органов.

Второй уровень – региональные налоги и сборы, т. е. налоги и сборы республик, краев, областей и округов, находящихся в составе РФ. Эти налоги и сборы устанавливаются субъектами Федерации. Часть их являются общеобязательными на территории РФ. В этом случае региональные власти регулируют только их ставки в определенных рамках, налоговые льготы и порядок их взимания. Наибольшие доходы региональным бюджетам приносит налог на имущество юридических лиц. В основном это соответствует мировой практике, с той разницей, что в большинстве стран не делается различий между налогом на имущество юридических лиц и налогом на имущество физических лиц. Чаще всего это один налог. Вторым по финансовой емкости для региональных бюджетов является транспортный налог.

Третий уровень – местные налоги, т. е. налоги городов, районов, поселков и т. д. В понятие «район» с позиции налогообложения не входит район внутри города. Среди местных налогов сравнительно крупные поступления обеспечивают налоги на имущество физических лиц и земельные налоги.

³³ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О применении судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов» // КонсультантПлюс: Версия Проф.

³⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. Официальный текст. М., 2010.

Бюджетное устройство РФ предусматривает, что региональные и местные налоги служат дополнениями доходной части соответствующих бюджетов. Главная часть при их формировании – это отчисления от федеральных налогов.

Налоговая политика страны обеспечивает взаимодействие бюджетов всех уровней и единство налоговой системы РФ.

Бюджетная система дополняется системой взносов в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, которые перечисляются отдельно и регулируются специальными федеральными законами³⁵, а также системой налогообложения по специальным налоговым режимам.³⁶

В Основных направлениях налоговой политики РФ на 2011–2013 гг. Правительством РФ предусматривается создание эффективной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.³⁷

Российская налоговая система по своему нынешнему построению схожа с налоговыми системами крупных федеративных государств мира. По ряду параметров наблюдается наибольшее сходство с США и Германией при сохранении некоторых российских особенностей³⁸.

В правовом аспекте конституционная обязанность по уплате налогов и сборов рассматривается как система элементов, предопределяющая условия, механизм налогообложения и конечный объем налогового платежа. Эти элементы составляют основу предмета доказывания и методики расследования. Российский законодатель определил шесть таких элементов налогообложения. Отсутствие любого из них исключает ответственность за неуплату налога, так как налог (сбор) признается неустановленным.

Согласно ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях устанавливаются и факультативные элементы – налоговые льготы и специальные налоговые режимы. При выявлении и расследовании преступных уклонений от уплаты налогов все шесть элементов налогообложения должны быть установлены.

Объектом рассматриваемых преступлений являются общественные отношения в сфере финансовой деятельности, обеспечивающие формирование бюджета (внебюджетных фондов) путем сбора налогов и страховых взносов.

Родовым объектом составов данных преступлений как деяний являются общественные отношения, возникающие по поводу осуществления нормальной экономической деятельно-

³⁵ Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

³⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. М., 2010.

³⁷ Основные направления налоговой политики на 2011–2013 гг. // Налоговая проверка. 2010. № 4.

³⁸ Подробнее о налоговых системах России и зарубежных стран см.: Налоговая система России. М., 1999; Налоговые системы зарубежных стран. 2-е изд. М., 1997; Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2000; Жилинский А. Э. Современное немецкое уголовное право. М., 2004; Иванчин А. А., Грибов А. С. О германском опыте конструирования составов экономических преступлений // Юридический мир. 2009. № 1.

сти по производству, распределению, обмену и потреблению материальных благ и услуг. Видовым объектом налоговых преступлений выступают общественные отношения в сфере финансовой деятельности, обеспечивающие формирование бюджета (внебюджетных фондов) от сбора налогов с юридических и физических лиц. Непосредственным объектом уклонения от уплаты налогов являются общественные отношения в финансовой сфере, обеспечивающие формирование бюджета и внебюджетных фондов за счет сбора налогов.³⁹

Из сказанного следует, что объект исследуемых преступлений отличается от объекта других преступлений, в том числе экономических. Это отличие состоит в том, что объектом налоговых преступлений являются общественные отношения по обязательной передаче имущества или части имущества налогоплательщика государству или уполномоченным на то его органам. Имущество находится в законном владении налогоплательщика как собственника. Часть его он должен передать по определенным правилам уполномоченным на то органам. Данным обстоятельством в значительной степени обуславливается специфика налоговых преступлений. Сказывается оно и на процессе их расследования, где необходимо доказать наличие законной необходимости в передаче части имущества собственника государству или уполномоченным органам, соблюдении порядка и процедуры этой передачи. В этом отличие налоговых преступлений от других видов экономических преступлений. Здесь имеется не факт незаконного изъятия чужого имущества, а факт непередачи или неполной передачи своей собственности другому лицу в виде налога. Естественно, что это разные вещи, поэтому и методика установления этого факта отличается, и процесс доказывания является иным.

Объективная сторона рассматриваемых преступлений характеризуется возможностью совершения указанных деяний как в форме действий, так и в форме бездействия. Указанное обстоятельство особо подчеркнул Верховный Суд РФ в п. 3 названного выше Постановления.

Объективная сторона преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, характеризуется уклонением от уплаты налогов и (или) сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенные в крупном или особо крупном размере.

Построение объективной стороны составов преступных уклонений от уплаты налогов обеих статей аналогично, так что признаки, присущие объективной стороне состава преступления одной статьи, идентичны признакам, присущим объективной стороне состава другой статьи. Все, кроме понятия крупного и особо крупного размера, а также такого квалифицирующего признака, как совершение деяния группой лиц по предварительному сговору (п. «а» ч. 2 ст. 199 УК РФ).

Порядок исчисления крупного и особо крупного размера в обеих статьях аналогичен.

Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, как отмечает Пленум Верховного Суда РФ в п. 3 названного Постановления, «следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации».

³⁹ Уголовное право России / Под ред. А. И. Рарога. М., 1996; Боровик Н. В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты. Автореф. дис... канд. юрид. наук. Воронеж, 2001. С. 13–14; Кинбурская В. А., Ялбулганов А. А. Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации. Научно-практический комментарий законодательства и судебной практики // КонсультантПлюс, 2007.

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных документов.

Окончанием преступления считается фактическая неуплата налогов и сборов в срок, установленный налоговым законодательством.

Налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных налогах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком в порядке и сроки, установленные законодательством. Она подается в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде.

Под иными документами, указанными в рассматриваемых статьях УК РФ, понимаются любые предусмотренные НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам относятся: выписки из книги продаж, книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы.⁴⁰

Включением в налоговую декларацию или иные документы является умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, льготах, вычетах и любой информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и (или) сборов. Это может выражаться также в умышленном неотражении в декларации и документах сведений о доходах из определенных источников, искажении размеров дохода или расхода, искажении вида деятельности и т. д.

В настоящее время известно много конкретных способов уклонения от уплаты налогов, используемых в криминальной практике для полного уклонения от уплаты налоговых платежей или противоправного снижения их размеров. Этому вопросу посвящен отдельный параграф настоящей работы. Обобщение уголовных дел и материалов об отказе в возбуждении уголовных дел, которое проводилось в процессе данных исследований, показало, что сложности раскрытия и расследования уголовных дел во многом объясняются постоянными поправками и изменениями, регламентирующими налогообложение. Это вызывает трудности при практическом рассмотрении и оценке действий налогоплательщиков, связанных с минимизацией налоговых платежей.

Причинами проблем квалификации преступлений в сфере налогообложения является малоаспектность проявления преступных деяний на практике, бланкетный характер диспозиции большинства норм налогового права, использование в нем значительного количества оценочных понятий. Эти вопросы достаточно подробно рассматриваются специалистами уголовного права.⁴¹

Из диспозиции статей следует, что уклонение от уплаты налогов и сборов является уголовно наказуемым при его совершении в том числе путем включения в бухгалтерские

⁴⁰ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64. П. 5.

⁴¹ См., напр.: *Соловьев И. Н.* Налоговые преступления и преступность. М., 2006; *Он же.* Преюдиция по делам о налоговых преступлениях // *Налоговая политика и практика.* 2010. № 6; *Кобзарь-Фролова М. Н.* Концептуальные проблемы предупреждения налоговой деликтности // *Административное и муниципальное право.* 2010. № 5; *Якимова С. С.* Пределы декриминализации налоговой сферы с учетом внесенных 29 декабря 2009 г. изменений в текст Уголовного кодекса Российской Федерации // *Налоги и налогообложение.* 2010. № 4.

документы заведомо ложных данных о доходах или расходах, т. е. незаконного уменьшения налогооблагаемой базы или заведомо неправильного ее исчисления или иным способом. Такая некорректность и неконкретность правового понятия налогового преступления вызывает трудности при практическом рассмотрении и оценке действий налогоплательщиков, связанных с минимизацией налоговых платежей. Неясно, какие из этих действий относятся к категории уголовных деяний, а какие – к налоговым проступкам. Проблема имеет чисто практическое значение. Наличие ее отмечают почти все следователи, прокуроры и судьи. В изученных нами уголовных делах, материалах об отказе в возбуждении уголовного дела о налоговых преступлениях встречались не единичные случаи, когда действия налогоплательщиков по минимизации налоговых платежей квалифицировались следователем как налоговые преступления. Прокурор считал их налоговыми проступками. Судья федерального суда, которому предлагалось оценить эти материалы, полагал, что в них ни преступлений, ни правонарушений вообще нет.

Обобщение уголовных дел и материалов об отказе в возбуждении уголовных дел, которое проводилось в процессе данных исследований, показало, что частыми являются случаи, когда одни и те же действия налогоплательщиков толкуются представителями правоохранительных органов по-разному. Нередкими бывают случаи, когда по одному и тому же уголовному делу или материалу об отказе в возбуждении уголовного дела имеется несколько взаимоисключающих решений. Проводя опрос дознавателей, следователей, помощников прокуроров и судей, мы предложили им десять фабул, взятых из архивных уголовных дел, уже рассмотренных судом с вынесением обвинительного приговора, вступившего в законную силу, и попросили оценить действия налогоплательщиков с точки зрения наличия в них нарушения закона.

Лишь в трех случаях из десяти у трех групп должностных лиц (следователей, прокуроров и судей) мнения совпали: они одинаково квалифицировали действия как преступные. В остальных случаях мнения разделились, причем в некоторых – на диаметрально противоположные. Например, судья считал, что действия налогоплательщика признаков преступления вообще не содержат и являются вполне законными действиями по минимизации им своих налоговых платежей, а следователь утверждал, что те же самые действия являются очевидным налоговым преступлением.

В изученных уголовных делах и материалах об отказе в возбуждении уголовного дела об уклонении от уплаты налогов встречались не единичные случаи, когда действия налогоплательщиков по минимизации налоговых платежей квалифицировались вначале как налоговое преступление. Затем эти действия переqualificировались на налоговый или административный проступок, а иногда признавались вполне законными. Причем по одному и тому же делу или отказному материалу решения порой многократно менялись.

Представляется, что законодательное определение понятия «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов» требует серьезной и незамедлительной доработки. Необходимо исключить из него неопределенности и неконкретности. Это устранил факты и случаи расширительного толкования налоговых поступков налогоплательщиков как преступных и необоснованного их привлечения к уголовной ответственности.

Из формулировки статей следует, что уголовно наказуемым является уклонение от уплаты налогов и сборов, приведшее к неуплате налогов в сумме, превышающей установленный предел.

Объективная сторона налоговых деяний состоит в уклонении от уплаты налогов и сборов действиями, прямо предусмотренными уголовным законом. Причем суть и специфика этих действий состоят не в изъятии имущества у собственника или владельца, что характерно для большинства экономических и всех корыстных преступлений, а в непередаче налогоплательщиком своего имущества или имущества, находящегося в его распоря-

жении. Отсюда действия, связанные с непередачей этого имущества (налога или сбора), по механизму их совершения принципиально отличаются от действий, которые осуществляют преступники по другим видам преступлений. В основе действий, образующих объективную сторону состава рассматриваемого налогового преступления, лежат действия, направленные на укрытие своего имущества от налогообложения и уклонение от уплаты установленных платежей, а не действия по завладению, изъятию или присвоению чужого имущества.

В уже приведенном Постановлении Пленума Верховного Суда РФ подчеркнуто, что уголовно наказуемое уклонение может выражаться как в действиях, так и в бездействии.

Уклонение от уплаты налогов в виде действия может состоять во включении в документы, связанные с уплатой налогов, заведомо ложных сведений, поправок, исправлений, подчисток и т. п., искажающих их истинное содержание, либо в подмене таких документов.

Уклонение от уплаты налогов в виде бездействия может заключаться в умышленном неотражении в названных выше документах операций или результатов достоверной финансово-хозяйственной деятельности юридического или физического лица.

Важным с точки зрения следствия является включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах. Поэтому представляется, что объективная сторона налоговых преступлений по воле законодателя охватывает действия виновного по подготовке, передаче заведомо искаженной информации путем включения ее в документы налогового, бухгалтерского или финансового учета, а иногда и действия по сокрытию этого преступления, так как сами по себе действия по невнесению каких-то сведений в учетные документы или искажение этих сведений являются действиями по сокрытию.

Поскольку механизмы налогообложения, порядок уплаты налогов применительно к их отдельным действующим видам на территории РФ различны, отличаются и способы уклонения от уплаты налогов. В практике таких способов встречается множество, и закон не ограничивает количество способов совершения налоговых преступлений по их видам. Конкретные способы избежания полной или частичной уплаты налогов достаточно многочисленны. Рассмотрению их посвящен отдельный параграф данной работы. Здесь лишь отметим, что специфичность налоговых преступлений состоит и в том, что в российской налоговой системе существует несколько видов федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Уклонение от уплаты любого из них может повлечь уголовную ответственность. Каждый из этих налогов имеет свой режим правового регулирования, сроки и порядок его исчисления, уплаты, а иногда – специфического налогоплательщика. В совокупности эти обстоятельства объективно приводят к тому, что действия преступников по уклонению от уплаты почти каждого из существующих видов налогов тем или иным образом отличаются. Иначе говоря, преступное уклонение от уплаты каждого из видов налогов, входящих в налоговую систему России, имеет свои особенности. Иногда весьма существенные. Различие видов налогов порождает различие способов и механизма совершения налоговых преступлений.

Отличительным элементом объективной стороны исследуемых составов налоговых преступлений является их уголовно-правовая конструкция как материальных составов. Законодатель предусматривает как обязательное условие привлечения к уголовной ответственности наличие в результате совершения противоправного деяния негативных последствий. В качестве таких последствий предусмотрен крупный и особо крупный размер совершенного уклонения от уплаты налога или сбора.

Характеризуя субъекта преступного уклонения от уплаты налогов, надо учитывать несколько специфических обстоятельств, обусловленных и уголовным, и налоговым законодательством.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 и 199 УК РФ, может быть, согласно ст. 19 и 20 УК РФ, вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. Кроме того, такое лицо должно быть налогоплательщиком данного налога или сбора.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ, на которые мы ссылаемся, как бы подводя итог, четко разъясняет, что субъектом преступления, предусмотренного названными статьями УК РФ, является физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), 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 Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу ст. 11 НК РФ им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с законодательными актами, регулирующими налогообложение физических лиц, к плательщикам налогов и, соответственно, к возможным субъектам налогового преступления можно отнести лиц, которые обязаны декларировать свои доходы, и лиц, желающих получить возврат из излишне уплаченных, на их взгляд, налогов.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, отличается от субъекта преступления по ст. 198 УК РФ. Это отличие состоит в том, что диспозиция ст. 199 УК РФ возлагает обязанности по уплате налогов и сборов на организацию, т. е. юридическое лицо. По действующему уголовному законодательству юридическое лицо субъектом преступления быть не может. Поэтому необходимо переложить ответственность за неуплату налогов юридическим лицом на физическое лицо, отвечающее признакам субъекта уголовного преступления, содержащимся в ст. 19 и 20 УК РФ, и определить для этого специального субъекта налогового преступления.

Названным Постановлением Пленума Верховного Суда РФ такими специальными субъектами названы руководитель организации налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер, в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).

Иные служащие организации-налогоплательщика (организации – плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности как пособники данного преступления, умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т. п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник.

В изученных нами уголовных делах о налоговых преступлениях также не встречалось случаев привлечения к уголовной ответственности лиц, исполняющих обязанности, или

иных служащих организации-налогоплательщика. Однако Постановление Пленума Верховного Суда РФ является документом обязательным к применению, и оно определяет круг субъектов, которые могут являться лицами, привлеченными к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений.

Субъективная сторона налоговых преступлений характеризуется исключительно умышленной формой вины, т. е. лицо сознает факт совершения им неуплаты налога, желает этого и намеренно уклоняется от уплаты налога путем совершения тех действий, которые указаны в диспозициях статей УК РФ.

Приведенное Постановление Пленума Верховного Суда РФ содержит прямое указание на форму умысла при совершении налоговых преступлений. Они совершаются только с прямым умыслом. Как показал анализ изученных уголовных дел, беседы и интервью со следователями и оперативными работниками, судьями, установление прямого умысла на совершение уклонения от уплаты налога является одним из самых сложных и основополагающих обстоятельств при решении вопроса о возбуждении уголовного дела и привлечении лица к уголовной ответственности по делам данной категории. Сложность и важность его установления заставляет обращать на этот вопрос особое внимание при разработке методических рекомендаций по расследованию налоговых преступлений и в практической деятельности по изобличению виновных в умышленном уклонении от уплаты налогов.

Подводя итог, хочется отметить, что уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений достаточно специфична. Не все ее положения допускают однозначные оценку и толкование. Имеется ряд спорных моментов. Все они оказывают существенное влияние на разработку криминалистической характеристики этих преступлений, определяют круг криминалистических проблем и в определенной мере влияют на создание криминалистической характеристики и основ методики расследования налоговых преступлений.

§ 3. Уклонение от уплаты налогов – слагаемое экономической и организованной преступности

Одним из существенных слагаемых экономической и организованной преступности является налоговая преступность, включающая, прежде всего, уклонение от уплаты налогов, которое в последние годы приобретает массовый характер и наиболее изощренные формы. Уклонение от уплаты налогов в современной России достигает таких масштабов, которые наносят серьезный ущерб экономической безопасности государства. Внимание, уделяемое преступным уклонениям от уплаты налогов, обусловлено не только их масштабами, но и тесной связью с преступлениями в экономической сфере и организованными, в том числе международными, преступлениями. В условиях экономического кризиса отчетливо проявляются тенденции роста уклонений от налогообложения и усиления воздействия криминального фактора на экономические отношения.

Финансово-экономическая система России построена так, что большая часть ее бюджета формируется за счет налогов. Так, по официальным отчетам об исполнении Федерального бюджета за соответствующие годы, в общей сумме доходов Российской Федерации налоговые доходы составляли 80–85 % всего федерального бюджета страны⁴². Это объясняет стремление государства и его органов к увеличению налоговых поступлений и обеспечению их максимальной собираемости.

Однако собрать налоги в полном объеме пока не удастся. По оценкам различных специалистов, в результате уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает до 30 % причитающихся к уплате налоговых платежей⁴³.

В современной России большая часть зарабатываемых юридическими и физическими лицами средств подлежит перечислению в бюджет в качестве налоговых платежей.

В условиях продолжающегося мирового экономического кризиса в России обостряется проблема собираемости налогов и уменьшения дефицита государственного бюджета. Уровень собираемости налогов в последние годы падает и уже не превышает 80 %.⁴⁴ Доля не наблюдаемой прямыми статистическими методами экономики («теневой» сектор) достигла 25 % ВВП.⁴⁵ По данным на 1 июня 2009 г. объем задолженности по налогам превысил 615 млрд руб., при этом доля недоимки (неуплата налогов в установленный срок) возросла на 23 %.⁴⁶

По оценкам ряда исследователей, проведенная законодателем фактическая частичная декриминализация налоговых преступлений, наряду с изменением законодательства в сторону увеличения налоговой нагрузки, в частности на фонд заработной платы, приведет к значительному увеличению налоговых преступлений. Как отмечает глава РСПП А. Шохин, «по многим отраслям нагрузка на фонд заработной платы вырастет до 30–45 %. Трудно удер-

⁴² См.: Федеральный закон «Об исполнении Федерального бюджета за 2000 год», Приложение 1 к указанному Закону, Федеральный закон «Доходы Федерального бюджета за 2000 год» и соответствующие федеральные законы за последующие годы (КонсультантПлюс: Эксперт).

⁴³ См., напр.: Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. М., 2000; Соловьев И. Н. Налоговые преступления и преступность. М., 2006; Якимова С. С. Пределы декриминализации налоговой сферы с учетом внесенных 29 декабря 2009 г. изменений в текст Уголовного кодекса Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2010. № 4.

⁴⁴ Пименов Н. А. Фискальные (налоговые) риски и пути их минимизации. М.: Библиотека «Российской газеты», 2008. Вып. 17. С. 25.

⁴⁵ Степашин С. В долгу у самих себя // Российская газета. 2009. 8 октября. С. 5.

⁴⁶ По данным Финам. Info. URL: <http://finance.rol.ru/news/article/B44>

живать занятость и платить такой налог».⁴⁷ Безусловно, в таких условиях различные схемы уклонения от уплаты налогов и сборов будут использоваться более активно.

Такая налоговая политика ведет к тому, что поставленные в невыносимые налоговые условия налогоплательщики стремятся вывести значительную часть своих средств из-под налогового пресса. Следствием этого является их уход в «теневую», т. е. полную неналоговую, сферу, расчеты «черным налом», массовое укрывательство личных доходов и имущества от налогообложения и т. д. и т. п.

В настоящее время сокрытие доходов и уклонение от уплаты налогов в России стало массовым явлением. Занижение дохода и иных объектов налогообложения, завышение стоимости реализованной продукции, уничтожение документов, «двойная бухгалтерия», когда в различных банках открывается несколько расчетных счетов, о которых не сообщается в налоговые органы, утаивание передачи имущества в аренду – все это из арсенала тех, кто пытается избежать уплаты налогов. Создаются параллельные коммерческие структуры, дочерние предприятия, подставные фирмы. Неиссякаемый источник «теневых» денег – ведение финансово-хозяйственной деятельности без регистрации в налоговых органах, а также использование фальшивых реквизитов и печатей или непредставление отчетных балансов в Госналогинспекцию.

По состоянию на 1 января 2006 г. 1879,7 тыс. хозяйствующих субъектов (42,1 % общего количества организаций, состоящих на учете в налоговых органах) не представляли отчетность о своей деятельности и декларации о доходах или представляли «нулевую» отчетность. На 1 января 2006 г. за организациями, не представившими отчетность или представившими «нулевую» отчетность, числилась задолженность по федеральным налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в размере 169 317,6 млн руб. По сравнению с 1 января 2005 г. задолженность увеличилась на 32 575,3 млн руб., или на 23,8 %.⁴⁸

Серьезной проблемой для доходной части федерального бюджета является неупорядочение возмещения налога на добавленную стоимость по материальным ресурсам, используемым при производстве экспортной продукции. Под видом возмещения налога на добавленную стоимость экспортерами из Федерального бюджета незаконно изымаются значительные суммы. Для этого, в частности, создаются подставные фирмы-«однодневки», которые, получив от экспортера предъявленную к возмещению сумму налога, ликвидируются, не уплатив в бюджет причитающуюся сумму налога, в то время как экспортеры в соответствии с установленным порядком предъявляют в налоговые органы суммы уплаченного налога к возмещению из бюджета.

Кроме того, значительные средства не поступают в федеральный бюджет в результате того, что налоговое законодательство позволяет нефтяным и металлургическим компаниям минимизировать налоговые платежи путем применения в расчетах между зависимыми структурами внутрикорпоративных цен. Механизм трансфертного ценообразования применяется при реализации на экспорт нефти и металлопродукции указанными компаниями своим дочерним структурам, зарегистрированным в международных зонах льготного налогообложения, по заниженным ценам, что приводит к уменьшению выручки и, следовательно, к недопоступлению значительных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Еще хуже положение с налоговой отчетностью среди физических лиц-предпринимателей. Например, во время операции «Честный бизнес» налоговые органы г. Новосибирска проверили 596 граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность. 517 из них

⁴⁷ Шохин А. Отмена ЕЧН приведет к росту зарплат в конвертах // Российский деловой портал «Альянс Медиа». URL: <http://www.allmedia.ru/newsistem>

⁴⁸ Козлов А. В. К проблеме борьбы с коррупцией в налогово-бюджетной сфере // Налоги. 2008. № 2.

не смогли предъявить документы о государственной регистрации и постановке на налоговый учет.

Согласно исследованию «Теневые экономики. Размеры, причины роста и следствия», проведенному Фридрихом Шнайдером и Домиником Энсте, «теневой» сектор есть практически в любой стране. По приведенным в исследовании данным, его самый низкий уровень в Швейцарии, где он составляет 8,1 % от ВВП. В США – 8,9, в Японии – 11,1, в Германии – 14,9, в Швеции – 19,9 % и т. д. В среднем по экономически развитым странам – 16,8 %. В Узбекистане – 8 %, Белоруссии – 19,1, России – 41,0, Украине – 47,3 %. В среднем по странам бывшего СССР – 35,3 %⁴⁹. Причем в их исследовании речь идет не о торговле наркотиками или проституции, а о вполне легальной деятельности, которую просто скрывают от государства, чтобы не платить налоги.

Результаты исследований названных авторов совпадают с оценками «теневого» сектора экономики России, даваемого нашими специалистами, которые говорят о том, что названный сектор составляет до 40 % валового внутреннего продукта⁵⁰. В последние годы в России получила распространение «полутеневая» экономика, когда от налогообложения скрывается и уводится в тень часть доходов предприятия или гражданина. Исследованиями распространения «полутеневой» экономики и ее тенденциями пока никто не занимался. Думается, что здесь есть свои особенности и проблемы.

От «теневой» экономики бюджет не получает налогов, вследствие чего государство вынуждено возлагать более высокое налоговое бремя на субъектов легальной хозяйственной деятельности. «Теневая» экономика, уходя из сферы деятельности, регулируемой государством и его правоохранительными и судебными органами, попадает под сферу влияния негосударственных, т. е. криминальных, структур. Скрытые от налогов средства становятся питательной средой криминальной преступности.

Уклонения от уплаты налогов в структуре современной преступности России характеризуются несколькими отличительными чертами.

В первую очередь – своей общественной опасностью. Сегодняшняя налоговая преступность представляет, пожалуй, даже большую опасность, чем общеуголовная преступность. Если общеуголовное преступление затрагивает интересы какого-то одного лица или, в крайнем случае, группы лиц, то налоговое преступление посягает на интересы многих или даже всех граждан страны, поскольку лишает их доли дохода из бюджета, который формируется за счет налоговых платежей. Именно поэтому во многих странах, особенно экономически развитых, налоговые преступления признаются тяжкими и наказываются с особой суровостью.⁵¹

В России же ситуация складывается с точностью до наоборот. Все хотят жить лучше, но большинство не желают платить налоги и поддерживают, даже поощряют, тех, кто эти налоги не платит, а иногда и помогают им не платить налоги. Даже уголовная ответственность к тем, кто уклоняется от уплаты налогов преступным путем, установлена щадящая и минимальная. А если преступник все же заплатил налог, пусть даже под угрозой осуждения, то он сразу же освобождается от уголовной ответственности как якобы раскаявшийся. Думается, что такая политика неправильна и назрела необходимость ужесточения уголовных санкций за совершение налоговых преступлений. Особенно это касается преступлений, причинивших крупный и особо крупный ущерб. В нынешней экономической и криминаль-

⁴⁹ Сколько теневиков на свете? // Аргументы и факты. 2001. № 17. С. 6.

⁵⁰ Фрадков М. Воруют дай бог! // Аргументы и факты. № 29. С. 6; МВД: доля теневой экономики превышает 40 %. URL: <http://www.com/finance>; 60 % экономики Южного федерального округа находится «в тени» – обнаружила прокуратура // Новости экономики. 2009. 3 июля; Глава Росстата: пятая часть российской экономики – теневая // Там же. 2010. 15 января.

⁵¹ Елинский А. В. О современном состоянии налоговой преступности в некоторых странах Западной Европы // Российский следователь. 2009. № 17.

ной обстановке, сложившейся в налоговой сфере, представляется оправданным введение законодателем в налоговые статьи как меры наказания конфискации имущества виновных, причинивших ущерб в особо крупном размере.

Кроме того, финансовый ущерб от налоговых преступлений, как правило, выше, чем от других видов экономических преступлений. Следовательно, надо перенацелить деятельность органов правоохранительной системы на борьбу, выявление и пресечение этих преступлений, как это делалось и делается во всех странах, – ориентировать их на выявление, в первую очередь, налоговых преступлений.

Уклонения от уплаты налогов часто становятся связующим звеном в структуре всей экономической преступности России. Изучение уголовных дел, опросы практических работников правоохранительных органов России и европейских стран, многочисленные публикации свидетельствуют о том, что налоговые преступления сопутствуют, а иногда и вызывают многие из тех преступлений, нормы которых помещены в гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» раздела VIII «Преступления в сфере экономики».

В последние годы в судебной и следственной практике не редки уголовные дела, где налоговому преступлению сопутствует незаконная банковская деятельность, лжепредпринимательство, легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности и т. д. Встречаются случаи, когда налоговые преступления сопутствуют преднамеренному банкротству и фиктивному банкротству. Иногда преступники через разработанную ими систему спровоцированных последовательных действий по уклонению от уплаты налогов вызывали, как ответную реакцию налоговых органов, серию проверок предприятия сотрудниками этих органов, чем парализовывали работу предприятий и доводили их до банкротства. Потом эти предприятия покупали и восстанавливали их нормальную финансово-хозяйственную деятельность.

Налоговые преступления тесно связаны с коммерческим подкупом, злоупотреблением полномочиями, мошенничеством, злоупотреблением должностными полномочиями, превышением должностных полномочий, получением взятки и дачей взятки.

Наконец, лица, совершающие налоговые преступления, резко отличаются от тех же общеуголовных преступников своим социальным статусом и социальными функциями, нравственно-психологическими установками и мотивациями.

По сути, сейчас мы имеем новую формацию экономических преступников, которая никак не подпадает под сложившиеся традиционные стереотипы полуграмотного опустившегося пьяницы и несуна. Думается, и традиционные подходы к изучению личности преступника через статистический обсчет какого-то комплекса демографических признаков уже не подходит. Для сегодняшнего исследования личности современных экономических преступников, в том числе и налоговых, уже мало что дает статистика их пола, возраста, уровня образования, семейного положения и т. п. Эти критерии и признаки исследования личности преступника устарели. Они подходили для периода развития нашего общества 20-80-х годов прошлого столетия, когда идеологически надо было показать преступника как вырожденца общества, «родимое пятно капитализма», деклассированного элемента, мелкого хапугу и т. п. Сейчас социальные, экономические, политические условия жизни изменились, другими стали нравственные критерии в обществе. Исходя из этого, необходимы другие подходы к изучению личности преступников, особенно совершающих экономические преступления. Некоторые аспекты этой проблемы будут затронуты в одном из последующих параграфов данной работы. Здесь лишь заметим, что исследование личности преступников, в частности налоговых преступников, по нашему мнению, должно проводиться через анализ их деятельности.

Рассмотрим отдельные, как нам кажется, наиболее характерные, проявления преступных уклонений от уплаты налогов в структуре современной преступности.

Эти преступления являются частью и видом экономической преступности. А последняя как в России, так и за рубежом уже давно признается организованной. Наиболее криминализированными сферами налоговой преступности в России являются те, где имеется низкая себестоимость и высокий уровень налогообложения. К таким сферам хозяйственной деятельности относятся производство и реализация алкогольной, газовой, нефтяной, металлургической продукции, торговля природными ресурсами, импорт автомобилей, оптовая и розничная торговля, игровой бизнес и сфера финансово-кредитных отношений.⁵²

Наибольшее количество уклонений от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере выявляются в промышленности, торговле, строительстве, сельском хозяйстве. Среди отраслей промышленности исследователи выделяют пищевую, машиностроение и металлообработку, лесную и деревообрабатывающую отрасли.⁵³

В последнее время в организованной преступности происходят серьезные качественные перемены. Она приспосабливается к экономическим и социальным преобразованиям. Идет процесс ввода криминальных капиталов в легальный и «теневой» сектор экономики. Это касается и денег, скрытых от налогообложения.

По данным МВД России, на которые ссылается И. Н. Соловьев в своих исследованиях, около 70 % доходов, полученных незаконным путем, вкладываются в настоящее время в различные формы предпринимательской деятельности и около 15 % расходуются на приобретение недвижимого и иного имущества. Безусловно, такая ситуация способствует усилению влияния преступных группировок в сфере экономики, постепенному их превращению в легальных субъектов финансово-хозяйственной деятельности⁵⁴.

Уклонения от уплаты налогов становятся питательной средой организованной преступности. Средства, укрытые от налогов, становятся источником финансовой поддержки организованной преступности. Там, где имеет место сокрытие доходов от налогообложения государства, появляется необходимость платить налоги структурам, противоположным государству, т. е. криминальным.

Укрытые от налогообложения средства считаются «грязными» деньгами⁵⁵. Средства, полученные в результате уклонения от налогообложения, обычно вовлекаются в легальный хозяйственный оборот. Проблема борьбы с этой легализацией является такой же значимой, как и проблема легализации доходов от чисто криминального бизнеса: торговли оружием, наркотиками, проституцией и т. п. Опасность данного вида преступлений заключается в создании благоприятных условий для совершения различных экономических преступлений. Как писала Н. Ф. Кузнецова, это роднит легализацию доходов, полученных незаконным путем, с преступной деятельностью в виде скупки и сбыта имущества, добытого преступным путем, а также укрывательством тяжких преступлений⁵⁶.

В последнее время значительное распространение получили так называемые «конвертационные центры», представляющие собой сеть предприятий, зарегистрированных на под-

⁵² Колесников В. В., Степашин С. В. Экономическая преступность в современном рыночном хозяйстве // Криминология – XX век / Под ред. В. Н. Бурлакова. В. П. Сальникова. СПб., 2000. С. 311–353.

⁵³ Бадаев А. Е. Налоговая преступность – слагаемое экономической преступности. (По материалам регионов Российской Федерации) // Налоги. 2008. № 3(2).

⁵⁴ Соловьев И. Н. О легализации доходов, полученных незаконным путем, и их налогообложение. URL: http://www.elaw.ru/vestnik/8_3.shtml

⁵⁵ Коттке К. «Грязные деньги» – что это такое? Справочник по налоговому законодательству в области «грязных денег». 7-е изд. / Пер. с нем. М., 1998. С. 535.

⁵⁶ Кузнецова Н. Ф. О противостоянии легализации незаконных доходов. Международное сотрудничество в борьбе с отмыванием доходов, полученных незаконным путем. М., 1999. С. 19.

ставных лиц для проведения «теневых» финансово-хозяйственных операций. Эти «центры» по своей сути являются фиктивными. Они предоставляют платные услуги по размещению «теневых» и криминальных средств как в России, так и в зарубежных странах. По мнению специалистов, через счета таких фиктивных структур ежегодно в зарубежные банки переводятся сотни миллионов долларов США. По мнению специалистов, есть все основания полагать, что в странах СНГ в последние годы сложился особый вид преступной деятельности, с механизмом, который позволяет легализовать практически любое количество денег, товаров или иного имущества, полученного незаконным путем, в том числе преступным⁵⁷.

Как представляется, многочисленные холдинговые компании, которых в последнее время создается в России достаточно много, включают в свою структуру и предприятия, специально занимающиеся введением укрытых от налогов холдингом средств в легальный оборот или вывозом их за границу.

В настоящее время распространение получили различного рода сложные схемы, специально разработанные для уклонения от уплаты налогов, с использованием международных организаций, оффшорных зон и международных форм оборота капиталов. Изыскиваются и разрабатываются международные схемы уклонения от уплаты налогов сразу в нескольких странах. Налоговая преступность не только приобрела организованный характер, но и становится транснациональной организованной преступностью.

Россия входит в список стран, в которых налоговая ситуация способствует созданию центров по отмыванию денег. Об этом периодически говорится в отчетах международной финансовой организации по борьбе с отмыванием денег. В «черный список» входят также Израиль, Филиппины, Ливия, Кипр, Мальта, Бермудские, Каймановы, Багамские острова. При этом настораживает тот факт, что все названные страны неохотно сотрудничают с мировым сообществом в противодействии отмыванию «грязных» денег.

Серьезной проблемой экономики России является вывоз ее капиталов за границу, что становится национальным бедствием для страны. Значительная часть этих денег – выведенные из-под налогообложения средства.

Реальность криминогенной обстановки в России такова, что налоговые преступления связаны с другими организованными преступлениями, в первую очередь с крупномасштабными хищениями и коррупцией. Организованные преступные группировки взяли под свой контроль те сферы преступной деятельности, которые дают наибольшую прибыль (наркотики, проституция, торговля оружием и т. д.). Доходы от этих видов преступлений подпитывают организованные преступные группировки, отмываются и используются в легальных и законных формах бизнеса. Организованная преступность сегодня сочетает в себе все черты профессиональной общеуголовной и экономической преступности. Включает она в себя и «теневую» экономику. А основу «теневой» экономики составляет экономика, выведенная из сферы налогообложения.⁵⁸

Следует заметить, что в ряде стран Западной Европы «теневая» экономика рассматривается как экономика, связанная с уклонением от уплаты налогов. Например, ст. 73 УК ФРГ, которая регулирует случаи лишения правонарушителей материальных выгод, полученных в результате совершения противоправных действий (кража, обман, растрата, утаивание финансовых средств и т. д.), позволяет рассматривать как «теневой» капитал любую извлеченную в результате противоправных действий материальную выгоду, в том числе и суммы,

⁵⁷ Волобуев А., Литвинов А. Криминалистические особенности легализации доходов, полученных незаконным путем // Законность. 2001. № 6. КонсультантПлюс: Арбитраж. С. 1.

⁵⁸ Подробнее эти вопросы рассматриваются в ряде работ (см., напр.: Алексеев А. И., Овчинский В. С., Побегайло Э. Ф. Российская уголовная политика: преодоление кризиса. М., 2006; Ревин В. П. Влияние экономических реформ на преступность в современной России // Российский следователь, 2007. № 2; Стрельников К. А. К вопросу о противодействии современной организованной преступности // Там же. 2009. № 6).

возникающие в результате неуплаты налогов, т. е. противоправных действий в сфере налогообложения. В России «теневая» экономика напрямую связана с уклонением от уплаты налогов, ведением запрещенной законом экономической деятельности (контрабанда, наркотики, проституция, торговля оружием и т. д.). Если осуществление запрещенной законом деятельности характерно для организованной преступности, то уклонение от уплаты налогов присуще деятельности почти во всех сферах экономики России.

Интересным является вопрос о механизме легализации укрытых от налогообложения «черных» денег, появляющихся в результате совершения налоговых преступлений. Сложным является и сам процесс сокрытия доходов (прибыли и т. п.) от налогообложения. Здесь используется множество различных и порой изощренных способов совершения преступления. Но укрытые от налогов средства и полученный от этого доход надо легализовать и ввести в экономический оборот. Деньги должны работать. И здесь применяются еще более сложные, замысловатые схемы преступной легализации укрытых от налогообложения средств.

Проведенные нами обобщения показали, что преступные уклонения от уплаты налогов присутствуют практически во всех более или менее легальных операциях, которые проводятся преступными группировками. Налоговые преступления являются частью их деятельности, частью структуры организованной преступности. Этот факт необходимо использовать в доказывании вины конкретных лиц при привлечении их к ответственности. Доказать обвинение в налоговом преступлении иногда легче, чем в других преступлениях, совершенных преступной группировкой. Основа обвинения по налоговому преступлению строится на финансовых и бухгалтерских документах, актах проверок налогоплательщика. Известно, что Аль Капоне был осужден и лишен свободы не за совершение многочисленных убийств и руководство преступной организацией (что не было доказано), а за обыкновенную неуплату налога.

Организованная преступность вышла за рамки одного государства. Объективные процессы глобализации эффективно используются международными преступными группировками.⁵⁹ Так, в преступных целях используются международная финансовая система, каналы международного обмена информацией. Все это обуславливает интеграцию криминальных групп всех стран. Международная организованная преступность, в том числе экономическая преступность, действующая на территории России, неотъемлемой составной частью которой является уклонение от уплаты налогов, – уже реальность сегодняшнего дня. Большинство преступных группировок и сообществ если еще и не имеют криминальных связей за рубежом, то в любом случае предпринимают активные действия к их установлению.

В уголовно-правовой теории и практике в последнее время обсуждается вопрос об обложении налогом тех доходов, которые получены в результате преступной деятельности (продажа наркотиков, оружия, проституция, вымогательство, кражи, грабежи и т. д.). Вопрос, как представляется, не простой. С одной стороны, согласно действующему налоговому законодательству, налогообложению подлежат все доходы, полученные за отчетный период налогоплательщиком. Исключения для доходов, полученных от преступной деятельности, закон не делает. Значит, при выявлении подобных преступлений, и особенно в случаях, когда преступник уже обратил имущество в свою пользу, его преступный доход подлежит налогообложению и должен быть с него взыскан. Это касается и доходов, полученных организованными преступными группировками в процессе их преступной деятельности. Формально это так. В реальной же практике за весь период существования российского

⁵⁹ Содержание и особенности криминалистической характеристики организованной преступной деятельности, основные методические вопросы раскрытия и расследования преступлений, совершенных организованными преступными группами, обстоятельно изложены Н. П. Яблоковым (см.: *Яблоков Н. П. Расследование организованной преступной деятельности*. М., 2002).

налогового законодательства судебных прецедентов подобного рода не известно. С другой стороны, доходы, полученные от преступной деятельности, как обычные доходы, подлежащие налогообложению в чистом виде, рассматривать вряд ли целесообразно. Должно быть специальное законодательное урегулирование этого вопроса. Только тогда можно привлекать лиц, виновных в совершении общеуголовных преступлений, связанных с извлечением незаконного дохода, к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Анализ налоговых преступлений свидетельствует о том, что неуплата налогов, появление «черных» денег происходят практически во всех областях экономической деятельности – промышленности, строительстве, торговле и т. п. Противозаконные операции встречаются практически во всех видах предприятий, как у юридических, так и физических лиц. Неуплата налогов стала массовым, организованным явлением. Россия теряет законопослушного налогоплательщика, так его и не создав. Размер налогообложения и высокая инфляция уменьшают реальные доходы. Чем выше налоги и инфляция, тем больше стимулов к получению нелегального дохода, сокрытию его от учета и налогообложения, т. е. в «черных» и «грязных» деньгах. Выше становится уровень «теневой» экономики, шире и разнообразнее способы получения нелегальных доходов. По оценкам опрошенных нами сотрудников налоговых органов, от 25 до 40 % доходов налогоплательщиков находится в «тени» и уходит из сферы налогообложения. Выявляется же имеющимися средствами не более 5 % налоговых преступлений от числа совершаемых, а к уголовной ответственности виновных привлекается и того меньше.

Говоря об уклонении от уплаты налогов в структуре современных преступлений, нельзя не сказать об их связи с коррупцией. Изучение уголовных дел и материалов о налоговых преступлениях, которое проводилось в рамках данного исследования, а также опросы практических работников правоохранительных органов не дали конкретных результатов и статистических данных. Поэтому пришлось обратиться к исследованиям, специально посвященным проблеме современной коррупции, с тем чтобы проследить связь этого явления с налоговыми преступлениями.

Большое, углубленное исследование на тему «Коррупция в России» в течение двух лет проводилось фондом «Информатика для демократии» (ИНДЕМ) при поддержке Всемирного банка и правительства Дании. Согласно этим исследованиям, уход от налогов с выплатой взяток оценивается в 25 % от ВВП. Удалось установить, что доля взяткодателей среди бизнесменов превышает 80 %. Эксперты отмечают трудности выявления масштабов коррупции, связанной с налоговой преступностью, указывая на то, что 57 % опрошенных ими бизнесменов либо солгали, что не давали взяток, либо ушли от прямого ответа.

Получается, что бизнес в России без взятки практически невозможен. Общая сумма взяток, выплачиваемых российскими предпринимателями чиновникам, в том числе и за налоговые «благоприятствования», составляет, по минимальным оценкам, 33,5 млрд долл. в год⁶⁰. Это лишь немного меньше доходной части федерального бюджета на 2001 г.

Как отмечают авторы названного исследования, на рынке коррупции лидирует исполнительная власть. На ее долю приходится почти 90 % объема коррупционных «денег». Выдача всякого рода разрешающих справок и покрытие погрешностей в налогах составляют около 60 % всего коррупционного рынка. Абсолютными «лидерами» коррупции из 30 контролирующих органов после таможни оказались: налоговая инспекция – 18,3 %, пожарная инспекция – 5,9 % и санэпидемстанция – 5,6 %.² Исследование фонда ИНДЕМ показало, что коррупция уже завоевала экономику и активно проникает в сферу политики.

Радикальным средством борьбы с коррупцией является сокращение регламентирующих функций государства и его органов, в том числе налоговых. Хотя победить коррупцию

⁶⁰ Костиков В. Анатомия коррупции // Аргументы и факты. 2002. № 21. С. 6.

до конца невозможно. Это проблема всего мира. Где-то воруют больше, где-то меньше. У нас же это национальная трагедия. Когда-то историка Карамзина спросили: «Какова главная особенность России?» – и он ответил одним словом: «Воруют». С тех пор мало что изменилось. Коррупция в современной России – не система взяток, а проблема неэффективности самой системы. Это не значит, что с коррупцией не нужно бороться. Мощная антикоррупционная кампания в Италии «Чистые руки» дала впечатляющий эффект. Понятно, что необходима политическая воля.

Возвращаясь к анализу налоговых преступлений как части в структуре преступности России, отметим, что широкое распространение получило «отмывание» преступных доходов и уклонение от уплаты налогов через оффшорные предприятия. Незаконное переводение финансовых средств в оффшорные зоны позволяет получать налоговые льготы. По оценкам специалистов МНС, размеры льгот иногда во много раз превышают сбор налогов по России. Оффшорам многократно объявлялась война. Их деятельность рассматривается как угроза национальной безопасности. По оценкам экспертов МНС, через оффшоры из России уходит от налогов (чаще всего – незаконно) до сотни миллиардов долларов США ежегодно⁶¹. Однако выяснить истинные масштабы этой деятельности крайне затруднительно. Примером тому может послужить попытка оценить финансовое состояние нефтяной компании «Лукойл», занимающей центральное место в российском бизнесе. Попытку предприняла газета «Аргументы и факты». По ее данным, из 300 предприятий нефтяной компании значительная часть зарегистрирована в оффшорных зонах, в том числе на Байконуре и в Калмыкии. Контрольные пакеты их акций принадлежат узкой группе собственников, что позволяет быстро перераспределять финансовые ресурсы для проникновения на новые рынки. В числе официально заявленных собственников значатся В. Алекперов – глава «Лукойла» – 10,38 % акций, Н. Цветков – 5,26, группа «НИКойл» – 6,88, Л. Федун – 4,62, члены совета директоров – около 1 %, государство, по данным Минимущества РФ, – 7,6 %. Всего – 35,74 % акций. Кто владеет остальными, куда уходят основные доходы – осталось неизвестным. И все попытки проникнуть в эту тайну оказались безрезультатными⁶². Официальной, открытой информации о доходах компании, как это принято для предприятий во всем мире и необходимо для объективного налогообчисления, не имеется. Это создает все предпосылки к уклонению от уплаты налогов.

Налоговые преступления самым тесным образом связаны с мошенничеством. Существует даже способ мошенничества, состоящий в незаконном возврате налога на добавленную стоимость (НДС) лжеэкспортерами. Причем масштабы такого преступления весьма значительны.

Основной причиной налоговики называют несовершенство налогового законодательства. Действительно, на проверку им дается три месяца. За этот период проследить мошенническую цепочку часто не удается. Видимо, срок возврата НДС надо увеличить и внести соответствующую поправку в налоговый закон.

Выявление лжеэкспортеров и мошенничество с возвратом НДС – не только российская проблема. Личные встречи и обсуждения этого вопроса со специалистами финансовой полиции и налоговых служб Германии и Австрии показали, что она характерна и для этих стран. Там подобные действия мошенников называют «каруселью». По словам руководителей финансовой полиции Баварии, они выявляют мошенничество по каждому десятому случаю обращения за возвратом НДС. Думается, что в России их число никак не меньше. Отчасти этот вывод подтверждает тот факт, что, по данным департамента налогового контроля

⁶¹ Киселева Е., Рушайло П. Оффшорам объявлена война // Коммерсант. 1999. № 216. 23 ноября; Грищенко А. В. Оффшорный бизнес как элемент налогового планирования // Налоговое планирование. 2008. № 3.

⁶² Угланов А. Нефтяной «трансформер» Вагита Алекперова // Аргументы и факты. 2002. № 35. С. 4.

МНС, более половины зарегистрированных предприятий и организаций в России (52 %) составляют фирмы-однодневки⁶³. А создаются такие фирмы по большей части именно для уклонения от налогообложения.

Специалисты по налоговым правонарушениям называют в числе распространенных помощников в сокрытии денег от налогообложения крупные и мелкие сберегательные банки, кредитные институты и общества. Так, среди банков, участвовавших в преступной деятельности по уклонению от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) и необоснованном возмещении НДС из бюджета, значатся такие крупные и известные банки, как Автобанк, Альфа-Банк, Европейский расчетный банк, Европейский трастовый банк, Импэк-сбанк и др.⁶⁴ Нередко банки и кредитные общества специально создаются для уклонения или минимизации налогообложения. Через открытие анонимных счетов, осуществление многократных вкладов небольшими суммами, не требующими идентификации вкладчика, получение кредитов, перемещения капитала из одного банка в другой осуществляются неуплата налогов и легализация преступных доходов. Существует целая система различных методов сокрытия доходов от налогообложения с использованием банков, в том числе и зарубежных.

Наконец, говоря о транснационализации налоговой преступности, нельзя не отметить, что с появлением Интернета налогоплательщики стали «исчезать» в нем. Различные магазины и организации (лица), предлагающие и оказывающие услуги через Интернет, на налоговом учете не состоят и никаких налогов не платят. Сеть таких магазинов и организаций расширяется с каждым годом.

Ускоренная развитием Интернета глобализация экономики обнаруживает серьезные недостатки мировой налоговой системы и открывает новые возможности для преступного уклонения от уплаты налогов. Глобализация, в общем смысле этого слова, предполагает слияние отдельных национальных рынков в единое мировое рыночное пространство. Ускорение процесса глобализации позволяет говорить о том, что развитие ситуации в подобном направлении не ускорит сбор налогов и, таким образом, не обеспечит осуществление налоговыми службами каждой страны их функций.

С появлением Интернета абсолютно бессмысленным становится понятие физического местонахождения, а затем и места регистрации налогоплательщика. Возникает проблема и налоговой конкуренции между государствами с высокими и низкими доходами. Интернет имеет колоссальный потенциал для еще большего увеличения налоговой конкуренции не только потому, что резко упрощает перемещение активов в зоны налогового благоприятствования, как, например, Карибский оффшор, который физически расположен очень далеко от потенциального налогоплательщика, однако виртуально находится на расстоянии одного щелчка компьютерной «мыши». Теперь уже многие налогоплательщики в состоянии, как известный Руперт Мёрдок, вообще не платить налоги. Руперт Мёрдок в 1987 г. заработал в Великобритании более 1,4 млрд фунтов (2,3 млрд долл.) и не заплатил налогов.

Для налоговых органов Интернет создает две основные проблемы, которые необходимо будет решать. Первая – уникальна для Интернета. Интернет – это совершенно новый канал перемещения товаров и услуг от продавца к потребителю. Налогообложение виртуальных товаров и услуг – процесс гораздо более проблематичный, чем налогообложение товаров реальных. Например, музыкальное произведение теперь можно загрузить с сайта продавца, который вообще не известно где находится. Для этого не нужно ни дисков, ни магнитных пленок. Подобным образом могут быть дематериализованы и другие товары и тем более услуги. Это делает невозможным для налогового инспектора обложение их нало-

⁶³ Колодина И. Слабости «и как с ними бороться» // Российская бизнес-газета. 2002. 26 марта.

⁶⁴ МНС составило список банков, участвовавших в необоснованном возмещении НДС. По данным рассылки Subscribe.ru «Налоговые новости – Daily» от ООО «Лекс Аудит».

гом. Как идея может рассматриваться обложение пользователей Интернета Интернет-налогом. Но возникает вопрос: к чему привязывать этот налог и как определить его сумму?

Дематериализоваться может и сам налогоплательщик. На память приходит карикатура из журнала «Нью-Йоркер» – две собаки сидят перед монитором, и одна говорит другой: «В Интернете никто не знает, что ты собака. Кто же ты? Покупатель или продавец?». Сама идея налогообложения основана на знании того, кто должен платить. Однако в ситуации, когда налогоплательщик – это просто некоторая сумма анонимных электронных денег, защищенных к тому же современными криптографическими кодами, определить это будет непросто.

Другая проблема, которую Интернет создает для налоговых инспекций, – возможность усиления налоговой конкуренции между странами. Налогообложение во всем мире построено на уверенности в том, что каждая страна вправе решать самостоятельно, сколько налогов собирать с населения и предприятий, какого вида и как. Правительства стран могут поступиться своей независимостью, создать двух- и многосторонние налоговые соглашения, наконец, сформировать международные организации типа ООН, МВФ или Евросоюза. Однако реалии таковы, что каждое правительство настаивает на своем праве устанавливать налоги самостоятельно. Имеющиеся международные налоговые соглашения касаются в основном вопросов избежания двойного налогообложения либо всего лишь определяют приоритеты одного или другого государства там, где их интересы пересекаются. Существующий налоговый национализм позволяет утверждать, что вряд ли в скором времени будет создано что-то вроде мировой налоговой организации. До того времени сохраняющаяся налоговая конкуренция позволит легко избегать повышенного налогообложения, используя сеть Интернета, скрывать доходы и уклоняться от налогообложения.

В заключение следует отметить, что изучение практики образования, легализации и последующего использования скрытых от налогообложения доходов является одной из серьезных проблем в разработке мер борьбы с налоговой преступностью.

Сегодняшняя налоговая преступность выходит на качественно новый уровень, превращается в одну из основных угроз безопасности государства, поскольку составляет экономический фундамент организованных преступных групп и сообществ.

Российская налоговая преступность носит организованный и массовый характер, кроме того, ее отличает тесное переплетение легального и «теневого» секторов экономики, постоянное перетекание средств из «теневого» сектора в легальный и обратно.

В этой обстановке крайне необходимой является разработка программы борьбы с налоговой преступностью в России. Основой этой программы должна быть реализация национальных интересов в сфере обеспечения экономической безопасности России, преодоление негативных тенденций роста налоговой и связанной с ней экономической преступности, парализующей экономическую систему государства и цивилизованное предпринимательство, обеспечение пополнения государственного бюджета.

В программе должно предусматриваться выполнение поставленных Президентом РФ задач по установлению жесткого оперативного контроля за соблюдением налогового законодательства, пресечению и значительному сокращению доли «теневых» экономических операций, уменьшению криминализации налоговой сферы и хозяйственной деятельности как одной из основных угроз экономической безопасности России.

Комплексное решение этих задач возможно лишь при серьезной государственной поддержке и участии всех заинтересованных органов, а также проведении серьезных научных исследований этих проблем, в том числе и в области криминалистики.

§ 4. Криминалистические аспекты противодействия преступному уклонению от уплаты налогов

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

Первая тенденция связана с приведением уголовного законодательства о налоговых преступлениях в соответствие с экономическими потребностями страны. Переход России к рыночным отношениям, расширение сфер хозяйственной деятельности, рост значимости налоговых поступлений в структуре бюджета, создание и развитие налогового законодательства и т. п. привели к включению в УК РФ специальных статей об уклонении налогоплательщиков от уплаты налогов и расширению 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, а также нормами 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 путем расширения 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 ее к налоговым преступлениям. В различные периоды истории отечественного уголовного права круг деяний, относящихся к налоговым преступлениям, менялся⁶⁵.

В настоящее время из всех видов налоговых нарушений, предусмотренных гл. 16 НК РФ, уголовная ответственность установлена лишь за четыре вида нарушений, которые указаны в ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ. Наиболее распространенными из них являются уклонения от уплаты налогов.

Криминализация налоговых преступлений определяет криминалистические аспекты изучения этих преступлений. Почти все элементы их криминалистической характеристики формируются законодателем и им же изменяются или отменяются. В этом специфика налоговых преступлений, которую надо учитывать при проведении их криминалистического анализа. Кроме того, отнесение или исключение того или иного налогового правонарушения к числу уголовно наказуемых ориентирует деятельность правоохранительных органов на их выявление и отчасти определяет методику этой деятельности. И наконец, законодательное закрепление таких понятий, как «уклонение от уплаты налога», «момент окончания» налогового преступления, «круг действий», образующий состав рассматриваемого деяния, и т. д., является, по сути, главной составляющей в разработке основ видовой методики расследования этих преступлений.

⁶⁵ Подробнее эти вопросы рассматриваются в работах А. А. Никитского, Н. Г. Таганцева, И. И. Кучерова и других авторов (см., напр.: *Никитский А. А.* Основы финансовой науки и политики. М., 1909; *Таганцев Н. С.* Русское уголовное право. Лекции. Часть общая: В 2 т. Т. 2. М.: Наука, 1994; *Кучеров И. И.* Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. М., 2000; *Он же.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты). М., 2009).

Можно выделить несколько, на наш взгляд, наиболее важных, проблем, которые создают проблемы криминалистического характера для всех исследуемых в работе вопросов. Постановка и решение этих проблем являются важными как в теоретическом, так и в практическом отношении⁶⁶. К числу основных проблем можно отнести, в первую очередь, те, которые препятствуют активному криминалистическому противодействию уклонениям от уплаты налогов. К ним относятся:

во-первых, нечеткое законодательное формулирование понятия предмета налогового преступления. В ст. 198 и 199 УК РФ в качестве предмета налогового преступления значатся «налог» и «сбор». Однако уже с 1 января 2010 г. в силу Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ наряду с этими понятиями возвращалось понятие «страховые взносы» в Пенсионный фонд, Фонд социального и обязательного медицинского страхования. В названных статьях УК РФ его нет. Естественно, возникает вопрос о том, является ли уклонение от уплаты этих взносов преступлением. Подпадает ли неуплата этих видов взносов под признаки преступления, предусмотренного УК РФ? Судебная практика пока идет по пути признания этих видов налогов предметом данного преступления, считая, что они как бы тождественны единому социальному налогу. Однако каких-либо законодательных разъяснений по этому поводу нет. В УК РФ речь идет уже о множественном числе налогов и сборов, за неуплату которых возможно привлечение к уголовной ответственности. НК РФ предусматривает в системе налогов и сборов Российской Федерации несколько основных видов налогов: федеральные, региональные и местные, называет налоги, входящие в каждый из этих видов. Кроме того, решениями местных органов в регионах России, возможно, не введен ряд сборов местного характера.

Из содержания действующего законодательства неясно, о каких налогах и сборах идет речь – обо всех или только федеральных. Отсюда неясен предмет преступления. В целом, судебная практика России пока идет по пути привлечения к уголовной ответственности за неуплату только федеральных налогов. Хотя среди изученных нами уголовных дел, рассмотренных судами в период 1998–2002 гг., с вынесением обвинительного приговора, встретилось 28 уголовных дел, где виновных осудили и за уклонение от уплаты налогов регионального уровня, и 17 уголовных дел – за уклонение от уплаты местных налогов и сборов. Правда, уклонению от уплаты этих видов налогов сопутствовало уклонение от уплаты налогов федерального уровня. В подавляющем большинстве уголовных дел (94 % изученных

⁶⁶ Предваряя рассмотрение вопроса по существу, отметим, что в юридической литературе последних лет налоговые преступления являются наиболее «расписанными». Издано несколько монографий, опубликовано множество статей, защищен ряд диссертаций по экономической, уголовно-правовой, криминологической и криминалистической тематике (см., напр.: Кузнецов А. П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации. Автореф. дис... докт. юрид. наук. Н. Новгород, 2000; Козлов В. А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений. Дис... докт. юрид. наук. Владимир, 2006; Кучеров И. И. Указ. соч.; Пирихалава К. А. Выявление и первоначальный этап расследования налоговых преступлений. Дис... канд. юрид. наук. М., 1999; Пальцева И. В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений. Дис... канд. юрид. наук. Краснодар, 2000; Боровик Н. В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты. Автореф. дис... канд. юрид. наук. Воронеж, 2001, и др.). Несмотря на это, вопросы налоговой преступности остаются одними из самых сложных, особенно в практике их применения. С данным обстоятельством в определенной мере связано появление специального Постановления Пленума Верховного Суда РФ, в котором разъясняются отдельные положения, касающиеся практического применения «налоговых» статей УК РФ. Это единственная категория среди экономических преступлений, по которым уже на следующий год после введения правовых норм УК изданы специальные развернутые разъяснения высшего судебного органа страны. Оценивая правовую конструкцию составов налоговых преступлений, следует признать ее крайне неудачной. Этому обстоятельству в уголовно-правовой литературе посвящен целый ряд исследований (см., напр.: Волженкин Б. В. Экономические преступления. СПб., 1999; Попов И. А., Сергеев В. И. Вопросы квалификации преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или страховых взносов с организаций в государственные внебюджетные фонды. (Комментарий к ст. 199 УК РФ) // Законодательство. 2001. № 2. С. 37–44; Лонашенко Н. А. Спорные аспекты понимания и квалификации налоговых преступлений (в порядке дискуссии) // Юрист. 2001. № 6. С. 47–50).

дел) лица привлекались к ответственности за уклонение от уплаты финансово-емких налогов: налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и т. д.

В юридической литературе встречаются различные мнения по этому вопросу. Например, Б. В. Волженкин аргументированно предлагает ограничить предмет налоговых преступлений только федеральными налогами, считая, что в противном случае понятие преступного и наказуемого деяния (налога) будет различным в Российской Федерации в зависимости от региона, что противоречит принципу законности уголовного законодательства⁶⁷. И. И. Кучеров считает, что предметом налогового преступления по ст. 199 УК РФ могут выступать разные по характеру и содержанию налоги – федеральные, региональные, местные. Он приводит свои аргументы, в том числе и невозможность произвольного ограничительного толкования изложенной в ст. 199 УК РФ нормы⁶⁸.

Решение этого вопроса с криминалистической точки зрения чрезвычайно важно, поскольку изначально следует четко определить, какие из налоговых правонарушений и видов налогов, от уплаты которых уклоняются, нужно изучать и подвергать криминалистическому анализу. На законодательном уровне следует точно установить, какие из них являются преступлением и уклонение от уплаты каких видов налогов подлежит уголовной ответственности. Отсюда будет ясно, какие из налоговых деликтов считать преступлениями и в каких случаях и по факту неуплаты каких налогов следует возбуждать и расследовать уголовные дела;

во-вторых, нечеткость уголовно-правовых понятий «налоговое преступление» и «уклонение от уплаты налога и сбора». Редакция норм, устанавливающих ответственность за умышленную неуплату налогов, за период с 1992 г. по настоящее время менялась неоднократно. Уже сам этот факт говорит о стремлении законодателя совершенствовать закон, исходя из анализа и потребностей следственной и судебной практики.

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 решении ряда чисто криминалистических проблем, связанных с выявлением и расследованием налоговых преступлений, поскольку не до конца ясно, что выявлять и расследовать – неуплату налога в определенной сумме или действия, связанные с этой неуплатой, и какими должны быть эти действия, чтобы признаваться преступными.

Отсутствие точного уголовно-правового понимания термина «уклонение» приводит к различному его толкованию в теории и практике. В одних случаях составы налоговых статей относят к формальным⁶⁹, в других – к материальным⁷⁰. По мнению некоторых авторов, «уклонение» следует понимать как введение в заблуждение налоговых органов относительно объектов налогообложения, т. е. объективная сторона преступления состоит в их обмане⁷¹. Другие полагают, что уклонение от уплаты налогов связано с этимологией этого слова и объективную сторону преступления следует искать не в обмане, а неуплате налога

⁶⁷ Это предложение было высказано Б. В. Волженкиным на заседании секции уголовного права и криминологии Совета по правоведению УМО университетов России, состоявшемся 5–9 октября 2000 г. в г. Тольятти.

⁶⁸ Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения. М., 1999. С. 65.

⁶⁹ Кучеров И. И. Налоги и криминал. М., 2000. С. 250.

⁷⁰ Белоусова С. С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 8.

⁷¹ Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения. М., 1999. С. 43.

как путем действия, так и бездействия⁷². Одни и те же действия при различном толковании могут рассматриваться как преступные или не преступные.

⁷² *Лопашенко Н. А.* Спорные вопросы понимания и квалификации налоговых преступлений (в порядке инициирования дискуссии). М.: Юрист, 2001. № 6. С. 48; *Жалинский А. Э.* Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. Ю. И. Скуратова и В. М. Лебедева. М., 1999. С. 444.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

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

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