



МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ им. М. В. ЛОМОНОСОВА

И. В. Александров

Расследование налоговых преступлений

Учебное пособие
для магистров

Допущено Учебно-методическим отделом
высшего образования в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по юридическим направлениям
и специальностям

Книга доступна
в электронной библиотечной
системе biblio-online.ru

Москва
 **ЮРАЙТ**
издательство

2014

УДК 343.359(075.8)

ББК 65.402я73

А46

Автор:

Александров Игорь Викторович — доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой криминалистики юридического факультета Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова.

Рецензенты:

Карагодин В. Н. — доктор юридических наук, профессор, директор Екатеринбургского филиала Института повышения квалификации Следственного комитета Российской Федерации, заслуженный юрист РФ;

Беляков А. А. — доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой криминалистики Уральской государственной юридической академии.

Александров, И. В.

А46 Расследование налоговых преступлений : учебное пособие для магистров / И. В. Александров. — М. : Издательство Юрайт, 2014. — 405 с. — Серия : Магистр.

ISBN 978-5-9916-3481-6

В учебном пособии раскрываются основы методики расследования налоговых преступлений. Дается системное описание криминалистических особенностей этих деликтов и проводится их анализ, исследуется деятельность по доследственной проверке материалов о налоговом преступлении, описываются типичные признаки, свидетельствующие о наличии преступления и особенностях возбуждения уголовного дела. Рассматриваются основы методики расследования налоговых преступлений, ее особенности. Выделяются и анализируются типичные ситуации и основные направления расследования, предлагаются его типовые программы. Анализируются возможности использования специальных знаний в расследовании.

Учебное пособие является комплексным криминалистическим исследованием проблем расследования уклонения от уплаты налогов. Оно направлено на усвоение студентами типовых методик расследования этих преступлений, формирование у них навыков и умений правильно оценивать следственную ситуацию, формировать задачи расследования, определять оптимальные пути и средства их решения, проводить наиболее целесообразные комплексные следственные и иные действия по решению следственных задач.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования третьего поколения.

Для студентов-бакалавров и магистров, преподавателей юридических вузов и факультетов, а также практических работников органов суда, прокуратуры и следствия.

УДК 343.359(075.8)

ББК 65.402я73

ISBN 978-5-9916-3481-6

© Александров И. В., 2013

© ООО «Издательство Юрайт», 2014

Оглавление

Принятые сокращения.....	6
Введение.....	9
Глава 1. Налоговые преступления: сущность и особенности	14
1.1. Современное понимание и состояние налоговых преступлений в России	14
1.2. Уголовно-правовая характеристика преступлений	27
1.3. Налоговые преступления в структуре современных преступлений	44
1.4. Современные тенденции криминализации налоговых преступлений	62
1.5. Классификация налоговых преступлений	75
<i>Контрольные вопросы и задания.....</i>	<i>82</i>
Глава 2. Криминалистический анализ налоговых преступлений	83
2.1. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений и ее основные особенности	84
2.2. Структура и содержание криминалистической характеристики	101
2.3. Обстановка, место и время совершения преступлений	114
2.4. Типичные способы совершения налоговых преступлений.....	141
2.5. Следы совершения преступлений. Механизм их образования и классификация.....	184

2.6. Субъект налогового преступления и личность преступника	198
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	231
Глава 3. Доследственная проверка материалов. Установление признаков преступления и возбуждение уголовного дела.....	233
3.1. Особенности доследственной проверки и проблемы в ее организации и проведении.....	234
3.2. Методы доследственной проверки и выявления налогового преступления. Типичные признаки совершения преступления.....	252
3.3. Криминалистический анализ документов как основной метод доследственной проверки информации о выявлении налоговых преступлений	272
3.4. Взаимодействие контролирующих и правоохранительных органов при выявлении преступлений	294
3.5. Особенности выявления преступлений и возбуждения уголовного дела	306
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	323
Глава 4. Основы методики расследования налоговых преступлений	324
4.1. Особенности расследования налоговых преступлений	324
4.2. Типичные следственные ситуации и основные направления расследования ...	339
4.3. Программы расследования в типичных следственных ситуациях.....	353
4.4. Обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании	368
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	376
Глава 5. Тактические особенности собирания и проверки доказательств совершения налоговых преступлений	378
5.1. Основные средства доказывания совершения преступления.....	378

5.2. Использование специальных знаний в установлении обстоятельств совершения налогового преступления	387
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	401
Темы рефератов научно-исследовательской и учебно-исследовательской работы студентов	402
Рекомендуемая литература	404

Принятые сокращения

1. Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ)

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая — Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая — Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья — Федеральный закон от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая — Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая — Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая — Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

УК РСФСР — Уголовный кодекс Российской Советской Федеративной Социалистической Республики, утв. Верховным Советом РСФСР 27 октября 1960 г., утратил силу с 1 января 1997 г. — Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 64-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

УПК РФ — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ

Федеральный закон об оперативно-розыскной деятельности — Федеральный закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 — постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»

2. Органы власти

МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минюст России — Министерство юстиции Российской Федерации

МНС России — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам

Росфинмониторинг — Федеральная служба по финансовому мониторингу

СВР России — Служба внешней разведки Российской Федерации

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФПС России — Федеральная пограничная служба

ФСБ России — Федеральная служба безопасности Российской Федерации

ФСНП России — Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации — подчиненный непосредственно Президенту РФ правоохранительный орган России, существовавший с 1992 по 2003 г.

ФСО России — Федеральная служба охраны Российской Федерации

ФТС России — Федеральная таможенная служба Российской Федерации

Центральный банк РФ — Центральный банк Российской Федерации

3. Прочие сокращения

абз. — абзац

БИК — банковский идентификационный код

ВТО — Всемирная торговая организация

г. — год

гл. — глава (-ы)

ГУВД — Главное управление внутренних дел

ЕГРН — Единый государственный реестр налогоплательщиков

ЕГРЮЛ — Единый государственный реестр юридических лиц

ЕС — Европейский Союз

ИНН — идентификационный номер налогоплательщика

КПП — код причины постановки на учет
МВФ — Международный валютный фонд
НДФЛ — налог на доходы физических лиц
ОКВЭД — Общероссийский классификатор видов экономической деятельности
ООН — Организация Объединенных Наций
ООО — общество с ограниченной ответственностью
п. — пункт (-ы)
ПИК «НДС» — Программный комплекс «Возмещение НДС: Налогоплательщик»
подп. — подпункт (-ы)
разд. — раздел (-ы)
ред. — редакция, редактор
РСФСР — Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика
РФ — Российская Федерация
СССР — Союз Советских Социалистических Республик
СНГ — Содружество Независимых Государств
ст. — статья (-и)
ТОО — товарищество с ограниченной ответственностью
ФРГ — Федеративная Республика Германия
ч. — часть (-и)

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 исключительно 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 полуимущественного обложения до разветвленной системы федеральных, региональных и местных налогов. Основы ныне действующей налоговой системы РФ 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 определяет Налоговый кодекс РФ, а 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 в изучении правильно-

сти действий налогоплательщика и выявлении в этих действиях налоговых деликтов.

Не секрет, что большинство налогоплательщиков стремится к минимизации своих налоговых платежей и не всегда эти действия осуществляются правомерными способами. Все больше растет число противоправных уклонений от уплаты налогов. Критический уровень приобретает 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 массовой. Бюджет недополучает огромные деньги, что негативно отражается на экономической жизни страны, угрожает ее безопасности. Сложилась ситуация, когда криминальное экономическое поведение субъектов налогообложения становится обычным в их деятельности. Среди субъектов экономической деятельности сформировался круг юридических и физических лиц, изначально настроенных на неуплату налогов, т.е. криминальное экономическое поведение. Это обуславливает необходимость активной борьбы с данными правонарушениями, и в первую очередь — преступлениями.

Несмотря на проводимые процессы декриминализации налоговых деликтов число возбужденных уголовных дел по преступным уклонениям от уплаты налогов остается стабильно высоким. Так, даже после подъема планки материального ущерба, разграничивающего уголовную и административную ответственность за уклонение от уплаты налогов, проведение других мер, направленных на гуманизацию и либерализацию ответственности виновных в совершении экономических деликтов, выявлены многочисленные налоговые правонарушения и преступления.

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 прекращаются на стадии предварительного следствия или возвращаются 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 налоговых преступлений, выявление и раскрытие типичных способов и следов совершения данных преступлений, других элементов, составляющих основу предмета доказывания становится исключительно актуальным и значимым.

Субъекты налоговых преступлений прибегают ко все более изощренным способам их совершения и сокрытия. Обладая высоким образовательным уровнем и используя специальные знания, в том числе созданных для этого подразделений, такие налогоплательщики постоянно усложняют схемы сокрытия ими финансово-хозяйственных операций, затрудняя выявление преступлений, значительная часть которых носит организованный характер.

На результаты и эффективность деятельности правоохранительных органов по борьбе с исследуемой группой преступлений негативное влияние оказывают разные факторы. В их числе необходимо выделить отсутствие четкого представления о сущности и структуре криминалистической характеристики, особенностях выявления и расследования данных преступлений.

Среди всех налоговых преступлений, предусмотренных УК РФ, преобладающими являются уклонения от уплаты налогов.

Анализ правоприменительной практики свидетельствует о том, что в современных условиях число этих преступлений остается значительным, постоянно растет их латентность. Либерализация экономических и налоговых отношений усиливает тенденции к уклонению налогоплательщиков из числа физических и юридических лиц от уплаты налогов. В настоящее время все шире применяются электронные технологии по уклонению от уплаты налогов, легализации и отмыванию средств, полученных преступным путем.

Жизнь показывает, что налоговые преступления всегда являлись авангардом революционных изменений в законодательстве, «ледоколом» либерализации. Именно на этих преступлениях опробовались особый порядок избрания меры пресечения при совершении преступлений в экономической сфере, специальный порядок прекращения уголовного преследования и другие мероприятия.

В этих условиях исследование и разрешение криминалистических проблем, связанных с расследованием налоговых преступлений, становятся исключительно актуальными и значимыми.

Криминалистическое обеспечение деятельности субъектов налогового расследования как составной части процесса борьбы с экономической преступностью приобретает особую значимость с позиции теории криминалистики и правоприменительной практики.

Наличие проблем криминалистического обеспечения процесса расследования налоговых преступлений предопределяет необходимость разработки научных основ борьбы с этими преступлениями.

Одним из важнейших направлений криминалистических исследований является разработка основ методики расследования налоговых преступлений. Особенно это важно в условиях меняющегося налогового законодательства, введения одних и отмены других видов налогов и сборов. Определение концептуальных основ расследования уклонений от уплаты налогов имеет большое значение еще и потому, что эти преступления являются достаточно новыми в криминалистике и специфичными для расследования.

Основы методики расследования закладывают фундамент разработки частных методик расследования налоговых делитов в актуальных сферах экономической деятельности. Это создаст условия для обеспечения экономической безопасности России в налоговой сфере и позволит мобилизовать потенциал правоохранительных органов по формированию более совершенной системы противодействия криминальным процессам в экономике.

Поэтому данная книга содержит основы методики расследования налоговых преступлений, их наиболее распространенного вида — уклонения от уплаты налогов, раскрывает специфику и особенности, основные проблемы расследования и пути их решения.

Своеобразие расследования данных преступлений во многом определяется специфическим содержанием их криминалистической характеристики, исследованием различных документов официального и неофициального учета, налоговых и бухгалтерских отчетов, налоговых преступлений — их наиболее распространенного вида — уклонения от уплаты налогов.

Формирование доказательственной базы досудебного следствия осуществляется еще на этапе выявления налоговых преступлений. Здесь вскрываются основные следы преступления, определяется его субъект, вина, размер причиненного ущерба. Специфика расследования состоит и в том, что

основу доказывания факта преступления, избличения в нем конкретного лица, доказывания его вины составляют документы. В работе проводится их анализ и механизм использования средств доказывания в процессе расследования. Подробно рассматриваются вопросы использования специальных знаний в расследовании.

Эмпирическим материалом послужили данные статистики за несколько лет, а также материалы уголовных дел об уклонении от уплаты налогов, расследовавшихся в различных регионах страны, и материалы об отказе в возбуждении уголовных дел этой категории. Изучались арбитражные дела о налоговых деликтах, механизме гражданско-процессуального доказывания и систем доказательств, использовавшихся арбитражными судами. Анализировались опубликованные в периодической печати, специальных изданиях и на электронных носителях данные и материалы о конкретных налоговых преступлениях, операциях налоговых, финансовых и правоохранительных служб по их выявлению и расследованию таких преступлений.

На месте проводилось изучение работы подразделений документальных налоговых проверок финансового ведомства ФРГ. Использовались обобщения федеральных и региональных служб ФНС России, Генеральной прокуратуры РФ, Следственного комитета РФ о налоговых преступлениях, состоянии и методах противодействия деятельности по выявлению и расследованию этих преступлений. Кроме того, учитывались данные опросов сотрудников названных ведомств, использовался личный опыт следственной работы в расследовании экономических преступлений.

Учебное пособие ориентировано на магистров, бакалавров, аспирантов и преподавателей вузов по юридической и экономической специальности. Книга может быть рекомендована и специалистам-практикам (налоговым инспекторам, сотрудникам правоохранительных органов и др.) в качестве помощника в разрешении сложных дел о налоговых преступлениях, а также специалистам, интересующимся данной проблематикой.

Налоговые преступления: сущность и особенности

Ознакомившись с содержанием главы 1, студент должен:

знать

- положение и место налоговых преступлений, в первую очередь уклонения от уплаты налогов, в структуре современной преступности;
- уголовно-правовые, криминалистические аспекты современного состояния преступлений;
- современное состояние налоговых преступлений в России, их тенденции, характеристику и классификации;

уметь

- правильно квалифицировать налоговые деликты, отделяя правонарушения от преступления и классифицировать их;

владеть навыками

- вычленения налоговых преступлений в структуре, в первую очередь экономических преступлений.
-

1.1. Современное понимание и состояние налоговых преступлений в России

Налоговые деликты и, в первую очередь, уклонение от уплаты налогов как общественное явление с каждым годом получает все большее распространение. Рост его отмечается во всех

странах, в том числе и России. Этому есть целый ряд причин. Исследователи выделяют экономические, политические, правовые, организационные, нравственно-психологические и иные причины¹. В связи с этим отмечается ухудшение финансового положения бизнеса и населения, чрезмерность налоговой нагрузки на налогоплательщиков, необоснованность и непродуманность предоставления налоговых льгот и послаблений отдельным их категориям.

Важнейшими причинами в росте 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 — использовать разнообразные схемы совершения налоговых деликтов².

В определенной мере способствуют росту налоговых правонарушений 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 выделяют два вида налоговых деликтов — преступления и правонарушения. Различие между ними определяется их нормативностью. Нормативность уклонения от уплаты налогов как преступления состоит в том, что его понятие, конкретные виды закреплены и описаны в уголовном законе. Это позволяет четко обозначить предмет исследования, статистически и качественно его оценить, изучить

¹ Елинский А. В. О современном состоянии налоговой преступности в некоторых странах Западной Европы // Российский следователь. 2009. № 17. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 12.09.2013).

² Купрещенко Н. П. Налоговая преступность как фактор теневой экономики // Безопасность бизнеса. 2008. № 3. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 12.09.2013) ; Ревин В. П. Влияние экономических реформ на преступность в современной России // Российский следователь. 2007. № 2. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 12.09.2013).

применительно к статьям закона, предметно и практически значимо, опираясь на 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 налогообложением¹.

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

Законодательное понимание состоит в том, что в УК РФ в разд. VIII «Преступления в сфере экономики», в гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» сформулированы статьи, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления, в том числе две статьи — за уклонение от уплаты налогов — ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица» и ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и сборов с организации».

Ведомственный подход к определению налоговых преступлений нашел отражение в указании Генпрокуратуры России № 52-11, МВД России № 2 от 15.02.2012 «О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности», в котором 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 России, прокуратур и УВД по видам преступлений, также включают в себя эти деликты как налоговые преступления.

¹ Криминология : учебник / под общ. ред. А. Н. Долговой. М., 1997. С. 532—535.

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 России), на наш взгляд, нет. 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 Гаухман относит уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные или внебюджетные фонды (ст. 198), уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций (ст. 199), уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194), и нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней (ст. 192 УК РФ)¹.

Другое понимание налоговых преступлений связывается с целями преступной деятельности, в качестве которых при-

¹ Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998. С. 17—18.

менительно к рассматриваемому виду преступлений предлагается считать только действия по освобождению от налогообложения¹.

Достаточно 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 преступлений². Имеются специальные работы, посвященные методике расследования таможенных преступлений³.

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»⁴. Исследование налоговых преступлений и налоговой преступности как уголовно-правовой и криминологической проблемы 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 специфичную 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 Кучеровым налоговой преступности.

¹ См., например: *Мудрых В. В.* Ответственность за нарушение налогового законодательства : учеб. пособие для вузов. М., 2001. С. 106.

² *Ларичев В. Д., Гильмутдинова Н. С.* Таможенные преступления. М., 2001. С. 193—194.

³ *Жегалов Е. А.* Расследование уклонений от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица : дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2001.

⁴ *Кучеров И. И.* Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 28.

Он понимает его как «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»¹.

В экспериментальном учебнике «Налоговое расследование» дается пространный анализ соотношения налоговых и иных преступлений. Его автор относит налоговые преступления к сложным и приводит три группы преступлений, сопутствующих налоговому, т.е. связанным с уклонением от налогообложения².

Интересными и, безусловно, значимыми являются исследования И. Н. Соловьева. Он совершенно верно отмечает, что диспозиции налоговых статей УК РФ (ст. 198 и 199), несмотря на то что субъектами их являются разные категории налогоплательщиков, имеют общие черты³. С этим следует согласиться, и, наверное, есть смысл соединить эти статьи в одну. Тогда отпадут иногда встречающиеся сложности в квалификации действий субъекта по той или другой статье. Ущерб же, причиняемый уклонением от уплаты налогов лицами, привлекаемыми к ответственности по ст. 198, в реальной судебно-следственной практике вполне сопоставим с ущербом, который причинен субъектами ст. 199, а иногда и превышает его.

Оценивая приведенные научные взгляды на проблему определения понятия и круга преступлений, относимых к налоговому, 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 плате-

¹ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. С. 32—33.

² Налоговое расследование: эксперимент. учеб. для юрид. и экон. вузов и фак-тов / под общ. ред. Ю. В. Кваши. М., 2000.

³ Соловьев И. Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002.

жей имеет специфический режим правового регулирования. Различаются у этих двух видов преступлений 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 бюджет, по таможенным — таможенная пошлина. Режим и порядок уплаты того и другого различен. Специальное сравнительное 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 и преступления экономической направленности.

Близко к группе налоговых преступлений примыкают, но образуют самостоятельную категорию преступлений деяния, имеющие отношение к сфере налогообложения и деятельности налоговых органов по налоговому контролю. К этой группе преступлений можно отнести ст. 170, 171, 172 УК РФ и др.

Кроме того, можно выделить и признаки криминологического характера, отражающие особенности преступлений рас-

смаатриваемого вида. Не претендуя на всеохватность и исключительность выводов, представляется, что к числу таких признаков можно отнести такие, как:

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) безразличность, 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 1990-х гг., когда были приняты основные законы в этой сфере, 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 1930-е гг. Налогов, которые приходилось платить населению, было также немного и порядок их уплаты основывался в основном на удержании сумм налога у источника выплат. В УК РСФСР 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.¹ Поэтому немногочисленные факты нарушения налогового законодательства квалифицировались как преступления против социалистической собственности, совершенные причинением имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Антисоциальная сущность налоговых преступлений, предусмотренных ст. 94, определялась тем, что виновные неправомерно обогащались за счет материальных ценностей или денежных средств, которые должны были поступить в собственности государства и тем самым пополнить его имущественные фонды².

Переход к рыночной экономике, реформирование политической структуры власти повлекли за собой глубокие перемены в сфере экономической деятельности российского государства. Негосударственный сектор занял доминирующее положение в экономике и в значительной мере формирует экономический потенциал страны. В связи с этим закономерно и изменение налоговой политики государства.

Формирование рыночных отношений в России осуществлялось трудным и противоречивым путем. Уже с первых этапов формирования рынка государство столкнулось с проблемой массового уклонения от налогообложения и как следствием этого — значительными потерями доходной части бюджета. По различным оценкам, в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей, государство ежегодно недополучает от 30 до 40% бюджетных средств. 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 характер³.

¹ Сборник постановлений Пленумов Верховных Судов СССР и РСФСР (Российской Федерации) по уголовным делам. М., 1995. С. 97.

² *Владимиров В. А., Ляпунов Ю. И.* Ответственность за корыстные посяательства на социалистическую собственность. М., 1986. С. 190.

³ *Шмелев Н.* Неплатежи — проблема номер один российской экономики // Вопросы экономики. 1997. № 4. С. 33 ; *Кучеров И. И.* Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. С. 35.

В настоящее время проблема налогов в России стала не только крупнейшей экономической, но и социально-политической. Масштабы уклонения от уплаты налогов на сегодняшний день выходят за тот критический уровень, когда угроза экономической безопасности государства становится реальностью. По данным разных исследователей от 40 до 50% общего количества организаций, состоящие 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 рублей¹. Так, задолженность согласно документов Минфина России, подготовленных к заседанию президиума правительства по уплате налогов и сборов по итогам только первого полугодия 2009 г., составила 1 трлн 22,8 млрд руб.² По данным ФНС России из граждан, осуществивших сделки по приобретению имущества, представляют декларации лишь мизерная доля всего числа приобретателей³.

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 то к усилению, то к ослаблению 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 и подчеркивает в своих исследованиях А. П. Кузнецов⁴.

¹ Козлов А. В. К проблеме борьбы с коррупцией в налогово-бюджетной сфере // *Налоги (журнал)*. 2008. № 2. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 12.09.2013).

² См.: *Соловьев И. Н.* Преступные налоговые схемы и их выявление. М., 2010.

³ См., например: *Налоговики установят тотальный контроль над расходами граждан*. URL: <http://top/rbc/ru/index3.shtml> (дата обращения: 12.09.2013)

⁴ *Кузнецов А. П.* Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород. 2000. С. 31.