

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

Искалиев Равиль Гарифуллаевич

**УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОКРЫТИЕ ДЕНЕЖНЫХ
СРЕДСТВ И ИМУЩЕСТВА, ЗА СЧЕТ КОТОРЫХ ДОЛЖНО
ПРОИЗВОДИТЬСЯ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ**

12.00.08 — уголовное право и криминология;
уголовно-исполнительное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Лопашенко Наталья Александровна

Саратов — 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
Глава 1. Социальная обусловленность уголовной ответственности за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. Криминологический и сравнительно-правовой анализ преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК	15
§ 1. Общественная опасность сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.....	15
§ 2. Криминологическая характеристика преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК (на примере Астраханской, Волгоградской и Саратовской областей)	28
§ 3. Уголовная ответственность за сокрытие средств от уплаты налогов, сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам в законодательстве зарубежных государств	54
Глава 2. Законодательная регламентация состава сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, в российском уголовном кодексе и понимание его признаков в теории уголовного права	78
§ 1. Объективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК	78
§ 2. Субъективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК	110
Глава 3. Актуальные проблемы предупреждения преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК	129

§ 1. Проблемы наказания за преступления, связанные с сокрытием денежных средств либо имущества, в законе и в практике его применения и пути их решения	129
§ 2. Некоторые меры специальной профилактики преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК	145
Заключение	168
Список используемых источников	175
Приложение	199

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Налоги всегда играли и в обозримом будущем будут играть ведущую роль в обеспечении выполнения государством своих важнейших функций. Неслучайно обязанность по уплате налогов и сборов зафиксирована в ст. 57 Конституции Российской Федерации. Вместе с тем, относительно недавний по историческим меркам перевод народного хозяйства страны на рыночные рельсы порождает проблему формирования стабильного и адекватного возникающим в экономике проблемам уголовного законодательства. Именно здесь мы видим определённые сложности. За все время, прошедшее с момента вступления в законную силу Уголовного кодекса Российской Федерации (далее УК), статьи, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления, претерпели и продолжают претерпевать существенные изменения. Одним из ключевых здесь стал Федеральный закон № 162-ФЗ от 08.12.2003 г., в результате принятия которого перечень налоговых преступлений в УК пополнился неисполнением обязанностей налогового агента (ст. 199.1) и сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2). Однако поток изменений продолжается. Реформированию подвергаются как диспозиции, так и санкции статей, предусматривающих ответственность за совершение налоговых преступлений. Период ужесточения ответственности в этой сфере, длившийся до 8 декабря 2003 года, в настоящее время сменился постепенной либерализацией законодательства. Федеральным законом от 07.04.2010 г. № 60-ФЗ был резко (в шесть раз) повышен крупный размер сокрытых от уплаты недоимки средств, что привело к значительному снижению числа зарегистрированных преступлений по ст. 199.2 УК. Так, максимальное количество сокрытий средств от уплаты недоимки по стране было зарегистрировано в 2006 г. и составило 1843. В 2013 г. их было всего 188. Однако с учетом изменения крупного размера сокрытых от уплаты недоимки сумм общий ущерб от таких преступлений снизился не так сильно.

Законодательство об ответственности за налоговые преступления может в

очередной раз изменить вектор своего развития. 14 ноября 2013 г. Президент РФ В.В. Путин подверг острой критике сложившийся порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям. Либерализация законодательства, по словам Президента, имела целью увеличить поступление налогов в казну, чего, однако, не произошло. Вместе с тем, резко сократилось количество уголовных дел по этой категории преступлений¹.

Нестабильность законодательства порождает проблемы в практике его применения и ожесточённые споры теоретиков права. В частности, до настоящего времени в теории права не выработано единого отношения к криминализации сокрытия средств от уплаты недоимки в качестве самостоятельного уголовно-противоправного деяния. Резкая поляризация взглядов наблюдается и по вопросу о необходимости оставления данного состава преступления в УК. В теории представлены взаимоисключающие позиции сторонников как декриминализации, так и оставления его в уголовном законе. Столь же диаметрально расходятся оценки степени его общественной опасности. Полагаем, что в период беспрецедентного по масштабам мирового экономического кризиса такая неопределенность по отношению к налоговым преступлениям вообще и к сокрытию недоимки, в частности, недопустима.

Следует признать, что, несмотря на достаточно долгое время, прошедшее с момента вступления в силу ст. 199.2 УК, мы не имеем точного представления о криминологических характеристиках этого преступления и, соответственно, выстроенной на их основе стройной системы мер специальной профилактики сокрытия средств от уплаты недоимки. Остается нерешённой проблема размера санкции за это преступление, суровость которой не соответствует степени общественной опасности посягательства. При меньшей сумме сокрытых от налогообложения сумм, максимальный размер наказания за сокрытие средств от уплаты недоимки в 2,5 раза превышает максимальный размер наказания за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК).

¹ См.: Путин призвал чиновников соблюдать процедуры или уйти, как Кудрин [Электронный ресурс]. URL: <http://ria.ru/politics/20131114/976926063.html> (дата обращения 25 ноября 2013 г.).

Эти и другие обстоятельства позволяют сделать вывод о том, что избранная тема научного исследования является актуальной.

Степень научной разработанности темы исследования. Налоговая проблематика традиционно является объектом пристального внимания учёных-криминологов. Среди них можно назвать О.А. Абакумову, М.В. Абанина, Е.П. Антипову, А.В. Бакаева, П.А. Батайкина, С.У. Бахарчиева, А.П. Бембетова, А.Х. Бен-Акил, Б.М. Бэйсенова, А.И. Васильеву, В.В. Васильева, Б.В. Волженкина, М.И. Воронина, Л.Д. Гаухмана, М.В. Гладкову, М.В. Гончарова, Н.В. Данилова, Р.В. Дубовицкого, Н.В. Еремина, А.В. Иванчина, В.Т. Истомина, П.А. Истомина, Б.Д. Завидова, В.И. Зубкову, К.Б. Иманалиева, В.М. Катревич, И.А. Клепицкого, В.А. Ковалева, А.В. Ковалева, С.В. Козлова, Л.Л. Кругликова, М.Л. Крупина, Т.П. Кужугет, А.П. Кузнецова, В.Д. Ларичева, Р.А. Лежнина, Н.А. Лопашенко, А.А. Лошкина, С.В. Лукашевича, И.А. Морозкину, С.Л. Нудель, А.В. Пирогова, Л.В. Платонову, Н.В. Побединскую, А.И. Ролика, В.П. Рольян, А.Н. Рузину, Е.В. Румянцеву, А.В. Сальникова, К.К. Саркисова, Н.Ф. Семенову, И.М. Середа, А.Р. Сиюхова, И.Н. Соловьёва, О.Г. Соловьёва, Н.Н. Сологуба, С.В. Сорокина, А.И. Сотова, В.В. Стрельникова, М.В. Талан, Э.С. Тенчова, О.Г. Терзийского, А.М. Тимофеева, А.Н. Ткач, В.И. Тюнина, С.А. Хорошилова, О.А. Цирит, К.В. Чемеринского, А.М. Чернееву, А.И. Чучаева, Е.В. Шаповалова, А.Р. Шарипову, И.В. Шишко, П.С. Яни и др.

На диссертационном и монографическом уровне сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам или сборам, предусмотренное ст. 199.2 УК, исследовали И.И. Кучеров (2006 г.), А.В. Щукин (2006 г.), М.В. Симонов (2007 г.), М.О. Акопджанова (2011 г.). Проблемы доказывания в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, изучала И.А. Морозкина (2010 г.).

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования выступают общественные отношения, связанные с уголовно-правовым и криминологическим противодействием сокрытию денежных средств либо иного имущества, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Предметом исследования являются применимые к объекту исследования нормы отечественного права советского периода, действующего российского уголовного законодательства, законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, зарубежного уголовного законодательства, материалы судебно-следственной практики, статистические данные, результаты проведенного экспертного опроса.

Целью настоящего исследования является выработка системного теоретического подхода к разрешению уголовно-правовых и криминологических проблем противодействия сокрытию средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам и определение на этой основе основных направлений предупреждения преступлений данного вида.

Достижение указанной цели обеспечивается путем решения следующих **задач**:

- оценить общественную опасность сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам;
- раскрыть содержание объективных и субъективных признаков сокрытия средств, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам;
- установить проблемные вопросы квалификации преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, и предложить пути их решения;
- определить эффективность санкций, предусмотренных ст. 199.2 УК;
- выявить особенности и позитивный опыт противодействия налоговым преступлениям в зарубежных государствах;
- дать криминологическую оценку преступлениям, связанным с сокрытием денежных средств либо иного имущества от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам;
- обобщить предложения по предупреждению данного вида преступности и с их учётом разработать систему мер его специальной профилактики.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, Уголовный кодекс Российской Федерации, законодательство Россий-

ской Федерации о налогах и сборах, гражданское и административное законодательство, уголовное законодательство зарубежных стран.

Методологической основой исследования явился диалектический метод и базирующиеся на нем общенаучные и частнонаучные методы познания. В ходе исследования применялись такие общенаучные методы, как исторический, обобщения, абстракции, анализа и синтеза, индукции и дедукции, системно-структурный подход и др. К специальным научным методам относятся формально-юридический, формально-логический, сравнительно-правовой, конкретно-социологический (анкетирование, контент-анализ СМИ), статистический и др.

Теоретической основой исследования послужили научные труды по общей теории права, налоговому праву, в том числе зарубежных государств, криминологии, диссертационные и монографические исследования, научные статьи, посвященные проблемам уголовной ответственности за налоговые преступления по законодательству России и зарубежных государств, справочная литература.

Эмпирическую базу исследования составили общие сведения о состоянии преступности за 1997-2013 гг., публикуемые ГИАЦ МВД России; статистические данные ГИАЦ МВД России (данные отчетов по ф. 493 и ф. 453), ИАЦ ГУВД Астраханской, Волгоградской и Саратовской областей об уголовных делах, возбужденных по ст. 199.2 УК, за 2004-2013 гг.; материалы 112 уголовных дел, возбужденных по ст. 199.2 УК в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях за 2004-2013 гг.; результаты экспертного опроса 144 сотрудников подразделений по борьбе с экономическими преступлениями и сотрудников налоговых органов, проведенного в Астраханской области; материалы официально опубликованной судебной практики по делам о налоговых преступлениях; данные конкретно-социологических исследований и отдельные факты, касающиеся налоговой преступности, опубликованные в средствах массовой информации.

Научная новизна диссертации определяется тем, что в ней выработан системный теоретический подход к разрешению уголовно-правовых и криминологических проблем противодействия сокрытию средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам и на этой основе определены основные направления пре-

дупреждения преступлений данного вида.

Оценка отдельных характеристик сокрытия средств от уплаты недоимки проводилась в контексте сложившейся в последние годы экономической ситуации, находящейся под влиянием мирового экономического кризиса, а также заявленных Президентом Российской Федерации В.В. Путиным планов реформирования экономики.

Впервые проанализированы положения ст. 76.1 УК, предусматривающей возможность освобождения от уголовной ответственности лиц, совершивших сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам, и внесены предложения по совершенствованию этой нормы.

Свое развитие научная новизна исследования получает в следующих **основных положениях, выносимых на защиту:**

1. В действующем уголовном законодательстве завышена оценка степени общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам, предусмотренного ст. 199.2 УК. Такой вывод следует из меньшей распространенности этого вида преступлений и меньшем размере непоступивших в казну средств по сравнению с другими налоговыми посягательствами, ограниченного числа способов его совершения, наличия у налоговых органов предварительной информации о наличии недоимки, по сравнению с преступлениями, предусмотренными ст. 199 УК.

2. Ст. 199.2 УК направлена на охрану, в первую очередь, общественных отношений, основанных на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы и, во вторую очередь, общественных отношений в сфере государственного управления.

3. На практике сокрытие средств от уплаты недоимки совершается двумя основными способами. Наиболее распространено открытие новых расчетных счетов организации на основании заявления её руководителя, направляемого в банк. Значительно реже встречается способ, при котором направляются письма предприятиям-контрагентам о перечислении денежных средств на иные нужды организа-

ции. Другие работники в совершении подобных преступлений личной заинтересованности не имеют, что подтверждается практикой применения ст. 199.2 УК, в соответствии с которой абсолютное большинство осужденных составляют руководители организации. В связи с указанными обстоятельствами, а также незначительной степенью общественной опасности данного преступления, необходимо сузить сферу уголовной репрессии путем исключения из числа субъектов сокрытия средств от уплаты недоимки иных лиц, выполняющих управленческие функции в организации.

4. Следует внести изменения в п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» и сформулировать его следующим образом:

«19. В соответствии с законом субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, участник организации (товарищества, общества), акционер, руководитель организации, лицо, выполняющие функции единоличного исполнительного органа или участника коллективного исполнительного органа соответствующей организации».

5. Предлагается следующая редакция диспозиции ст. 199.2 УК:

«Соккрытие денежных средств *и (или)* имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником имущества или руководителем организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере...»

6. Основываясь на выводе о незначительной общественной опасности сокрытия денежных средств или иного имущества от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам, необходимо смягчить санкцию, предусмотренную за его совершение, и изложить её следующим образом:

«наказывается штрафом в размере *до ста пятидесяти тысяч* рублей или в

размере заработной платы или иного дохода осужденного *за период до шести месяцев*, либо ограничением свободы на срок до двух лет, либо принудительными работами на срок до *одного года* с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок *до одного года* с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового».

Предложенные пределы санкции статьи 199.2 УК соответствуют практике назначения наказания за подобные преступления, принятой в большинстве стран мира.

7. Часть первую ст. 76.1 УК необходимо изложить в следующей редакции:

«1. Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198 - 199.2 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме».

Одновременно из части второй ст. 76.1 УК необходимо исключить слова «и 199.2».

8. Состояние и динамика сокрытия недоимки по налогам и сборам определяются, в основном, административными факторами: изменениями в структуре правоохранительных органов, внесением поправок в уголовное, уголовно-процессуальное и налоговое законодательство.

9. Сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам до недавнего времени являлось низклатентным преступлением, поскольку органам налогового контроля изначально известны: факт наличия недоимки, субъект, имеющий недоимку, а также предпринимаемые им действия по погашению соответствующей задолженности. Ограничено число способов сокрытия средств от уплаты недоимки. Однако изменения, внесённые в ст. 140 УПК РФ Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации», отрицательно повлияли на этот показатель. По нашей оценке, уровень латентности в настоящее время нахо-

дится в пределах 90-95%.

10. Соккрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам имеет специфические черты, позволяющие отличать его от других налоговых преступлений, заключающиеся в детерминационном комплексе и половозрастных характеристиках лиц, совершивших соккрытие средств:

- в мотивационном комплексе установлено незначительное влияние корыстного мотива и мотива личной заинтересованности. В отличие от прочих налоговых преступлений, лица, совершающие соккрытие недоимки, руководствуются, в основном, стремлением обеспечить функционирование организации, попавшей в сложное финансовое положение. Объективно это подтверждается тем, что после возбуждения уголовных дел по ст. 199.2 УК уплата недоимок в полном объеме в половине случаев приводила к банкротству соответствующих организаций;

- средний возраст лиц, совершивших соккрытие денежных средств или иного имущества от уплаты недоимки по налогам и сборам - 45,3 лет, что больше возраста лиц, совершающих другие налоговые преступления. Крайне мала в этой категории преступников доля женщин.

11. Комплекс мер специальной профилактики преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, должен в себя включать правовое информирование населения; меры по борьбе с коррупцией; ограничения в предоставлении льготных налоговых режимов с учетом налоговой репутации; сокращение бюджетных расходов пропорционально осуществляемым сокращениям государственного аппарата; введение для банков запрета на открытие новых расчетных счетов организациям, внесённым в список недоимщиков; установление ответственности банков за открытие новых счетов для организаций (предпринимателей), попавших в эти списки; запрет руководителям организации - недоимщикам на создание новых предприятий и руководство ими; понижение порога для сделок с наличными деньгами со 100 тыс. рублей до размера средней заработной платы по стране; и некоторые другие.

12. С учётом специфики совершаемого преступления и заинтересованности государства в сохранении организации-налогоплательщика к лицам, которым по ст. 199.2 УК наказание назначено условно, необходимо применять следующие

ограничения и обязанности: установление запретов на пересечение государственной границы РФ, на создание и руководство новыми организациями; возложение обязанностей по совершенствованию деятельности руководимой организации: проведение аудиторской проверки, оптимизации её деятельности и структуры в соответствии с рекомендациями консультантов, обязательное прохождение курсов по изучению налогового права и т. д.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что содержащиеся в нем положения развивают накопленные теорией уголовного права и криминологией знания о сокрытии денежных средств или иного имущества от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам, и могут выступать основой для дальнейших теоретических изысканий как по данной тематике, так и по проблемам противодействия налоговой преступности в целом.

Практическая значимость исследования определяется тем, что разработанные и обоснованные в нем предложения могут быть использованы в законотворческой деятельности – при совершенствовании уголовно-правовых норм об ответственности за налоговые преступления; в практической деятельности правоохранительных и налоговых органов – в рамках противодействия преступлениям, предусмотренным ст. 199.2 УК; в деятельности Верховного Суда РФ – при совершенствовании Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»; в учебном процессе – при преподавании студентам (курсантам и слушателям) юридических вузов и факультетов (институтов) уголовного права и криминологии, а также на курсах повышения квалификации сотрудников правоохранительных и налоговых органов.

Апробация результатов исследования. Диссертация прошла обсуждение на кафедре уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной юридической академии.

Основные научные результаты диссертационного исследования опубликованы в восьми научных статьях, три из которых - в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки России, общим

объемом 4,5 п.л.

Проблематика научного исследования освещалась автором на различных научно-практических мероприятиях, в числе которых ежегодная всероссийская научно-практическая конференция «Профессиональные ресурсы социальной сферы: состояние, проблемы и перспективы» (Саратов, 2013 г.) и международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы уголовного права, криминологии, уголовного процесса и уголовно-исполнительного права: теория и практика» (Тамбов, 2013 г.).

Результаты диссертации внедрены в практику деятельности и учебный процесс Управления экономической безопасности и противодействия коррупции УМВД России по Астраханской области и Управления федеральной налоговой службы России по Астраханской области, что подтверждается соответствующими актами внедрения.

Структура диссертации. Работа состоит из введения, трёх глав, включающих семь параграфов, заключения, списка используемых источников и приложения.

**ГЛАВА 1. СОЦИАЛЬНАЯ ОБУСЛОВЛЕННОСТЬ
УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОКРЫТИЕ ДЕНЕЖНЫХ
СРЕДСТВ ЛИБО ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ ИЛИ
ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ, ЗА СЧЁТ КОТОРЫХ
ДОЛЖНО ПРОИЗВОДИТЬСЯ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ.
КРИМИНОЛОГИЧЕСКИЙ И СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ
ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ПРЕДУСМОТРЕННОГО СТ. 199.2 УК**

§1. Общественная опасность сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов

Обоснованием любого правового исследования является наличие в стране запроса на те или иные нормативные установления. Существование объективных потребностей государства, общества или его отдельных групп (например, предпринимателей) является оправданием для проведения научных исследований в области права и последующего изменения законодательства. Не случайно, во многих работах, посвященных достаточно узким проблемам уголовного права, особое место, тем не менее, занимает анализ социальной обусловленности уголовно-правового вмешательства².

В свою очередь, социальная обусловленность уголовно-правового запрета, в первую очередь, определяется общественной опасностью соответствующего деяния, что предопределяет необходимость обращения к этой, важнейшей, уголовно-правовой категории.

Н.С.Таганцев в начале XX века, давая определение преступления, подошел к

² См., напр.: *Белоусова С. С.* Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов : Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 9; *Середа И.* Социально-экономическая обусловленность уголовно-правового запрета уклонения от уплаты налогов // *Законность.* 2002. № 10. С. 30 - 32; *Верченко, Н. И.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика незаконного участия в предпринимательской деятельности. Автореф. Дисс. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2011. С. 11-12 ; *Никифоров А.В.* Социально-правовая обусловленность уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации // *Вестник Московского университета МВД России.* 2008. № 12. С. 36; *Сутурин М. А.* К вопросу о социальной обусловленности уголовно-правовой нормы // *Сибирский Юридический Вестник.* 2005. № 1. С. 63-65 и др.

пониманию сути общественной опасности: «Уголовно-наказуемым почитается деяние, посягающее на норму в ее реальном бытии и воспрещенное законом места его учинения под страхом наказания, или, выдвигая более содержания посягательства, деяние, посягающее на такой охраняемый нормою интерес жизни, который в данной стране, в данное время признается столь существенным, что государство ввиду недостаточности других мер охраны угрожает посягавшему на него наказанием»³.

Вторая часть указанного определения фактически относится к общественной опасности деяния, то есть свойству преступления, которое объясняет его социальную сущность и обосновывает необходимость применения уголовного наказания. Впоследствии именно к такому пониманию её сущности, как способности преступления причинять вред общественным отношениям, пришли и советские теоретики права⁴.

В настоящее время сохраняются расхождения ученых во взглядах на отдельные аспекты общественной опасности: например, является ли её наличие достаточным основанием для криминализации деяния⁵, нужно ли использовать термин «вредность» деяния⁶, какими признаками определяются её характер и степень⁷, влияет ли на общественную опасность деяния личность виновного⁸. Однако, не-

³ Таганцев Н.С. Русское уголовное право: Лекции. Часть общая. 2-е издание. СПб, 1902. Т.1. С. 45.

⁴ Кузнецова Н.Ф. Преступление и преступность. М., 1960. С.60; Пионтковский А.А. Учение о преступлении. М., 1961. С. 72; Советское уголовное право. Общая часть. Под ред. В.Д. Меньшигина, Н.Д. Дурманова, Г.А. Кригера. М., 1969. С.25; Загородников Н.И. Советское уголовное право. Общая и Особенная части. М., 1976. С. 39; Ляпунов Ю.И. Общественная опасность деяния как универсальная категория советского уголовного права. М., 1989. С. 31; Кривоченко Л.Н. Классификация преступлений. Харьков, 1983. С.31.

⁵ См., напр.: Воронин В.В. Становление, особенности и проблемы российского судопроизводства по делам частного обвинения. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001. С 4; Лопашенко Н.А. Основы уголовно-правового воздействия: уголовное право, уголовный закон, уголовно-правовая политика. С-Пб., 2004. С. 285.

⁶ См., напр.: Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления. М., 1960. С. 99; Уголовное право России: курс лекций в 6т. Т.2 / Под ред. Б.Т. Разгильдиева. Саратов, 2008. С. 58.

⁷ См., напр.: Кузнецова Н.Ф. Преступление и преступность. М., 1969.С. 64. См. также: Кривоченко Л.Н. Классификация преступлений. Харьков, 1983. С.40; Советское уголовное право. Общая часть: учебник. Под ред. Г.А. Кригера, Н.Ф. Кузнецовой, Ю.М. Ткачевского. М., 1988. С. 47.

⁸ См., напр.: Демидов Ю.А. Социальная ценность и оценка в уголовном праве. М., 1975. С. 68; Дурманов Н.Д. Понятие преступления. М., 1948. С.164; Герцензон А.А. Понятие преступления в советском уголовном праве. М., 1955. С.52.

смотря на это, можно констатировать, что в целом это понятие вполне устоялось и продолжает играть важную роль в процессе уголовно-правового регулирования.

Для нас особенный интерес представляют теоретические положения о том, что: 1) «общественная опасность» – объективное свойство преступления, которое может быть познано путём уяснения отрицательного воздействия преступления на сложившуюся систему общественных отношений⁹. Практическое значение данного тезиса состоит в том, что объективность свойства общественной опасности, его независимость от сиюминутных конъюнктурных интересов законодателя выступает в качестве достаточного основания для проведения научных исследований соответствующей группы деяний на предмет установления необходимости их криминализации. В свою очередь, переоценка степени общественной опасности деяния в ту или иную сторону служит основанием криминализации или декриминализации¹⁰; 2) общественная опасность деяния зависит не только от признаков его состава, но и от других обстоятельств, таких, например, как состояние экономики, уровень собираемости налогов, объем социальных обязательств государства и проч. Этим и объясняется необходимость периодической ревизии уголовного законодательства на предмет криминализации деяний, приобретших в изменившейся ситуации признак общественной опасности, декриминализации тех из них, которые ее утратили и, наконец, пересмотра размеров санкций в тех случаях, когда изменилась степень общественной опасности отдельных видов преступлений; 3) характер и степень общественной опасности находят свое выражение в санкции соответствующей статьи Особенной части УК.

Важным для достижения целей нашего исследования представляется ответ на следующие вопросы:

- является ли сокрытие средств от уплаты недоимки общественно опасным деянием;
- достаточна ли степень общественной опасности сокрытия средств от

⁹ Пионтковский А.А. Указ. Соч. С. 156; Курс советского уголовного права. Часть Общая. Т.1 /Отв. ред. Н.А. Беляева, М.Д. Шаргородский. Л., 1968. С. 158.

¹⁰ См., напр.: Флетчер Дж., Наумов А.В. Основные концепции современного уголовного права. М., 1998. С. С.234.

уплаты недоимки по налогам и (или) сборам, для признания его преступлением. Обоснована ли криминализация этого деяния;

– сходно ли это деяние по характеру общественной опасности с налоговыми преступлениями, предусмотренными ст. 198 и 199 УК, или имеет качественные отличия; имеются ли отличия в степени общественной опасности этих преступлений;

– в какой мере влияет на его общественную опасность личность виновного.

Отвечая на первый из поставленных вопросов, необходимо отметить, что система налогообложения выполняет в государстве ряд важнейших функций: фискальную, распределительную (социальную), контрольную, поощрительную, регулируемую¹¹. Неисполнение любой из них влечет длинную цепочку негативных последствий в самых различных областях. Рассмотрим эти последствия на примере социальной сферы.

Условием уголовной ответственности, согласно диспозиции ст. 199.2 УК, признается крупный размер денежных средств или имущества, сокрытых от уплаты задолженности по налогам и (или) сборам, который, в соответствии с примечанием к ст. 169 УК, превышает один миллион пятьсот тысяч рублей.

Мы полагаем, что такая сумма, бесспорно, свидетельствует об общественной опасности подобного посягательства. Конечно, по сравнению с бюджетом Российской Федерации, она выглядит ничтожной, однако если учесть, что доходы казны распределяются по огромному количеству направлений, картина радикально изменится. Так, например, крупный размер недоимки по ст. 199.2 УК равен средней заработной плате 86 учителей астраханских школ¹², или 107 педагогов дошкольных воспитательных учреждений¹³. Если принять во внимание, что в 2013 г. на повышение заработной платы педагогических работников детских дошколь-

¹¹ См., напр.: *Ходов Л.* Функции налогов. В кн. «Экономика. Учебник» / Под ред. А.Булатова. М., 1994. С. 309.

¹² По состоянию на сентябрь 2012 г. она составила 17 415 руб. См.: Об актуальном: зарплата учителей [URL]: <http://astrobl.ru/news/69032> (Доступ 20 декабря 2012 г.)

¹³ Там же.

ных учреждений в Астраханской области планируется выделить 27,3 млн. рублей¹⁴, то недополучение бюджетом налогов даже в сумме незначительно превышающей 1,5 млн. рублей в результате совершения одного единственного преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, потенциально способно поставить под угрозу срыва выполнение отдельных социальных программ Правительства области. При этом надо иметь в виду и косвенные потери, связанные, например, с возможным увольнением педагогов, недовольных уровнем своего достатка.

В случае совершения подобных преступлений руководителями компаний, являющихся крупнейшими налогоплательщиками, потери бюджета могут быть сопоставимы уже с государственными расходами по целым направлениям социальной деятельности. Так, по информации и.о. руководителя Департамента крупнейших налогоплательщиков Федеральной налоговой службы Т.В. Шевцовой, в отношении ОАО «НК «ЮКОС» МНС России были выставлены требования о взыскании с компании налогов, пени и налоговых санкций за 2000 год - 99 млрд. рублей, за 2001 год - свыше 119 млрд. рублей. Эти суммы значительно превышают отдельные расходные статьи бюджета Российской Федерации по отдельным направлениям. Так, например, расходы государственного бюджета на здравоохранение составили в 2001 г. всего 23,176 млрд. руб., а на социальную политику – 116,286 млрд. рублей¹⁵.

Наличие общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам современные исследователи не отрицают. И.И. Кучеров и А.В. Щукин, анализируя социальную обусловленность норм об уголовной ответственности за налоговые преступления, пришли к выводу, о целесообразности криминализации умышленных действий, состоящих как во всевозможных проявлениях уклонения от уплаты налогов, так и в уклонении от уплаты недоимки¹⁶.

¹⁴ Там же. При этом планируется достичь средней заработной платы педагогических работников в 2013 г. в 13938 рублей.

¹⁵ Заключение Счетной палаты Российской Федерации по отчету Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2001 год, представленному в форме проекта федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2001 год». М., 2002. С. 157, 159. Сведения о расходах бюджета в последующие годы можно посмотреть здесь: *Сергеенкова М.* Контроль по крупному // Экономика и жизнь – Московский выпуск. 2004. 10 сент.

¹⁶ *Кучеров И.И., Щукин А.В.* Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и иму-

Вместе с тем, в теории права высказывалась и противоположная позиция — о необходимости декриминализации этого деяния. Однако в качестве основания для такого решения приводились доводы, связанные не с оценкой общественной опасности этого деяния, а с недостатками самой нормы, содержащейся в ст. 199.2 УК. В частности, Н.Ф. Семенова предлагала исключить данную статью в связи с дисбалансом наказаний, предусмотренных ст. 199 и ст. 199.2 УК. По ее мнению, санкция ст. 199.2 УК не соответствует общественной опасности этого преступления¹⁷.

Н.А. Лопашенко, также высказывавшая мнение о необходимости исключения из УК ст. 199.2, обосновывала его избыточной криминализацией, когда по ст. 199.2 УК квалифицируются деяния, ранее признававшиеся преступными в рамках составов уклонения от уплаты налогов или неисполнения судебного решения¹⁸.

Рассуждая о характере и степени общественной опасности сокрытия недоимки, мы будем исходить из понимания этих терминов как, соответственно, её качественной и количественной характеристик¹⁹. Полагаем, что такое преступление по характеру своей общественной опасности сходно с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организации, предусмотренным ст. 199 УК. Это следует, прежде всего, из того, что оба эти преступления совершаются в сфере налогообложения. В соответствии со ст. 11 НК РФ, под недоимкой понимается сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Таким образом, в результате действий виновных и по ст. 199, и по ст. 199.2 УК, государство не получает от налогоплательщика в полном объеме и своевременно установленные суммы налогов (сборов). Тот факт, что, в отличие от ст. 199 УК, предметом сокрытия по ст. 199.2 УК могут быть не только денежные средства, но и имущество организации, не меняет, по нашему мнению, сути дела,

щества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 14.

¹⁷ Семенова Н.Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законодательной и правоприменительной деятельности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2009. С. 8-9.

¹⁸ Лопашенко Н. А. Парадоксы уголовной политики в области налоговых преступлений и пути их преодоления // Российская юстиция. 2005. № 3. С. 12 - 22.

¹⁹ См.: Кузнецова Н.Ф. Преступление и преступность. М., 1969. С. 69-71.

поскольку государство, в конечном итоге, получает оставшуюся неуплаченной часть налогов в виде денежных средств, вырученных от реализации этого имущества.

В обоих случаях сущность деяния состоит в неисполнении установленной ст. 57 Конституции РФ обязанности платить законно установленные налоги и сборы, что также свидетельствует о сходном характере общественной опасности этих преступлений. То обстоятельство, что способы неисполнения этой обязанности по ст. 199 и 199.2 УК различаются, на наш взгляд, свидетельствует не о качественной, а о количественной разнице в опасности этих посягательств.

Определенное своеобразие составу сокрытия недоимки придает тот факт, что это преступление связано с неисполнением требования налогового органа о немедленной уплате задолженности, направляемого налогоплательщику в соответствии со ст. 70 НК РФ. Отдельные авторы в связи с этим даже обосновывают позицию, согласно которой это деяние посягает, в первую очередь, на общественные отношения в сфере государственного управления, поскольку лишает государственные органы рычагов управления обществом²⁰. Полагаем данную точку зрения не вполне корректной, поскольку при таком подходе мы можем рассматривать, например, любое посягательство на личность государственного служащего либо хищение государственной собственности, как преступления против порядка управления. Причинение же вреда здоровью мужчины призывного возраста тогда должно быть отнесено к преступлениям против обороноспособности страны.

На наш взгляд, неисполнение решения государственного органа (в данном случае - налогового) не меняет принципиально характер общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки, поскольку это требование является закономерным следствием неуплаты налогоплательщиком в полном объеме налогов (сборов), то есть первично, все-таки, причинение вреда в сфере налогообложения. Кроме того, в требовании об уплате недоимки никаких иных обязанностей, не свя-

²⁰ *Ефимичев П.С.* Предмет и пределы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // Журнал российского права. 2001. № 9. С. 26 - 36.

занных с уплатой налога, на недоимщика не возлагается.

Вместе с тем, нельзя не учитывать, что налоговые органы несут дополнительную нагрузку, связанную с обеспечением уплаты недоимки, что собственно и является, по нашему мнению, основным качественным отличием общественной опасности анализируемого преступления.

Если же говорить о степени общественной опасности, то она у данного преступления ниже, чем у уклонения от уплаты налогов. В пользу такого вывода можно привести следующие доводы.

Во-первых, размер не поступивших в казну средств по ст. 199 УК выше, чем по ст. 199.2 УК²¹.

Во-вторых, как мы установили при изучении уголовных дел по ст. 199.2 УК, из всех возможных способов сокрытия средств от уплаты недоимки на практике применяется, как правило, лишь открытие новых расчетных счетов для проведения расчетов с контрагентами, (гораздо реже - направление писем контрагентам, с целью направления денежных средств на иные нужды). Тогда как способы уклонения от уплаты налогов исчисляются десятками²². «Однообразие» способов сокрытия недоимки значительно облегчает раскрытие и расследование этих преступлений.

В-третьих, преступления, предусмотренные ст. 199.2 УК, совершаются реже, чем то-же уклонение от уплаты налогов. Между тем, в теории общественная опасность налоговых преступлений объяснялась их массовостью. Как указывал по этому поводу А.Н. Козырин, особенность налогового законодательства состоит в принудительном характере отъёма собственности. Попытка защитить своё имущество, доход, является естественной реакцией собственника на многочисленные

²¹ Подробное сравнение размеров неуплаченных (сокрытых) сумм и санкций по ст. 199 и ст. 199.2 УК мы провели в первом параграфе третьей главы.

²² Множество этих схем приводятся в ведомственных инструкциях ФНС России: «Методические рекомендации по выявлению схем уклонения от налогообложения, используемых строительными организациями» №АС-14-06/162дсп от 09.11.2004; «Регламент проведения проверки обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по НДС» №САЭ-4-06/5дсп от 17.02.2005; «Методические рекомендации по осуществлению мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, получающих необоснованную налоговую выгоду с использованием подставных организаций» №12-1-45/453дсп от 11.04.2011 и др.

налоговые акции государства. Это определяет, составляет специфику налоговых деликтов и их широкую распространенность²³. Конфликтность изначально присуща процессу налогообложения²⁴. В экономической теории это положение ярко проиллюстрировал американский экономист Мансур Олсон. Анализируя экономические предпосылки возникновения налогов, он ввел красноречивые термины «стационарный» и «нестационарный бандит». Под нестационарным бандитом имелись в виду группы людей, которые в начале становления человеческого общества совершали набеги на другие племена с целью грабежей или для сбора дани. Под стационарным бандитом Олсон понимал государство, собирающее налоги с жителей, гарантируя им покровительство и защиту от «нестационарных бандитов». С точки зрения граждан, существенной разницы между стационарным и нестационарным бандитами нет, поскольку они в любом случае лишаются части своего дохода. Однако более предпочтительной для них является модель стационарного бандита в форме демократического государства, в котором имеются механизмы контроля за правительством и в том числе, контроль над налогами, обеспечивающий их снижение до необходимого минимума²⁵.

Оценка предпочтительности той или иной формы государственного устройства выходит за рамки нашей работы. В контексте вопроса о массовом характере налоговых преступлений нас интересует лишь то обстоятельство, что население заинтересовано в минимизации налогов и их справедливом перераспределении. И как раз в этом отношении в нашей стране, действительно, не все благополучно.

Прежде всего, надо отметить, что российское общество расколото по имущественному признаку: по данным Федеральной службы государственной статистики, в 2011 г. 10% самых богатых россиян имеют доходы, в 16 раз превышающие доходы 10% самых бедных, причем этот разрыв постоянно возрастает. По от-

²³ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 93.

²⁴ Об этом пишут не только специалисты в области уголовного права. См., напр.: Кузнеценкова В.Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования. Автореф. ... дисс. докт. юрид. наук. М., 2005. С. 4.

²⁵ Olson M. Dictatorship, Democracy and Development // The American Political Science Review, Vol. 87, No. 3 (Sep., 1993), 567-576.

дельным регионам эта разница еще больше, например, в Москве она достигает 20 раз²⁶. Имеются существенные отличия и в размерах среднемесячного дохода жителей различных регионов. Например, разрыв в средней заработной плате между различными регионами Российской Федерации достигает 6,3 раза, в то время как показатели валового регионального продукта могут различаться в 25,4 раза²⁷. Как правило, наиболее высокий доход имеют жители регионов, в которых наиболее развиты добывающие отрасли, прежде всего, нефти и газодобыча, являющиеся в стране самыми прибыльными. В то же время доступ к недрам, находящимся в государственной собственности²⁸, осуществляется неравномерно, причём дифференциация имеет место, как между регионами, так и между отдельными группами населения, внутри отдельных регионов. Обратим внимание, что при этом в России действует плоская шкала налогов, независимая от доходов. Таким образом, порядок, при котором существует неравный доступ населения к недрам и, одновременно, одинаковый для всех способ исчисления налогов, выступает одной из причин огромного имущественного неравенства населения и не может быть признан справедливым. Указанное обстоятельство, по нашему мнению, можно рассматривать как важное условие, способствующее распространённости сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам.

Вместе с тем, несмотря на указанные обстоятельства, уголовная статистика свидетельствует о значительно меньшей (в разы) распространённости преступлений по ст. 199.2 УК, чем уклонений от уплаты налогов по ст. 199 УК. По данным

²⁶ Коэффициент фондов (соотношение доходов 10 % наиболее и 10 % наименее обеспеченного населения) URL: <http://www.gks.ru/dbscripts/Cbsd/DBInet.cgi?pl=2340004> (доступ 05.07.2012). За предыдущие годы эти данные см.: *Пятенко С.* Каждому по способностям. Разрыв в доходах россиян: реальность объективна // *Российская Бизнес-газета*. 2009. 17 ноября; *Лебедева Г.* Богач - бедняк со Старого Арбата. Доходы москвичей растут, социальное расслоение – тоже // *Российская газета*. 2003. 1 декабря.

²⁷ *Носкова Е.* Разрыв велик // *Российская газета*. 2011. 1 ноября. Аналогичные показатели за предыдущие годы см., напр.: *Калиновский И., Ключевская Е.* Симптомы депрессии. Степень расслоения уральцев по уровню жизни ученые считают опасной для общества // *Российская газета - Экономика УРФО*. 2008. 29 мая; *Ефременко Т.* Благополучие по стандарту // *Российская газета*. 2007. 13 ноября.

²⁸ Собственность на недра и добываемые из недр полезные ископаемые, энерго- и другие ресурсы являются собственностью государства в соответствии со ст. 1.2. Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» // *СЗ РФ*, 6 марта 1995. № 10. Ст. 823.

МВД РФ за 2004-2012 годы, сокрытия средств от уплаты недоимки совершаются в 3 - 5,8 раз реже, чем уклонения от уплаты налогов²⁹.

В-четвертых, по результатам анализа 112 уголовных дел по ст. 199.2 УК, нами не установлено фактов сращивания сокрытия средств от уплаты недоимки с другими экономическими или общеуголовными преступлениями, с организованной преступностью и коррупцией. Хотя перечисленные обстоятельства, как указывали отдельные авторы, существенно влияют на степень общественной опасности налоговых преступлений³⁰.

И, наконец, в-пятых, изучение уголовных дел показало, что данное преступление совершается ограниченным числом способов и только руководителями организации

В кризисные 1990-е годы в литературе, общественная опасность налоговой преступности расценивалась как очень высокая. Например, заместитель Председателя Верховного Суда РФ Р.М. Смаков в своем докладе, посвященном обсуждению постановления Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов», собираемость налогов признал одной из самых острых проблем, стоящих перед государством³¹. Такая оценка была обусловлена сложным финансовым положением, значительной задолженностью государства перед населением и т.п.

За прошедшее с момента этого выступления время, ситуация в стране и, прежде всего, экономическое положение, сильно изменились и мы склонны к более умеренной оценке общественной опасности налоговых посягательств в целом и сокрытия средств от уплаты недоимки, в частности. Важнейшим основанием для такого вывода является стабильный профицит бюджета Российской Федерации уже в течении ряда лет³². В 2012 году эта тенденция сохраняется и, по сооб-

²⁹ Подробный анализ состояния этих видов преступлений мы даем в следующем параграфе.

³⁰ *Соловьев И.Н.* О квалификации налоговых преступлений // *Налоговый вестник.* 2001. № 11. Стр. 118 — 124.

³¹ *БВС РФ.* 1997. № 9. С. 3.

³² *Панин Г.* Бюджет обгоняет кризис // *Российская газета.* 2011. 18 ноября; *Петров В.* Первый подход. Владимир Путин раскритиковал деятельность отдельных министров // *Российская газе-*

щению Министерства экономики РФ, за 11 месяцев 2012 года профицит составил 1,4% ВВП, или 788,7 млрд. рублей³³.

Профицит бюджета означает, в том числе, что уровень собираемости налогов является удовлетворительным, обеспечивающим выполнение государством своих функций. Напомним, что А.Н. Козырин, характеризуя общественную опасность налоговых преступлений, отмечал такое негативное последствие их совершения, как нарушение равенства субъектов экономической деятельности, сокращение доходной части и, соответственно, рост дефицита государственного бюджета³⁴. Отсутствие дефицита бюджета является важным косвенным признаком стабильного поступления налогов в казну.

Таким образом, можно сделать следующий предварительный вывод: в настоящее время предпринимаемые государством меры (в том числе, уголовно-правовые) обеспечивают удовлетворительную собираемость налогов. В такой ситуации правомерна постановка вопроса о некотором смягчении мер уголовной репрессии за налоговые преступления. Такая постановка вопроса тем более актуальна, что сокрытие средств от уплаты недоимки менее опасно, чем самое распространенное преступление в этой группе – уклонение от уплаты налогов. Это объясняется меньшим размером причиняемого ущерба, однообразием способов совершения преступления, меньшей распространенностью этого преступления, отсутствием сращивания с другими преступлениями, организованной преступностью и проч.

Следует отметить, что законодатель учитывает снижение степени общественной опасности таких деяний, что проявляется в планомерном смягчении санкций за посягательства в сфере экономической деятельности, в том числе, за налоговые. К сожалению, эта тенденция обошла стороной преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК, что является, на наш взгляд, упущением законодателя. Поскольку сокрытие недоимки, как мы писали выше, обладает меньшей степенью

та. 2012. 20 сент.

³³ Дефицит федерального бюджета РФ по итогам года составит 0,25% ВВП // [URL] <http://ria.ru/economy/20121219/915506696.html#ixzz2G00o07Sj> (Доступ 24 декабря 2012 г.)

³⁴ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 93.

общественной опасности, чем уклонение от уплаты налогов по ст. 199 УК, постольку и санкция за него должна быть соответствующим образом уменьшена³⁵.

Сказанное, впрочем, совершенно не означает, что мы выступаем за максимальное смягчение или, даже, декриминализацию налоговых преступлений, поскольку отдаем себе отчет в серьезной сдерживающей роли уголовно-правового запрета.

С учетом невысокой степени общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки необходимо смягчение уголовной репрессии за это преступление. Основными направлениями для этого представляются смягчение санкции, ограничение круга субъектов состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, а также изменение условий освобождения от уголовной ответственности за его преступление.

³⁵ Форма научного текста затрудняет линейное изложение материала, в связи с чем мы вынуждены периодически делать ссылки на разные главы данной работы. В частности, положение о необходимости снижения санкции и предложения по ее размерам нами обосновываются в 3-й главе.

§ 2. Криминологическая характеристика преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК (на примере Астраханской, Волгоградской и Саратовской областей)

1. Состояние налоговой преступности.

Во многих работах, посвященных налоговым преступлениям, содержится статистическая информация о состоянии и динамике отдельных видов преступлений. Анализируя сведения, приводимые различными авторами, мы с удивлением обнаружили, что они зачастую не совпадают с данными официальной статистики. Так, О.А. Абакумова отметила значительный рост налоговой преступности за период с 1997 по 2009 г. – 820% (с 2713 до 22316 в 2009 г.)³⁶. По информации А.В. Бакаева, число зарегистрированных налоговых преступлений составило в 2006 г. - 19 944; 2007 г. - 20 482; 2008 г. - 19956³⁷. Несовпадающее с данными МВД РФ количество преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, приводит А. Морозкина: 2004 г. - 1194; 2005 — 1788; 2006 — 1827; 2007 — 1601; 2008 — 1252; 2009 — 1190³⁸.

Во избежание расхождений с официальной статистикой, нами были запрошены статданные МВД РФ. В дальнейшем мы будем оперировать цифрами, полученными нами из отчетов ГИАЦ МВД РФ по ф. 453 и ф. 493. Статистическая информация, содержащаяся в работах вышеуказанных авторов, при анализе нами использоваться не будет, поскольку содержит расхождения с отчетностью МВД РФ.

Анализ показателей, содержащихся в отчетах МВД, полученных нами³⁹, показывает, что налоговая преступность⁴⁰ демонстрирует колебательную динамику.

³⁶ Абакумова О.А. Криминологические аспекты налоговой преступности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. С. Тюмень, 2010. С. 3.

³⁷ Бакаев А.В. Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 3-4.

³⁸ Морозкина И. А. Доказывание в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 3-4.

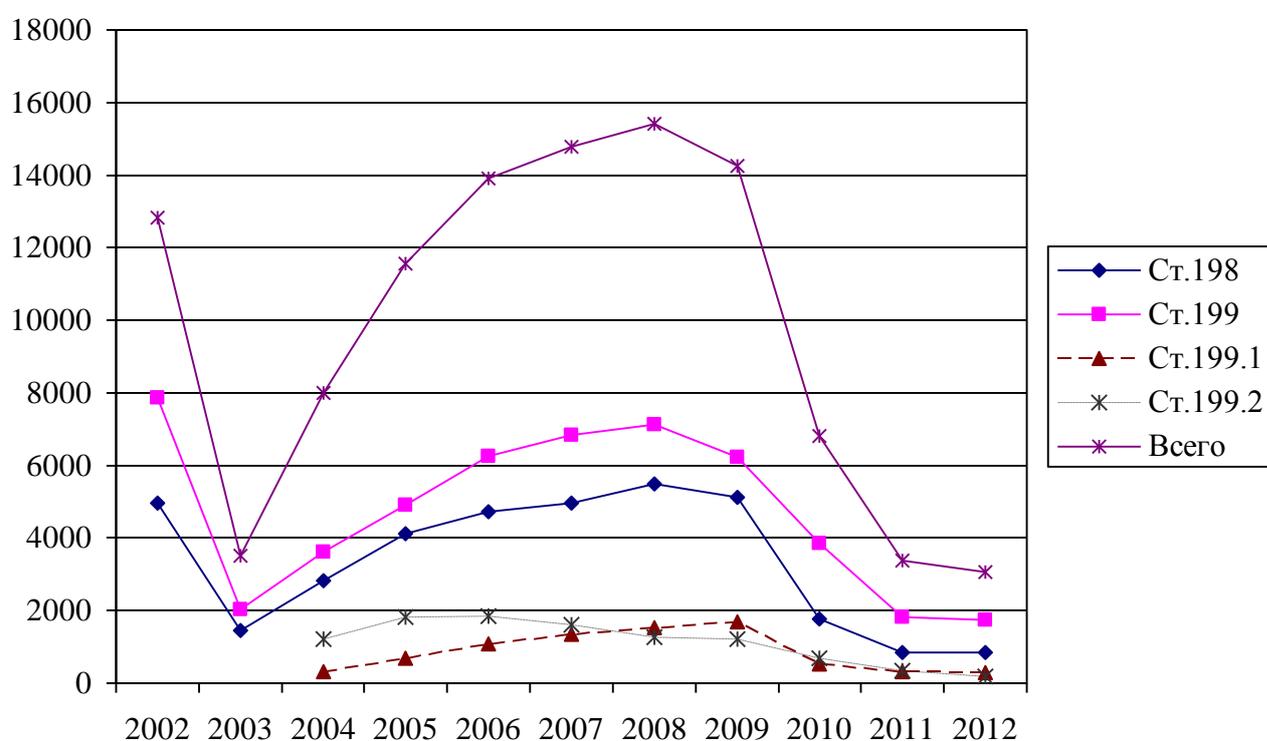
³⁹ На момент написания работы данные за 2013 год еще не были доступны.

⁴⁰ Здесь и далее под налоговой преступностью мы понимаем совокупность преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК.

Таблица 1: Сведения о зарегистрированных налоговых преступлениях за 2002-2010 г.г.

Ст./ г.г.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Ст.198	4972	1464	2837	4127	4734	4972	5493	5116	1759	856	856
Ст.199	7866	2042	3629	4916	6252	6836	7118	6228	3849	1832	1739
Ст.199.1			322	690	1084	1354	1523	1692	517	324	283
Ст.199.2			1208	1828	1843	1617	1274	1206	677	355	177
Всего	12838	3506	7996	11561	13913	14779	15408	14242	6802	3367	3055

Рисунок 1. Сведения о зарегистрированных налоговых преступлениях



На графике отчетливо просматриваются резкие колебания числа налоговых преступлений, нехарактерные для естественных процессов, что заставляет предположить сильное воздействие на статистику сторонних факторов.

Для того чтобы выяснить, насколько выявленные колебания налоговой преступности и, в частности, преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, специфичны именно для данной группы преступлений, нами были проанализированы сведения о зарегистрированных преступлениях по следующим группам: вся совокупность преступлений; преступления в сфере экономической

деятельности; налоговые преступления.

Таблица 2. Данные о количестве зарегистрированных преступлений в различных группах

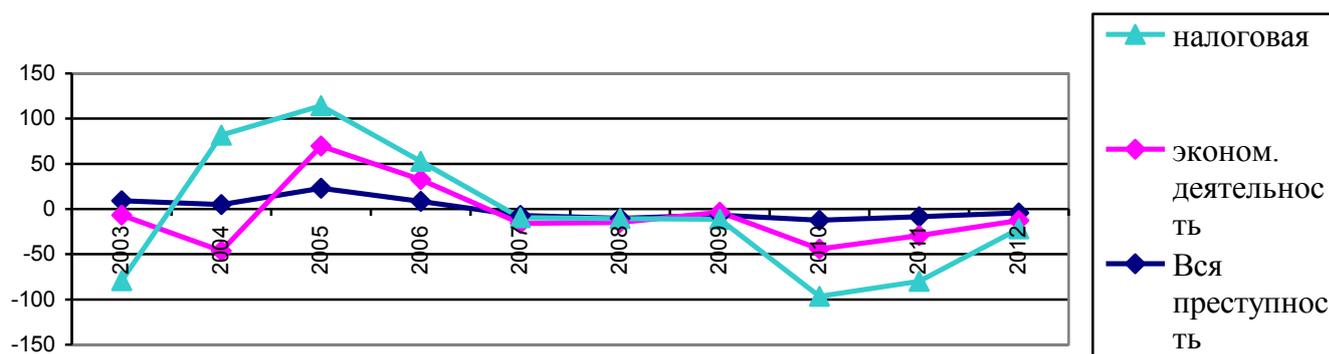
Кол-во/ г.г.	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Всего зарегистрировано	2526305	2756398	2893810	3554738	3855373	3582541	3209862	2994820	2628798	2404807	2302168
В сфере экономической деятельности	142947	120369	58759	86322	107089	97793	93360	96185	65566	51811	47380
Налоговых	12838	3506	7996	11561	13913	14779	15408	14242	6802	3367	3055

На основе этих данных была вычислена динамика преступлений в этих группах.

Таблица 3: Динамика преступлений в различных группах (% к предыдущему году)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Вся преступность	9,11	4,99	22,84	8,46	-7,08	-10,40	-6,70	-12,22	-8,5	-4,27
эконом. Деятельность	-15,79	-51,18	46,91	24,06	-8,68	-4,53	3,03	-31,83	-20,98	-8,55
Налоговая	-72,69	128,07	44,58	20,34	6,22	4,26	-7,57	-52,4	-50,5	-9,27

Рисунок 2. Динамика преступлений в различных группах



Анализ таблицы и графика, изображенного на рисунке 2, показывает, что преступления в сфере экономической деятельности демонстрируют динамику, сходную с динамикой преступности в целом. Существенным отличием являются более резкие колебания этого показателя, что, на наш взгляд, говорит о наличии

специфических факторов, более интенсивно влияющих именно на экономическую преступность. К таковым, по нашему мнению, прежде всего, относятся изменения в УК, внесенные в 2003 году, а также ряд изменений, связанных с либерализацией ответственности за экономические преступления в 2009 г.г. Это прослеживается и на графике: наибольшее расхождение в динамике экономической преступности с общей динамикой преступности наблюдается в 2004 и 2010 г.г., после этих изменений. Для проверки нашего предположения мы вычислили коэффициент корреляции между этими двумя рядами данных.

В качестве критерия корреляции нами был избран коэффициент Пирсона, называемый также линейной корреляцией, то есть корреляцией между двумя рядами данных.⁴¹ Коэффициент Пирсона теоретически может принимать значения от -1 до 1. Значение -1 означает отрицательную зависимость, а 1 — полную линейную зависимость одного ряда переменных от другого.

При вычислении корреляции между данными о динамике экономической преступности и общей динамикой преступности за период от 2003 до 2012 г.г., нами было получено значение коэффициента Пирсона равное 0,55. Это говорит о положительной корреляции между двумя анализируемыми рядами данных.

Однако если этот коэффициент рассчитывать в диапазоне от 2005 до 2009 г.г., то есть в период, свободный от колебаний, вызванных изменениями законодательства, когда правоохранительные органы «приспособились» к новым условиям, то его значение будет чрезвычайно высоким. По нашим расчетам, оно получилось равным 0,98. Это означает, что в период с 2005 по 2009 годы имела сильная положительная корреляция между общей динамикой преступности и динамикой экономических преступлений. Иначе говоря, статистические данные по всей совокупности преступлений формировались под воздействием тех же факторов, что и статданные по экономическим преступлениям. А более слабый уровень корреляции за весь исследуемый период времени с 2003 по 2012 год, как

⁴¹ Подробнее см.: Шмойлова Р.А., Минашкин В.Г., Садовникова Н.А. Практикум по теории статистики. М., 2006. С. 188; Макарова Н.В., Трофимец В.Я. Статистика в Excel. М., 2002. С. 250-265.

мы и указывали выше, объясняется внесением значительного пакета изменений в УК, особенно в раздел, посвященный экономическим преступлениям. В течение всего 2004 года правоохранительные органы, если так можно выразиться, преодолевали последствия этих изменений: массово прекращались дела по декриминализируемым составам преступлений, собиралась информация по новым преступлениям и т.д. Сходным образом правоохранительные органы приспособлялись к изменениям УК в 2010-2011 г.

Аналогичная ситуация прослеживается при сравнении динамики налоговых преступлений и преступлений в сфере экономической деятельности. Коэффициент Пирсона, вычисленный между соответствующими рядами данных за период между 2003 — 2012 г.г., почти равен 0 (-0,0029), однако в диапазоне 2005 — 2009 г.г. его значение возрастает до 0,9, что означает сильную положительную корреляцию.

Отсутствие какой-либо корреляции на диапазоне 2003 – 2012 г. объясняется резкими скачками в динамике налоговых преступлений в 2004 и 2010-2011 г.г., вызванных воздействием внешних факторов на статистическую отчетность. К ним мы относим, прежде всего, изменения в УК, принятые в 2003 г., а также упразднение в 2003 году Федеральной службы налоговой полиции⁴² и последовавшие за этим организационные мероприятия, нарушившие ритмичную работу по выявлению, расследованию и учету налоговых преступлений. Можно с большой долей уверенности утверждать, что статистические данные о налоговой преступности за этот период в большей степени, нежели обычно, расходятся с реальным состоянием налоговой преступности. В 2010 г. В УК были внесены изменения, в соответствии с которыми в 6 раз был повышен минимальный размер средств, сокрытых от уплаты недоимки, являющийся криминообразующим признаком по ст. 199.2 УК⁴³. Другим фактором, обусловившим резкое снижение числа зарегистрированных по этой статье преступлений стало внесение

⁴² Указ Президента РФ от 11.03.2003 № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» // СЗ РФ, 24 марта 2003 г. № 12, ст. 1099.

⁴³ См. Федеральный Закон от 07.04.2010 № 60-ФЗ «О внесении изменений в отдельные нормативные акты» // СЗ РФ, 12 апреля 2010. №. 15. Ст. 1756

изменений в ст. 140 УПК РФ⁴⁴, в соответствии с которыми, поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 УК, могут являться только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Однако у подразделений ФНС в настоящее время отсутствует нормативная база для проведения проверочных мероприятий в отношении налогоплательщиков, имеющих недоимку по налогам и (или) сборам. Таким образом, сложилась ситуация, в которой крайне проблематично осуществлять уголовное преследование недоимщиков по ст. 199.2 УК.

В то же время, в период с 2005 по 2010 г. статистические данные по экономической преступности в целом и по налоговой преступности, в частности, формировались под воздействием сходных факторов, что обусловило сильную корреляцию между данными об этих видах преступности. Одновременно, следует заметить, что корреляция не носит линейного характера, что в переводе с языка статистики означает то, что на эти виды преступности действуют сходные, но не тождественные факторы; детерминация налоговой преступности и, в частности, преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, имеет свои особенности, которые мы рассмотрим ниже.

Указанный вывод подтверждается и данными об удельном весе налоговой преступности в массе экономических преступлений.

Таблица 4: Удельный вес различных групп преступлений

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Удельный вес эконом. преступлений в общем массиве преступлений (%)	5,66	4,37	2,03	2,43	2,78	2,73	2,93	3,21	2,49	2,15	2,05
Удельный вес налоговых преступлений в массиве экономических преступлений (%)	8,98	2,91	13,61	13,39	12,99	15,11	16,50	14,81	10,37	6,5	6,45

⁴⁴ Федеральный закон от 6.11.2010 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в ст. 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ, 12 декабря 2011г. № 50 ст. 7349.

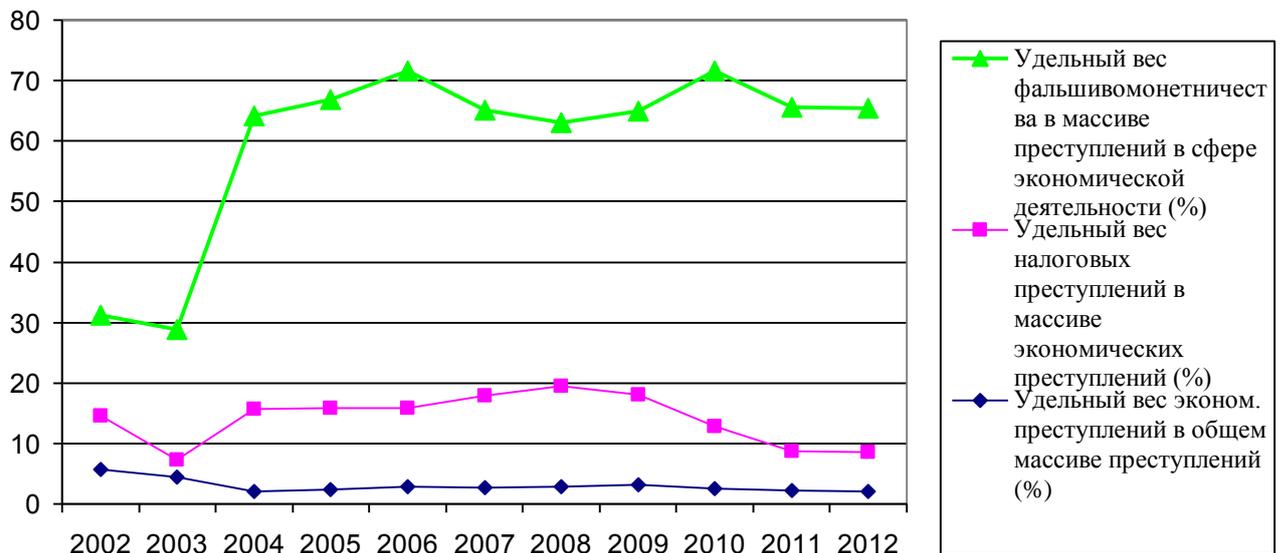
Следует отметить, что значения удельного веса налоговых преступлений, вычисленные нами на основе статистической отчетности МВД РФ, отличаются от результатов полученных некоторыми авторами. В частности, Р.А. Лежнин указывал, что этот показатель для 2008 г. равен 12,4 %⁴⁵. Как можно увидеть из таблицы 4, его значение 16,5%. Во избежание ошибочных выводов, мы вынуждены отказаться от использования данных Р.А. Лежнина.

Для сравнения, мы показали на этом рисунке 3 динамику изменения удельного веса фальшивомонетничества, состав которого не подвергался существенным изменениям, а подследственность не менялась, выглядит совершенно иначе.

Таблица 5: Удельный вес фальшивомонетничества в массиве преступлений в сфере экономической деятельности (в %)

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
16,5	21,6	48,5	51,1	55,8	47,3	43,6	47	58,8	56,9	56,9

Рисунок 3. Удельный вес различных групп преступлений



Из графика (на рисунке 3), выстроенного на основе таблиц 4 и 5, видно, что

⁴⁵ Лежнин Р. А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 2.

изменения удельного веса налоговых преступлений в массиве преступлений в сфере экономической деятельности носят колебательный характер, при этом в последние 2 года происходит снижение этого показателя.

В то же время, динамика по фальшивомонетничеству иная. Несмотря на отдельные колебания, прослеживается стабильное поведение этого показателя. Кроме того, изменения, внесенные в 2003 году в УК, не оказали такого существенного влияния на статистику, хотя можно с большой долей уверенности предположить наличие такого влияния, обусловленного ростом нагрузки на подразделения по борьбе с экономическими преступлениями и отвлечением сил на новое направление работы.

Таким образом, можно сделать вывод, что на динамику налоговой преступности сильное влияние оказывают организационные факторы, связанные с изменением уголовного, уголовно-процессуального законодательства и реформированием правоохранительной системы.

По нашему мнению, внесение изменений в примечания к ст. 169 и 199 УК, в соответствии с которыми меняются крупные и особо крупные размеры причиненного ущерба, также существенным образом влияет на статистику налоговой преступности, поскольку фактически декриминализирует значительную часть налоговых преступлений. Поэтому статотчетность на период после внесения соответствующих изменений показывает существенно другие виды преступлений, которые некорректно сравнивать с преступлениями, отраженными в старой отчетности (до внесения изменений), поскольку большинство деяний, отраженных в старой отчетности, в настоящее время декриминализованы.

Изменения в законодательстве, как можно увидеть из рисунка 1, непосредственно отражаются на динамике налоговых преступлений, в том числе, предусмотренных ст. 199.2 УК. Прослеживаемые колебания численности осужденных по данной статье в Астраханской и Волгоградской областях свидетельствуют, на наш взгляд, не столько о реальном положении дел, сколько о

способности правоохранительных органов адаптироваться к меняющемуся законодательству.

Из полученных нами из ГУВД по Астраханской, Волгоградской и Саратовской областям данных, отраженных в таблице 6, вырисовывается следующая картина по ст. 199.2 УК:

Таблица 6: Численность осужденных по ст. 199.2 УК РФ за 2003 – 2012 г.г. в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях.

Осуждено чел.	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Астраханская обл.	0	0	2	6	4	5	5	6	5	2
Волгоградская обл.	0	0	0	16	4	3	1	10	0	3
Саратовская обл.	0	0	6	17	10	6	2	0	0	2

По мнению О.А. Абакумовой, резкое увеличение минимального порога суммы неуплаты налогов, определяющего основание уголовной ответственности, а с 2010 г. по отдельным видам налоговых преступлений он был увеличен в 6 раз (статья 198, 199.2 УК), по другим - в 4 раза (ст. 199, 199.1 УК), дает возможность спрогнозировать снижение количества выявленных налоговых преступлений на 48-68 %⁴⁶.

Считаем, что это снижение будет даже более сильным. У нас имеется пример Кыргызской Республики, где после принятия 23 июля 2001 года Закона КР «О внесении изменений в УК КР» №77, существенно увеличившего минимальный размер неуплаченных налогов, неуплата которого влечет уголовную ответственность, снижение по отдельным видам налоговых преступлений достигло 80%⁴⁷.

Что касается преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, то ожидаемое нами снижение также будет в этих пределах, поскольку из 26 уголовных дел по

⁴⁶ Абакумова О.А. Указ соч. С. 8.

⁴⁷ Речь идет о наиболее распространенном налоговом преступлении, предусмотренном ст. 213 УК КР (Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов). Подробнее см.: Иманалиев А.Б. Ответственность за налоговые преступления по законодательству Кыргызской Республики (уголовно-правовые и криминологические аспекты). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Бишкек, 2009. С. 10-11.

этой статье, возбужденных в Астраханской области до изменений в ст. 169 УК, только по 6 уголовным делам (23%) сокрытые от уплаты недоимки суммы превышали 1,5 млн. рублей, т.е. крупный размер, установленный новой редакцией ст. 169 УК.

Оценка уровня латентности преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

Анализируя состояние налоговой преступности, нельзя не обойти вниманием такой показатель, как латентность. К оценке латентности вообще и латентности налоговых преступлений, в частности, отношение исследователей и руководителей государства неоднозначно, причем в наиболее резкой форме о соответствии уголовной статистики реальной криминальной ситуации высказался прежний президент РФ Д.А. Медведев, заявив на совещании 19 ноября 2010 г. в Ессентуках буквально следующее: «Еще раз обращаю на это внимание руководителей правоохранительных органов: нет веры в эту статистику, брехня это зачастую»⁴⁸.

Столь резкая оценка со стороны президента вполне закономерна, если учесть, что до этого сходным образом высказывался еще в 2005 г. Генеральный прокурор РФ, оценивший реальное количество совершаемых в стране в год преступлений в 9-12 млн., в то время, как официальная статистика называла цифру 3,5 млн. преступлений в год⁴⁹. В.С. Овчинский на основе исследований С.М. Иншакова говорит о 26 млн. преступлений в год, причем латентность даже по таким, казалось бы, традиционно считающимися низколатентными, преступлениям, как убийство, превышает 60%⁵⁰.

Приведенные мнения иллюстрируют сложность проблемы оценки уровня латентности тех или иных видов преступлений. Не менее простой является оценка уровня латентности налоговых преступлений.

В научной литературе нет единого мнения об уровне латентности

⁴⁸ Медведев попенял силовикам: их статистика - "брехня", взрывов и убийств на Кавказе не стало меньше // <http://www.newsru.com/russia/19nov2010/brehnia.html>

⁴⁹ Шкель Т. Исцелился сам. Генпрокурор вскрыл болезни общества // РГ. 2005. 10 марта.

⁵⁰ Реальная преступность в разы выше официальной // Московский Комсомолец. 2011. 31 марта.

рассматриваемой группы преступлений. Ряд ученых ограничивается констатацией факта высокой латентности налоговых преступлений, не пытаясь дать ее количественной оценки⁵¹. Хотя даже в этой группе имеются расхождения. Так, К.К. Саркисов говорит о «довольно высоком уровне латентности» налоговых преступлений⁵², в то время как С.Л. Нудель – «об исключительно высокой латентности»⁵³. О.Г. Терзийский характеризует латентность налоговых как значительную и постоянно растущую⁵⁴. Таким образом, имея неопределенность в оценке уровня латентности, О.Г. Терзийский усиливает эту неопределенность, говоря о росте уровня латентности.

Имеется мнение, что масштаб налоговых преступлений вообще не может быть выражен в точных числах⁵⁵. Впрочем, последнее утверждение вообще лишает смысла любую попытку количественно оценить состояние налоговой преступности, поэтому мы рассматривать его не будем.

В других случаях делается попытка количественно оценить уровень латентности и назвать действительное число совершаемых налоговых преступлений. Так, например, публиковались данные о том, что 9 из 10 налоговых преступников уходят от ответственности⁵⁶. Сходную цифру называл в своем докторском исследовании И.Н. Соловьев, указывавший, что лишь от 8 до 10 % налоговых преступлений находят свое отражение в статистике⁵⁷.

По расчетам А.Р. Шариповой, осуществленным по состоянию на 2009 год,

⁵¹ См., например: *Абакумова О.А.* Указ соч. С. 2; *Рузина А. С.* Преступления в сфере налогообложения: Сравнительный анализ уголовного законодательства Германии и России. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 7; *Бен-Акил А. Х.* Налоговые преступления по российскому уголовному праву: Уголовно-правовой и криминологический аспекты. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 16 и др.

⁵² См.: *Саркисов К.К.* Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты. М., 2005. С. 126.

⁵³ *Нудель С.Л.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 8.

⁵⁴ *Терзийский О.Г.* Расследование налоговых преступлений. Автореф. ... дисс. канд. юрид. наук. М., 2008. С.2.

⁵⁵ *Бернар И., Колли Ж-К.* Толковый экономический и финансовый словарь. Т. I. М., 1994. С.783.

⁵⁶ Криминология. Под ред. Н.Ф. Кузнецовой, Г.М. Миньковского. М., 1998. С.326.

⁵⁷ *Соловьев И.Н.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (ст. ст. 198 и 199 Уголовного кодекса). Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1999. С. 431.

уровень латентности налоговых преступлений составляет 95% . То есть при официальной цифре налоговых преступлений 14242, их фактическое количество приближается к 300 тыс.⁵⁸

Таким образом, большинство ученых склоняется к мнению о высоком (порядка 90% и более) уровне латентности налоговых преступлений.

Вместе с тем, ситуация с латентностью преступлений, предусмотренных статьей 199.2 УК, принципиально другая. Если при уклонении от уплаты налогов правоохранители не знают о факте совершения преступления, то при сокрытии недоимки основная информация о потенциальном правонарушителе правоохранителям уже известна, известны и суммы недоимки.

В подавляющем большинстве случаев преступления, предусмотренные ст. 199.2 УК, выявляются правоохранительными органами в ходе проверок полученной от органов налогового контроля официальной информации о наличии у организации недоимки по налогам и (или) сборам на сумму, превышающую 1,5 млн. рублей, а также о всех проведенных мероприятиях по взысканию недоимки (направления налогоплательщику предупреждений - требований о необходимости уплатить недоимку, выставление инкассовых поручений на расчетные счета организации и т. д.).

В ряде случаев органы налогового контроля проявляют лояльность к организациям, имеющим недоимку по налогам. Причины этого могут быть самыми разными - нежелание терять добросовестного плательщика, имеющего хорошую налоговую историю и попавшего в сложную финансовую ситуацию, коррупция, халатность сотрудников органов налогового контроля и т. п. В результате недобросовестного отношения сотрудников органов налогового контроля информация о недоимке не доходит до правоохранительных органов, что собственно и является основной причиной латентности преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК.

Исходя из этого, мы склонны полагать, что уровень латентности

⁵⁸ Шарипова А.Р. Уголовное преследование по делам о налоговых преступлениях. Автореф. дисс. ...канд. юрид. наук. Самара, 2010. С. 2.

преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, значительно ниже, чем у уклонения от уплаты налогов с организации. Данный вывод подтверждается и результатами проведенного нами экспертного опроса. Из 144 опрошенных нами специалистов 100 человек (70%) заявили, что, по их мнению, уровень латентности этого преступления составляет 10-50%.

Анализ причин и условий совершения преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК.

Имеются некоторые отличия от традиционных налоговых преступлений в комплексе причин и условий, порождающих такое явление, как сокрытие недоимки по налогам и (или) сборам.

В научной литературе комплекс причин и условий достаточно подробно рассмотрен. Здесь же хотелось остановиться на отдельных моментах, по которым сокрытие недоимки от налогов и сборов отличается от уклонения от уплаты налогов.

Среди политических детерминант налоговой преступности в России О.А. Абакумова особо выделяет низкую эффективность системы налогового контроля, осуществляемого налоговыми и правоохранительными органами в отношении налогоплательщиков⁵⁹. Считаем, что данное утверждение неприменимо к преступлениям, предусмотренным ст. 199.2 УК. Как мы показали выше, такие преступления выявляются именно в ходе проверки информации налоговых органов. Недобросовестность отдельных сотрудников органов налогового контроля, по вине которых сокрытие недоимки остается без правовой оценки, не свидетельствует о низкой эффективности налогового контроля в целом. У нас нет свидетельств того, что отдельные случаи сокрытия денежных средств остались без правовой оценки по причине несовершенства организационной структуры органов налогового контроля или правовой базы.

Среди психологических детерминант налоговой преступности О.А. Абакумова выделяет ориентацию наиболее криминогенной части

⁵⁹ Абакумова О.А. Указ. соч. С. 15.

предпринимателей на получение прибыли, минимизацию расходов, даже если это связано с нарушением закона, пренебрежение к исполнению требований закона и обеспечение высоких доходов любой ценой, в том числе и преступной, в сформировавшейся идеологии денег.⁶⁰

Сходную детерминанту называют в своих работах А.М. Тимофеев⁶¹, обозначая ее только не как идеологию денег, а привычно-корыстную мотивацию налоговых преступников, К.К. Саркисов⁶², И.Н. Соловьев⁶³ и другие.

В связи с вышеизложенным, необходимо определить авторское отношение к пониманию сущности корыстной мотивации, поскольку единого мнения здесь не существует. В литературе встречаются следующие толкования этого типа мотивации: как стремление к наживе, обогащению путем совершения преступления⁶⁴; стремление удовлетворить потребность (действительную или мнимую) в материальных благах⁶⁵; стремление получить какую-либо материальную выгоду⁶⁶; стремление удовлетворить индивидуальную жизненную потребность посредством заведомо противоправного, предусмотренного уголовным законом завладения чужим имуществом или не принадлежащими виновному имущественными правами либо путем освобождения от имущественных обязанностей и сокращения расходов»⁶⁷.

Нам представляется предпочтительным последнее толкование корыстного мотива, данное А.Ф. Зелинским, поскольку налоговые преступления состоят именно в неисполнении обязанности платить налоги или, в терминологии А.Ф. Зелинского, в освобождении от имущественных обязанностей и сокращении

⁶⁰ Там же. С. 16.

⁶¹ *Тимофеев А.М.* Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011. С. 22-23.

⁶² *Саркисов К.К.* Указ. соч. С. 147.

⁶³ *Соловьев И.Н.* Указ. соч. С. 310.

⁶⁴ См.: *Юридический энциклопедический словарь.* М., 1987. С. 194.

⁶⁵ *Кудрявцев В.Н.* Причинность в криминологии (о структуре индивидуального преступного поведения). М., 1968. С. 134.

⁶⁶ *Волков Б.С.* Мотивы преступлений. Казань, 1982. С.45

⁶⁷ *Зелинский А.Ф.* Криминальная мотивация хищений и иной корыстной преступной деятельности. Киев, 1990. С. 53.

расходов.

Материалы изученных нами уголовных дел по ст. 199.2 УК показывают, что корыстный мотив для виновных в совершении этого преступления не типичен. Чаще всего основным мотивом совершения преступления выступает стремление поддержать деятельность своей организации, попавшей в сложное экономическое положение. Примером является уголовное дело, по которому был осужден по ст. 199.1 и 199.2 УК А.А. Палехов, директор МУП «Камызякские единые сети»⁶⁸. Как было установлено, Палехов, достоверно зная о наличии у МУП «Камызякские единые сети» недоимки по налогам, а также об имеющихся на расчетных счетах подчиненного ему предприятия инкассовых поручениях, направлял письма контрагентам для проведения взаиморасчетов, минуя расчетные счета МУП. Никакой личной выгоды для себя Палехов не получал. Совершая вменяемые ему в вину деяния, он исходил из необходимости обеспечить работой вверенное ему предприятие. Кроме того, Палехов характеризовался как грамотный специалист, пользующийся уважением в коллективе. Дисциплинарных взысканий не имел, в злоупотреблениях служебным положением замечен не был.

Для нас интересно следующее. Как было установлено в ходе следствия, сокрытые от уплаты недоимки средства никоим образом не использовались Палеховым на личные нужды. Таким образом, из детерминационной сферы абсолютно исключается корыстный мотив, о котором пишет О.А. Абакумова. Скорее, мы имеем дело с противоположной ситуацией – осужденный стремился с риском для себя улучшить состояние дел в организации, которой он руководил. То есть мотив Палехова является по своей сути не эгоистическим, а, наоборот, альтруистическим.

При сходных обстоятельствах по ч. 1 ст. 199.1 и ст. 199.2 УК был осужден Куликов Н.П., директор ООО «Камызяктеплогаз»⁶⁹. Как было установлено в судебном заседании, Куликов, достоверно зная о наличии у ООО «Камызяктеплогаз» недоимки по налогам и выставленных на счета ООО

⁶⁸ Уголовное дело № 7041610 // Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

⁶⁹ Уголовное дело № 6090698 // Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

инкассовых поручениях, проводил расчеты с контрагентами через вновь открытые расчетные счета. Как и в предыдущем примере, у Куликова отсутствовал корыстный мотив.

В подобных случаях мы сталкиваемся с одним из парадоксов криминализации деяния, предусмотренного ст. 199.2 УК. Суть его – в том, что виновные зачастую расценивают свои действия как общественно полезные. Другое дело, что сокрытие денежных средств происходит вследствие деформации ценностной системы личности, при которой интересы государства при ведении экономической деятельности отходят на второй план. Само же государство воспринимается как паразит, мешающий своими требованиями работе.

Аксиологическая путаница усугубляется тем обстоятельством, что в обществе усиленно подчеркивается ценность каждого человека, что нашло отражение в ст. 2 Конституция России, провозглашающей человека, его права и свободы являются высшей ценностью в государстве. Некритическое усвоение этой декларации приводит к тому, что при наличии выбора – обеспечить функционирование предприятия, выплатить заработную плату сотрудникам организации или погасить недоимку по налогам, в сложной экономической ситуации выбор делается зачастую в пользу первого варианта.

Сказанное совершенно не означает, что при сокрытии средств от уплаты недоимки корыстный мотив исключается абсолютно. Впрочем, анализируя ряд уголовных дел, мы обнаружили некоторую особенность. Она проявляется в том, что в тексте приговора отмечаются отдельные действия виновного, свидетельствующие о присутствии при сокрытии средств от уплаты недоимки корыстного мотива или мотива иной личной заинтересованности. Однако, как правило, суды лишь констатируют этот факт, не приводя соответствующих доказательств.

Примером является уголовное дело № 1-111/2008⁷⁰, по которому был осужден за сокрытие денежных средств, за счет которых должно быть

⁷⁰ УД № 1-111/2008. Архив Харабалинского районного суда Астраханской области.

произведено взыскание недоимки по налогам и сборам в крупном размере, председатель сельскохозяйственного колхоза «Родина» Морозов А.В. В должности председателя Морозов состоял с 1994 года. В связи со сложным экономическим положением, в которое попал колхоз, Морозов распорядился средствами, за счет которых должна была быть погашена недоимка по налогам, отдав указание направлять их на хозяйственные нужды.

В обвинительном приговоре суда отмечается, что возможности погасить недоимку по налогам у Морозова были. В подтверждение этого факта приводится информация о том, что Морозов, будучи председателем колхоза, одновременно является учредителем и руководителем МП «Ахтуба», которое занималось перепродажей сельскохозяйственной продукции, произведенной СК «Родина»; причем Морозов, используя свое служебное положение, реализовывал эту продукцию предприятию «Ахтуба» по заниженным ценам. Кроме того, как следует из приговора, имелись факты, когда СК «Родина» выплачивал проценты по кредитам, полученным МП «Ахтуба».

Вместе с тем, в материалах уголовного дела не отражается суть хозяйственных отношений между МП «Ахтуба» и СК «Родина», распределение прибыли, наличие каких-то иных услуг, оказываемых предприятием «Ахтуба» СК «Родина». В окончательной квалификации действий Морозова фигурируют только ст. 199.1 и 199.2 УК. Таким образом, в этом деле, как и в ряде других уголовных дел, корыстный мотив судом, с одной стороны, усматривается, с другой – никак не подтверждается материалами дела.

Д.А. Медведев, будучи президентом Российской Федерации, в ряде своих выступлений говорил о правовом нигилизме как о широко распространенном в нашем народе явлении. Ряд криминологов относит правовой нигилизм к детерминантам налоговых преступлений, точнее, к социально-психологическим детерминантам⁷¹.

⁷¹ Чернеева А. М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: По материалам Республики Татарстан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С. 19-21; Саркисов К.К. Указ. соч. С. 13; Нудель С.Л. Указ. соч. С. 8-9 и др.

Мы считаем, что указанные нами выше деформации системы ценностей и являются выражением правового нигилизма, поразившего, к сожалению, все слои современного российского общества.

Вместе с тем, в широком распространении этого феномена часть вины лежит на государстве, которое зачастую подталкивает граждан к противоправному поведению. Применительно к анализируемому преступлению это выражается в том, что при существующем высоком уровне коррупции, раздутом государственном аппарате налогоплательщикам совершенно неочевидно, что собранные в качестве налога средства будут не разворованы, а потрачены более эффективно, чем ими может распорядиться лицо, скрывающее денежные средства от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам.

Хотелось бы подробнее остановиться на содержании понятия «правовой нигилизм» применительно к анализируемому виду преступлений.

Несмотря на то, что зачастую экономические трудности объективно способствовали образованию недоимки, и сокрытие денежных средств объяснялось виновными мотивом обеспечения деятельности предприятия и необходимостью выполнения обязательств (перед населением, заказчиками и проч.), выплаты заработной платы, тем не менее, нужно указать на одну существенную деталь.

Одним из составляющих компонентов сложной экономической ситуации организаций, как нами было выявлено, является недостаточное финансирование отдельных организаций со стороны органов государственной власти и местного самоуправления. Примерами подобного рода выступают уголовные дела, возбужденные по ст. 199.2 УК, в отношении А.А. Палехова, директора МУП «Камызякские единые сети»⁷², и А.С. Синельникова, директора МУП ЖКХ п. Буруны муниципального образования «Наримановский район»⁷³. Фабулы этих уголовных дел сходны и типичны для данного вида преступлений. Оба директора совершили сокрытие денежных средств от уплаты недоимки по налогам путем

⁷² Уголовное дело № 7041610 // Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

⁷³ Уголовное дело № 6126029 // Архив Наримановского районного суда Астраханской области.

проведения расчетов с поставщиками через вновь открытые расчетные счета. Причиной возникновения недоимки послужили неплатежи со стороны населения за потребленные услуги, вызванные, в свою очередь, сложной экономической ситуацией и недофинансированием со стороны муниципальных органов власти. Оба обвиняемых объясняли свои действия необходимостью обеспечения населения.

В подобном случае уплата налогов в полном объеме, скорее всего, повлекла бы негативные последствия для организации, сотрудников и населения, но, что самое главное, вскрыла бы недостатки в деятельности вышестоящих по отношению к обеим МУП организаций и их должностных лиц со всеми вытекающими для них негативными последствиями. И здесь мы видим, на наш взгляд, главную проблему. Для обоих директоров их встроенность в систему власти в системе ценностей стоит выше соблюдения закона. Поэтому при наличии альтернативы – исполнить закон, но «подставить под удар» руководство или нарушить закон с риском для собственного благополучия, многие руководители, к сожалению, выбирают первый вариант, связанный с нарушением закона.

Таким образом, правовой нигилизм в качестве детерминанты рассматриваемого вида преступлений следует понимать как такую деформацию системы ценностей, при которой нахождение субъекта в органах власти является более важной ценностью, нежели соблюдение законности.

Еще одним детерминирующим налоговую преступность фактором в литературе называют необходимость сокрытия незаконной предпринимательской деятельности, а также деятельности организованных преступных сообществ от правоохранительных органов и необходимость в легализации доходов.⁷⁴

Однако для преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, наличие этого фактора не установлено. В изученных нами материалах уголовных дел, возбужденных по ст. 199.2 УК в Астраханской и Волгоградской областях,

⁷⁴ *Гладкова М.В.* Проблемы квалификации налоговых преступлений с позиции смежного законодательства. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2009. С. 4; *Кужугет Т. К.* Особенности методики расследования налоговых преступлений: криминалистический аспект. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Томск, 2010. С. 16.

свидетельств того, что виновные участвовали в какой-либо противоправной деятельности или были связаны с организованной преступностью, не выявлено. По нашим данным, большинство фигурантов уголовных дел характеризуются положительно и криминального опыта не имеют. Также не было выявлено нами и признаков легализации доходов.

Особое значение среди детерминант преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, на наш взгляд, имеет сложная экономическая ситуация в стране. Об этом говорит то, что в ряде случаев после возбуждения уголовного дела по ст. 199.2 УК в отношении руководителей, организации подвергались процедуре банкротства и ликвидировались.

Нами собрана информация об организациях Астраханской области, в отношении руководителей которых возбуждались уголовные дела по ст. 199.2 УК. Из 42 таких случаев в 20 случаях после возбуждения уголовного дела и уплаты организацией недоимки по налогам, финансовое положение организации катастрофически ухудшалось, и они признавались несостоятельными (банкротами). Еще в 4-х случаях процедура банкротства была прекращена после того, как предприятию удавалось преодолеть финансовые трудности.

Кроме того, в ходе судебного разбирательства становились известными факты, что руководители организаций обращались в налоговые органы за предоставлением отсрочки налоговых платежей, а иногда и информировали их об открытии новых расчетных счетов, помимо тех, на которые выставлялись инкассовые поручения.

Типичным примером подобного рода является уголовное дело в отношении руководителя ООО «Передвижная механизированная колонна № 28» Н.Д. Дудченко⁷⁵. После резкого уменьшения объема заказов у предприятия образовалась недоимка по налогам. Руководителю предприятия Дудченко было известно о наличии недоимки, об инкассовых поручениях и прекращении операций по счетам. Как показал в судебном заседании сам Дудченко, для того,

⁷⁵ Уголовное дело № 5060872 // Архив Володарского районного суда Астраханской области.

чтобы продолжить производственную деятельность предприятия, рассчитываться с контрагентами, сохранить рабочий коллектив и выплачивать заработную плату, им было принято решение об открытии нового расчетного счета, причем с этого счета им, по возможности, перечислялись денежные средства на погашение недоимки по налогам. По его мнению, полная выплата недоимки по налогам могла повлечь образование задолженности по заработной плате и невыполнение предприятием обязательств перед заказчиками, поэтому он обращался в налоговый орган с просьбой о предоставлении отсрочки налоговых платежей, однако окончательного ответа так и не получил. Кроме того, как было установлено, о факте открытия нового расчетного счета он поставил в известность налоговый орган.

Сам Дудченко, является опытным руководителем, характеризуется положительно, имеет многочисленные благодарности и награды, в том числе, государственные. На наш взгляд, это свидетельствует о том, что недоимка по налогам образовалась вследствие объективных трудностей, а не по вине руководителя предприятия.

Особенности личности преступника, сокрывшего денежные средства от уплаты недоимки по налогам.

Данные о личности налогового преступника в научной литературе подробно изучены и представлены за последнее время во множестве специализированных исследований.

Большинство исследователей дает сходные признаки личности налогового преступника. При этом отмечают определенные трудности в установлении уникальной типовой личностной выраженности субъекта, совершающего налоговые преступления, поскольку они в значительной мере совпадают с характеристиками группы лиц, занимающихся предпринимательством.⁷⁶

В исследовании О.А. Абакумовой, специально посвященном

⁷⁶ См., напр.: *Кужугет Т. К.* Особенности методики расследования налоговых преступлений: криминалистический аспект. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Томск, 2010. С. 7; *Тимофеев А.М.* Указ. соч. С. 24.

криминологическому анализу налоговой преступности, приводятся следующие данные о личности налогового преступника: среднестатистический налоговый преступник – это мужчина в возрасте от 31 до 40 лет, имеющий высшее образование, женатый, имеющий детей, городской житель, по национальности русский.

В то же время, среди налоговых преступников доля женщин достигает 25 %, тогда как среди преступников других групп это значение в 2-3 раза меньше⁷⁷.

Налоговые преступления, в большинстве случаев исполняются единолично, но значительная их часть (40%) – в группе, причем степень организованности этих групп оценивается специалистами как достаточно высокая. Как правило, число соучастников в налоговых преступлениях не превышает двух человек (обычно руководителя организации и его бухгалтера).

В 82% случаев инициатива совершения налоговых преступлений исходила от руководителей, которые зачастую были и владельцами организаций⁷⁸.

Половозрастные характеристики личности налогового преступника, приведенные О.А. Абакумовой, подтверждаются данными других исследований.

Так, в ходе сравнительного исследования налоговой преступности в России и Германии были получены данные о том, что типичный налоговый преступник – это мужчина в возрасте от 30 до 50 лет, имеющий высокий социальный статус и занимающий руководящую должность⁷⁹.

Сходные сведения представлены по Республике Татарстан в исследовании А.М. Черневой. По ее сведениям, в Республике Татарстан среднестатистический налоговый преступник представляет собой женатого мужчину в возрасте 43 лет, имеющего высшее или среднее профессиональное образование, являющегося индивидуальным предпринимателем или руководителем организации⁸⁰.

Аналогичная картина наблюдается и в УрФО, где типичный налоговый

⁷⁷ Абакумова О.А. Указ. соч. С. 14-15.

⁷⁸ Кужугет Т.К. Указ. соч. С. 7.

⁷⁹ Рузина А.С. Преступления в сфере налогообложения: сравнительный анализ уголовного законодательства Германии и России. Автореф. дисс. ... канд. юрид наук. М., 2009. С. 14.

⁸⁰ Чернева А.М. Указ. соч. С. 21-22.

преступник – мужчина (до 86%), имеющий высшее, неоконченное высшее (74%) или среднее специальное образование (26%), возраст – 38 лет⁸¹.

Как мы видим, распределение налоговых преступников по признаку пола достаточно стабильно и не зависит от региона. Имеются сведения о том, что оно сохраняет такие характеристики и в отдельных отраслях промышленности. Например, в лесопромышленном комплексе, по данным О.В. Бочкова, подавляющее большинство налоговых преступников (74%) составляют мужчины⁸². Такое распределение вполне согласуется с результатами, полученными другими авторами.

Вместе с тем, личность преступника, совершившего сокрытие денежных средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам, имеет некоторые особенности. Прежде всего, необходимо отметить, что среди лиц, осуждённых по ст. 199.2 УК, очень незначительно количество женщин. Так, в Астраханской области за все время действия ст. 199.2 УК из 31 человека, привлеченных к уголовной ответственности за 2005 - 2011 г.г., всего 2 женщины или 6,5%. В Волгоградской области этот показатель несколько выше — из 36 человек всего три женщины (8,3%). В Саратовской области из 50 осужденных всего 2 женщины (4%). Как видим, доля женщин сходна в различных областях, что свидетельствует об устойчивости этого показателя.

Таким образом, если среди всей массы налоговых преступников женщины встречаются достаточно часто (в 25% случаев), то доля женщин, совершивших сокрытие денежных средств от уплаты недоимки, примерно в 4 раза меньше.

Такая особенность может быть объяснена следующими обстоятельствами: во-первых, в подавляющем большинстве случаев к уголовной ответственности за сокрытие средств от уплаты недоимки привлекаются руководители организации, среди которых традиционно большинство составляют мужчины; во-вторых, женщины-руководители, как показывают специальные исследования, менее

⁸¹ Тимофеев А.М. Указ. соч. С. 24.

⁸² Бочков О.В. Налоговые преступления, совершаемые в лесопромышленном комплексе: уголовно-правовые и криминологические аспекты. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 21.

склонны к принятию рискованных решений⁸³, к числу которых, несомненно, относится отдание указаний подчиненным о сокрытии средств от уплаты недоимки.

Последнее обстоятельство, на наш взгляд, косвенно свидетельствует о невысоком уровне латентности преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК. Если бы такие преступления выявлялись редко, то риск разоблачения преступника был бы менее значительным. Можно предположить, что и процент женщин, их совершивших, был бы выше.

Второй особенностью личности преступника выступает достаточно высокий возраст осужденных по ст. 199.2 УК, превышающий среднее значение возраста среди всех лиц, совершивших налоговые преступления. По материалам изученных уголовных дел, возраст осужденных колебался в пределах от 31 года до 63 лет. Средний возраст – 45,3 года.

Нам представляется наиболее вероятным следующее объяснение этого феномена. Как мы уже указывали выше, одной из детерминант налоговой преступности является правовой нигилизм, проявляющийся в деформации ценностной системы личности виновного, при которой сохранение достаточно высокого статуса становится более важным приоритетом, нежели соблюдение закона.

Повышенный возраст, по нашему мнению, вполне вписывается в такое объяснение. Совершение преступления на излете карьеры обусловлено тем, что в таком возрасте ценность занимаемого служебного положения еще более повышается, поскольку возможности изменить направление деятельности и достичь в нем высокого положения уже не имеется, либо она существенно ограничена. Кроме того, с учетом экономического положения в стране, людям в предпенсионном возрасте зачастую приходится помогать не только детям, но и внукам. Данное обстоятельство еще более повышает ценность занимаемой должности.

⁸³ *Чирикова А.Е.* Деловая женщина в экстремальных ситуациях // Социологические исследования. 1998. № 5. С. 112.

Одновременно с этим значительно снижается предупредительное воздействие уголовного наказания, поскольку в подавляющем большинстве случаев суды ограничиваются при назначении наказания условным осуждением без лишения права занимать определенные должности. Для людей предпенсионного возраста такой вид уголовно-правового воздействия мы считаем неэффективным. Более предпочтительным в таком случае полагаем применение штрафных санкций в совокупности с дополнительным наказанием в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Изучение уголовных дел показало, что большинство осужденных по ст. 199.2 УК являются руководителями организаций. Лишь в одном случае к уголовной ответственности был привлечен экономист предприятия.

Указанное обстоятельство, по нашему мнению, должно быть учтено при описании признаков субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК. Нам представляется допустимым ограничение круга субъектов данного преступления лицами, выполняющими управленческие функции в организации.

На основе проведенного криминологического анализа можно сделать следующие выводы.

1. с учетом изменений, внесенных в УК, прогнозируется резкое снижение числа преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК;
2. анализируемое преступление является низколатентным, что выделяет его из общей массы налоговых преступлений;
3. детерминанты налоговой преступности в значительной мере повторяются и для сокрытия средств от уплаты недоимки;
4. отличия в детерминационном комплексе связаны, во-первых, с мотивацией виновных, во-вторых, с отсутствием связи с организованной преступной деятельностью, а равно и с другой криминальной активностью виновных; в-третьих, – со специфической деформацией системы ценностей у лиц, совершающих сокрытие денежных средств от уплаты недоимки.

В мотивационном комплексе нами отмечено незначительное влияние корыстного мотива на совершение преступления, а также незначительное влияние мотива личной заинтересованности в совершении преступления;

5. имеются некоторые отличия по полу и возрасту лиц, совершивших указанное преступление:

во-первых, в отличие от других налоговых преступлений, среди лиц, сокрывших денежные средства и имущество от уплаты недоимки, значительно реже встречаются женщины;

во-вторых, средний возраст мужчин в нашем случае выше среднего возраста общей массы налоговых преступников, чему также дано объяснение;

6. Подавляющую часть осужденных по ст. 199.2 УК составляют руководители предприятий.

§ 3. Уголовная ответственность за сокрытие средств от уплаты налогов, сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам в законодательстве зарубежных государств.

В отечественной правовой литературе достаточно много внимания было уделено сравнительно-правовому анализу норм, устанавливающих уголовную ответственность за совершение налоговых преступлений. Вместе с тем нельзя данный вопрос считать закрытым окончательно. Этому есть несколько причин. Во-первых, анализ иностранного законодательства всегда сталкивается с языковыми проблемами, в том числе с проблемами адекватного перевода тех или иных терминов, либо с отсутствием единообразного их толкования. Во-вторых, имеющиеся исследования отличаются полнотой охвата нормативных документов. В-третьих, изучение зарубежного законодательства зачастую затрагивает различные аспекты нормативного регулирования ответственности, в зависимости от научных интересов исследователей. В-четвертых, необходимо учитывать изменения в зарубежном законодательстве, не всегда отражаемые в научной литературе. И, наконец, необходимо учитывать объективные трудности, возникающие при получении доступа к тем или иным нормативным актам иностранных государств.

При анализе зарубежного законодательства установлено, что аналогов статье 199.2 УК в законодательстве иностранных государств, за исключением КНР, не встречается. Тем не менее, мы сочли необходимым провести сравнительный анализ норм об ответственности за налоговые преступления с целью изучения опыта конструирования их составов, построения санкций, использования различных квалифицирующих признаков, а также иных мер предупреждения налоговых преступлений, что, на наш взгляд, будет способствовать целям нашего исследования. В частности, изучались следующие вопросы: об источниках норм, устанавливающих уголовную ответственность, какие преступления относятся к налоговым, особенности конструкции соответствующих составов преступлений и санкций за их совершение, какие меры уголовно-правового характера применяются, наряду с наказанием, к лицам, совершившим налоговые преступления, каковы особенности

привлечения или освобождения от уголовной ответственности, а также вопрос об иных, законодательных способах борьбы с этим явлением.

Особенности формирования законодательства об ответственности за налоговые преступления

В мировой практике не существует единообразного подхода к формированию законодательства об уголовной ответственности за налоговые преступления.

Прежде всего, следует сказать, что в некоторых государствах налогообложение отсутствует вообще. Соответственно, не предусмотрены в законодательстве этих государств и налоговые преступления. М.Ю. Ботвинкин, исследовавший этот вопрос, к таким государствам относил Албанию, Бахрейн, Катар, Бруней, Кувейт⁸⁴.

В остальных же государствах нами выделены следующие виды источников соответствующих норм.

1. В ряде государств единственным источником уголовно-правовых норм является уголовный кодекс. Таким образом ситуация складывается в большинстве стран СНГ, Финляндии, Дании, Норвегии

2. Наряду с уголовным законодательством, ответственность за налоговые преступления устанавливается иными нормативными актами.

Такой способ формирования законодательства об ответственности за налоговые преступления является наиболее распространенным. Вместе с тем, соотношение числа соответствующих норм в национальном уголовном кодексе и в других нормативных актах может существенно меняться. Например, в КНР основная часть налоговых преступлений закреплена в Уголовном кодексе. Вместе с тем не исключается установление уголовной ответственности и другими нормативными актами, например, Законом КНР от 4 сентября 1992 г. «Об управлении взиманием

⁸⁴ Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. Дис.... канд. юрид. наук. - М., 1996. С. 30.

налогов» (в ред. от 28 апреля 2001 г.)»⁸⁵.

Обратная ситуация сложилась в законодательстве Швеции, где в Уголовном кодексе имеется всего одно налоговое преступление. Наибольшее же число преступлений предусмотрено Законом о налоговых преступлениях (SFS 1971:69). Кроме того, есть отдельные нормы уголовно-правового характера и в других законах: Законе о финансовых обществах (SFS 1988:606), Законе о налогообложении табака (SFS 1994:1563). Нормы, которые содержатся в этих нормативных актах, являются специальными по отношению к нормам Закона о налоговых преступлениях и устанавливают более мягкую ответственность.⁸⁶

В США создана двухуровневая система законодательства – на верхнем уровне, федеративном, уголовная ответственность за налоговые преступления регламентируется законами, кодифицированными в разделе 26 Свода законов США. На уровне отдельных штатов уголовными кодексами предусматривается ответственность за уклонение от уплаты местных налогов.⁸⁷

В Японии уголовная ответственность за налоговые преступления уголовным кодексом не регламентируется. Вместе с тем, положения Общей части Уголовного кодекса Японии должны применяться к нормам, устанавливающим уголовную ответственность за эти преступления, содержащимся в других нормативных актах, таких, например, как Закон о взимании государственных налогов 1959 года, Закон о подоходном налоге 1947 года, Закон о налоге с юридических лиц 1947 года.⁸⁸

Сходным образом обстоит дело в ФРГ, где предусмотрено, что относительно налоговых преступлений действуют общие нормы уголовного законодатель-

⁸⁵ Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2000. С.51-52.

⁸⁶ Васильев В.В. Ответственность за налоговые преступления в скандинавских странах (сравнительно-правовой анализ). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2007. С. 25.

⁸⁷ Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник, 1998. № 8. С. 114-122.

⁸⁸ Нака Ёсикацу. Кэйхо сорон. (Общая часть уголовного права). Токио, 1972. С. 3; Сорокина А.И. Квалификация понятий «правонарушение» и «преступление» в сфере налоговых отношений (из опыта зарубежных стран) // Научный вестник Байкальского государственного университета экономики и права. Чита, 2006. № 8. С. 82.

ства, если иное не предусмотрено самим Положением о налогах (ч. 2, § 369)⁸⁹. Основная часть налоговых преступлений сосредоточена в указанном Положении и лишь некоторая их часть – в УК ФРГ.

3. В некоторых государствах нормы об уголовной ответственности за налоговые преступления в национальном Уголовном законе отсутствуют.

Прежде всего, следует отметить такие государства как Зимбабве, Саудовская Аравия, Сьерра-Леоне и др., в которых вообще нет уголовных кодексов. В этих государствах уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства устанавливается либо отдельными законами, либо нормативными актами общего характера или иных отраслей права (помимо уголовного)⁹⁰.

Смешанный характер носит законодательство Испании и Италии. В Испании уголовная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена законами, принимаемыми Генеральными Кортесами, законами, принимаемые другими государственными органами, законодательными декретами, ордонансами, чрезвычайными законами. В Италии такие нормы регламентируются законом от 07.01.29 «О порядке расследования и судебного рассмотрения финансовых правонарушений», декрет-законом от 14.01.91 г. № 7, декретами Президента Республики (например, Положением о взимании подоходного налога, утвержденным Декретом Президента Республики от 29.09.73 № 602); Сводом законодательных положений в области таможенных правил, утвержденным Декретом Президента Республики от 23.01.73 № 43 и другими нормативными актами⁹¹.

Наконец, следует отметить законодательство Великобритании и стран, которые являлись ее бывшими колониями и унаследовавшими ее законодательную традицию. Исследователями отмечается, что в этих странах вообще сложно разграничить административную и уголовную ответственность за нарушение налого-

⁸⁹ См.: *Зайцева Л.Ю.* Ответственность за нарушения налогового законодательства в странах Запада // Аналитический вестник Совета Федерации ФС РФ. - 2002. - № 16 (172) . - стр. 34; *Козырин А.Н.* Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник, 1998. № 8. С. 114-122.

⁹⁰ *Козырин А.Н.* Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник, 1998. № 8. С. 114-122.

⁹¹ Там же.

вых преступлений⁹².

В Великобритании нормы об ответственности за налоговые правонарушения содержатся в финансовых законах, таких, как Закон о денежных платежах 1935 года, Закон о порядке сбора налогов 1970 года, Закон о таможенных и акцизных сборах 1979 года, Закон о финансах 1986 года, Закон о финансовых службах 1986 года, Закон о подоходном налоге с корпораций 1988 года), а также в законах, регламентирующих отдельные направления налоговой политики, таких как Закон о магистратских судах 1980 года, Закон о подлоге и подделке 1981 года, в Закон об уголовной юстиции 1986 и 1987 годов⁹³.

Определение перечня норм, относящихся к налоговым преступлениям

1. В отечественном законодательстве к налоговым преступлениям традиционно относят преступления, предусмотренные ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК, то есть преступления, посягающие на общественные отношения в сфере налогообложения⁹⁴. При изучении законодательства иностранных государств обращает на себя внимание то обстоятельство, что в ряде стран к налоговым преступлениям относят также преступления, связанные с неуплатой таможенных платежей или сборов, преступления, связанные с подделкой знаков оплаты, должностные преступления сотрудников налоговых органов и ряд других. Например, в § 353 УК ФРГ «Незаконное взимание непредусмотренных сборов; уменьшение платежа» устанавливается уголовная ответственность должностных лиц, которые завышают размер налогов, сборов или других обязательных выплат⁹⁵. В §§ 148, 149 УК ФРГ ответственность предусмотрена за подделку знаков оплаты, к числу которых относят и специальные знаки оплаты налогов и таможенных пошлин, а в § 355 – за

⁹² Романов А.К. Налоговая система Англии. М.: Дело, 2000. С.230; Шепенко Р.А. Налоговое право Гонконга. М.: Вузовская книга, 2003. С.288, 289.

⁹³ Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник, 1998. № 8. С. 114-122.

⁹⁴ См., напр.: Бугаевская Н.О. К вопросу о понятии налогового преступления. Вестник МГОУ. Серия "Юриспруденция". 2011. № 2. С. 5-9.

⁹⁵ Здесь и далее анализ УК ФРГ приводится по изданиям: Уголовный кодекс Федеративной Республики Германии / Под ред. Д.А. Шестакова. М., 2003; Жалинский А.Э. Современное немецкое уголовное право. М., 2006.

нарушение налоговой тайны. В рамках одного параграфа (§ 289) уголовной ответственности подлежат уклонение от уплаты и налогов и таможенных платежей и за контрабанду⁹⁶.

Мы полагаем, что подобная широкая консолидация в рамках одного состава разнородных деяний нецелесообразна. Единственным её достоинством мы видим экономию нормативного материала. На практике же такой подход, по нашему мнению, лишь осложнит практическую деятельность правоохранительных органов. Кроме того, установление единой санкции за несколько разнородных общественно опасных деяний может не соответствовать характеру и степени их общественной опасности.

А.П. Зрелов и М.В. Краснов по результатам сравнительно-правового анализа выявили следующие виды преступлений в сфере установления, введения, исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов:

- уклонение от уплаты налоговых платежей;
- воспрепятствование установлению правильного размера налоговых платежей;
- нарушение обязанностей по удержанию и перечислению налоговых платежей;
- воспрепятствование принудительному взысканию налоговых платежей;
- незаконное получение налоговых льгот;
- незаконное получение возвращаемых государством налоговых платежей.⁹⁷

Предложенный перечень может быть принят за основу, но, разумеется, он не является полным и не исчерпывает всего многообразия деяний, криминализируемых законодательствами различных стран. В ряде государств имеются другие виды налоговых преступлений.

В частности, к одной из разновидностей воспрепятствования установлению

⁹⁶ *Васильев В.В.* Ответственность за налоговые преступления в скандинавских странах (сравнительно-правовой анализ). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Н.Новгород, 2007. С. 25.

⁹⁷ *Зрелов А.П., Краснов М.В.* Налоговые преступления / Под ред. К.К. Саркисова — М., 2004. С. 13.

правильного размера налоговых платежей можно отнести предусмотренное законодательством ряда стран нарушение порядка ведения бухгалтерской документации или оформления налоговых документов, создающие возможность налогового правонарушения. А статьей 45 Закона КНР от 4 сентября 1992 г. «Об управлении взиманием налогов» криминализировано такое деяние, не отраженное в предложенном списке, как отказ от уплаты налогов с применением насилия или угроз⁹⁸.

Сходное преступление имеется в УК Болгарии, ст. 258 которого предусматривает ответственность за воспрепятствование исполнению налоговым органом его законных обязанностей.⁹⁹

С учетом этих замечаний предложенный А.П. Зреловым и М.В. Красновым перечень налоговых преступлений может быть принят за основу при проведении сравнительно-правового анализа.

Уклонение от уплаты налоговых платежей признается преступлением в большинстве государств. Вместе с тем, существенно различаются законодательные способы его описания. Например, в США различные способы уклонения от уплаты налогов предусмотрены в законодательстве в качестве самостоятельных составов преступлений. В частности, Федеральным законодательством таковыми являются неуплата налога (§7201); намеренный пропуск сбора и уплаты налога (§7202); уклонение от уплаты налога посредством обмана, ложного заявления, предоставления недостоверной декларации (§§7204, 7206, 7207)¹⁰⁰.

Подобный подход законодателя к конструированию новых составов преступлений, по оценке самих американских юристов, не является удачным, поскольку неоправданно усложняет законодательство¹⁰¹. Достаточно сказать, что в законодательстве США насчитывается более 130 статей, относящихся к краже и

⁹⁸ См.: *Шепенко Р.А.* Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2000. С.51-52; Он же. «Второй уровень» налогового законодательства КНР. Вестник МГИМО. 2008. № 1. С. 55-59.

⁹⁹ Уголовный кодекс Республики Болгария. Под ред. А.И. Лукашова. С-Пб., 2001. С. 190

¹⁰⁰ *Кучеров И.И.* Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. – М., 2003. С.327-328. Полный текст указанных параграфов находится на сайте Конгресса США по адресу: <http://uscode.house.gov/uscode-cgi/fastweb.exe?getdoc+uscview+t26t28+2332+26++%287202%29%2>

¹⁰¹ Уголовное право зарубежных государств. Общая часть: Учебное пособие / Под ред. И.Д. Козочкина. — М., 2003. С. 108.

мошенничеству, около 90 – к подделке и подлогу и т.д., отличающихся по способам их совершения¹⁰².

На наш взгляд, перевод названия §7202 не совсем точен. И.И. Кучеров приводит его в следующем виде «Намеренный пропуск сбора и уплаты налога». Полагаем, что название данного параграфа, в оригинале выглядящее как «Sec. 7202. Willful failure to collect or pay over tax», правильнее переводить как «Преднамеренный отказ собирать или платить налоги». Если исходить из перевода, используемого И.И. Кучеровым, можно предположить, что речь в данном параграфе идет о недоимке, образующейся после пропуска срока уплаты налога. Однако диспозиция данной нормы говорит об обратном:

«Any person required under this title to collect, account for, and pay over any tax imposed by this title who willfully fails to collect or truthfully account for and pay over such tax shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony...», что в переводе означает: «Любое лицо, обязанное в соответствии с настоящим параграфом собирать, учитывать и платить любые налоги, которое преднамеренно их не собирает, либо неправильно учитывает, в дополнение к другим мерам наказания, предусмотренных законом, признается виновным в уголовном преступлении...» (*перевод — мой. Р.И.*).

Кроме того, различаются виды уклонений в зависимости от отдельных признаков состава преступления. А.П. Зрелов и М.В. Краснов, например, по предмету выделяют преступления, сопряженные с уклонением от уплаты собственно налогов, всей совокупности налогов и сборов, конкретных видов налогов или сборов; по субъекту – могут выделяться преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов или сборов, совершаемые определенными категориями налогоплательщиков; по времени или обстановке совершения преступления могут в качестве самостоятельных составов преступлений выступать те же деяния, но совершенные в

¹⁰² Необходимо отметить, что такой неоднозначный подход в последнее время применяется и в уголовно-правовом законодательстве Российской Федерации. Пример этого – появление ст. 159.1 — 159.6 УК, предусматривающих ответственность за различные виды мошенничеств.

военное время либо в условиях чрезвычайных обстоятельств¹⁰³.

По нашему мнению, отдельные отличия в конструкции составов преступлений, обусловленные различными видами и формами уклонения от уплаты налогов или сборов, непосредственно зависят от оценки законодателем общественной опасности соответствующих обстоятельств, особенностями национального налогового законодательства. Например, в соответствии со ст. 57 Конституции РФ, провозглашается конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Таким образом, и неуплата налогов, и неуплата сборов, с точки зрения законодателя, обладают равной общественной опасностью, а, значит, и ответственность за эти деяния может быть предусмотрена одной статьей УК. Также поступили и законодатели большинства стран СНГ¹⁰⁴, Норвегии (§ 406¹⁰⁵).

В ч. 2 ст. 114 УК Республики Корея предусматривается уголовная ответственность за организацию преступной группы с целью уклонения от прохождения военной службы или исполнения обязанности по уплате налогов, а равно за участие в такой группе¹⁰⁶. Неисполнение обязанности по уплате налогов, совершенное единолично, по законодательству Республики Корея преступлением не является.

Воспрепятствование установлению правильного размера налоговых платежей является уголовно-наказуемым деянием по законодательству таких стран, как Латвия, Литва, Китай и некоторых других.

В частности, ст. 219 УК Латвийской Республики устанавливает уголовную

¹⁰³ Зрелов А.П., Краснов М.В. Указ соч. С. 14.

¹⁰⁴ См., например, ст. 243 УК Республики Беларусь (уклонение от уплаты сумм налогов, сборов); ст. 221 и 222 УК Республики Казахстан (соответственно уклонение гражданина и организации от уплаты налога), устанавливающие ответственность за уклонение от уплаты налогов или обязательных платежей в государственный бюджет; ст. 211-213 УК Кыргызской республики (Уклонение гражданина от уплаты налога; Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов; Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов); ст. 292 УК Республики Таджикистан (Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с юридического лица); ст. 205, 206 УК Республики Армения (Уклонение от уплаты налогов, пошлин или иных обязательных платежей; Уклонение гражданина от уплаты налога) и др.

¹⁰⁵ Уголовное законодательство Норвегии. Под ред. Ю.В. Голика. С-Пб., 2003. С. 301

¹⁰⁶ УК Республики Корея. URL: // <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1241816> (доступ 5 мая 2012 г.).

ответственность как за уклонение от предоставления необходимой по закону декларации о доходах, имуществе, сделках имущественного характера, так и за указание в ней заведомо ложных сведений, связанных с занижением стоимости налоговых платежей. Причем данное преступление отличается от уклонения от уплаты налогов или приравненных к ним платежей, предусмотренного ст. 218, способы совершения которого законодательством не определены¹⁰⁷. В ст. 386 Пенитенциарного кодекса Эстонской Республики закреплена ответственность за представление управляющему налогами ложных данных, вследствие чего была уменьшена сумма подлежащих выплате налогов, либо, наоборот, была увеличена сумма средств, подлежащая возврату, возмещению или зачету налогоплательщику,¹⁰⁸.

Большую самостоятельную группу преступлений данного вида образуют действия, связанные с нарушением оформления бухгалтерской документации или налоговых документов. Подобные преступления есть в уголовном законодательстве таких стран, как Швеция, Финляндия, Дания, Испания, Латвия, Эстония.

Так, ст. 310 УК Испании предусматривает ответственность за нарушение обязательств по ведению бухгалтерских книг, приходно-расходных книг или налоговых регистров; ведение разных бухгалтерских книг в отношении одной и той же деятельности за один хозяйственный год, скрывая или фальсифицируя истинное положения предприятия, а также за невнесение в указанные книги данных о заключении сделок, операций, либо внесение соответствующих данных, но с датами, отличными от подлинных¹⁰⁹.

Незаконное получение налоговых льгот предусмотрено в качестве преступления в некоторых странах СНГ, например, в Республике Кыргызстан, а также в

¹⁰⁷ Уголовный кодекс Латвийской Республики. Под ред. А.И. Лукашова, Э.А. Саркисовой. С-Пб, 2001. С. 218-219.

¹⁰⁸ Текст анализируется по неофициальному переводу с издания, выпущенного официальным источником опубликования Эстонской республики «Riigi Teataja». См.: Уголовный кодекс Эстонской Республики // Правовые акты Эстонии. 2005. № 17. С. 1204. К сожалению, в связи с проводимой правительством этого государства политикой, официальные переводы нормативных актов на русский язык не осуществляются, несмотря на значительное количество русскоязычных жителей Эстонии.

¹⁰⁹ УК Испании. URL: // <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1247923> (доступ 12.07.2011г.).

Испании.

Так, ст. 215 УК Республики Кыргызстан устанавливает уголовную ответственность за незаконное представление или получение налоговых, таможенных или финансовых льгот. Таким образом, субъектом преступления может выступать как должностное лицо, незаконно предоставившее налоговую льготу, так и предприниматель, незаконно ею воспользовавшийся¹¹⁰.

Ст. 308 УК Испании, в отличие от УК Кыргызстана, предусматривает ответственность только для лиц, получивших дотацию, снижение налога или денежную помощь от государственной администрации на сумму свыше десяти миллионов песет, сфальсифицировав условия, требующиеся для их предоставления, и скрыв препятствующие условия.¹¹¹

В ряде стран незаконное получение налоговых льгот охватывается понятием «лжепредпринимательство». По этому пути пошли Казахстан, Таджикистан и Узбекистан. В УК Республики Болгария имеется ст. 259, которая, хотя и не называется «лжепредпринимательство», но, по сути, описывает это-же деяние¹¹². То же самое можно сказать и о лжепредпринимательстве, предусмотренном ст. 192 УК Республики Казахстан, ст. 179 УК Республики Узбекистан и ст. 260 УК Республики Таджикистан.

Незаконное получение возвращаемых государством налоговых платежей в качестве самостоятельного преступления нами было обнаружено лишь в УК Китайской Народной Республики. В соответствии со ст. 204 УК КНР, устанавливается ответственность за незаконный возврат государственной экспортной пошлины в сравнительно крупном размере посредством ложного заявления об экспорте или с помощью иных обманных методов, а ст. 205 – за неправомерную выписку специальной квитанции об уплате налога на добавленную стоимость или

¹¹⁰ Текст УК Кыргызской республики был опубликован в издании газете «Слово Кыргызстана» №78. 1997. 14 окт. Текст с последними изменениями имеется на сайте Генеральной прокуратуры Кыргызской республики. URL:

http://www.prokurator.kg/index.php?option=com_content&view=article&id=767:ugolovnyj-kodeks-kyrgyzskoj-respubliki&catid=82&Itemid=244&lang=ru

¹¹¹ УК Испании // <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1247923>

¹¹² Уголовный кодекс Республики Болгария. Под ред. А.И. Лукашова. С-Пб, 2001. С. 191.

неправомерную выписку иных квитанций, на основании которых производится возврат экспортной пошлины или возврат налогов.¹¹³

По нашему мнению, существенной необходимости в выделении незаконного получения возвращаемых государством налоговых платежей в качестве самостоятельного налогового преступления не имеется, поскольку данное деяние сопряжено с изъятием денежных средств у собственника (в данном случае – у государства) путем обмана и может быть квалифицировано как мошенничество.

Наибольший интерес для целей нашего исследования представляет воспрепятствование принудительному взысканию налоговых платежей, то есть деяние, являющееся аналогом преступлению, предусмотренному статьей 199.2 УК.

Среди множества изученных нами нормативных актов иностранных государств единственную аналогию статье 199.2 УК удалось найти лишь в Уголовном кодексе КНР. В соответствии со ст. 203 УК КНР¹¹⁴ устанавливается уголовная ответственность налогоплательщика, имеющего задолженность по уплате налогов и предпринявшего действия по передаче своего имущества или его сокрытию, что сделало невозможным для налоговых органов взимание налоговой недоимки. Простой состав преступления имеет место, если сумма недоимки составляет от 10 до 100 тыс. юаней, квалифицированный - если более 100 тыс. юаней.

В отличие от ст. 199.2 УК, предметом преступления по ст. 203 УК КНР может быть только имущество, за счет которого налоговыми органами должны быть взыскана недоимка. Сокрытие денежных средств от уплаты недоимки квалифицируется по ст. 201 УК КНР как неуплата подлежащих уплате налогов или уплата в меньшем размере.

Следует обратить внимание и на Пенитенциарный кодекс Эстонской республики, в ст. 390 которого среди ряда альтернативных деяний имеется и «воспрепятствование иным образом» деятельности управляющего налогами. Неопределенно широкая формулировка позволяет применять положения ст. 390

¹¹³ Уголовный кодекс Китайской Народной Республики. Под ред. А. И. Коробеева. С-Пб. 2001. С. 139.

¹¹⁴ Там же. С. 138.

УК Эстонской республики и к сокрытию средств от уплаты недоимки¹¹⁵. Состав преступления по конструкции является материальным. Последствием является непоступление в качестве налогов 500 тыс. и более крон. Субъектом преступления по ч. 1 ст. 390 может быть частный предприниматель, а в квалифицированном составе предусмотрена ответственность за то же деяние, совершенное юридическим лицом.

Особенности конструирования норм об ответственности за налоговые преступления

Кроме того, что в различных государствах по-разному определяется перечень налоговых преступлений, имеются и некоторые особенности конструирования соответствующих норм. По нашему мнению, большинство отличий характеризуют чаще не законодательную технику, а строгость национального уголовного законодательства по отношению к лицам, совершившим налоговые преступления. Проиллюстрируем данный тезис на примерах.

Так, в качестве криминообразующего признака составов налоговых преступлений в большинстве государств используется размер неуплаченных сумм налогов или сборов. Таким образом, сфера уголовной репрессии во многом определяется масштабом противоправной деятельности виновных лиц. Хотя это правило не является общим. Так, например, по законодательству Швеции ничтожность налогового преступления, как правило, исключает уголовную ответственность, но критерии малозначительности в законе не определены и устанавливаются правоприменителем в каждом конкретном случае¹¹⁶.

В Италии составы налоговых преступлений сконструированы по типу усеченных. В частности, к налоговым преступлениям относятся изготовление, распространение, приобретение, хранение или использование изданных или поступивших в розничную торговлю без официального разрешения бланков для заполнения налоговых документов с целью уклонения от уплаты налогов. Таким обра-

¹¹⁵ Уголовный кодекс Эстонской Республики // ПАЭ. 2005. № 17. С. 1204.

¹¹⁶ Васильев В.В. Указ. соч. С. 21.

зом, правоприменитель имеет возможность воздействовать на правонарушителя еще на этапе приготовления к преступлению¹¹⁷.

В ряде государств допускается ответственность за невиновное нарушение налогового законодательства. А.Н. Козырин, в частности, отмечает, что в связи со сложностью разграничения умышленных и неумышленных нарушений налогового законодательства, в налоговых системах зарубежных стран широко применяется принцип презумпции вины налогоплательщика. Наказанию подлежит также и невиновное нарушение налогового законодательства, хотя санкция при этом смягчается¹¹⁸.

В Норвегии изъятие имущества субъекта в размере невыплаченной суммы налога возможно в тех случаях, когда лицо невменяемо или его вина не доказана¹¹⁹.

А.А. Чуриков также обращает внимание на то, что в отношении неплательщиков налогов не действует принцип презумпции невиновности, и бремя доказывания невиновности возлагается на налогоплательщиков. Такой подход принят в США, Франции, Германии, Швейцарии и т.д.¹²⁰

Особый интерес представляет установление уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений для юридических лиц. Отечественное уголовное законодательство предусматривает уголовную ответственность только для физических лиц, хотя при обсуждении проекта Уголовного кодекса РФ 1996 г. вопрос о юридических лицах, как субъектах уголовной ответственности рассматривался. Вместе с тем, подобная мера потребовала бы пересмотра таких фундаментальных институтов уголовного права, как преступление, вина и ее содержание, вменяемость.

¹¹⁷ Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник. 1998. №8.

¹¹⁸ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 95.

¹¹⁹ Васильев В.В. Указ. Соч. С. 27.

¹²⁰ Чуриков А.А. Ответственность за налоговые преступления (учет зарубежного опыта в отечественной практике) // "Черные дыры" в Российском Законодательстве. Юридический журнал. - М.: "1К-Пресс", 2006, № 4. - С. 268-273.

Уголовная ответственность юридических лиц за совершение налоговых преступлений предусмотрена законодательством США, Дании, Норвегии, Швеции, Финляндии и ряда других государств.

Как отмечает С.Г. Пепеляев, говоря об ответственности корпораций, в вину корпорации вменяются действия ее служащих, если они совершали их в рамках своих должностных обязанностей и преследовали интересы фирмы. При этом служащие не освобождаются от персональной ответственности, хотя точной идентификации виновного лица не требуется¹²¹.

Однако уголовно-правовые санкции, могут быть применены против должностного лица корпорации и независимо от того, было ли оно лично заинтересовано в данном правонарушении. Если юридическое лицо совершает преступление, то должностные лица и директора компании считаются виновными в преступном заговоре¹²².

В ряде государств криминообразующее и квалифицирующее значение имеет повторность совершения налоговых проступков. В Швейцарии повторное совершение налогового правонарушения одним и тем же лицом приводит к значительному увеличению размера штрафных санкций (повторный штраф). Например, Законом Швейцарии «О прямом федеральном налоге» за непредставление в срок декларации и иной информации, необходимой налоговой администрации, штраф, предусмотренный в размере от 1000 франков, в случае повторного нарушения увеличивается в десять раз (от 10 000 франков).¹²³

Так, в соответствии с § 406 УК Норвегии, повторное уклонение от уплаты налогов влечет повышенную уголовную ответственность – штраф или тюремное заключение до 4 месяцев, в то время как то же деяние, совершенное впервые,

¹²¹ Налоговое право. Учебное пособие /Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С.486.

¹²² *Витвицкий А.А.* Проблемы налоговой политики и уголовная ответственность по новому уголовному законодательству России //Северо-Кавказский юридический вестник. 1997. N 2. С. 100-101; *Чуриков А.А.* Ответственность за налоговые преступления (учет зарубежного опыта в отечественной практике) // "Черные дыры" в Российском Законодательстве. Юридический журнал. - М.: "ИК-Пресс", 2006, № 4. - С. 268-273.

¹²³ *Козырин А.Н.* Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник. 1998. №8.

наказывается только штрафом¹²⁴. По Пенитенциарному кодексу Эстонской республики в качестве альтернативного условия привлечения к уголовной ответственности по ч. 1 ст. 386 (Неправильное исчисление налогов) выступает совершение деяния лицом, понесшим ранее наказание за проступок. Таким образом, уголовное законодательство Эстонии рассматривает в качестве криминообразующего признака административную преюдицию. Совершение налоговых правонарушений рассматривается как свидетельство стойкой криминальной направленности субъекта и необходимости применения к нему более строгих мер, чем те, которые применялись ранее.

Особенности построения санкций

А.Н. Козырин отмечает, что в мировой практике сложилось два основных подхода к формированию санкций за налоговые преступления, условно названные им «американский» и «европейский». Американский подход отличается ужесточением санкций. Так, согласно Кодексу внутренних государственных доходов (ст.7203, разд. 26 Свода законов США), опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление (мисдиминор), за которое предусмотрено уголовное наказание в размере до 1 года лишения свободы или штраф. Более тяжким преступлением, относимым к категории фелоний, признается попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах, наказание за которую достигает 5 лет л/с.

Строгость американского законодательства достигается не только применением суровых санкций, в том числе и тюремного заключения, но и специфическим способом конструирования штрафных санкций, влекущих серьезные материальные издержки для виновных лиц. Например, Кодекс о внутренних доходах за недоплату налогов из-за несоблюдения предполагает штраф, размер которого получается сложением 5% от неуплаченной суммы налогов и 50% от суммы, которую виновный получил бы при размещении сокрытой от налогообложения суммы

¹²⁴ Уголовное законодательство Норвегии / Под ред. Ю.В. Голика. С-Пб., 2003. С. 301.

в банке на стандартных условиях.¹²⁵

Таким образом, размер штрафа жестко привязывается к размеру неуплаченных сумм налогов и позволяет избежать ситуаций, когда размер штрафа ничтожен по сравнению с сокрытыми от налогообложения суммами налогов. Считаем такой подход к установлению размеров наказания эффективным и достойным изучения, поскольку налогоплательщику становится невыгодно нарушать законы.

В то же время, в европейском законодательстве, в целом, отношение к лицам, совершившим налоговые правонарушения, значительно более лояльное. В литературе отмечается, что для европейского законодательства стала характерной декриминализация ряда налоговых правонарушений, уголовные наказания заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а иными государственными органами. Например, по турецкому законодательству в случае выявления продажи товаров по намеренно заниженным ценам поставщик облагается антидемпинговым налогом и дополнительным компенсационным сбором. Антидемпинговая пошлина служит цели возмещения ущерба (реализует восстановительную функцию права), а дополнительный компенсационный сбор носит характер штрафных санкций¹²⁶.

Примером терпимого отношения к налоговым преступлениям является Норвегия, где за уклонение от уплаты налогов предусмотрено наказание в виде штрафа и, лишь за повторное преступление – тюремное заключение на срок до четырех месяцев¹²⁷.

Вместе с тем, условное деление уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления на жесткое «американское» и либеральное «европейское» весьма условно. В частности, во Франции помимо крупных штрафов применяются и длительные сроки лишения свободы. За уклонение от уплаты налогов возможно применение наказания сроком до 5 лет лишения свободы или

¹²⁵ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 105-106.

¹²⁶ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 106-107.

¹²⁷ Уголовное законодательство Норвегии. Под ред. Ю.В. Голика. С-Пб., 2003.С. 301

штраф до 37, 5 тыс. евро. При отягчающих обстоятельствах размер штрафа достигает 75 тыс. евро, а в исключительных - до 100 тыс. евро, а срок лишения свободы до 10 лет¹²⁸.

В Швеции основными видами наказаний за налоговые преступления являются штраф и тюремное заключение на срок от шести месяцев до шести лет¹²⁹.

По-нашему мнению, жесткость санкций за налоговые преступления в том или ином государстве зависит не столько от принадлежности к англосаксонской или континентальной системе права, сколько от текущего состояния экономики, ее зависимости от своевременного поступления налогов, объема государственных обязательств в социальной, внешнеполитической сфере и т.п. В частности, в Швеции, где уровень налогов один из самых высоких в мире, на государство возложена большая социальная нагрузка, обеспечивающая один из самых высоких уровней жизни в мире. То же самое можно сказать и про Францию и, особенно, про США, которые, кроме того, несут огромные финансовые затраты на проведение агрессивной внешней политики, в т.ч. одновременно участвуют в нескольких военных конфликтах и военных операциях сразу в нескольких государствах – в Ираке, Афганистане, Ливии, Йемене.

В тех же странах, где бюджет формируется за счет продажи нефти (Катар, Бруней, Кувейт) поступление налогов от других видов деятельности ничтожно мало по сравнению с экспортной выручкой от продажи сырья. Поэтому законодатель в этих странах вообще не криминализировал налоговые правонарушения, справедливо оценивая их общественную опасность для государства как минимальную.

Достаточно суровым является уголовное законодательство Китая. За сокрытие имущества от уплаты недоимки по налогам и сборам ст. 203 УК КНР наказывалось лишением свободы на срок до 3 лет или краткосрочным арестом, а также одновременно или в качестве самостоятельного наказания штрафом в сумме от 2-

¹²⁸ Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. №№ 5, 6. май, июнь 2004 г.

¹²⁹ Васильев В.В. Указ. соч. С. 21.

кратного до 6-кратного размера налоговой недоимки; если же сумма недоимки составляет более 100 тыс. юаней, то предусматривается наказание в виде лишения свободы на срок от 3 до 7 лет, а также штрафом в сумме от 2-кратного до 6-кратного размера налоговой недоимки¹³⁰.

Обращает на себя внимание то обстоятельство, что по налоговым преступлениям в УК КНР унифицированы санкции. В простых составах размер наказания составляет до 3 лет лишения свободы или краткосрочным арестом¹³¹, в качестве дополнительного наказания предусмотрен штраф от 2-кратного до 6-кратного размера налоговой недоимки (по ст. 201 УК КНР от размера налогов, в отношении которых производится уклонение от уплаты).

В квалифицированных составах основное наказание усиливается – от 3 до 7 лет лишения свободы, размер дополнительного наказания остается прежним.

Наличие сходных санкций по ст. 201 и 203 УК КНР свидетельствует о том, что законодатель считает равными характер и степень общественной опасности данных преступлений.

Интерес представляют и особенности исполнения дополнительного наказания в виде штрафа. В соответствии со ст. 52 УК КНР денежный штраф является дополнительным наказанием. Предельные размеры штрафа в Уголовном кодексе не установлены. В каждом конкретном случае его размер определяется судом в соответствии с обстоятельствами дела. При недостаточности имущества для уплаты штрафа в соответствии со ст. 36 УК КНР виновный должен выполнить обязанность по компенсации причиненного вреда. В большинстве статей Особенной части УК КНР размер штрафа не определяется. И лишь по некоторым категориям экономических преступлений, в том числе за налоговые преступления размер штрафа устанавливается кратным размеру причиненного вреда. Такой способ определения размера наказания свидетельствует, по нашему мнению, о том, что

¹³⁰ Уголовный Кодекс Китайской Народной Республики. Под ред. А. И. Коробеева. Перевод Д. В. Вичикова. С-Пб. «Юридический центр Пресс». 2001.

¹³¹ В соответствии со ст. 42, 43 УК КНР, продолжительность краткосрочного ареста составляет от 1 до 6 месяцев, при этом осужденному разрешается на 1-2 дня пребывание дома, работающим может выплачиваться соответствующее вознаграждение.

штраф рассматривается законодателем как наказание, эффективно способствующее восстановлению социальной справедливости. Штраф за налоговые правонарушения назначается лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью, т.е. более обеспеченной прослойке китайского общества. Соответственно и его размер по данной категории уголовных дел гораздо выше, чем по остальным видам преступлений.

Кроме штрафа в УК КНР за совершение налоговых преступлений, предусмотренных ст. 201-205 возможна конфискация имущества. Причем, в отличие от УК, конфискации подлежит все или часть имущества виновного. При этом налоговым органам в соответствии со ст. 212 УК КНР предоставляется преимущественное право взыскания налогов.

Жесткий подход к формированию санкций за налоговые преступления мы встречаем и в Беларуси. В Уголовном кодексе Республики Беларусь предусмотрена лишь одна статья 243 «Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов». В случае если сокрытая сумма налогов или сборов в 250 и более раз превышает размер минимальной заработной платы, предусмотрено уголовное наказание в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арестом на срок до шести месяцев, или ограничением свободы на срок до трех лет, или лишением свободы на тот же срок. В ч. 2 ст. 243 наказание за то же деяние, если размер сокрытых налогов или сборов превышает в 1000 и более раз размер минимальной заработной платы, установлено в виде ограничения свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на срок от трех до семи лет с конфискацией имущества или без конфискации и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения.

Отметим, что в соответствии со ст. 61 УК РБ, конфискация имущества, в отличие от УК, сохраняется в качестве наказания, назначаемого за тяжкие и особо тяжкие преступления, совершаемые из корыстных побуждений. Конфискации подлежит все или часть имущества осужденного.

Лишение права заниматься определенной деятельностью, предусмотренное в качестве дополнительного наказания может быть назначено в соответствии со ст. 112 УК РБ лицу, достигшему шестнадцатилетнего возраста ко дню постановления приговора, на срок от одного года до трех лет по усмотрению суда.

Таким образом, УК РБ расценивает налоговые преступления как весьма опасные и предусматривает строгие наказания за их совершение.

Существенным образом на эффективность уголовно-правовых норм об ответственности за налоговые преступления влияют дополнительные наказания.

В рассмотренных нами кодексах Китая и Беларуси дополнительными наказаниями выступают конфискация имущества и штраф. Следует отметить, что именно эти наказания наиболее распространены в качестве дополнительных за совершение налоговых преступлений и в других странах. В Уголовном кодексе Норвегии в качестве дополнительного наказания за налоговое преступление в соответствии с § 29 может выступать лишение лица гражданского права в виде снятия с должности или запрета заниматься определенной деятельностью на срок или бессрочно¹³². В Дании к лицу, признанному виновным в совершении налогового преступления может применяться дополнительное наказание в виде запрета на осуществление предпринимательской деятельности¹³³.

Интерес представляют и иные меры уголовно-правового характера, применяемые за совершение налоговых преступлений.¹³⁴

Мерами, стимулирующими налогоплательщика к уплате налогов, следует признать освобождение от уголовной ответственности или от уголовного наказания лиц, принявших меры к уплате сокрытых сумм налогов или сборов. В частности, подобное положение содержится в Германии в параграфе 371 Положения о налогах, где предусматривается возможность освобождения от наказания виновного лица, уже добившегося незаконного сокращения налогов или неоправданного распространения на него налоговых льгот, в том случае, если он уплатит ранее со-

¹³² Уголовное законодательство Норвегии. Под ред. Ю.В. Голика. С-Пб., 2003. С. 46.

¹³³ *Васильев В.В.* Указ. соч. С. 26.

¹³⁴ Финансы СССР, 1991, № 1, с.17

крытую сумму налога до истечения определенного срока¹³⁵.

Однако в арсенале законодателя имеются не только стимулирующие уголовно-правовые средства. В Германии, например, в целях борьбы с налоговыми преступлениями установлена уголовная ответственность за укрывательство лица, совершившего уклонение от уплаты налогов. Способом совершения данного преступления выступает приобретение или сбыт товаров, укрытых от уплаты налога на потребительские товары для собственной выгоды или в пользу третьих лиц. Наказание за данное преступление установлено таким же, как за уклонение от уплаты налогов и ужесточается, если виновный занимается укрывательством в виде промысла¹³⁶. Таким образом, законодатель ФРГ пытается воздействовать не только на налогоплательщиков, но и на лиц, оказывающих этому косвенное содействие, прикосновенных к данному преступлению. Этот опыт заслуживает, по нашему мнению, серьезного внимания и изучения.

Ряд государств имел опыт применения амнистии к лицам, укрывавшим капиталы от налогообложения за рубежом и возвратившим их на Родину (Израиль, 1954 г., Франция, 1952 г.). Впрочем, по мнению отечественных специалистов, такая мера не была эффективной¹³⁷.

Нельзя не сказать несколько слов и о не правовых способах борьбы с налоговыми преступлениями.

В частности, высокую эффективность показывают так называемые лояльные меры налогового контроля, т.е. такая практика работы налоговых органов, при которой основной упор делается не на осуществление проверок, а на оказание помощи юридическим лицам в организации правильного ведения налоговой отчетности. Экономическая эффективность «лояльных» методов налогового контроля хорошо зарекомендовала себя в ряде западных стран¹³⁸.

¹³⁵ Решетников Ф.М. и др. Налоговые преступления и проступки. М., 1995. С. 5-6.

¹³⁶ Зайцева Л.А. Ответственность за нарушения налогового законодательства в странах Запада // Аналитический вестник Совета Федерации ФС РФ. 2002. № 16 (172). С. 34.

¹³⁷ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 107.

¹³⁸ Чуриков А.А. Ответственность за налоговые преступления (учет зарубежного опыта в отече-

Во Франции, благодаря конструктивному подходу организации налогового контроля и широкому применению лояльных методов, казна пополнилась на 16 млн. французских франков, в то время как традиционные меры жесткого контроля дали приращение поступлений в доход государства только на 2,3 млн. фр.¹³⁹.

В Японии налоговые законы позволяют послушным корпоративным налогоплательщикам подавать так называемую «голубую» декларацию, которая содержит некоторые льготы при определении облагаемого дохода¹⁴⁰.

В Индонезии ежегодно публикуется список 200 частных компаний, уплативших самый крупный налог. Их отмечают почетными грамотами, которые по традиции вручает Президент государства. Одновременно эти налогоплательщики получают определенные налоговые льготы и послабления¹⁴¹.

Подводя итог сравнительно-правовому анализу норм об ответственности за совершение налоговых преступлений можно сделать следующие выводы.

1. Разнообразие подходов к конструированию составов налоговых преступлений, санкций уголовно-правовых норм и иных методов воздействия определяется особенностями экономики, правовых традиций, уровнем государственного присутствия в экономике, объемом государственных обязательств и т.д.

2. Перечень налоговых преступлений, в целом, является стандартным для большинства государств.

3. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты недоимки предусмотрена лишь в Уголовном кодексе Китайской народной республики. В неявном виде возможность привлечения к ответственности за сокрытие недоимки присутствует в Пенитенциарном кодексе Эстонской Республики. В обоих случаях размеры наказания за неуплату налогов тождественны наказаниям за сокрытие средств от уплаты недоимки.

ственной практике) // "Черные дыры" в Российском Законодательстве. Юридический журнал. - М.: "1К-Пресс", 2006, № 4. - С. 268-273.

¹³⁹ Финансы СССР, 1991, № 1, с.7.

¹⁴⁰ Крылов Г.З. Взимание и внесение налогов в Японии // Финансы. N 8. 1994. С. 39.

¹⁴¹ Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М., 2000. С. 16.

4. В зарубежном уголовном законодательстве активно применяются меры, отсутствующие в настоящее время в уголовном законодательстве России, позволяющие в широких пределах дифференцировать ответственность за совершение налоговых преступлений: неоднократность, прикосновенность к совершению преступления; установление размера штрафа в зависимости от неуплаченной суммы налога или сбора (размера недоимки).

5. Существенно повышает эффективность уголовно-правового воздействия комбинирование карательных и поощрительных мер уголовно-правового воздействия.

6. Практический интерес представляет изучение некоторых мер профилактики налоговых преступлений, регламентированных не уголовным законодательством, а иными нормативными актами, которые учтены нами при формировании мер специального предупреждения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

**ГЛАВА 2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ РЕГЛАМЕНТАЦИЯ СОСТАВА
СОКРЫТИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ЛИБО ИМУЩЕСТВА
ОРГАНИЗАЦИИ ИЛИ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ, ЗА
СЧЕТ КОТОРЫХ ДОЛЖНО ПРОИЗВОДИТЬСЯ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ
И (ИЛИ) СБОРОВ, В РОССИЙСКОМ УГОЛОВНОМ КОДЕКСЕ И
ПОНИМАНИЕ ЕГО ПРИЗНАКОВ В ТЕОРИИ УГОЛОВНОГО ПРАВА**

§ 1. Объективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199. УК.

В соответствии со ст. 8 УК единственным основанием уголовной ответственности признается совершение лицом деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного действующим Уголовным кодексом.

Вместе с тем в УК отсутствует определение самого состава преступления, а равно описание его основных элементов. В частности, в тексте Уголовного кодекса не упоминается такой важнейший элемент состава, как объект преступления, не раскрывается вопрос о делении составов на виды в зависимости от конструкции объективной стороны, отсутствует понятие причинной связи. Понятие и сущность вины раскрывается только применительно к материальным составам и т.д.

Отсутствие законодательного определения состава преступления и его основных элементов приводит к тому, что практические работники в своей деятельности вынуждены опираться на разработанные в рамках уголовно-правовой доктрины теоретические положения.

Положительным следствием этого является то, что привлечение к уголовной ответственности осуществляется с применением правовых конструкций, прошедших горнило всесторонней критики со стороны множества специалистов и проверенных теорией и практикой.

С другой стороны, при отсутствии единства мнений по отдельным вопросам теории состава преступления, размывается единое основание уголовной ответственности, что, конечно же, является недостатком действующего уголовного законодательства. Например, теоретические разногласия по вопросу о признаках причинно-следственной связи между общественно опасным деянием и наступив-

шими последствиями могут привести к различному решению вопроса о привлечении соответствующего лица к уголовной ответственности.

Столь высокая роль уголовно-правовой теории, пожалуй, уникальная среди всех отраслей права, обуславливает необходимость рассмотрения отдельных вопросов теории состава преступления и в настоящей работе. Вместе с тем, поскольку их детальное изучение не является целью данного исследования, мы будем исходить из общепринятых в теории уголовного права представлений о соответствующих элементах состава преступления.

Объект преступления

В теории уголовного права нет единого представления о сущности объекта преступления. Существует несколько основных точек зрения, в соответствии с которыми под объектом преступления следует понимать:

- 1) благо, интерес, охраняемые уголовным законом¹⁴²;
- 2) общественное отношение¹⁴³;
- 3) человека (множество людей)¹⁴⁴.

В настоящей работе мы склонны присоединиться к мнению ученых, отстаивающих позицию, в соответствии с которой под объектом преступления следует понимать общественные отношения, которым вследствие совершения преступления причиняется вред или создаётся угроза причинения вреда

Дело в том, что в теории уголовного права вопрос об общественных отношениях является, по нашему мнению, более разработанным. Общественные отношения как теоретическая конструкция включают в себя стороны (субъектов) отношения, предмет, по поводу которого существуют отношения и общественно

¹⁴² См., например: *Таганцев Н.С.* Русское уголовное право. М., 1994. Т.1 С. 36; *Наумов А.В.* Уголовное право. Общая часть. Курс лекций. М., 1996. С. 147.

¹⁴³ *Пионтковский А.А.* Учение о преступлении по советскому уголовному праву. М., 1961; *Никифоров Б.С.* Объект преступления по советскому уголовному праву. М., 1960; *Коржанский Н.И.* Объект и предмет уголовно-правовой охраны. М., 1980; *Тацый В.Я.* Объект и предмет преступления по советскому уголовному праву. Харьков, 1982.

¹⁴⁴ *Новоселов Г.П.* Учение об объекте преступления. Методологические аспекты. - М.: Норма. - 2001.

значимую деятельность (содержание общественных отношений)¹⁴⁵. Несомненно, что в подобной схеме субъекты вступают в общественные отношения, преследуя определенные интересы. Причинение вреда этим интересам причиняет вред и соответствующему общественному отношению.

Кроме того, в теории высказывалось обоснованное мнение, что применительно к составам налоговых преступлений, такое понимание объекта наиболее предпочтительно¹⁴⁶.

В связи с вопросом об объекте преступления, следует особо остановиться на недавно высказанной Г.П. Новоселовым точке зрения, согласно которой объектом любого преступления является тот, против кого преступление совершается, а, именно, человек или группы людей.¹⁴⁷ Считаем, что данная точка зрения имеет, конечно, право на существование. Естественно за любыми общественными отношениями, интересами и благами стоят какие-то определённые люди. Однако, практической пользы, по нашему мнению, такое понимание объекта преступления не несет. В своём понимании объекта мы исходим из его места в составе преступления, его значения для уголовного права. Оно состоит в том, что объектом преступления, во-первых, определяется характер общественной опасности преступления,¹⁴⁸ во-вторых, по объекту преступления мы различаем сходные по внешним признакам преступления.¹⁴⁹

Если же встать на позицию Г.П. Новоселова, то невозможно будет решить ни одной из перечисленных выше задач, будь то уяснение характера общественной опасности преступления, либо разграничение смежных составов, поскольку

¹⁴⁵ Дроздов А.В. Человек и общественные отношения - Л.:1966. С.23-30.

¹⁴⁶ Каримов Ф.А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы борьбы с налоговыми преступлениями. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2002. С. 10.

¹⁴⁷ Новоселов Г.П. Объект преступления // Уголовное право. Общая часть. Под ред И.Я. Казаченко, З.П. Незнамовой. М., 1997. С. 135.

¹⁴⁸ Корнеева А.В. Понятие преступления. В кн.: Уголовное право Российской Федерации. Общая часть. Под ред. Б.В. Здравомыслова. М., 1999. С. 52; Рарог А.И. Понятие и признаки преступления. В кн. Уголовное право России. Части Общая и Особенная. Под ред. А.И. Рарога. М., 2004. С. 33.

¹⁴⁹ Наумов А.В. Объект преступления. В кн.: Курс российского уголовного права. Общая часть. Под ред. В.Н. Кудрявцева, А.В. Наумова. М., 2001. С. 172; Галиакбаров Р.Р. Уголовное право. Общая часть. Краснодар, 1999. С. 98.

объекты всех преступлений фактически совпадают.

Итак, в настоящей работе мы будем исходить из положения о том, что объектом преступления выступают общественные отношения.

Вопрос об объекте экономических преступлений в теории является весьма запутанным. А.П. Горелов в этой связи высказался даже таким образом, что до сих пор нет единого мнения о том, что же охраняют нормы об ответственности за преступления в сфере экономической деятельности¹⁵⁰.

Не существует единого мнения и относительно объекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

И.И. Кучеров и А.В. Щукин считают, что определить содержание непосредственного объекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, невозможно без знания общего, родового и видового объектов преступных нарушений законодательства о налогах и сборах¹⁵¹.

Вряд ли это предложение следует считать верным. Оно было бы справедливым, если бы действующий Уголовный кодекс был идеально систематизирован. Но тогда отпал бы и сам предмет разногласий, существующих по поводу объектов экономических преступлений и, в частности, преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК. К слову сказать, указанные авторы внесли свой вклад в усиление споров по поводу объекта данного преступления, поддержав точку зрения, согласно которой, в главе 22 УК собраны воедино преступления, имеющие один и тот же родовый объект¹⁵². Вместе с тем, в уголовно-правовой теории, как отмечает В.В. Мальцев, преобладает мнение, что о делении объектов на четыре вида в соответствии со структурой уголовного закона: общий, родовый, видовой и непосредственный. Преступления с общим родовым объектом объединяются в рамках одного раздела Уголовного кодекса, а в главах объединяются преступления с общим видовым

¹⁵⁰ Горелов А.П. Что охраняют уголовно-правовые нормы об ответственности за экономические преступления? // Законодательство. 2003. № 4.

¹⁵¹ Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 60.

¹⁵² Гаухман Л.Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. М, 2001. С. 62; Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 62.

объектом¹⁵³. Среди ученых, занимающихся проблематикой экономических преступлений данную позицию обосновывал Б.В. Волженкин¹⁵⁴.

По нашему мнению, при установлении непосредственного объекта преступления родовой и видовой объекты играют ориентирующую роль для исследователя, но никак не определяющую. Как мы уже сказали, законодательство не идеально и задача научного исследования состоит, в частности, и в его совершенствовании. В полной мере это касается и исследования объекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

Изучение научной литературы позволило выявить большое разнообразие точек зрения по поводу объекта рассматриваемого преступления. Н.А. Лопашенко определяет непосредственный объект преступления по ст. 199.2 УК как общественные отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы¹⁵⁵. Ряд авторов не выделяют для ст. 199.2 УК какого-то самостоятельного объекта преступления и считают, что все налоговые преступления (то есть, преступления, предусмотренные ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК) имеют единый объект посягательства¹⁵⁶.

Отдельные исследователи отмечают, что преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК, имеет свой специфический объект, под которым следует понимать общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения в связи с осуществлением налоговыми органами принудительного взыскания задолженности по налогам и сборам, образовавшейся в результате неуплаты (не перечисления)

¹⁵³ Мальцев В.В. Учение об объекте преступлений. Том I. Объект преступления: концептуальные проблемы. Волгоград, 2010. С. 183.

¹⁵⁴ Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб, 1999. С. 52.

¹⁵⁵ Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики: авторский комментарий к уголовному закону. М., 2006. С.350; Якимова С.С. Проблемы законодательного описания преступлений в сфере налогообложения // Финансовое право. 2005. № 7. С. 41-42.

¹⁵⁶ Сергеев В.И. Налоговые преступления: Изменения в УК не оправдали ожиданий // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 6; Попов А. Проблемные вопросы уголовного правоприменения // Газета «Бизнес-адвокат», 2004. № 9; Бочков О.В. Налоговые преступления, совершаемые в лесопромышленном комплексе. Автореф. дис. канд. ... юрид. наук. М., 2006. С. 16

налогоплательщиком (налоговым агентом) указанных обязательных платежей¹⁵⁷.

Существует мнение, что данное преступление посягает на отношения, складывающиеся в бюджетной сфере¹⁵⁸.

Особо следует отметить точку зрения, согласно которой объектом посягательства в налоговых преступлениях являются общественные отношения в сфере государственного управления¹⁵⁹. Обосновывая эту точку зрения, П.С. Ефимичев указывает, что неуплата налогов лишает государство рычагов управления обществом. Это позволяет утверждать, что налоговые преступления являются государственными преступлениями. Объект их посягательства - общественные отношения в сфере государственного управления, а не в сфере налогообложения¹⁶⁰.

К указанной позиции примыкает точка зрения С.С. Симонова, считающего, что сокрытие денежных средств либо имущества, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, является двухобъектным преступлением. Основным объектом являются, по его мнению, общественные отношения, связанные с установленным законодательством о налогах и сборах порядком взыскания недоимки; дополнительным объектом – общественные отношения, свя-

¹⁵⁷ Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 70; Симонов М.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки. Автореф. дис. канд. ... юрид. наук. Екатеринбург, 2007. С. 18; Дармаева В.Д., Золотухина Л.В., Кузянова Е.И. Особенности уголовно-правовой квалификации преступлений за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов // Право и экономика, 2007. № 2. С. 88-91; Григорьев В.А. Сокрытие денежных средств либо имущества организации // СПС «КонсультантПлюс»; Чернеева А.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых. Автореф. дисс. ...канд. юрид. наук. Казань, 2007. С.8; Лежнин Р. А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 23 и др.

¹⁵⁸ Завидов Б.Д., Попов И.А., Сергеев В.И. Уклонение от уплаты налогов. М. 2001. С. 15. Сходную точку зрения высказал С.Л. Нудель. См.: Нудель С.Л. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений. Автореф. дисс. ...канд. юрид. наук. М., 2004. С. 8.

¹⁵⁹ Ефимичев П.С. Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности. М., 2004. С. 28 — 45; Ефимичев П.С., Ефимичев С.П. Налоговые преступления и проблемы борьбы с ними // Журнал российского права, 2008. № 8. С. 84-90.

¹⁶⁰ Ефимичев П.С. Предмет и пределы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // Журнал российского права. 2001. № 9. С. 26 — 36.

занные с исполнением решений государственных органов¹⁶¹.

Недавно была обнаружена оригинальная точка зрения, в соответствии с которой объектом преступления по ст. 199.2 УК выступает психика представителей государственного органа¹⁶². В подтверждение своей позиции В.А. Григорьев указывает, что в результате совершения налогового преступления виновные, обманывая представителей государства или злоупотребляя доверием, вводят в заблуждение их относительно имеющих у них прав и своих обязанностей¹⁶³. С практической точки зрения ценность приведенной точки зрения представляется весьма сомнительной, поскольку порождает больше вопросов, чем ответов.

В соответствии с определением из Большого энциклопедического словаря, психика – это совокупность душевных процессов и явлений (ощущения, восприятия, эмоции, память и т. п.); специфический аспект жизнедеятельности животных и человека в их взаимодействии с окружающей средой. Находится в единстве с соматическими (телесными) процессами и характеризуется активностью, целостностью, соотнесенностью с миром ..., развитием, саморегуляцией, коммуникативностью, адаптацией и т. д. Появляется на определённой ступени биологической эволюции. Высшая форма психики - сознание - присуща человеку...¹⁶⁴

Из указанного определения очевидно, что психика – сложный феномен и В.А. Григорьев, утверждая её в качестве объекта преступления, должен пояснить юридическому сообществу, какие аспекты психической деятельности он имеет в виду - душевные, соматические, коммуникативные, отражательные или другие.

Кроме того, признание в качестве объекта преступления психики человека

¹⁶¹ *Симонов М.В.* Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки. Автореф. дис. канд. ... юрид. наук. Екатеринбург, 2007. С. 18. См. также: *Бакаев А.В.* Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ. Автореф. дис. канд. ... юрид. наук. М., 2009. С. 4.

¹⁶² *Григорьев В.А.* Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶³ Там же.

¹⁶⁴ Советский энциклопедический словарь. М., 1979. С. 1090.

приводит к ситуации, при которой невозможно разграничить по этому признаку состава сходные общественно опасные посягательства. Например, вымогательство имущества и вымогательство оружия либо наркотических средств или психотропных веществ зачастую сопровождаются угрозами в адрес потерпевшего, то есть совершаются путем воздействия на его психику. По логике В.А. Григорьева, психика потерпевшего и будет во всех перечисленных случаях объектом преступления.

А коль скоро данные преступления сходны по внешним признакам, тождественны по объекту, то и квалифицировать их надо по какой-то одной статье УК. Очевидно, что позиция В.А. Григорьева приводит к абсурдным практическим выводам и является не только неправильной, но и контрпродуктивной. Поэтому в дальнейшем мы к ней возвращаться не будем.

Для обоснования собственной позиции по объекту преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, мы исходили из следующих обстоятельств:

Во-первых, объект преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, имеет определённую специфику, по сравнению с объектами других налоговых преступлений. Деятельность органов налогового администрирования при взыскании недоимки по налогам и сборам отличается от деятельности по взысканию налогов, имеет собственную правовую регламентацию. Поэтому направленность посягательства можно установить путём тщательного анализа нормативной базы, определяющей соответствующую деятельность органов налогового администрирования.

Во-вторых, по нашему мнению, состав преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, является двухобъектным.

И.И. Кучеров и А.В. Щукин справедливо отметили в своей работе, что сокрытие денежных средств и имущества, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и сборов, создает серьёзные препятствия органам налогового администрирования, затрудняет их деятельность по принудительному исполнению налоговых обязанностей и тем самым причиняет вред соответствующим

щим отношениям¹⁶⁵. Однако следующего логического шага по установлению дополнительного объекта преступления они не сделали. По нашему мнению, таким дополнительным объектом выступают общественные отношения, лежащие в сфере государственного управления. Субъект преступления не просто совершает действия, связанные с сокрытием денежных средств и имущества от уплаты недоимки, нарушая принцип добропорядочности субъектов экономической деятельности и установленные законом обязанности по уплате налогов. Кроме этого, он не выполняет обязательного предписания по безусловному погашению задолженности по налогам и сборам органов государственной власти, к каковым, безусловно, следует относить органы налогового администрирования. Если обязанность по уплате налогов вытекает из общего для всех налогоплательщиков требования закона, то при наличии недоимки органы налогового администрирования предъявляют дополнительные требования недоимщику, неисполнение которых влечет уголовную ответственность.

Таким образом, субъект преступления не исполняет конституционной обязанности по уплате налогов или сборов, более того, он, имея предписание налоговых органов об уплате недоимки, вводит их в заблуждение, скрывая соответствующие средства. Такие действия, несомненно, можно назвать несоответствующими деловой этике. Поэтому под непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, мы с полным правом можем понимать общественные отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Дополнительным объектом выступают общественные отношения в сфере государственного управления, возникающие между налоговыми органами и организацией (индивидуальным предпринимателем), в отношении которой имеется предписание об уплате недоимки. Данный объект, по-нашему мнению, является

¹⁶⁵ Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 68.

обязательным, поскольку сокрытие средств от уплаты недоимки всегда связано с неисполнением такого предписания.

В диспозиции ст. 199.2 УК чётко охарактеризован предмет преступления, под которым понимаются денежные средства либо имущество организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

В статьях 46 и 47 Налогового кодекса РФ уточняется, за счёт каких средств и имущества может быть взыскана недоимка по налогам и (или) сборам.

В частности, в соответствии с ч. 5 ст. 46 НК РФ, взыскание налогов может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах - с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание недоимки за счёт имущества налогоплательщика, в том числе, наличных денежных средств, может производиться, как гласит ч. 7 ст. 46 НК РФ, лишь в случае недостаточности денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя. На практике суды требуют предоставления доказательств об отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика, в противном случае – оставляют без удовлетворения заявления налоговых органов о взыскании недоимки за счет имущества организации (индивидуального предпринимателя)¹⁶⁶.

Некоторые авторы указывают, что в качестве предмета преступления по ст. 199.2 УК могут выступать лишь те денежные средства или имущество, которые перечислены в ст. 45-47 НК РФ¹⁶⁷. Между тем, эта точка зрения, на наш взгляд,

¹⁶⁶ См., напр.: Постановление ФАС Уральского округа от 10.06.2009 № Ф09-3858/09-С3 по делу № А60-28793/2008-С10. URL: http://ras.arbitr.ru/PdfDocument/99e9879d-bc7d-4f66-b63a-99a907269b7b/%D0%9060-28793-2008_20090610.pdf (доступ 10 ноября 2012 г.)

¹⁶⁷ Дармаева В.Д., Золотухина Л.В., Кузянова Е.И. Особенности уголовно-правовой квалифика-

верна лишь отчасти. В отношении денежных средств она представляется вполне справедливой, поскольку они могут находиться либо на банковских счетах, либо в качестве наличности и оба этих варианта Налоговым кодексом названы. В то же время, мнение относительно того, что статьи 45 – 47 НК РФ содержат перечень имущества, за счёт которого может быть взыскана недоимка, представляется некорректным, поскольку в ч. 5 ст. 47 НК определяется последовательность взыскания налога за счет имущества¹⁶⁸. Исчерпывающего же перечня имущества, за счёт которого может быть осуществлено взыскание налога, в данной статье нет. Поэтому мы считаем, что предметом преступления по ст. 199.2 УК может выступать любое имущество, в отношении которого налогоплательщик (налоговый агент), организация или индивидуальный предприниматель обладают правом собственности, за исключением имущества, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам.

Диспозиция ст. 199.2 УК РФ ставит в неравное положение организации-налогоплательщики и индивидуальных предпринимателей, поскольку в последнем случае взыскание может быть обращено и на личные денежные средства и имущество предпринимателя, в то время как к собственникам имущества или руководителям организаций такая мера применена быть не может. На практике имеют место случаи взыскания недоимок по налогам за счет личного имущества индивидуальных предпринимателей¹⁶⁹. Мы полагаем, что возможность взыскания недоимок за счет личных средств этой категории налогоплательщиков является сильным фактором, удерживающим их от преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК. По

ции преступлений за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов // *Право и экономика*, 2007, № 2. С. 88-91; *Карякин В.В.* Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления // *Современное право*. 2006. № 8. С. 21-24; *Середа И.М.* Воспрепятствование принудительному взысканию налогов и (или) сборов // *Российский следователь*. 2005. № 2. С. 16-19.

¹⁶⁸ Приводим текст ч. 5 ст. 47 НК РФ: «...Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:...» и далее по списку.

¹⁶⁹ См., напр. Постановление ВАС Восточно-Сибирского округа № А69-944/2012 от 5 декабря 2012 г. URL: http://ras.arbitr.ru/PdfDocument/af556436-a275-4e14-a798-d323f885a50f/%D0%9069-944-2012__20121205.pdf (Доступ 02 февраля 2013 г.).

крайней мере, по всему изученному нами массиву уголовных дел по этой статье ни одного случая совершения преступления индивидуальными предпринимателями выявлено не было.

Считаем справедливым замечание В. Тюнина, отметившего, что не может являться предметом преступления по ст. 199.2 УК имущество, на которое в соответствии со ст. 446 Гражданско-процессуального кодекса не может быть обращено взыскание по исполнительным документам¹⁷⁰. Это мнение представляется правильным, поскольку, в соответствии со ст. 7 Закона РФ «Об исполнительном производстве», налоговые органы наделяются в соответствии с федеральным законом правом осуществлять исполнительное производство, в рамках которого, в частности, происходит взыскание недоимки¹⁷¹. Одновременно, в ч. 2 ст. 446 ГПК РФ содержится указание на то, что перечень имущества организаций, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам, определяется федеральным законом.

Особняком располагается позиция Р.А. Лежнина, который предлагает внести изменения в ст. 199.2 УК, включив в предмет преступления денежные средства и имущество не только юридических, но и физических лиц¹⁷².

Мы полагаем, что Р.А. Лежнин исключительную роль в обосновании криминализации уклонения от уплаты недоимки физических лиц, отвлечению от равенства перед законом всех граждан. Однако в теории права подробно разработаны принципы криминализации, такие как принцип достаточной общественной опасности криминализируемых деяний и их относительной распространённости¹⁷³. В работе Р.А. Лежнина нет указаний на проведённый анализ общественной опасности таких деяний и оценки их распространённости в масштабах страны. Поэтому считаем это предложение

¹⁷⁰ Тюнин В. Налоговые преступления в Уголовном кодексе России // Российская юстиция, 2004. № 2. С. 62-65.

¹⁷¹ Федеральный Закон от 2.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // РГ. 1997. 5 авг.

¹⁷² Лежнин Р.А. Указ. соч. С. 23.

¹⁷³ Лопашенко Н.А. Уголовно-правовая политика Российской Федерации. В кн.: Уголовное право России. Курс лекций. Под ред. Б.Т. Разгильдиева. Саратов, 2004. С. 265.

недостаточно обоснованным.

Выводы по объекту и предмету преступления

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

- основным непосредственным объектом состава сокрытия средств от уплаты недоимки выступают общественные отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы;
- дополнительным объектом выступают общественные отношения, возникающие по поводу обязательных для исполнения предписаний органов государственной власти;
- предметом преступления выступают денежные средства, а также любое имущество, в отношении которого налогоплательщик (налоговый агент), организация или индивидуальный предприниматель обладают правом собственности, за исключением имущества, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам;
- не может выступать предметом данного преступления имущество физических лиц (собственников, руководителей организаций) за исключением денежных средств или имущества индивидуальных предпринимателей.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК

Теоретические вопросы объективной стороны состава преступления достаточно чётко разработаны в отечественной уголовно-правовой теории¹⁷⁴.

Как правило, признаки объективной стороны состава преступления наиболее полно отражаются в диспозиции статьи Особенной части УК. Однако не всегда их уяснение составляет тривиальную задачу. В случае с объективной стороной состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, задача исследователя

¹⁷⁴ См.: Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления. М., 1960; Тимейко Г.В. Общее учение об объективной стороне преступления. Ростов-на-Дону, 1977; Ковалев М.И. Проблемы учения об объективной стороне состава преступления. Красноярск, 1991; Акоев К.Л. и др. Объективная сторона преступления (факультативные признаки). М., 1995; Малинин В.Б. Причинная связь в уголовном праве. СПб., 2000; Малинин В.Б., Парфенов А.Ф. Объективная сторона преступления. СПб., 2004 и др.

усложняется в силу того обстоятельства, что диспозиция данной статьи является бланкетной. Соответственно, это требует кропотливого изучения множества нормативных актов, которые, зачастую, вступают в противоречие друг с другом.

В соответствии с диспозицией ст. 199.2 УК, объективную сторону состава преступления образует сокрытие предмета преступления, т. е. денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное в крупном размере.

Следует отметить, что в настоящее время нет единой точки зрения о том, в какой форме совершается деяние — действием или бездействием. Как обычно, мнения юристов разделились и образовали три самостоятельные позиции:

- А.П. Зрелов и М.В. Краснов считают, что для объективной стороны рассматриваемого преступления характерно «действие, приводящее к сокрытию денежных средств или имущества»¹⁷⁵;

- И.И. Кучеров и И.Н. Соловьев прямого ответа на данный вопрос не дают. Однако анализ излагаемого ими материала позволяет сделать вывод о том, что бездействие они считают единственно возможной формой деяния, характеризующего объективную сторону преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК¹⁷⁶.

К ним примыкают и другие авторы, отмечая, что сокрытие имущества предполагает помещение его в скрытое или неизвестное для налоговых органов место и несообщение указанным органам мест его нахождения либо несообщение налоговым органам о наличии имущества, за счёт которого может быть взыскана недоимка по налогам и (или) сборам. Поэтому, по их мнению, сокрытие денежных средств или иного имущества может быть совершено только путём бездействия, поскольку сущность деяния виновного состоит в том, что он не сообщает налого-

¹⁷⁵ Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. К.К. Саркисова. М., 2004. С. 122.

¹⁷⁶ Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2004. С. 61 - 65.

вым органам о наличии имущества или о месте его нахождения¹⁷⁷;

- и, наконец, промежуточная точка зрения, высказанная Г.А. Есаковым, заключается в том, что это преступление может быть совершено как действием, так и бездействием¹⁷⁸.

Отсутствие единого мнения по данному вопросу объясняется, на наш взгляд, бланкетностью диспозиции ст. 199.2 УК, что требует уяснения содержания различных нормативных актов, а также неоднозначным решением вопроса о том, к чему относится термин «крупный размер», - к стоимости сокрытых средств или имущества либо к размеру имеющейся недоимки. Кроме того, в анализируемом преступлении сочетаются как активные действия, связанные с сокрытием средств, так и бездействие, выражающееся в неисполнении требования налоговых органов об уплате недоимки.

Вместе с тем, в теории уголовного права давно выделена специфическая форма деяния, сочетающая элементы активного действия и бездействия, - смешанное бездействие. Сущность этого вида бездействия состоит в том, что лицо, обязанное по закону действовать определенным образом, совершает активные действия, направленные на то, чтобы не исполнять этих нормативных предписаний¹⁷⁹.

Рассмотрим применимость этой дефиниции к сокрытию средств от уплаты недоимки, под которой понимается неуплаченная часть налогов или сборов. В соответствии со ст. 69 Налогового Кодекса, при ее наличии налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате налога, т. е. письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности её уплатить в установленный срок.

¹⁷⁷ Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Некоторые вопросы квалификации "новых" налоговых преступлений // "Налоги" (журнал), 2007, № 1. С. 24.

¹⁷⁸ Комментарий к УК / Под ред. Ю.В. Грачева, Л.Д. Ермакова и др.; Отв. ред. А.И. Рарог. М., 2004. С. 359.

¹⁷⁹ Советское уголовное право. Общая часть. М., 1988. С. 110 (автор главы – Г.А. Кригер); Энциклопедия уголовного права. Т. 4: Состав преступления. СПб, 2005. С. 282 (автор главы — В.Б. Малинин); Уголовное право России. Курс лекций. Т. II. Саратов, 2008. С. 253-254 (автор главы Н.А. Лопашенко) и др.

Таким образом, на налогоплательщика возлагается обязанность в определенный срок уплатить имеющуюся недоимку.

Если требование налоговых органов не исполняется, то в соответствии со ст. 46 НК, недоимка взыскивается в принудительном порядке путём обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика в банках.

В соответствии с ч. 2. ст. 46 НК, взыскание налога производится путём направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. После этого все средства, находящиеся на счёте в безусловном порядке перечисляются в соответствующие бюджеты. При недостаточности этих средств, списание происходит по мере их поступления на счёт налогоплательщика.

При таком способе взыскания недоимки налогоплательщик, чтобы уклониться от исполнения возложенной налоговым органом обязанности, совершает активные действия – открывает новые счета для своей организации и дает поручения своим контрагентам о проведении операций через вновь открытые расчетные счета

Так, например, директор ОАО «Астраханский завод резиновых технических изделий» (далее ОАО «АЗРТИ») Баймухамедов Р.Х., зная о наличии недоимки по единому социальному налогу и налогу на добавленную стоимость и о наличии на расчетном счете предприятия инкассовых поручений, направленных ИФНС России по Ленинскому району г. Астрахани, путем направления в ООО ТД «Астрахань-Резинотехника», ООО «Риеста», СОАО «Лакокрасочный завод», предпринимателю Неговорину В.А., ООО АПФ «Армада», ООО ТПК «ЮТЕКО», ООО ПКФ «Карон-Мет» письменных распоряжений, инициировал перечисление денежных средств общей суммой 1 728 624, 01 рубля на расчётные счета лиц, перед которыми у ОАО «АЗРТИ» имелась кредиторская задолженность. Тем самым, было совершено сокрытие денежных средств от уплаты недоимки по налогам¹⁸⁰.

¹⁸⁰ УД № 6020786 // Архив Ленинского районного суда г. Астрахани.

Таким образом, в приведенном примере, Баймухамедов Р.Х. совершил активные действия с целью неисполнения возложенной на него обязанности уплатить недоимку по налогам.

Аналогичным образом совершается преступление в том случае, если укрываются не денежные средства, а имущество. Если субъект не предпринимает действий по его сокрытию, то оно, в соответствии со ст. 47 НК, изымается судебными приставами-исполнителями на основании постановления, вынесенного руководителем налогового органа.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК, совершается путём смешанного бездействия, содержание которого состоит в том, чтобы путем активных действий по сокрытию средств или имущества организации уклониться от исполнения обязанности по уплате недоимки.

Удивительно, но до сих пор в теории уголовного права не сложилось единого мнения о том, какова конструкция состава, предусмотренного ст. 199.2 УК.

Часть теоретиков права полагает, что анализируемый состав, как и прочие налоговые преступления, сконструирован по типу материального. В частности, И.Н. Соловьев мотивирует такое решение тем, что привлечение субъекта к уголовной ответственности за налоговые преступления возможно лишь при наступлении конкретных вредных последствий - не получении или недополучении бюджетом государства того или иного налога в установленных законом размерах¹⁸¹.

Ряд авторов считают, что позиция Верховного Суда РФ, нашедшая отражение в п. 14 постановления Пленума от 28 декабря 2006 г. № 64, подтверждает мнение о том, что составы налоговых преступлений являются материальными¹⁸².

¹⁸¹ Соловьев И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁸² Ефимчев П.С., Ефимчев С.П. Налоговые преступления и проблемы борьбы с ними // Журнал российского права. 2008. № 8. С. 86-87; Бобырев В.В., Ефимичев С.П., Ефимичев П.С. Уклонения от уплаты налогов и их квалификация по Уголовному Кодексу Российской Федерации // Право и экономика, 2007, № 9. С. 92-97; Бочков О.В. Налоговые преступления, совершаемые в

Напомним, что, в соответствии с п. 14 указанного постановления, «если налогоплательщик не представил налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным (ст. 23 НК РФ), либо включил в налоговую декларацию или в эти документы заведомо ложные сведения, в том числе в случаях подачи в налоговый орган заявления о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока её подачи, но затем до истечения срока уплаты налога и (или) сбора сумму обязательного взноса уплатил (пункт 4 статьи 81 НК РФ), добровольно и окончательно отказавшись от доведения преступления до конца (часть вторая статьи 31 УК), то в его действиях состав преступления, предусмотренный статьей 198 или статьей 199 УК, отсутствует»¹⁸³.

Противоположенная позиция состоит в том, что все составы налоговых преступлений, в том числе, и сокрытия средств от уплаты недоимки, сконструированы по типу формальных¹⁸⁴.

В пользу такой точки зрения приводятся следующие доводы:

1. При конструировании составов налоговых преступлений законодатель не использует традиционных языковых оборотов, применяемых в диспозициях материальных составов. В противном случае диспозиция, например, ст. 199 УК, могла бы выглядеть примерно так: «Уклонение от уплаты налогов, причинившее крупный ущерб государству»¹⁸⁵.

2. Если субъект не уплатил налог в крупном размере, а затем оказалось, что начисленная сумма была ошибочной, получается, что имевшийся первоначально

лесопромышленном комплексе: Уголовно-правовые и криминологические аспекты. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 8.

¹⁸³ См.: Постановление Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // РГ. 2006. 31 дек.

¹⁸⁴ См., напр.: Румянцева Е.В. Техника конструирования и применения диспозиций статей о налоговых преступлениях (ст. 198-199.2 УК). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С.14; Глебов Д. А., Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб.: Юридический центр Пресс, 2005. С. 51.

¹⁸⁵ Румянцева Е.В. Особенности конструкции норм о налоговых преступлениях: влияние на практику // Уголовный процесс. - М.: Изд. Дом "Арбитражная практика", 2008, № 6 (42). - С. 3-7

ущерб исчез¹⁸⁶. Такой довод может быть применен и по отношению к сокрытию недоимки.

3. В действующих редакциях статей называются лишь *действия* виновных: уклонение от уплаты налогов, совершенное в крупном размере; неисполнение обязанностей налогового агента, совершенное в крупном размере; сокрытие денежных средств или имущества в крупном размере. Последствия этих деяний в виде ущерба государственной казне как бы «остаются за кадром». В таких составах законодатель не интересуется ни действительным, ни потенциальным вредным последствием деяния, а воспрещает его как таковое¹⁸⁷.

В принципе все приведенные доводы могут быть сведены к одному единственному - в диспозициях налоговых преступлений не указан ущерб, а условием уголовной ответственности является лишь совершение деяния.

Возражая против этой позиции, мы хотим привести основной довод оппонентов этой точки зрения: для возбуждения уголовного дела по признакам налогового преступления, в том числе, сокрытия средств от уплаты недоимки, в обязательном порядке устанавливается наличие ущерба, выраженного в сумме всех не поступивших в казну налогов¹⁸⁸. Этот довод применим в полной мере и к ст. 199.2 УК. Размер неуплаченной суммы налогов и (или) сборов и будет составлять сумму ущерба, понесенного государством. В тех же случаях, когда налог начислялся ошибочно, ущерб государству отсутствует, а имеет место неверное представление сотрудников правоохранительных органов о его наличии.

Мы полагаем доводы сторонников точки зрения о формальном составе со-

¹⁸⁶ Иванов Н. Г. Уголовная ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 4 / Под. ред. Л. Л. Кругликова. Ярославль, 2002. С. 13.

¹⁸⁷ Люблинский П. И. Техника, толкование и казуистика уголовного кодекса. М.: Зерцало, 2004. С. 27.

¹⁸⁸ Яни П. С. Причиняет ли налоговое преступление ущерб? // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения. Ярославль, 2002. С. 21; Кузнецов А. П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Нижний Новгород, 2000. С. 42.; Кругликов Л. Л., Соловьев О. Г. Преступления в сфере экономической деятельности и налогообложения. Ярославль, 2003. С. 124.

крытия недоимки неправильными и в дальнейшем будем исходить из того, что данный состав по конструкции является материальным, причиняющим ущерб в размере неуплаченной части налогов и (или) сборов.

В соответствии с диспозицией ст. 199.2 УК, деяние выражается в сокрытии денежных средств или имущества.

Пристальное внимание уделили содержанию термина «сокрытие» И.И. Кучеров и А.В. Щукин. Эти авторы проанализировали содержание ряда статей УК, устанавливающих уголовную ответственность за сокрытие различных предметов, решений Высшего Арбитражного Суда РФ по делам, связанным с сокрытием денежных средств либо имущества, и пришли к выводу о том, что не существует легального определения для термина «сокрытие»¹⁸⁹. Сходным способом действовал М.В. Симонов, исходивший из предпосылки, что термин «сокрытие» имеет одинаковое лексическое значение, независимо от сферы его употребления¹⁹⁰. Таким образом, указанные исследователи делают вывод о содержании термина «сокрытие» на основании анализа всех возможных вариантов его использования в различных случаях, в том числе, различными отраслями права.

Представляется, что подобный метод выявления значения слова непродуктивен по следующим основаниям.

Во-первых, в русском языке большинство слов являются многозначными (полисемантическими). К числу однозначных относятся имена собственные; недавно возникшие слова; слова с узкопредметным значением; терминологические наименования. Как отмечают специалисты, объем словаря любого языка ограничен, поэтому развитие лексики происходит не только благодаря созданию новых слов, но и в результате увеличения числа значений у ранее известных, отмирания одних значений и возникновения новых¹⁹¹.

Во-вторых, выяснение смысла слова — нетривиальная задача. Если бы все

¹⁸⁹ Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 71-78.

¹⁹⁰ Симонов М.В. Указ. соч. С. 18.

¹⁹¹ Розенталь Д.Э., Голуб И.Б., Теленкова М.А. Современный русский язык. М., 2002. С. 25.

слова употреблялись бы только в одном значении, то отпала бы нужда в толковании закона.

Кроме того, необходимо помнить и о наличии запрета на применение уголовного закона по аналогии. В разных случаях один и тот же термин может иметь различное значение. Поэтому едва ли правомерно анализировать данное понятие вне контекста ст. 199.2 УК.

Одним из наиболее острых вопросов при квалификации преступлений по ст. 199.2 УК, который затрагивает интересы значительного числа предпринимателей, является отсутствие в судебной практике единообразного подхода к оценке деятельности налоговых органов по взысканию недоимки. В частности, И.Г. Рагозина высказала точку зрения, что состав преступления будет иметь место только в том случае, если налоговые органы приняли все возможные меры по взысканию недоимки. Иными словами — если поручение о принудительном взыскании недоимки за счёт денежных средств, находящихся на счетах организации, не увенчалось успехом, налоговый орган должен принимать меры к её взысканию за счёт наличных денежных средств или имущества организации. Если же налогоплательщик не уплачивает налоги, имея возможность их внести, состав преступления отсутствует¹⁹². Позицию И.Г. Рагозиной активно поддержал В. Комиссаров, опирающийся на заключение судебной коллегии Верховного Суда Республики Хакасия от 29 ноября 2004 года, которым отказано в удовлетворении представления прокурора Республики Хакасия в даче заключения о наличии в действиях депутата Верховного Совета Республики Хакасия третьего созыва К. признаков преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК¹⁹³.

К. являлся генеральным директором ОАО «Мибиэкс» с 12 мая 2000 г. В ходе проверки финансовой деятельности ОАО установлено, что за период с 2002 года по сентябрь 2004 года предприятием не перечислялись налоги и сборы в бюджет, в связи с чем образовалась задолженность по налогам 34789,5 тыс. руб. Не-

¹⁹² Рагозина И.Г. «Уклонение от уплаты налогов и сборов: усиление ответственности» // Уголовный процесс. 2005. № 8. С. 3-7.

¹⁹³ Комиссаров В. Занудно-уголовный триллер // Газета «ЭЖ-ЮРИСТ». 2008. № 41.

смотря на наличие денежных средств в кассе и на расчётных счетах предприятия (кроме тех, на которые были выставлены инкассовые поручения), задолженность по налогам погашена не была. Более того, К. прекратил направление денежных средств предприятия на расчётный счет, на которое было выставлено инкассовое поручение, а списывал денежные средства платёжными поручениями с других счетов, открытых в других банках.

Судебная коллегия Верховного Суда Республики Хакасия, рассмотрев представление, пришла к заключению об отсутствии в действиях К. признаков преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, поскольку он не укрывал денежные средства от учёта, а налоговые органы не предприняли всех мер для принудительного взыскания удержанных налогов.

Судебная коллегия по уголовным делам Верховного Суда Российской Федерации, рассмотрев кассационное представление прокурора Республики Хакасия Белошицкого А.С. на заключение судебной коллегии Верховного Суда Республики Хакасия от 29 ноября 2004 года, постановила о его отмене и направлении на новое судебное рассмотрение новым составом судей по процессуальным основаниям. Вопрос же о правильности квалификации, к сожалению, не был решён¹⁹⁴.

В. Комиссаров опирается на Обзор судебной практики Пензенского областного суда по делам о налоговых преступлениях за 2005 г. и первое полугодие 2006 г., в котором отмечается, что «уголовная ответственность установлена именно за сокрытие (умышленное утаивание) денежных средств или иного имущества предприятия от наложения на них ареста или последующей реализации, а не за ненаправление денежных средств на расчётные счета предприятия, на которых находятся ... инкассовые поручения. Поэтому необходимо установить, что скрыты именно те денежные средства, за счёт которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, т.е. должен быть соблюден порядок, предусмотренный ст. ст. 46 и 47 НК РФ». На этом основании В. Комиссаров делает вывод о том, что до тех пор, пока налоговые органы не предпримут всех мер, преду-

¹⁹⁴ Там же.

смотренных статьями 46 и 47 НК, состава преступления в действиях налогоплательщика не будет¹⁹⁵.

Мы можем согласиться с указанными авторами лишь с определенными оговорками. Во-первых, мы не согласны с последним тезисом В. Комиссарова. Если встать на его сторону, получится ситуация, когда преступность деяния определяется действиями не субъекта, а третьих лиц. По нашему мнению, налоговые органы могут констатировать сокрытие средств от уплаты недоимки и до момента совершения всех возможных действий по её взысканию. Напомним, что в соответствии с п. 7 ст. 46 НК, при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика ... или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика ... налоговый орган вправе взыскать налог за счёт иного имущества налогоплательщика ... в соответствии со статьей 47 НК. Обратим внимание, Налоговый Кодекс говорит о праве налоговых органов взыскать недоимку за счет имущества, но никак не об обязанности. Следует учитывать существование определённых временных ограничений деятельности налоговых органов, зачастую физически неспособных осуществить все необходимые действия по взысканию недоимки в течении срока исполнения требований об уплате налога.

В частности, в соответствии с п. 3 ст. 32 НК, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) полностью не погасил указанную в данном требовании недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

На практике часто возникают ситуации, когда налогоплательщик, узнав, что на счета организации выставлены инкассовые поручения, в целях сокрытия денежных средств от уплаты недоимки, открывает новые счета, которыми пользуется до тех пор, пока налоговые органы после уведомления со стороны банка о дан-

¹⁹⁵ Там же.

ных счетах, направляют поручения, в соответствии со ст. 46 НК. Такая своеобразная игра в «кошки-мышки» также отнимает время у налоговых органов.

Так, Н.П. Куликов, будучи руководителем ООО «Камызяктеплогаз», неоднократно информировался налоговым органом о необходимости уплатить недоимку по налогам. Игнорируя эти требования, Н.П. Куликов производил финансово-хозяйственные операции минуя расчётные счета предприятия, выдавая наличные средства предприятия подотчётным лицам, а затем, после повторного уведомления от налогового органа, отдал распоряжение об открытии новых расчётных счетов, по которым производил расчёты, минуя те расчётные счета, на которые были выставлены инкассовые поручения¹⁹⁶.

Во-вторых, сокрытия средств от уплаты недоимки не будет лишь в тех редких случаях, когда, как в приведенном В. Комиссаровым примере, налоговые органы выставили инкассовые поручения не на все расчетные счета предприятия. Одновременно должно выполняться условие, что налогоплательщик использует для расчетов лишь те счета, которые были открыты до направления налоговым органом требований о принудительном взыскании недоимки.

С учетом этих замечаний корректная позиция по данному конкретному уголовному делу может быть выражена так: сокрытия недоимки в данном случае нет, поскольку налоговые органы выставили инкассовые поручения не на все расчетные счета организации.

Однако анализируемый пример является исключением из практики взыскания недоимки и свидетельствует о том, что сотрудники налогового органа допустили небрежность при осуществлении процедуры принудительного взыскания недоимки, либо это было сделано умышленно. Мы при анализе судебной практики по ст. 199.2 УК в трех областях ни разу не сталкивались с подобными случаями.

Все вышеизложенное свидетельствует о том, что определение сокрытия недоимки, содержащееся в п. 20 постановления Пленума Верховного Суда РФ «О

¹⁹⁶ Уголовное дело № 6090698. Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

практике применения судами уголовного законодательства», является корректным. В дальнейшем мы будем исходить именно из этого определения: «... Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов ... следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере»¹⁹⁷.

Такое определение является более предпочтительным, нежели встречающиеся в теории определения сокрытия, использующие термин «утаивание». Так А.И. Морозкина предлагает под сокрытием понимать умышленные деяния недоимщика, заключающиеся в утаивании информации о денежных средствах и (или) имуществе организации (индивидуального предпринимателя), за счёт которых должна быть взыскана недоимка, а также фактическое их утаивание от налоговых органов и иных субъектов взыскания недоимки, совершаемые в целях воспрепятствования принудительному исполнению налоговой обязанности¹⁹⁸.

По нашему мнению, термин «утаивание» неудобен с практической точки зрения, поскольку существенно осложняет следственным органам доказывание умысла. Как правило, утаивания в его буквальном значении при сокрытии недоимки не происходит и не может происходить, поскольку банки обязаны уведомлять налоговые органы о вновь открытых организациями расчётных счетах. На практике руководители стремятся не утаить денежные средства, а выиграть время для совершения финансово-хозяйственных операций, пока налоговые органы не направили инкассовые поручения на новые счета. По нашему мнению, такие действия нельзя характеризовать как утаивание.

Решающее значение для привлечения к уголовной ответственности по

¹⁹⁷ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // БВС РФ. 2006. № 3.

¹⁹⁸ Морозкина И. А. Доказывание в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 14. Аналогичное определение сформулировала А.И. Чернеева. См.: Чернеева А.И. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: По материалам Республики Татарстан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С. 16.

ст. 199.2 УК имеет крупный размер денежных средств или стоимости имущества, укрытого от уплаты недоимки. В соответствии с примечанием к ст. 169 УК, он устанавливается в сумме, превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей.

Сразу обращает внимание использование законодателем союза «либо» в диспозиции статьи: «сокрытие денежных средств либо имущества ... в крупном размере». В данном месте имеет место дизъюнкция двух выражений: «сокрытие денежных средств в крупном размере» и «сокрытие имущества в крупном размере»¹⁹⁹. В соответствии с правилами логики, высказывание ложно, если ложными являются оба входящих в него выражения. Во всех остальных случаях оно будет истинным.

Обозначим высказывание «сокрытие денежных средств в крупном размере» через «А», а высказывание «сокрытие имущества в крупном размере» - через «В».

Значение А будет истинным, если сумма сокрытых денежных средств составляет крупный размер, т. е. более 1 млн. 500 тыс. тысяч рублей, и ложным — если менее. Соответственно значение В будет истинным, если стоимость сокрытого имущества превышает 1 млн. 500 тыс. рублей и ложным — в противном случае.

Если дизъюнкция выражений А и В (обозначаемая в логике как $A \vee B$) будет истинной, это означает, что в действиях субъекта имеется состав преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

Таблица истинности дизъюнкции выражений А и В выглядит следующим образом:

А	В	$A \vee B$
ИСТИНА	ИСТИНА	ИСТИНА
ИСТИНА	ЛОЖЬ	ИСТИНА
ЛОЖЬ	ИСТИНА	ИСТИНА
ЛОЖЬ	ЛОЖЬ	ЛОЖЬ

¹⁹⁹ Дизъюнкция — соединение двух высказываний с помощью слова «или» См.: Кирилов В.И., Старченко А.А. Логика. Учебник. М., 2008. С. 79.

Исходя из этой таблицы, можно сделать вывод, что в тех случаях, когда субъект одновременно скрывает денежные средства в сумме, не превышающей 1 млн. 500 тыс. руб., и имущество на сумму меньшую, чем 1 млн. 500 тыс. руб., то оснований для привлечения такого лица к ответственности по ст. 199.2 УК не будет даже в том случае, если общая сумма, полученная путём сложения сокрытых денежных средств и стоимости сокрытого имущества, превышает 1 млн. 500 тыс. рублей.

Мы полагаем, что такая ситуация может быть исправлена путем замены частицы «либо» в диспозиции ст. 199.2 УК сочетанием «и (или)»: «Соккрытие денежных средств и (или) имущества ...»

Определённые сложности возникают и с выяснения вопроса о размере недоимки, имеющем криминообразующее значение по ст. 199.2 УК.

В п. 20 руководящего постановления Пленума Верховного Суда имеется разъяснение, в соответствии с которым под крупным размером следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей двести пятьдесят тысяч рублей (в данном Постановлении не были учтены изменения крупного размера сокрытых от уплаты недоимки сумм). Состав преступления, предусмотренный статьей 199.2 УК, наличествует и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого в крупном размере с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки²⁰⁰.

По мнению И.А. Клепицкого, данное разъяснение следует понимать в том смысле, что для установления крупного размера необходимо, чтобы и размер недоимки, и стоимость сокрытого имущества превышали крупный размер. Если стоимость сокрытого имущества (сумма сокрытых денег) превышает его, а размер недоимки не превышает, то состав преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК,

²⁰⁰ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // БВС РФ. 2006. № 3.

отсутствует. Отсутствует он и в том случае, если размер недоимки превышает крупный размер, но стоимость сокрытого имущества (сумма сокрытых денег) не превышает его²⁰¹.

Здесь мы вынуждены не согласиться с автором. Напомним содержание пятого абзаца п. 20 постановления:

«Исходя из примечания к статье 169 УК, под крупным размером следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей. Состав преступления, предусмотренный статьей 199.2 УК, наличествует и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого в крупном размере с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки».

Таким образом, в постановлении содержатся указания по квалификации сокрытия средств в двух равнозначных случаях:

1. сокрыты средства (имущество) в сумме, превышающей крупный размер; При этом размер недоимки также превышает крупный размер;
2. размер недоимки превышает крупный размер. При этом размер сокрытых средств может быть любым, в том числе, менее крупного размера.

Таким образом, можно сделать вывод, что постановление Пленума Верховного Суда РФ буквально толкует положения ст. 199.2 УК — размер недоимки должен превышать крупный размер, а стоимость сокрытого имущества не имеет значения.

В то же время, И.А. Клепицкий пытается ограничить сферу применения этой нормы.

В связи с изложенным представляется закономерной попытка упростить диспозицию ст. 199.2 УК, предпринятая М.В. Симоновым. Он предложил такую редакцию: «Воспрепятствование взысканию задолженности по налогам и (или)

²⁰¹ Клепицкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается // Закон. 2007 № 7. С. 64-80.

сборам в крупном размере»²⁰².

Полагаем, что такое предложение имеет право на существование. Вместе с тем, считаем, что толкование диспозиции ст. 199.2 УК не является настолько головоломным, что может потребоваться перекраивать диспозицию. Тем более, что изменение устоявшейся нормы всегда влечет новые проблемы. Так, например, М.В. Симонов пытается перенести из постановления Пленума Верховного Суда РФ термин «воспрепятствование». Вместе с тем, он не учитывает, что раскрытие уже имеющегося понятия «сокрытие», даваемое в постановлении с использованием слова «воспрепятствование», не означает синонимичности этих понятий. Вполне возможно, что принятие указанного предложения сломает всю практику по ст. 199.2 УК, поскольку сам по себе термин «воспрепятствование» может толковаться очень широко, включая физическое противодействие сотрудникам налоговых органов или не вовремя данный ответ на запрос налоговых органов. По сути, этот автор предлагает совершенно другую норму, с чем мы согласиться не можем.

Кроме того, предложение М.В. Симонова способствует расширению уголовной репрессии, поскольку подразумевает не только сокрытие денежных средств или имущества в любом размере, но и неограниченный перечень других способов совершения преступления.

Ещё один момент, на который необходимо обратить внимание при анализе объективной стороны анализируемого состава преступления, заключается в следующем.

В научной литературе высказано мнение о недопустимости суммирования недоимок по различным налогам и сборам при расчёте крупного размера²⁰³. В основе данной позиции лежит констатация того факта, что сокрытие налогов (недоимки по налогам) в сумме, не превышающей крупного размера, является налого-

²⁰² Симонов М.В. Указ. соч. С. 8-9.

²⁰³ Кочергин П., Селихова О. От преступления к квалификации // Газета «эж-ЮРИСТ». 2004. № 6.

вым правонарушением, оконченным с момента истечения даты, указанной в требовании об уплате недоимки. Суммирование недоимок по различным налогам и сборам означает ни что иное, как сложение налоговых правонарушений, в результате которых получается одно преступление с административной преюдицией.

В связи с изложенным, считаем необходимым отметить, что до недавнего времени административная преюдиция, то есть совершение ряда административных правонарушений, в качестве основания для уголовной ответственности не рассматривалась. Вместе с тем, как отметил В.П. Малков, с реформированием ст. 178 УК введена первая уголовно-правовая норма с административной преюдицией²⁰⁴.

Проблематика административной преюдиции в последнее время поднимается достаточно часто²⁰⁵. Применительно к налоговым преступлениям необходимость дополнения соответствующих статей административной преюдицией обосновывали А.А. Лошкин²⁰⁶, К.К. Саркисов²⁰⁷. Об актуальности этой темы свидетельствует и проведение в мае 2011 г. в Академии Генеральной прокуратуры РФ международного теоретического семинара, посвященного исключительно проблеме административной преюдиции. Полярные точки зрения по этому поводу были изложены в докладах В.П. Мальцева и Н.А. Лопашенко²⁰⁸.

Мы полагаем, что при наличии острых теоретических разногласий по пово-

²⁰⁴ Малков В.П. Административная преюдиция: за и против // Вестник Генеральной Прокуратуры Российской Федерации. 2011. № 3. С. 62.

²⁰⁵ Кузнецова Н. Ф. Семь лет Уголовному кодексу Российской Федерации // Вестник Московского университета. Серия 11. 2003. № 1. С. 3-19; Студеникина М. С. Законодательное обеспечение борьбы с административными правонарушениями // Административная ответственность. Сб. науч. ст. / под ред. И. Л. Бачило, Н. Ю. Хамановой. М., 2001. С. 18-19; Борзенков Г.Н. Тенденции и перспективы развития уголовного законодательства в XXI веке (опыт сравнительно временного анализа) // Уголовное право в XXI веке. Материалы международной научной конференции. М., 2002. С. 114.

²⁰⁶ Лошкин А.А. Уголовно-правовые и криминологические аспекты противодействия налоговым преступлениям. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2005. С. 5.

²⁰⁷ Саркисов К.К. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 14.

²⁰⁸ См.: Малков В.П. Указ. соч.; Лопашенко Н.А. Административной преюдиции в уголовном праве – нет! // Вестник Генеральной Прокуратуры Российской Федерации. 2011. № 3. С. 64-71.

ду преюдиции, неминуемо приводящим, как отметила Н.А. Лопашенко, к противоречиям с базовыми положениями уголовного законодательства, например, с уголовно-правовым принципом вины²⁰⁹, позиция о недопустимости суммирования недоимок по различным налогам, по которым истек срок требований по их уплате, является верной. В то же время, не подразумевает административной преюдиции требование Верховного Суда РФ о сложении недоимок по различным налогам и сборам, когда каждая из них, образовавшаяся по отдельным видам налогов или сборов, не образует крупного размера, установленного в примечании к ст. 169 УК. По нашему мнению, в подобных случаях имеет место единое продолжаемое преступление, состоящее из ряда тождественных действий, направленных на сокрытие средств от уплаты недоимки. Состав преступления будет иметь место с момента, когда общая сумма недоимки превысит 1 млн. 500 тыс. рублей.

Наконец, характеризуя объективную сторону сокрытия средств от уплаты недоимки, необходимо остановиться на таком ее элементе, как время совершения преступления. Несмотря на то, что в диспозиции ст. 199.2 УК о нём ничего не сказано, это не означает, что сокрытие недоимки возможно в любой произвольный момент времени. И.А. Морозкина, посвятившая свою работу проблемам расследования и доказывания налоговых преступлений, указывает, что сокрытие денежных средств или иного имущества организации (индивидуального предпринимателя) возможно лишь в период времени с момента вынесения решения о взыскании недоимки за счет денежных средств (иного имущества) налогоплательщика и до истечения предельного срока процедуры принудительного взыскания недоимки²¹⁰.

Здесь мы вынуждены не согласиться с И.А. Морозкиной по следующим обстоятельствам. Недоимка по налогам или сборам образуется с момента неисполнения в полном объёме налогоплательщиком обязанности по уплате налогов. Уже с этого момента возможно сокрытие средств, предназначенных для её уплаты.

²⁰⁹ Лопашенко Н.А. Указ. Соч. С. 71.

²¹⁰ Морозкина И.А. Доказывание в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 15.

Если согласиться с И.А. Морозкиной, то следует признать, что в случаях пропуска налоговыми органами сроков для принудительного списания средств со счетов налогоплательщика в целях погашения недоимки, установленных ч. 3 ст. 46 НК РФ, лицо, сокрывшее средства, не может быть привлечено к уголовной ответственности. Однако это не так. В соответствии с ч. 3 ст. 46 НК РФ при возникновении таких ситуаций предусмотрена возможность обращения налогового органа в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога или сбора. А, значит, сокрытие недоимки возможно и в этот период, позже сроков, указанных А.И. Морозкиной.

Таким образом, уголовная ответственность по ст. 199.2 УК возможна за совершение действия по сокрытию в крупном размере средств от уплаты недоимки по налогам или сборам, совершенным с момента неисполнения в полном объёме обязанности по уплате соответствующих налогов или сборов. Окончательным моментом привлечения к уголовной ответственности, по нашему мнению, является истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности, установленных ст. 78 УК.

Выводы по объективной стороне

- преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК, совершается путём смешанного бездействия, содержание которого состоит в том, чтобы путем активных действий по сокрытию средств или имущества организации уклониться от исполнения обязанности по уплате недоимки;
- состав сокрытия средств от уплаты недоимки по конструкции является материальным, причиняющим ущерб в размере неуплаченной части налогов и (или) сборов;
- в диспозиции ст. 199.2 УК необходимо заменить частицу «либо» сочетанием «и (или)»: «Соккрытие денежных средств и (или) имущества ...»;
- для определения крупного размера по ст. 199.2 УК необходимо суммирование недоимок по различным налогам, по которым истек срок требований по их уплате;

- уголовная ответственность по ст. 199.2 УК возможна за совершение деяния по сокрытию в крупном размере средств от уплаты недоимки по налогам или сборам, совершенным с момента неисполнения в полном объёме обязанности по уплате соответствующих налогов или сборов. Окончательным моментом привлечения к уголовной ответственности, по нашему мнению, является истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности, установленных ст. 78 УК.

§ 2. Субъективные признаки состава преступления, предусмотренного ст.199.2 УК.

Субъективная сторона состава преступления

В настоящее время можно говорить о консенсусе теоретиков по поводу оценки субъективной стороны преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК. Большинство сходится во мнении, что она характеризуется виной в форме прямого умысла²¹¹.

Однако такое единодушие не означает, что отсутствуют какие-либо проблемы при уяснении содержания субъективной стороны данного состава преступления.

Анализируя объективную сторону состава сокрытия средств от уплаты недоимки, мы пришли к выводу, что по конструкции он является материальным. Исходя из этого, многие исследователи, разделяющие нашу позицию, раскрывая содержание умысла виновного, указывают на предвидение последним общественно опасных последствий и желание их наступления. Вот как об этом пишет С.И. Середа: « ... лицо понимает, что, скрывая денежные средства либо имущество, препятствует взысканию недоимки по налогам и (или) сборам, осознает обще-

²¹¹ См., напр.: *Симонов М.В.* Указ. соч. С. 20; *Александров И.В.* Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПб., 2002. С. 31; *Гаврилов Б.Я., Зимнухов А.А.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика преступного деяния, предусмотренного ст. 199.2 УК // *Российский следователь*, 2007, № 12. С. 4-6; *Кучеров И.И., Щукин А.В.* Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 106-107.

ственную опасность своего поведения, предвидит возможность наступления общественно опасных последствий в виде неуплаченных налогов (сборов) и желает их наступления»²¹².

Аналогичным образом характеризуют содержание умысла И.И. Кучеров и А.В. Щукин: «Осознание общественно опасного характера совершаемого деяния (в данном случае - нанесение экономического ущерба государству и невыполнение конституционной публично-правовой обязанности по уплате налогов) и предвидение его общественно опасных последствий (в виде не поступления налогов и сборов в бюджет) образуют интеллектуальный элемент прямого умысла при совершении налогового преступления»²¹³.

И.Н. Соловьев отмечает, что субъективная сторона сокрытия средств от уплаты недоимки сводится к прямому умыслу. Преступник понимает, что, скрывая денежные средства и имущество, препятствует взысканию недоимки и желает наступления общественно опасных последствий в виде неуплаченных налогов и сборов²¹⁴.

Соглашаясь, в целом, с приведенными разъяснениями, хотелось бы сделать весьма важное, на наш взгляд, уточнение. В ч. 2 ст. 25 УК содержится определение прямого умысла, применительно к двум различным ситуациям: осознавая общественную опасность своего деяния, в первом случае, лицо предвидит возможность наступления общественно опасных последствий, а во втором — их неизбежность. Для нас принципиально важно то, что при сокрытии средств от уплаты недоимки, последствия в виде неполучения государством неуплаченных сумм налогов или сборов являются неизбежными. В объективной стороне данного состава преступления деяние и последствия, как писал В.Н. Кудрявцев, «слиты»

²¹² Середва И.М. Воспрепятствование принудительному взысканию налогов и (или) сборов "Российский следователь", 2005, № 2.

²¹³ Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 106-107.

²¹⁴ Соловьев И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. - Подготовлен для системы КонсультантПлюс.

между собой²¹⁵ — совершение деяния автоматически приводит к наступлению последствий.

Важное положение, напрямую касающееся анализируемого состава преступления, высказал А.И. Рарог. По его мнению, *психологически невозможно не желать, а лишь сознательно допускать наступление последствий, которые неизбежно причиняются осознанными и волевыми действиями виновного*. Поэтому, как указывает данный автор, если лицо желает совершить некоторое деяние, понимая при этом, что его неизбежным результатом будет наступление общественно опасных последствий, то желание, как волевой элемент умысла, распространяется не только на сами действия, но и на их последствия, так как и те и другие составляют единую криминальную ситуацию. Таким образом, вследствие диалектической взаимозависимости сознания и воли, неизбежное сопутствующее последствие, будучи элементом единой преступной ситуации, является так же желаемым, как и причиняющее его деяние²¹⁶.

Таким образом, можно сформулировать содержание умысла виновного в сокрытии недоимки следующим образом: неплательщик, ознакомленный с требованием о необходимости уплаты недоимки, но, тем не менее, скрывающий средства (имущество) от ее уплаты, предвидит не только возможность, но и неизбежность общественно опасных последствий в виде непоступления в казну неуплаченной части налогов (сборов) в крупном размере, а, следовательно, желает их наступления. Указанное уточнение, на наш взгляд, имеет важное практическое значение с точки зрения доказывания вины в сокрытии недоимки, упрощая правоохранительным органам задачу доказывания вины по ст. 199.2 УК.

Следует отметить, что органы следствия на практике не испытывают существенных проблем при установлении умысла на сокрытие денежных средств или имущества от уплаты недоимки. При этом обязательно устанавливается факт осведомленности виновного о ее наличии и о соответствующих требованиях

²¹⁵ Энциклопедия уголовного права /Под ред. В. Б. Малинина. Т. 4. СПб., 2005. С. 41.

²¹⁶ Рарог А.И. Учение о субъективной стороне преступления. М., 2001. С. 25.

налоговых органах о ее уплате. Источником осведомленности неплательщика об этих обстоятельствах является, как правило, соответствующая информация от бухгалтерских работников. Требования налоговых органов об уплате задолженности направляются по почте с обязательным уведомлением о вручении почтового отправления. В организациях также существует порядок обработки корреспонденции с обязательным уведомлением руководителей. Поэтому существенных проблем в доказывании умысла по ст. 199.2 УК мы не видим. Анализ уголовных дел данной категории также свидетельствует о том, что в судебно-следственной практике сложилась четкая схема установления вины.

Например, в качестве доказательства умысла на сокрытие денежных средств от уплаты недоимки по налогам, совершенного директором ОАО «Астраханский завод резиновых технических изделий» гр. Сысоевым, выступили показания главного бухгалтера предприятия Сафроновой Е.А., показавшей, что она, после получения требований налоговых органов об уплате недоимки, неоднократно докладывала об этом Е.В. Сысоеву²¹⁷.

Таким образом, необходимым и достаточным признаком наличия умысла на сокрытие денежных средств или имущества от уплаты недоимки по налогам или сборам, по нашему мнению, является осознание виновным общественной опасности своего деяния, что на практике означает его осведомленность о наличии недоимки и требованиях налоговых органов о ее уплате в установленные сроки.

Однако осознание общественной опасности в качестве обязательного элемента этой формы вины было закреплено в уголовном законодательстве относительно недавно. В п. «а» ст. 10 УК РСФСР 1926 г. было дано определение, в соответствии с которым, лицо признавалось действовавшим умышленно, если оно предвидело общественно опасный характер последствий своих действий, желало этих последствий или сознательно допускало их наступление²¹⁸. В более ранних уголовных законах — УК РСФСР 1922 г., Уложении о наказаниях уголовных и ис-

²¹⁷ Уголовное дело № 6020844. Архив Ленинского районного суда г. Астрахани.

²¹⁸ Бытко Ю.И., Бытко С.Ю. Сборник нормативных актов по уголовному праву России X-XX веков. Саратов, 2006. С.

правительных 1845 г. понятие «общественная опасность» не применялось.

Поскольку сам этот термин является теоретической абстракцией, в науке уголовного права ее осознание редуцируется к предвидению лицом вреда, который может наступить в результате совершения деяния²¹⁹.

В теоретической литературе отмечалось, что в ряде случаев незнание лицом установленных законодательством запретов или обязанностей исключает осознание общественной опасности деяния. В этой связи даже предлагалось включить осознание противоправности деяния в определение умысла²²⁰.

Вместе с тем, применительно к практике взыскания недоимок, сложно представить себе ситуацию, при которой налогоплательщик может быть не осведомлен об обязанности уплачивать налоги в полном объеме, а равно выплачивать образовавшуюся недоимку. Тем более, что как мы писали выше, во всех случаях налоговые органы заблаговременно письменно уведомляют организацию о необходимости погасить имеющиеся задолженности.

Говоря о содержании умысла на сокрытие недоимки, необходимо остановиться и на проблеме разграничения уголовно-наказуемого сокрытия средств от уплаты недоимки и налогового правонарушения. Дело в том, что разграничение уголовно наказуемого деяния по ст. 199.2 УК и соответствующего правонарушения осуществляется по размеру сокрытых от уплаты недоимки денежных средств или имущества. Если она превышает 1млн. 500 тыс. рублей — образуется состав преступления. Если же эта сумма равна или меньше хотя бы на одну копейку — имеет место налоговое правонарушение. В первом случае следствие устанавливает факт осознания лицом общественной опасности деяния, тогда как во втором случае этого не требуется. В предыдущем параграфе мы отметили, что такой подход к разграничению преступлений и проступков является формальным и проступки также обладают свойством общественной опасности, пусть и в меньшей

²¹⁹ См., напр.: *Рарог А.И.* Указ. соч. С. 26; *Филановский И.Г.* Субъективная сторона преступления // Курс советского уголовного права. Часть Общая. Под ред. Н.А. Беляева, М.Д. Шаргородского. Л., 1968. Т. 1. С. 413.

²²⁰ См.: *Шишко И.В.* Экономические преступления: Вопросы юридической оценки и ответственности. СПб., 2004. С. 282 - 285, 305.

степени. Для нас здесь практическое значение имеет то, что в любом случае неплательщик осведомлен о наличии недоимки по налогам в размере, указанном в требовании налоговых органов о ее уплате. Кроме того, скрывая средства от ее уплаты, данное лицо понимает, что последствием его деяния будет неполучение бюджетом средств в размере оставшейся неуплаченной части налогов (сборов). Именно в этом и состоит, по нашему мнению, осознание общественной опасности деяния.

Заслуживает внимания и опыт сотрудников подразделений по борьбе с экономическими преступлениями по установлению интеллектуального элемента умысла по делам о преступлениях, связанных с нарушениями авторских и смежных прав (ст. 146 УК). С предпринимателями, использующими в своей деятельности компьютерную технику, проводятся профилактические беседы, в которых им разъясняется, что программы для компьютеров делятся на лицензионные и контрафактные (пиратские), как и где можно приобрести лицензионное программное обеспечение, что использования на компьютерах нелицензионного программного обеспечения недопустимо, противоправно и наказуемо. Факт проведения беседы фиксируется соответствующей распиской. В дальнейшем при проведении проверок и выявлении контрафактных программ значительно облегчается установление интеллектуального элемента умысла на совершение деяния, предусмотренного ст. 146 УК. Полагаем, что применительно к ст. 199.2 УК действия сотрудников подразделений по борьбе с экономическими преступлениями должны быть аналогичными. С лицами, имеющими задолженность по налогам, должны проводиться профилактические беседы, в которых им будут разъясняться правовые последствия сокрытия средств от уплаты недоимки.

М.В. Симонов высказал точку зрения, согласно которой обязательным признаком состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, является корыстная цель — виновный стремиться сокрыть имущество и, избежав обращения на него взыскания, обогатиться²²¹.

²²¹ Симонов М.В. Указ. соч., С. 20.

В связи с этим нужно отметить наличие неопределенности в толковании термина «корыстная цель», сложившейся в теории и практике.

В ряде случаев в юридической литературе понятия «корыстный мотив» и «корыстная цель» отождествляются, хотя синонимами не являются. Так, говоря о хищениях, зачастую употребляют термин «корыстный мотив», в то время, как по УК обязательным признаком хищений выступает корыстная цель²²².

Л.А. Андреева и Б.В. Волженкин полагают, что при определении понятия «корысть» необходимо отталкиваться от этимологического значения этого слова²²³, которое толковый словарь Даля определяет как страсть к приобретению, к поживе; жадность к деньгам, к богатству²²⁴. Исходя из такого понимания корысти, указанные авторы делают вывод, что корыстные мотив и цель имеют место лишь в случаях умышленного незаконного безвозмездного обращения государственного или общественного имущества: 1) в свою пользу, 2) в пользу лиц, близких расхитителю, в улучшении материального положения которых он лично заинтересован, 3) в пользу всех других лиц, являющихся соучастниками хищения²²⁵.

Отождествление терминов «мотив» и «цель» допускает Верховный Суд РФ. В частности, в одном из решений говорится о том, что убийство, сопряженное с разбоем, предполагает корыстный мотив и дополнительной квалификации по указанному признаку не требуется²²⁶. Таким образом, Верховный Суд полагает, что разбой, как разновидность хищения, совершается с корыстным мотивом. Упоминание о корыстном мотиве применительно к разбою встречается и в других судебных решениях²²⁷.

В то же время некоторые авторы отвергают само определение корыстной

²²² Подробнее об этом см.: *Щепельков В.* Соотношение мотива и цели преступления // *Законность*, 2001. № 4. С. 39-40.

²²³ *Андреева, Л. А., Волженкин, Б. В.* Хищение социалистического имущества как корыстное преступление // *Правоведение*. 1982. № 6. С. 95 - 101

²²⁴ *Даль В.* Толковый словарь живого великорусского языка, т. 2. М., 1979, с. 171.

²²⁵ *Андреева, Л. А., Волженкин, Б. В.* Указ. соч. С. 95-101.

²²⁶ Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 28 апреля 2004 г. № 176 п04 пр // *БВС РФ*. 2004. № 11.

²²⁷ См., напр.: Пост. презид. Омского обл. суда от 11.12.97 // *БВС РФ*. 1998. № 8. С. 10.

цели как неправильное. Так, по мнению С.М. Кочои, термин «корысть» характеризует исключительно мотивационную сферу, поэтому цель в принципе не может быть корыстной была высказана точка зрения, что мотив не является обязательным признаком хищений. Виновный, кроме корысти, может руководствоваться и другими мотивами, в том числе помощи нуждающимся, возврата долга и т.д.²²⁸. Сходным образом высказался А.З. Докшоков, понятие «корысть» применимо только к мотиву, но никак не к цели преступления, поэтому, по его мнению, в действующем УК необходимо во всех составах преступлений отказаться от понятия «корыстная цель», заменив ее «корыстным мотивом»²²⁹.

Полагаем, что приведенных доводов достаточно для того, чтобы зафиксировать наличие полярных взглядов на термин «корыстная цель» и признать необходимость дальнейшей проработки данного понятия в теории, что, впрочем, выходит за рамки нашей работы. Мы же будем исходить из имеющегося судебного толкования «корыстной цели», данного в п. 28 Постановлении Пленума Верховного Суда РФ «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате», как стремления изъять и (или) обратить чужое имущество в свою пользу либо распорядиться указанным имуществом как своим собственным, в том числе путем передачи его в обладание других лиц²³⁰. К сожалению, мы вынуждены отметить несовершенство указанного определения, поскольку, как верно заметил И.В. Трофимов, в соответствии с таким пониманием мы вынуждены будем трактовать как совершенное с корыстной целью изъятие имущества с дальнейшим, например, его уничтожением²³¹. Однако для целей нашего исследования судебное толкование полагаем вполне достаточным).

²²⁸ Кочои С.М. Ответственность за корыстные преступления против собственности. М., 2000. С. 114.

²²⁹ Докшоков А.З. Корысть в содержании цели и мотива преступного посягательства против собственности в виде присвоения и растраты // Теория и практика общественного развития [Электронный ресурс]- Режим доступа: <http://www.teoria-practica.ru/?lin=new&stat=1189964730> (дата обращения: 15.05.09).

²³⁰ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27 декабря 2007 г. № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // БВС РФ. 2008. № 2. С. 3.

²³¹ Трофимов И.В. Корыстная цель в составе причинения имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием (ст. 165 УК РФ) // Российский следователь. 2009. № 16. С. 9.

Как можно убедиться, С. С. Симонов, включая в содержание корыстной цели стремление обогатиться, выходит за рамки имеющегося судебного толкования. Однако мы не можем согласиться с указанным автором не только по этому формальному поводу.

Изучая уголовные дела, возбужденные по ст. 199.2 УК, мы пришли к выводу, что цели, преследуемые виновными, могут быть самыми разными и не связанными с личным обогащением.

Например, в отношении гр. Палехова А.А., генерального директора МУП «Камызякские единые сети», было возбуждено уголовное дело по ст. 199.2 УК. Установлено, что в результате неплатежей населения за коммунальные услуги у МУП образовалась недоимка по налогам и сборам. Вследствие сложившегося трудного финансового положения и необходимости проведения капитального ремонта жилого фонда, Палеховым А.А. было принято решение об открытии нового расчетного счета в ОАО «Агроинкомбанк» для того, чтобы поступающие на расчетные счета денежные средства не были взысканы в счет погашения недоимки²³². В данном случае основным мотивом сокрытия денежных средств от уплаты недоимки было желание обеспечить подготовку жилищного фонда к следующему зимнему сезону. Имущественной выгоды от совершения преступления А.А. Палехов не получал. Таким образом, предложение С.С. Симонова мы считаем нецелесообразным и не соответствующим практике применения ст. 199.2 УК.

Субъект преступления

Рассмотрим далее вопрос о субъекте анализируемого состава преступления.

В соответствии с диспозицией ст. 199.2 УК, за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, предусмотрена уголовная ответственность специального субъекта, в качестве которого могут выступать: собственник организации, её руководитель, иные лица, выполняющие

²³² Уголовное дело № 7041610. Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

управленческие функции в организации, индивидуальный предприниматель.

Следует отметить наличие определённой терминологической несогласованности между положениями Уголовного и Гражданского кодексов. В частности, УК относит к числу субъектов преступления по ст. 199.2 УК собственника организации. Гражданский кодекс не рассматривает организации в качестве объекта права собственности, используя вместо этого термин «предприятие». Так, в ст. 132 ГК РФ предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для предпринимательской деятельности.

Понятие «организация» в Гражданском кодексе РФ не определяется и используется для именованя определённых субъектов правоотношений. Например, ч. 1 ст. 48 ГК определяет юридическое лицо как *организацию*, имеющую в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечающую по своим обязательствам этим имуществом ... и т. п. В части 1 ст. 49 ГК устанавливается, что «...коммерческие *организации* ... могут иметь гражданские права и нести гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещённых законом».

Анализируемый термин является многозначным. В энциклопедическом словаре дается следующее определение: «ОРГАНИЗАЦИЯ ... 1) внутренняя упорядоченность, согласованность, взаимодействие более или менее дифференцированных и автономных частей целого, обусловленные его строением; 2) совокупность процессов или действий, ведущих к образованию и совершенствованию взаимосвязей между частями целого; 3) объединение людей, совместно реализующих программу или цель и действующих на основе определённых правил и процедур...»²³³.

В нашем случае, очевидно, законодатель применяет термин «организация» в его третьем значении, как объединение людей. Естественно, говорить о праве собственности на организацию в данном смысле некорректно. Поэтому следует при-

²³³ Советский энциклопедический словарь. М., 1981. С. 945.

знать, что отнесение к числу субъектов преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, собственников организации является неправильным, не соответствующим гражданскому законодательству. В связи с этим правомерна постановка вопроса о необходимости уточнения диспозиции статьи 199.2 УК в части описания субъекта преступления. До внесения соответствующих уточнений в УК, с учётом положений Гражданского ГК РФ, под собственником организации, на наш взгляд, следует понимать лицо, обладающее правами владения, пользования и распоряжения в отношении имущественного комплекса, используемого в предпринимательской деятельности, участников организаций с различной организационно-правовой формой (товарищества, общества), акционеров, учредителей, лиц, выполняющих функции единоличного исполнительного органа или участника коллективного исполнительного органа соответствующей организации. Полагаем необходимым внести указанное определение в п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

В соответствии с ч. 4 ст. 34 УК, лица, не являющиеся субъектами преступления, прямо предусмотренного соответствующей статьей Особенной части, участвовавшие в совершении преступления, несут уголовную ответственность в качестве организаторов, подстрекателей или пособников. Несмотря на прямое указание законодателя, некоторые авторы высказывают точку зрения, в соответствии с которой, собственник организации, когда он не является руководителем или иным лицом, выполняющим управленческие функции в организации, не может быть исполнителем преступления, и подлежит уголовной ответственности лишь в качестве организатора преступления, поскольку в этом случае он не имеет каких-либо полномочий, связанных с исчислением и уплатой организацией налогов. Непосредственным же исполнителем будет иное лицо, например, менеджер, главный бухгалтер и т. п.²³⁴

²³⁴ Кучеров И.И., Шукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006. С. 93; Смаков Р.М. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственно-

По нашему мнению, для правильного решения данного вопроса необходимо устанавливать степень зависимости наёмных работников от собственника имущества организации. Неисполнение распоряжения работодателя, пусть даже и незаконного, в современных условиях чревато для работника увольнением, материальными потерями, занесением в «черный список» лиц, предоставление работы которым нежелательно. Поэтому при привлечении к уголовной ответственности наемного работника, совершившего по распоряжению собственника имущества организации сокрытие денежных средств или имущества, необходимо учитывать положения ст. 39 УК о крайней необходимости. Наёмный работник, исполняющий распоряжения по сокрытию денежных средств или имущества, вынужден выбирать между причинением вреда собственным правам и интересам, либо причинением вреда государству. Думаем, что при наличии соответствующих условий, предусмотренных ст. 39 УК, такие лица не подлежат уголовной ответственности, а собственник имущества организации, принудивший наёмного работника к совершению этого деяния, должен привлекаться к уголовной ответственности как исполнитель, совершивший преступление путём посредственного причинения.

В связи с изложенным, следует отметить, что в литературе вопрос о крайней необходимости в связи с налоговыми преступлениями уже рассматривался, однако ситуация, при которой имеет место принуждение работника к противоправным действиям со стороны работодателя, практически не исследовалась²³⁵.

Определённые проблемы существуют в теории при разграничении таких субъектов преступления, предусмотренных ст. 199.2 УК, как руководитель организации и иное лицо, выполняющее управленческие функции в организации.

С одной стороны, в законодательстве достаточно точно и однозначно определяются признаки руководителя организации. В частности, в ст. 273 Трудового

сти за уклонение от уплаты налогов // Юридический мир. 1998. № 1. С. 49.

²³⁵ См., напр.: *Стрельников К.А., Морозкина И.А.* К вопросу о доказывании налоговых преступлений в условиях применения подозреваемым института крайней необходимости // *Безопасность бизнеса.* 2008. № 3. С. 17-20; *Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В.* Некоторые вопросы квалификации «новых» налоговых преступлений // *Налоги.* 2007. № 1. С. 24; *Бабурина И., Бабурина И.И.* Оценка обстоятельств, исключаящих преступность уклонения от уплаты налогов // *Законность.* 2007. № 6. С. 45-48; и др.

кодекса РФ, дается следующее определение: «Руководитель организации - физическое лицо, которое в соответствии с настоящим Кодексом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, учредительными документами юридического лица (организации) и локальными нормативными актами осуществляет руководство этой организацией, в том числе выполняет функции ее единоличного исполнительного органа». В соответствии с п. 17 руководящего постановления Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», к субъектам преступления по ст. 199.2 УК следует относить и лиц, фактически выполняющих обязанности руководителя²³⁶.

Руководство организацией может быть как единоличным, так и коллегиальным. В последнем случае в качестве руководителей будут выступать участники соответствующего органа коллегиального руководства организации.

В то же время, в уголовно-правовой доктрине Б.В. Волженкин и А.Л. Степанов относят к числу лиц, выполняющих управленческие функции, и фактических руководителей, т. е. лиц, являющихся единоличным исполнительным органом организации или его заместителем; руководителем коллегиального исполнительного органа организации или его заместителем; членом коллегиального исполнительного органа организации; руководителями филиалов, представительств, дочерних предприятий²³⁷. Указанная позиция впоследствии была закреплена в примечании к ст. 201 УК.

Таким образом, при описании признаков субъекта в ст. 199.2 УК присутствует некоторая избыточность, поскольку руководитель организации в соответствии с примечанием к ст. 201 УК, является лицом, выполняющим управленче-

²³⁶ БВС РФ. 2007. № 3. С. 18.

²³⁷ См., напр.: *Волженкин Б.В.* Служебные преступления. СПб., 2005. С. 251, 252; *Степанов А.Л.* Злоупотребление полномочиями лицами, осуществляющими управленческие функции в коммерческих и иных организациях: проблемы теории и законодательства: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 35, 36 и др.

ские функции.

Ранее высказывалось мнение о необходимости исключения из Уголовного кодекса понятия «руководитель организации» и замены его более широким понятием «лицо, выполняющее управленческие функции». Кроме того, предлагалось вообще отказаться от описания признаков специального субъекта в ст. 199.2 УК²³⁸. Однако мы с таким мнением согласиться не можем по следующим основаниям.

Во-первых, анализируя общественную опасность сокрытия средств от уплаты недоимки, мы пришли к выводу о необходимости смягчения уголовной ответственности за это преступление. Исходя из этого круг субъектов ст. 199.2 УК необходимо уменьшать, ограничивая таким образом сферу уголовной репрессии.

Во-вторых, как мы уже говорили, на практике данное преступление совершается, в основном, следующим способом – при выставлении инкассовых поручений на счета организации ее руководители дают поручение об открытии новых счетов. В связи с этим необходимо особо оговорить нюансы деятельности бухгалтеров по открытию расчетных счетов и зачислению на них денежных средств.

Процедура открытия расчетного счета регламентируется инструкцией Центрального Банка РФ²³⁹. В соответствии с п. 4.1 для открытия расчетного счета юридическим лицом требуются документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица, а также документы, подтверждающие полномочия указанных в специально заводимой карточке лиц распоряжаться денежными средствами, находящимися на счете (например, доверенность). Кроме того, руководитель организации сам принимает решение о том, кто будет, кроме него, иметь право распоряжаться средствами на счете (например —

²³⁸ *Симонов М.В.* Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки: Автореф. дис. канд. ... юрид. наук. Екатеринбург, 2007. С. 20.

²³⁹ Инструкция центрального банка российской федерации от 14.09.2006 № 28-и «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)» (в ред. Указаний Банка России от 14.05.2008 № 2009-У, от 25.11.2009 № 2342-У, от 28.08.2012 № 2868-У // Вестник Банка России. № 57. 2006. 25 окт.

заместители) и заверяет их подписи в карточке.

Таким образом, при открытии расчетного счета бухгалтер, действуя по доверенности, реализует волю руководителя организации (исполнительного органа). Впоследствии, при распоряжении средствами на этом счете, бухгалтер также осуществляет действия не самостоятельно, а лишь от имени и по поручению руководителя организации. Так, предоставленное в банк платежное поручение юридического лица, будет принято к исполнению лишь при наличии подписей лиц, указанных в карточке. В любом случае обязательной является подпись руководителя организации.

В судебной практике нами не выявлено участия иных лиц, выполняющих управленческие функции в сокрытии средств от уплаты недоимки.

Таким образом, с учетом выдвинутого нами тезиса об ограничении сферы уголовной репрессии, можно сделать вывод, что исключение из числа субъектов ст. 199.2 УК иных лиц, выполняющих управленческие функции, не окажет отрицательного воздействия на степень уголовно-правовой охраны общественных отношений в сфере налогообложения.

Кроме того, такая мера соответствует, по нашему мнению, логике законодателя, направляющего острие уголовной репрессии против лиц, которые имеют право распоряжаться имуществом и средствами организации и, несмотря на предупреждение налоговых органов, отдающих распоряжения о сокрытии этих средств. Такими лицами могут быть лишь собственники имущества организации, руководители организации и индивидуальные предприниматели.

Проведённое нами изучение материалов уголовных дел о сокрытии денежных средств и имущества, за счёт которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, рассмотренных судами Астраханской, Волгоградской и Саратовской областей области, показало, что из числа перечисленных в ст. 199.2 УК субъектов, к уголовной ответственности в подавляющем большинстве случаев привлекаются только руководители организаций. Полученные нами данные перекликаются с результатами, полученными другими исследовате-

лями²⁴⁰.

Другие лица, выполняющие управленческие функции в организациях, а это, в основном, главные бухгалтеры, привлекаются, как правило, в качестве свидетелей.

Типичным примером является уголовное дело, возбужденное по ст. 199.2 УК в отношении гр. Б., генерального директора ОАО «АЗРТИ». В адрес предприятия направлялись требования об уплате налогов, на расчетные счета предприятия были направлены инкассовые поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты денежных средств, необходимых для погашения задолженности по уплате налогов. Гражданин Б., будучи осведомлённым об этом от главного бухгалтера, отдал распоряжения о проведении финансовых операций через вновь открытые счета с целью уклонения от уплаты недоимки по налогам. Главный бухгалтер предприятия С. показала на следствии, что своевременно предупредила директора о наличии недоимки по налогам, однако никаких мер по ее погашению принято не было. Принимать финансовые решения по распоряжению денежными средствами с целью погашения недоимки она не имела права, поскольку этими полномочиями обладал только ген.директор Б.²⁴¹

Аналогичная ситуация сложилась и в МУП «Камызякжилкоммунхоз», директор которого П., несмотря на неоднократные предупреждения главного бухгалтера о наличии недоимки по налогам, отдавал распоряжение об открытии новых расчетных счетов, через которые осуществлял текущие платежи, уклоняясь от уплаты недоимки по налогам. В отношении П. возбуждено уголовное дело за № 7041610 по ст. 199.2 УК.

Е.В. Шаповалов, изучая материалы налоговых преступлений, пришёл к выводу о том, что бухгалтерские работники не заинтересованы в совершении преступлений, поскольку чаще всего исполняют свои функции на основе

²⁴⁰ В частности, Е.В. Шаповалов указывал, что бухгалтерские работники составляют всего 6% от общего числа налоговых преступников. См.: *Шаповалов Е.В.* Криминологическая характеристика и предупреждение налоговой преступности. Дисс. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2000. С. 116.

²⁴¹ УД № 6020786 // Архив Ленинского районного суда г. Астрахани.

договора, не участвуют в окончательном распределении прибыли, а, следовательно, не очень заинтересованы в её сокрытии²⁴².

Мы склонны согласиться с таким выводом, поскольку он подтверждается полученными нами данными. Так, по изученным нами уголовным делам видно, что бухгалтеры всегда предупреждают руководителя о наличии недоимки по налогам и требованиях о ее уплате. Личной заинтересованности в ее сокрытии они не имеют.

Исходя из вышеизложенного и с учетом выдвинутого нами положения о необходимости ограничения сферы уголовной репрессии по ст. 199.2 УК, полагаем необходимым исключить из числа субъектов этого преступления иных лиц, выполняющих управленческие функции.

С учётом проведённого уголовно-правового анализа состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, можно сделать следующие выводы:

1. Состав преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, является двухобъектным.

2. Непосредственным объектом преступления выступают общественные отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Дополнительным объектом выступают общественные отношения, возникающие по поводу обязательных для исполнения предписаний органов государственной власти;

3. Состав преступления по конструкции является материальным, совершаемым путём смешанного бездействия, то есть активных действий, состоящих в сокрытии денежных средств или имущества организации от уплаты недоимки по налогам или сборам, направленных на неисполнение обязанности по уплате задолженности по налогам и (или) сборам.

Последствием преступления является причинение ущерба государству в ви-

²⁴² Там же.

де неполученной части налогов и (или) сборов в крупном размере.

4. Привлечение к уголовной ответственности по ст. 199.2 УК возможно за совершение деяния по сокрытию в крупном размере средств от уплаты недоимки по налогам или сборам, с момента неисполнения в полном объеме обязанности по уплате соответствующих налогов или сборов. Окончательным моментом привлечения к уголовной ответственности является истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности, установленных ст. 78 УК.

5. С субъективной стороны преступление характеризуется прямым умыслом: неплательщик, ознакомленный с требованием о необходимости уплаты недоимки, но, тем не менее, скрывающий средства (имущество) от ее уплаты, предвидит возможность или неизбежность общественно опасных последствий в виде не поступления в казну неуплаченной части налогов (сборов) в крупном размере, а, следовательно, желает их наступления

6. Наличие корыстной цели не является обязательным признаком данного преступления.

7. Считаю необходимым заменить частицу «либо» в диспозиции ст. 199.2 УК сочетанием «и (или)»: «Соккрытие денежных средств **и (или)** имущества ...»

8. Представляется целесообразным исключить из числа субъектов данного преступления лиц, выполняющих управленческие функции в организациях.

9. Предлагаю изменить текст п. 19 ведущего Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», сформулировав его следующим образом:

«19. В соответствии с законом субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, участник организации (товарищества, общества), акционер, учредитель, руководитель организации, лицо, выполняющие функции единоличного исполнительного органа или участника коллективного исполнительного органа соответствующей организации».

Глава 3. Актуальные проблемы предупреждения преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК

§ 1. Проблемы наказания за преступления, связанные с сокрытием денежных средств либо имущества, в законе и в практике его применения и пути их решения

Статья 199.2 УК появилась в 2003 году после внесения в уголовное законодательство большого пакета изменений Федеральным законом № 162-ФЗ. Одновременно с этим претерпела изменения и диспозиция ст. 199 УК, выглядевшая в первоначальной редакции так:

«1. Уклонение от уплаты налогов с организации путём включения в бухгалтерские документы заведомо искажённых данных о доходах или расходах *либо иным способом*, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере».²⁴³

Перечень способов уклонения от уплаты налогов, содержащийся в этом варианте, был открытым, что следует из указания на иной способ совершения преступления. Некоторые авторитетные эксперты, выступающие за исключение из УК ст. 199.2, в связи с этим указывали на то, что её присутствие в УК излишне, поскольку сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам по сути является уклонением от уплаты налогов и должно квалифицироваться по ст. 199 УК²⁴⁴.

После вступления в силу Закона РФ 08.12.2003 № 162-ФЗ, законодатель ограничил число способов совершения преступления в диспозиции ст. 199 УК, приведя их исчерпывающий перечень. Одновременно он придал самостоятельный уголовно-правовой характер сокрытию средств от уплаты недоимки²⁴⁵. В после-

²⁴³ В ред. Федерального закона от 25.06.1998 № 92-ФЗ.

²⁴⁴ См., напр.: *Бобырев В.В., Ефимчев С.П.* Налоговые преступления, квалифицируемые статьями 199.1 и 199.2 Уголовного Кодекса Российской Федерации // *Право и экономика*, 2007. № 10; *Клепицкий И.А.* Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // *Законодательство*. 2004. № 5, 6.

²⁴⁵ Мы сейчас не будем вдаваться в причины такого разделения, тем более, что в научной лите-

дующие годы нормы, предусмотренные ст. ст. 199 и 199.2 УК, эволюционировали совершенно по-разному, что представляется нелогичным, поскольку по своей сути налог, подлежащий уплате, и недоимка по налогам представляют собой сходные явления, относящиеся как целое (налог) и часть (неуплаченная сумма налога, недоимка). Соккрытие средств от уплаты недоимки, являясь родственным по отношению к уклонению от уплаты налогов, преступлением, воспроизводит и его основные свойства. Как мы показали выше в параграфе, посвящённом криминологической характеристике, оно порождается сходными причинами, демонстрирует аналогичные показатели. Поэтому уместно было бы ожидать и преемственности методов уголовно-правового воздействия на это преступление, однако это не так.

В таблице 6 мы сконцентрировали данные по крупному размеру сокрытых от налогообложения сумм по ч. 1 ст. 199 УК, а также характеристики применяемых наказаний во всех редакциях данной статьи с момента вступления в силу УК 1996 г. и по настоящее время. Часть 1 ст. 199 УК для сравнения мы рассматриваем по следующим основаниям:

1. Обе анализируемые статьи предусматривают ответственность за нарушения налогового законодательства юридическими лицами (индивидуальными предпринимателями);

2. Мы исходим из того, что уклонение от уплаты налогов с юридического лица и сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам и сборам являются родственными преступлениями, поскольку недоимка по налогам и (или) сборам — составляет лишь часть от всей подлежащей уплате суммы налогов (сборов).

3. В обеих статьях используется одинаковый квалифицирующий признак «крупный размер», однако при этом эволюция ст. 199 УК прошла более длинный путь и представляет больший интерес с точки зрения научного анализа.

4. Несмотря на то, что в абсолютном размере крупный размер неуплаченных

ратуре есть убедительное объяснение такого решения законодателя. Подробнее см.: *Лопашенко Н.А.* Парадоксы уголовной политики в области налоговых преступлений и пути их преодоления // *Российская юстиция.* 2005. № 3. С. 12 - 22.

сумм налогов по ч. 1 ст. 199 УК не равен крупному размеру недоимки по ст. 199.2 УК, можно предположить, что законодатель рассматривает степень общественной опасности преступлений и в том и в другом случае как сопоставимую. В частности, на это указывает С.С. Тихонова, отмечая строгую унификацию квалифицирующих признаков, связанных с размером неуплаченных сумм налогов (недоимки) в составах налоговых преступлений²⁴⁶. Вместе с тем, при построении санкций ст. 199 и 199.2 УК нарушается принцип ступенчатости, который этот автор понимает как соответствие санкций сходным квалифицирующим признакам.²⁴⁷

Таблица 6

Редакция ч. 1ст. 199 УК	13.06.1996 № 63 - ФЗ	25.06.1998 № 92-ФЗ	от 08.12.2003 № 162-ФЗ	29.12.2009 № 383-ФЗ	07.03.2011 № 26-ФЗ	07.12.2011 № 420-ФЗ
Крупный размер	Свыше 1000 МРОТ	Свыше 1000 МРОТ	Свыше 500 т. р. в теч. 3-х лет / 1,5 млн. руб.*	Свыше 2 млн. руб. в теч. 3-х лет / 6 млн. руб.*	Свыше 2 млн. руб. в теч. 3-х лет / 6 млн. руб.*	Свыше 2 млн. руб. в теч. 3-х лет / 6 млн. руб.*
Лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью	до 5 лет	до 5 лет	-	-	-	-
Лишение свободы / + лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью	До 3 лет / -	До 4 лет / -	До 2 лет / -	До 2 лет / до 3 лет	До 2 лет / до 3 лет	До 2 лет / до 3 лет
Штраф (основное наказание)	-	-	От 100 до 300 тыс. руб. / з/пл. от 1 до 2-х лет	От 100 до 300 тыс. руб. / з/пл. от 1 до 2-х лет	От 100 до 300 тыс. руб. / з/пл. от 1 до 2-х лет	От 100 до 300 тыс. руб. / з/пл. от 1 до 2-х лет
Арест	От 4 до 6 мес.	От 4 до 6 мес.	От 4 до 6 мес.	От 4 до 6 мес.	до 6мес.	до 6 мес.
Принуд. работы /+ лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью	-	-	-	-	-	до 5 лет / до 3 лет

²⁴⁶ Тихонова С.С. Юридическая техника в уголовном праве. Курс лекций. Н.Новгород, 2008. С. 59.

²⁴⁷ Там же. С. 61.

Описание способов уклонения от уплаты налогов:	Включает в себя любые способы уклонения		Исключены иные способы совершения			
--	---	--	-----------------------------------	--	--	--

* *Примечание:* В числителе указана сумма неуплаченных налогов и (или) сборов за 3 года, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышает сумму, указанную в знаменателе.

Аналогичные сведения для ст. 199.2 УК собраны в таблице 7.

Таблица 7

Редакция ст. 199.2 УК	08.12.2003 № 162-ФЗ	07.04.2010 N 60-ФЗ	07.12.2011 N 420-ФЗ
Крупный размер (определяется в примечании к ст. 169 УК)	Свыше 250 тыс. руб.	Свыше 1500 тыс. руб.	Свыше 1500 тыс. руб.
лишение свободы /+лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью	До 5 лет /до 3 лет	До 5 лет /до 3 лет	До 5 лет /до 3 лет
штраф	От 200 до 500 тыс. руб. (з/пл от 18 мес. до 3-х лет)	От 200 до 500 тыс. руб. (з/пл от 18мес. до 3-х лет)	От 200 до 500 тыс. руб.. (з/пл от 18 мес. до 3-х лет)
принудительные работы /+ лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью	-	-	До 5 лет / до 3 лет

Сравнение двух таблиц показывает, что размер неуплаченных сумм налогов, являющийся условием привлечения к уголовной ответственности по ч. 1 ст. 199 УК, значительно выше размера недоимок по налогам и (или) сборам в ст. 199.2 УК. Однако максимальные сроки и размеры наказаний существенно выше по ст. 199.2 УК. Более того, они не зависят от наличия или отсутствия каких-либо обстоятельств, учтенных в квалифицированных составах уклонения от уплаты налогов. Так, максимальное наказание в виде лишения свободы за сокрытие средств от уплаты недоимки равно 5 годам, что в 2,5 раза больше, чем по ст. 199 УК, а штраф больше в 1,66 раза при исчислении в рублях и в 1,5 раза — при исчислении в размерах заработной платы или иного дохода осуждённого за определённый пе-

риод.

В теории уголовного права общепринято положение о том, что размер санкции определяется характером и степенью общественной опасности преступления. Таким образом, более строгое наказание по ст. 199.2 УК свидетельствует о том, что данное преступление, с точки зрения законодателя, более опасно, чем простое уклонение от уплаты налогов с организации по ст. 199 УК, поскольку, при меньшей сумме недоимки (а недоимка, как мы указывали выше — это лишь часть неуплаченных налогов), наказание существенно выше, чем по ст. 199 УК.

Однако в теории имеется иная точка зрения. Как отмечала Н.А. Лопашенко, в основе криминализации налоговых преступлений должен лежать тот ущерб, который может быть причинён и причиняется бюджетам различных уровней, которые не получают необходимого пополнения. От отклоняющегося экономического поведения, которое выражается в неуплате налогов и (или) сборов, страдает все общество. В этом – общественная опасность неуплаты налогов²⁴⁸. Таким образом, чем больше суммы не поступивших в казну налогов, тем выше общественная опасность соответствующего посягательства и тем строже должно быть наказание.

Впрочем, теоретиками уголовного права высказывались мнения о том, что общественная опасность преступлений зависит не только от размера причиняемого ущерба, но и от других факторов. Например, Ю.В. Бышевский и А.И. Марцев относили к их числу обстоятельства совершения преступления и черты личности виновного²⁴⁹, Л.А. Прохоров, кроме общественно опасных последствий, указывал на способ совершения преступления, характер и степень вины²⁵⁰. По мнению В.И. Ткаченко, на степень общественной опасности влияет множество признаков, как указанных в диспозиции статьи Особенной части, так и предусмотренных в статье-

²⁴⁸ Лопашенко Н. А. Парадоксы уголовной политики в области налоговых преступлений и пути их преодоления // Российская юстиция. 2005. № 3. С. 12 – 22.

²⁴⁹ См.: Бышевский Ю.В., Марцев А.И. Наказание и его назначение. Омск. ОБШМ МВД СССР. 1975. С.43.

²⁵⁰ См.: Прохоров Л.А. Общие начала назначения наказания и предупреждение рецидивной преступности. Омск. ОБШМ МВД СССР, 1980. С. 40.

ях Общей части УК²⁵¹. Н.Ф. Кузнецова, кроме величины причинённого ущерба, причисляла к указанным обстоятельствам меру квалифицированности преступника, выражающуюся в способе совершения преступления, применяемых орудиях и повторности²⁵².

Состав преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, отличается от состава уклонения от уплаты налогов, предусмотренного ст. 199 УК, не только размером неуплаченных сумм, но и способом совершения преступления, который многие учёные относят к обстоятельствам, влияющим на степень общественной опасности деяния. Остальные признаки составов этих преступлений сходны.

Однако, едва ли можно утверждать, что сокрытие средств от уплаты недоимки (которое, как правило, совершается путем проведения платежных операций через вновь открытые расчетные счета организации, направлением писем контрагентам о перечислении денежных средств на иные расчетные счета) намного опаснее тех способов, которые описаны в диспозиции ст. 199 УК. При уклонении от уплаты налогов по ст. 199 УК преступник действует скрытно, применяет различные методы маскировки своей деятельности, что значительно усложняет расследование таких преступлений и привлечение виновных к уголовной ответственности. Сокрытие же недоимки характеризуется тем, что налоговым органам о ней уже известно, предупреждения о необходимости её уплатить налогоплательщик уже получил, а способов её сокрытия значительно меньше, чем способов уклонения от уплаты налогов.

Перечисленные обстоятельства позволяют нам сделать вывод о том, что способ совершения преступления по ст. 199.2 УК менее опасен, нежели способы уклонения от уплаты налогов по ст. 199 УК.

Имеются и другие обстоятельства, которые свидетельствуют о меньшей общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки по сравнению с базовым преступлением.

²⁵¹ См.: *Ткаченко В.И.* Общие начала назначения наказания. М., 1984. С. 12.

²⁵² См.: *Кузнецова Н.Ф.* Совершенствование норм о преступлении // Проблемы совершенствования уголовного закона. М., 1984. С. 84.

К такому можно отнести более значительную распространённость уклонения от уплаты налогов (а, значит, и больший причиняемый в масштабах страны ущерб), более высокий уровень латентности этого вида преступлений по сравнению с сокрытием недоимки.

Кроме того, как мы указывали в параграфе, посвящённом криминологической характеристике, к уклонению от уплаты налогов потенциально склонно большее число предпринимателей. В то же время круг лиц, скрывающих средства от уплаты недоимки в крупном размере, значительно уже — сюда не входят предприниматели, не имеющие недоимок по налогам или сборам, а также те лица, которые погасили недоимку по требованию органов налогового контроля.

Все вышеперечисленные факты свидетельствуют о том, что степень общественной опасности сокрытия недоимки ниже, чем у сокрытия средств от уплаты налогов. Констатируя это обстоятельство, мы вынуждены признать наказания, предусмотренные ст. 199.2 УК, неоправданно жёсткими и неадекватными степени опасности этого преступления. Этот теоретический вывод находит подтверждение и в либеральной судебной практике по этой статье. Вместе с тем, как мы рассмотрим далее, при меньшей общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки, практика назначения наказания по ст. 199.2 и 199 УК является в равной степени мягкой.

На основе проведённого изучения уголовных дел, возбуждённых по ст. 199.2 УК в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях, мы установили, что суды в большинстве случаев назначают осуждённому наказание в виде лишения свободы на срок от 1 года до 2-х лет.

Так, в Астраханской области за период с 2005 по 2012 г.г. было осуждено по данной статье 35 человек. В качестве основных видов наказания применялись лишение свободы (в 65 % случаев) и денежный штраф. Наказание в виде лишения свободы назначалось на срок от 1 года до 2-х лет, и, в единственном случае, 3 года.

В Волгоградской области 32 человека из 37, осуждённых по ст. 199.2 УК за

период с 2005 по 2012 г.г., были приговорены к лишению свободы. Как и в Астраханской области, его срок не превышал 2-х лет.

В Саратовской области из 43 человек, осужденных по ст. 199.2 УК за 2004 - 2012 г., наказание в виде лишения свободы применялось 29 раз (67,5%). В двух случаях было назначено наказание в виде 4-х и 3-х лет лишения свободы.

Максимальный предел для данного вида наказания, установленный ст. 199.2 УК - 5 лет, ни разу достигнут не был.

Какой-либо корреляции между размером наказания в виде лишения свободы и суммой денежных средств, сокрытых виновными от уплаты недоимки (а значит, и общественной опасностью содеянного), нами не было выявлено. Так, Синельников был осуждён к 1 году лишения свободы за сокрытие денежных средств в сумме 1155076, 11 руб.,²⁵³ Фролов за сокрытие 1130599 руб. – к 2-м годам,²⁵⁴ а Ларин, сокрывший денежные средства на сумму, почти в десять раз большую (9958764 руб.), – также к 2-м годам.²⁵⁵

Примечательно, что в подавляющем большинстве случаев применяемое к осуждённому наказание в виде лишения свободы назначается условно²⁵⁶. Это свидетельствует о том, что судьи не усматривают значительной общественной опасности, как в самом совершаемом деянии, так и в личности виновных, и обоснованно полагают возможным достижение целей наказания без реального отбывания наказания в виде лишения свободы. Мы объясняем это тем, что в большинстве случаев виновные совершают его, пытаясь преодолеть финансовые трудности, возникшие у руководимых ими предприятий. Суды учитывают это обстоятельство назначая наказание условно.

Из 115 лиц, осужденных за 2005-2012 г.г. по ст. 199.2 УК в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях, всего двум из них лишение свободы было назначено реально сроком на 1 год с отбыванием в колонии-поселении:

²⁵³ УД № 6126029 . Архив Наримановского районного суда Астраханской области.

²⁵⁴ УД № 8040604. Архив Трусовского районного суда Астраханской области

²⁵⁵ УД № 7120084. Архив Наримановского районного суда Астраханской области.

²⁵⁶ И здесь прослеживается сходство с практикой назначения наказания по ст. 199 УК. Об этом ниже.

осуждённым Нежинцеву²⁵⁷ и Васильеву²⁵⁸. При этом, Нежинцев был осужден по совокупности преступлений, а в случае с осуждением Васильева суд при принятии решения находился в ситуации политического давления. Дело в том, что директор ОАО «Волгоградские коммунальные системы» Р.В. Васильев являлся фигурантом ещё одного крупного уголовного дела в отношении мэра г. Волгограда Ищенко, возбуждённого по фактам хищения бюджетных средств и платежей от населения за услуги ЖКХ через ОАО «Волгоградские коммунальные системы». Расследование этого дела происходило на фоне митингов, в ходе которых выступающие требовали от правоохранительных органов «довести до конца уголовное дело, и назвать всех чиновников и депутатов, получавших деньги по распоряжению мэра» из чёрной кассы. И в этом случае окончательное наказание назначалось по совокупности преступлений.

Как мы показали выше, сокрытие средств от уплаты недоимки, предусмотренное ст. 199.2 УК, является менее опасным, чем уклонение от уплаты налогов по ст. 199 УК. Поэтому можно было бы ожидать в последнем случае применения более строгих наказаний. Однако исследования ученых, занимающихся проблемами сокрытия налогов юридическими лицами, говорят о её излишней мягкости²⁵⁹. К.К. Саркисов, в частности, указывал, что наказание в виде лишения свободы практически не применяется к налоговым преступникам²⁶⁰. В другом исследовании приводилась более конкретная информация: из 170 изученных уголовных дел, связанных с уклонением от уплаты налогов, в подавляющем большинстве случаев наказание назначалось условно (как правило — 2 года л/с условно). Реально наказание назначалось лишь 2 раза и лишь в тех случаях, когда виновные привлекались к уголовной ответственности за совершение нескольких преступлений²⁶¹. В итоге, как справедливо отмечал А.И.

²⁵⁷ УД № 094336 Архив Дзержинского районного суда г. Волгограда.

²⁵⁸ УД № 509195 Архив Калачевского районного суда Волгоградской области

²⁵⁹ См. напр.: *Соловьев И.Н.* Указ. соч. С. 17.

²⁶⁰ *Саркисов К.К.* Указ. соч. С. 143-144.

²⁶¹ Ответственность за налоговые преступления смягчается // *Практическое налоговое планирование.* 2008. № 2.

Ролик, сверхлиберальная судебная практика по налоговым преступлениям, особенно при назначении наказания и возмещении ущерба, оказывает отрицательное воздействие на психологический настрой налогоплательщиков, а, следовательно, и на их исполнительность. Также, по его мнению, регулярно проводимые государством амнистии (в том числе налоговая), а также реструктуризации и списания недоимок порождают в сознании налогоплательщиков убеждение, что нарушители налогового законодательства в конечном итоге остаются безнаказанными²⁶².

Таким образом, с учетом характера и степени общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки, а также на основании сложившейся практики наказания в виде лишения свободы за это преступление, полагаем ограничить его максимальный размер одним годом. Также до одного года должно быть сокращено наказание в виде принудительных работ, которые в соответствии с ч. 1 ст. 53.1 назначаются как альтернатива лишению свободы.

Что касается штрафа, то практика его применения по ст. 199.2 УК сходна с практикой назначения наказания за другие налоговые преступления. Как отмечал К.К. Саркисов, размеры штрафа зачастую в разы меньше полученного подсудимыми дохода или причинённого ущерба²⁶³.

Вместе с тем, как мы уже отмечали, данный вид наказания предусмотрен за сокрытие средств от недоимки в размере от 200 до 500 тыс. руб., что значительно выше, чем для уклонения от уплаты налогов с организации (от 100 до 300 тыс. рублей). На практике из 42 осужденных по ст. 199.2 УК (37% от общего числа осужденных в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях за 2004 – 2012 г.г.), которым было назначено наказание в виде штрафа, всего в одном случае его размер превысил 250 тыс. рублей и составил 500 тыс. рублей.

Небольшое число случаев назначения штрафа в качестве основного наказания объясняется следующим образом. Штраф в соответствии с ч. 3 ст. 46 УК

²⁶² Ролик А. И. Причины налоговых преступлений //Современные проблемы государства и права. Владивосток, 2003. С. 283 – 286.

²⁶³ Саркисов К.К. Указ. соч. С. 143-144.

назначается с учётом имущественного положения осуждённого, а также возможности получения им заработной платы или иного дохода. Как мы неоднократно писали, одной из причин сокрытия недоимки является сложное финансовое положение организации. Сокрытые от уплаты недоимки средства направлялись руководителями не на личные потребности, а на поддержку деятельности предприятий, находящихся в тяжёлом, а, зачастую, – в катастрофическом экономическом положении. По Астраханской области за 2004 — 2010 г.г. из 42 случаев после возбуждения уголовного дела по ст. 199.2 УК 22 предприятия, имевших недоимку, признавались банкротами, а ещё по 4-м предприятиям процедура банкротства была инициирована, но предприятие удавалось сохранить.

Таким образом, сложное финансовое положение организаций зачастую делает невозможным назначение и исполнение такого уголовного наказания как штраф, поскольку виновный не имеет достаточных средств для его уплаты. А в тех случаях, когда штраф назначается, его исполнение виновным отрицательно сказывается на всем предприятии, поскольку к ответственности привлекаются, как правило, руководители предприятий, выплачивающие штраф за счёт этих же предприятий, что негативно отражается на материальном положении не столько самого осуждённого, сколько наёмных работников.

Нам представляется правильным замечание Н.В. Побединской о том, что государству выгоднее налогоплательщик, понёсший определённое наказание и находящийся на свободе, продолжающий деятельность, направленную на получение дохода, нежели налогоплательщик, отбывающий наказание в местах лишения свободы.²⁶⁴

Однако понимать это высказывание надо в том смысле, что государству нужны работающие предприятия, исправно платящие налоги и выполняющие социальные обязательства перед гражданами, а разорительные наказания, наоборот, невыгодны.

²⁶⁴ Побединская Н.В. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1999. С. 66.

Таким образом, штраф по ст. 199.2 УК должен назначаться в меньших размерах и не быть разорительным. Полагаем, что с учетом сложившейся практики применения наказания в виде штрафа, ограничить его максимальный размер по ст. 199.2 УК суммой 150 тысяч рублей. При определении этого наказания в размере заработной платы или иного дохода осужденного максимальный размер штрафа также должен быть пропорционально понижен до размера заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев.

В целом, можно констатировать, что судебная практика назначения наказания складывается одинаково мягко как по сокрытию средств от уплаты недоимки, так и по значительно более опасному преступлению — уклонению от уплаты налогов с организаций.

Такая ситуация должна быть исправлена, а наказания за эти преступления должны быть приведены в соответствие со степенью их общественной опасности.

Некоторые исследователи выдвигали предложение исключить ст. 199.2 УК и преодолеть таким образом складывающийся дисбаланс при назначении наказания по ст. 199 и 199.2 УК²⁶⁵.

Другая позиция состоит в том, чтобы усилить роль штрафных санкций по ст. 199 УК как путём их более интенсивного применения, так и увеличением их размера²⁶⁶.

На наш взгляд, наиболее сбалансированный подход к проблеме имеется у Н.А. Лопашенко: при одновременном исключении из УК статьи 199.2 ужесточить ответственность по ст. 199 УК²⁶⁷. Однако согласиться с этой точкой зрения сейчас мы не можем. Дело в том, что предложения по исключению ст. 199.2 УК формировались в условиях стабильной и благоприятной для страны

²⁶⁵ Семенова Н.Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2009. С. 8-9.

²⁶⁶ Цирит О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовая криминологическая характеристика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Калининград, 2004. С. 7-8.

²⁶⁷ Лопашенко Н.А. Указ. соч. С. 12-22.

экономической и политической ситуации. С учётом смягчения на тот период позиции законодателя по преступлению, предусмотренному ст. 199 УК, исключение ст. 199.2 из Уголовного Кодекса было бы абсолютно справедливой и правильной мерой. Однако в последнее время экономическая ситуация существенно ухудшилась и характеризуется как предкризисная. Причём, судя по всему, надвигающийся экономический кризис не носит обычного для рыночной экономики циклического характера, а порождён глобальными структурными деформациями мирового спроса и потребления. Будучи еще кандидатом в Президенты РФ, В.В. Путин охарактеризовал происходящие в экономике и политике изменения как тектонические сдвиги, которые способны кардинально изменить экономическое и политическое устройство мира. Сохранение России и её процветание в новых условиях возможны при радикальном изменении экономического курса. В этой связи В.В. Путиным были озвучены колоссальные экономические планы, получившие название «новой индустриализации» — инвестировать в воссоздание промышленности России 43 триллиона рублей до 2015 года.²⁶⁸ Одним из условий успеха нового экономического курса является ужесточение финансовой и бюджетной дисциплины, что предсказуемо приведет к ужесточению наказаний за налоговые преступления. Отказ от уголовной ответственности за сокрытие недоимки, таким образом, не отвечает условиям сложнейшей экономической и политической конъюнктуры. В таких условиях полагаем целесообразным не отказываться полностью от уголовной ответственности за сокрытие средств от уплаты недоимки, а ограничиться смягчением уголовной ответственности за это преступление.

Если рассматривать практику назначения наказания по ст. 199.2 УК с точки зрения достижения цели предупреждения новых преступлений, то можно констатировать следующее. Анализ криминологических показателей данного вида преступлений показал, что оно является, вместе со ст. 199.1 УК, наименее

²⁶⁸ *Наумов И., Шварц. И.* Наступательный налоговый маневр Владимира Путина // Независимая газета. 2011. 22 дек.

распространённым и демонстрирует тенденцию к снижению. Это значит, что наказания, применяемые за сокрытие средств от уплаты налогов, достаточны для общей превенции этого преступления и не требуют пересмотра в сторону их ужесточения.

При изучении личности преступника, совершившего сокрытие средств от уплаты недоимки, мы установили, что большинство преступников по ст. 199.2 УК положительно характеризуются по службе, имеют значительный трудовой стаж, ранее не судимы.

В большинстве случаев, как мы отметили, основной мерой воздействия на осуждённого является лишение свободы на срок от 1 до 2-х лет, назначенное условно. В этой связи возникает закономерный вопрос об эффективности этой меры и возможных направлениях ее повышения.

Назначая уголовное наказание условно, в соответствии с ч. 1 ст. 73 УК, суд руководствуется, прежде всего, возможностью исправления осуждённого. Однако это не значит, что предупреждение преступлений при этом уходит на второй план. Две указанных цели являются между собой тесно связанными, поскольку морально-нравственное состояние, при котором лицо не совершает преступления в силу внутренних убеждений (исправленность), естественным образом означает, что данное лицо в будущем не будет совершать новых преступлений. Достижение такого состояния тождественно предупреждению новых преступлений с его стороны. В этой связи уместно вспомнить, что М.Д. Шаргородский вообще отрицал самостоятельный характер исправления и рассматривал его лишь как средство достижения цели предупреждения преступлений.²⁶⁹

Несмотря на то, что реального наказания преступник при условном осуждении не отбывает, это совершенно не означает, что он не подвергается никакому позитивному морально-психологическому воздействию. В отношении такого лица в полном объёме проводятся следственные действия, уголовное дело в суде рассматривается публично, в присутствии сослуживцев, знакомых и родственников

²⁶⁹ Шаргородский М.Д. Наказание, его цели и эффективность. Л., 1973. С. 31.

подсудимого, его признают виновным в совершении преступления. Указанный комплекс мероприятий демонстрирует внушительные возможности правоохранительной системы по выявлению и пресечению преступлений и, тем самым, оказывает серьёзное исправительное воздействие на личность виновного. Воспитательный эффект усиливается тем, что осуждённые по ст. 199.2 УК в подавляющем большинстве случаев ранее с правоохранительной деятельностью государства близко знакомы не были.

Кроме того, условное осуждение сопровождается возложением дополнительных обязанностей и ограничений. К сожалению, в исследованных нами уголовных делах их перечень исчерпывающе мал — не менять без уведомления уголовно-исполнительной инспекции места жительства и периодически проходить в данном органе регистрацию.

Мы считаем, что суды неэффективно используют возможности условного осуждения в части возложения дополнительных обязанностей и ограничений на осуждённого. И здесь мы видим нераскрытый значительный потенциал предупредительного воздействия этой меры уголовно-правового воздействия. С учётом специфики совершаемого преступления и заинтересованности государства в сохранении организации-налогоплательщика полагаем необходимым применять следующие меры: установление запрета: на пересечение государственной границы РФ, на создание и руководства новыми организациями, возложение обязанностей по совершенствованию деятельности руководимой организации: проведение аудиторской проверки, оптимизации её деятельности и структуры в соответствии с рекомендациями консультантов, обязательно пройти курсы по изучению налогового права и т. д.

Вместе с тем, широкое применение условного осуждения, которое при сокрытии недоимки применяется не как исключение, а, как правило, имеет отрицательное последствие — оно начинает восприниматься как безнаказанность. Поэтому мы полагаем правильным дополнить санкцию ст. 199.2 УК наказанием в виде ограничения свободы, которое по степени ограничений прав и свобод

осужденного близко к условному осуждению. Максимальный размер данного наказания предлагаем ограничить двумя годами, поскольку, как правило, суды назначают условно лишение свободы на срок, не превышающий двух лет с испытательным сроком так же, как правило, не превышающим 2-х лет.

Федеральным законом от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ Уголовный кодекс был дополнен статьей 76.1, устанавливающей специальные условия освобождения от уголовной ответственности лиц, совершивших экономические преступления. При этом сокрытие средств от уплаты недоимки оказалось в этой статье оторванным от других налоговых преступлений. В частности, по ст. 198 – 199.1 УК условиями освобождения от ответственности являются совершение лицом преступления впервые и возмещение в полном объеме ущерба, причиненного бюджету Российской Федерации. Для ряда других экономических преступлений, к которым отнесена и ст. 199.2 УК, данные условия дополнены необходимостью перечисления в бюджет денежного возмещения в размере пятикратной суммы причиненного ущерба. Мы полагаем, что такая «дискриминация» анализируемого деяния не соответствует общественной опасности данного преступления и обстоятельствам его совершения, связанным, как мы показали, со сложным финансовым состоянием организации. В виду этого мы полагаем следующую редакцию ч. 1 ст. 76.1 УК:

«1. Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198 - 199.2 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме». Одновременно из ч. 2 ст. 76.1 необходимо исключить слова «и 199.2».

Такие меры, по нашему мнению, наряду с достижением предупредительного эффекта, должны положительно сказаться и на функционировании организаций, имеющих недоимки.

Выводы

С учётом вышеизложенного, можно сделать следующие промежуточные вы-

воды. Соккрытие средств от уплаты недоимки, являясь менее опасным преступлением, чем уклонение от уплаты налогов с организации, предусматривает более строгое наказание. На практике суды демонстрируют равное отношение к лицам, совершившим преступления, предусмотренные ст. 199.2 и ст. 199 УК, что, на наш взгляд, неправильно.

Исходя из того, что криминообразующий признак «крупный размер» неуплаченных сумм налогов по ст. 199 УК значительно больше, чем по ст. 199.2 УК, полагаем справедливым соответственно уменьшить и размеры основных наказаний, назначаемых за соккрытие недоимки. При этом максимальный срок лишения свободы и принудительных работ установить равным 1 году, а штраф — в сумме 150 тыс. рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев.

Предлагаем дополнить санкцию ст. 199.2 УК наказанием в виде ограничения свободы на срок до 2-х лет.

Предложения по исключению из УК уголовной ответственности за соккрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам мы не поддерживаем, равно как и исключение из числа предусмотренных за это преступление наказаний лишения свободы.

Необходимо более эффективно использовать возможности условного осуждения не только для предупреждения новых преступлений, но и обеспечения деятельности предприятий, оказавшихся в сложной экономической ситуации.

§ 2. Некоторые меры специальной профилактики преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК

Расследование преступлений и исполнение уголовных наказаний является сложным, длительным и затратным процессом. Это справедливо как по отношению к государству, так и к самим лицам, совершившим преступление, поскольку они несут все издержки, обусловленные уголовным преследованием, и связанные

с ним моральные издержки и ограничения прав и свобод. Для налоговых преступлений данное замечание вдвойне справедливо. Расследование таких преступлений требует привлечения специалистов, обладающих кроме юридического образования, специфическими познаниями в экономике, бухгалтерском учёте, налоговом законодательстве, сопряжено с изъятием и изучением множества финансовых документов и т. д.

В связи с изложенным особую остроту приобретают слова основателя классической школы уголовного права Чезаре Беккариа о том, что лучше предупредить преступления, чем карать за них»²⁷⁰.

Среди современных криминологических исследований, пожалуй, не найти ни одного, в котором не анализировались бы причины и условия отдельных видов преступлений и не предлагались бы конкретные меры по их предотвращению.

Вместе с тем, здесь существует некоторая терминологическая неопределённость, вызванная использованием терминов «профилактика преступности» и «предупреждение преступности». В теории нет единого мнения о том, тождественны ли эти термины или нет, если не тождественны, то в каком соотношении между собой они находятся. Встречаются точки зрения, в соответствии с которыми, профилактика является частью предупреждения, одним из его направлений²⁷¹. Есть и полярные позиции, в соответствии с которыми, в рамках профилактической деятельности вырабатываются меры предупредительного воздействия на лиц, склонных к совершению преступлений²⁷².

Однако чаще всего данные термины употребляются в качестве синонимов,²⁷³

²⁷⁰ Беккариа Ч. О преступлениях и наказаниях. М., 1995. С. 233.

²⁷¹ Аванесов Г.А. Криминология. Прогностика. Управление. Горький, 1975, с. 104; Голик С.И., Михайлов Б.П. Организация и тактика общей профилактики преступлений органами внутренних дел. М., 1980. С. 11.

²⁷² Блувштейн Ю.Д., Зырин М.И., Романов В.В. Профилактика преступлений, - Минск, 1986. С.26.

²⁷³ Кудрявцев В.Н. Стратегии борьбы с преступностью. М., 2003. С. 240; Жалинский А.Э. Условия эффективности профилактики преступлений. М., 1978. С. 7; Жалинский А.Э. Специальное предупреждение преступлений в СССР. М., 1976. С. 34; Бурлаков В.Н. Предупреждение преступности. В учеб.: Криминология. Под ред. В.Н. Бурлакова, Н.М. Кропачева. М., 2003. С. 178; Кудрявцев В.Н., Миньковский Г.М., Сахаров А.Б. Понятие предупреждения преступности. В кн.:

при конструировании дефиниций типа: «индивидуальная профилактика - это предупреждение...».

По нашему мнению, многообразие мнений по поводу соотношения понятий «предупреждение» и «профилактика», а также отсутствие единообразного понимания указанных понятий свидетельствует о том, что они являются, по сути, синонимичными. Поэтому в дальнейшем мы будем исходить именно из такого соотношения выражений «предупреждение преступлений» и «профилактика преступлений».

Надо отметить, что в теории используются и другие термины, относящиеся к борьбе с преступностью. Например, С.М. Иншаков употребляет термин «воздействие на преступность»²⁷⁴, а А.И. Долгова говорит о борьбе с преступностью, как о сложной системной деятельности, состоящей из трех подсистем – общей организации борьбы, предупреждения преступности и правоохранительной деятельности²⁷⁵.

Также хотелось бы уточнить сам термин «предупреждение преступлений», поскольку от того, насколько широко он понимается, зависит круг субъектов предупредительной деятельности, объем их полномочий, направления, уровни предупреждения и т.д.

В отечественной криминологии, начиная с советского периода и до нынешних дней, общепринято представление о предупреждении преступлений как о комплексной, многоуровневой деятельности, направленной на предупреждение преступности²⁷⁶.

Теоретические основы предупреждения преступности. М., 1977. С. 41, 42; *Гилинский Я.И.* Криминология. Теория, история, эмпирическая база, социальный контроль. СПб., 2002. С. 345; и др.

²⁷⁴ *Иншаков С.М.* Криминология. Учебник. М., 2000. С. 47.

²⁷⁵ *Долгова А.И.* Криминология. Учебник для вузов. М., 2005. С. 380.

²⁷⁶ См., например: Криминология. М., 1976; *Звирбуль В.К.* Деятельность прокуратуры по предупреждению преступности. М., 1971, С. 20; *Шляпочников А.С.* К вопросу о классификации мер предупреждения преступности. М., 1972; *Миньковский Г.М.* Предмет криминологической профилактики и некоторые проблемы ее эффективности // Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 17. М., 1972. С. 3-5, 11-16; *Сахаров А.Г.* Социальная система предупреждения преступности // Сов. государство и право, 1972. № 11. С. 66; Теоретические основы предупреждения преступности. М., 1977. С. 30; *Устинов В.С.* Система предупредительного воздействия на преступность и

Одно из наиболее полных определений термина «предупреждение преступлений» мы находим в классической монографии «Теоретические основы предупреждения преступности». Деятельность по предупреждению преступлений, как указывают авторы монографии, имеет следующие признаки:

- а) это специфическая область социального управления;
- б) которая имеет многоуровневый характер (например, устранение или нейтрализация причин и условий преступности в целом, отдельных видов и групп преступлений, преступности в регионах или среди определённых контингентов населения, конкретных преступлений);
- в) осуществляется в процессе решения как задач общих задач социального развития, так и специализированных задач;
- г) имеет «дерево целей», их иерархию, конкретизированную в территориальном разрезе, во времени и применительно к каждому звену системы;
- д) не сводится к деятельности полиции, прокуратуры, суда, учреждений уголовно-исполнительной системы и других органов в борьбе с преступностью, а включает в себя более широкий круг мер, воздействующих на причины и условия преступности.²⁷⁷

Как можно убедиться, указанное определение чрезвычайно широко раздвигает границы предупредительной деятельности, фактически ничем её не ограничивая. Между тем, нам представляется верным замечание Ю.Д. Блувштейна о том, что наиболее общие меры устранения причин преступности и иных правонарушений не имеют в качестве непосредственной своей цели именно профилактику преступлений, а поэтому и не должны в качестве таковых рассматриваться²⁷⁸.

Г.М. Миньковский в этой связи особо отметил такое свойство криминологической профилактики, как целенаправленность, которое отличает её от наиболее

уголовно-правовая профилактика: Учеб. пособие. - М., 1983. С. 16; Криминология. Учебник для вузов. Под ред. А.И. Долговой. М., 2005. С. 439; Журавлев Г.Т., Ковальская Е.В. Криминология. М., 2007. С. 61; и др.

²⁷⁷ Кудрявцев В.Н., Миньковский Г.М., Сахаров А.Б. Понятие предупреждения преступности. В кн. Теоретические основы предупреждения преступности. М., 1977. С. 30, 31.

²⁷⁸ Блувштейн Ю.Д. Предупреждение преступлений в обществе развитого социализма. М., 1980. С. 24.

общих процессов социального развития и управления²⁷⁹. В настоящее время данное положение является общепризнанным²⁸⁰.

Признак целенаправленности, который выделил Г.М. Миньковский, имеет важнейшее значение, поскольку позволяет исключить наделение дополнительными функциями различные государственные и общественные организации, имеющие свои, достаточно специализированные задачи и не расплывать силы и средства государства. Ведь возложение дополнительных обязанностей всегда сопровождается формированием дополнительного бюрократического аппарата, который, как минимум, должен контролировать их выполнение, а кроме того, осуществлять координацию усложняющегося взаимодействия между различными организациями или даже ведомствами.

Мы считаем, что качественное исполнение своих функций различными организациями, министерствами и ведомствами уже является достаточным вкладом в общее предупреждение преступности.

Для точного определения термина «предупреждение преступлений» необходимо уточнить объект предупредительной деятельности, на что именно эта деятельность будет направлена. В теории по этому поводу существенных разногласий не имеется. В большинстве случаев под объектом предупредительной деятельности понимаются причины и условия, способствующие совершению преступлений,²⁸¹ или криминогенные (девиантогенные) факторы²⁸².

Исходя из вышеизложенного, под предупреждением преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, мы будем понимать целенаправленную

²⁷⁹ Миньковский Г.М. Предмет криминологической профилактики преступлений и некоторые проблемы ее эффективности // Вопросы борьбы с преступностью. Выпуск 17. М., 1972. С. 16.

²⁸⁰ См., напр.: Криминология. Учебник для вузов. Под ред. В.Д. Малкова. М., 2006. С. 116. Михайлова А.В. Криминология. Курс лекций. Рязань, 2008. С. 53.

²⁸¹ См., например: Исмаилов И.А. Проблемы предупреждения преступлений. Баку, 1990. С. 22; Жалинский А.Э. Условия эффективности профилактики преступлений. Москва, 1978. С. 6; Криминология: учебник для юридических вузов / Под ред. В.Н. Бурлакова, В.П. Сальникова, С.В. Степашина. СПб., 1999. С. 235; Кудрявцев В.Н., Миньковский Г.М., Сахаров А.Б. Понятие предупреждения преступности. В кн.: Теоретические основы предупреждения преступности. М., 1977. С. 31.

²⁸² Гилинский Я.И. Криминология. Теория, история, эмпирическая база, социальный контроль. СПб., 2002. С. 345.

деятельность субъектов предупреждения преступности, направленную на устранение (нейтрализацию) причин и условий данного вида преступлений.

Несмотря на сложившийся консенсус теоретиков по поводу объекта предупредительной деятельности, считаем, что существует ряд факторов преступности, на которые государство реагировать не может, поскольку они являются, если можно так выразиться, генетически ему присущими. Например, сложившееся в современной России государство не может бороться с таким фактором преступности, как частная собственность на средства производства, порождающее такие негативные факторы, как отмеченное К. Марксом основное противоречие капитализма между общественным характером труда и частнособственническим характером присвоения его результатов, экономическое неравенство граждан, эксплуатацию одних граждан другими. Также предупреждение преступлений может входить в противоречие с требованием предоставления гражданам широких прав и свобод. Естественно, что попытка воздействовать на такие факторы переводит предупредительную деятельность в политическую сферу, при этом признак целенаправленности предупредительной деятельности будет утрачен, поскольку политические преобразования не имеют своей целью предупреждение преступности.

Примером подобного рода могут быть предложения по ограничению прав налогоплательщиков. Некоторые из них иначе, как драконовскими, назвать сложно. В частности, высказано мнение о необходимости переноса акцента в системе налогообложения с контроля над доходами на контроль не только над доходами, но и расходами²⁸³. На практике такой подход неминуемо приведет к резкому ограничению прав и свобод граждан, усилению государственного контроля за всеми сторонами жизни граждан. Сама установка на необходимость отчёта граждан перед государством о своих расходах, предполагает в своей основе презумпцию виновности всего населения в совершении всевозможных налоговых и прочих правонарушений. Кроме того, такое усиление государственного контроля в реалиях

²⁸³ Бахарчиев С.У. Криминологическая характеристика и предупреждение налоговых преступлений: По материалам Чеченской Республики Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 10.

современной России является мощным коррупциогенным фактором, воздействующим на сами контролирующие органы.

Достаточно часто в исследованиях, посвящённых проблемам налоговой преступности, встречаются предложения, включать в систему предупреждения преступлений меры самого общего характера, например, такие:

- улучшение делового климата в стране, стимулирование легальной предпринимательской деятельности²⁸⁴;

- постепенный отказ от федеральных дотаций, подъем экономики, повышение уровня занятости населения через создание новых рабочих мест²⁸⁵;

- обеспечение устойчивости российской валюты, развитие экономики и цивилизованных рыночных отношений, повышение уровня доходов населения, обеспечение равенства и добросовестности всех субъектов экономических отношений, обеспечение их экономической свободы²⁸⁶;

- повышение уровня производства в промышленности, снижение инфляции, увеличение доходов населения²⁸⁷.

Мы считаем, что приведённые выше меры, несомненно, способствуют предупреждению преступлений в самом широком смысле этого слова. Однако к предупреждению преступлений как к целенаправленной деятельности эти меры прямого отношения не имеют. Они могут быть направлены, прежде всего, на улучшение экономической ситуации, повышение уровня жизни населения и т. д. Предупредительный эффект от подобных мероприятий вторичен, поэтому мы не согласны с отнесением таких мер к числу предупредительных.

Во многих работах в качестве общей детерминанты преступности указыва-

²⁸⁴ Чернеева А.М. Указ соч. С. 22.

²⁸⁵ Бахарчиев С.У. Криминологическая характеристика и предупреждение налоговых преступлений :По материалам Чеченской Республики. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 8-9.

²⁸⁶ Тимофеев А.М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011. С. 25

²⁸⁷ Бочков О.В. Налоговые преступления, совершаемые в лесопромышленном комплексе: уголовно-правовые и криминологические аспекты. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 24

ется низкий уровень общественного правосознания, в связи с чем предлагались следующие меры профилактического воздействия:

- разработка Государственной программы по формированию у населения правовой и налоговой культуры, воспитанию законопослушного отношения к исполнению конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы²⁸⁸;

- повышение налоговой культуры населения путём проведения разъяснительной работы с населением в налоговых органах, налоговой пропаганды в СМИ, введения преподавания налогового права или основ налогообложения, начиная со школы²⁸⁹; и т.д.

Нам представляется, что воздействие на общественное правосознание должно решаться в рамках решения более широкой проблемы – преодоления правового нигилизма в массе населения. Впервые на высшем государственном уровне эту проблему поднял еще до своего избрания на пост главы государства Д.А. Медведев, назвав Россию «страной правового нигилизма». Главным в правовом государстве, по его словам, является уровень правовой культуры граждан, их готовность следовать закону и видеть в этом свой непосредственный интерес. Для повышения этого уровня необходимо отладить систему правового просвещения таким образом, чтобы к ней были подключены школы, клубы, СМИ²⁹⁰.

Мы считаем, что при всей бесспорности утверждения Д.А.Медведева, одни лишь просветительские меры не способны привести к искоренению правового нигилизма. Существенное значение в этом вопросе, по нашему мнению, должно играть строжайшее соблюдение законности представителями власти всех ветвей и уровней.

Мы видим, по крайней мере, два аспекта того, как нарушения законности

²⁸⁸ *Егоров В.А.* Налоговые преступления и их предупреждение. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Самара, 1999. С. 3.

²⁸⁹ *Чернеева А. М.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: По материалам Республики Татарстан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С. 22-23.

²⁹⁰ *Кузьмин В.* Закон без лозунгов // Российская газета. 2008. 30 янв.

представителями власти влияют на правосознание населения.

Во-первых, высокое материальное благосостояние чиновников определяет привлекательность государственной службы для молодёжи. В то же время, само собой подразумевается, что причины высокого благосостояния чиновников кроются в различных корыстных злоупотреблениях. Таким образом, в обществе, и что самое опасное, в его наиболее активной части – молодёжи – формируется терпимое отношение к совершению преступлений как необходимому элементу жизненного успеха.

Во-вторых, высокий уровень коррупции среди чиновников государственного аппарата приводит к дополнительной нагрузке на экономику, порождает ситуацию, когда любое более или менее значимое для субъектов решение принимается за вознаграждение, так называемый «откат». В таких условиях налогоплательщики для сохранения рентабельности своего предприятия просто вынуждены к совершению налоговых преступлений. Негативное влияние коррупции на экономику столь велико, что в некоторых государствах коррупция наряду с такими преступлениями, как уклонение от уплаты налогов, финансовые правонарушения, относится к числу экономических преступлений²⁹¹.

Таким образом, решение проблемы правового нигилизма и в более узком контексте – воспитание лояльных налогоплательщиков состоит не только в правовом информировании, но и, на наш взгляд, в решительной борьбе с коррупцией. К сожалению, следует констатировать, что начавшаяся с решительных заявлений о необходимости принятия строжайших мер к коррупционерам и формирования антикоррупционного законодательства, в настоящее время компания по борьбе с коррупцией ведётся не так интенсивно, как требует обстановка.

Однако коррупция оказывает негативное влияние не только на правосознание населения. Коррупционные отношения прямо препятствуют процессу собирания налогов. Это проявляется и на этапе проведения налоговых проверок и при

²⁹¹ Лунеев В.В. Преступность XX века. Мировые, региональные и российские тенденции. М., 1997. С. 413.

расследовании налоговых преступлений и при рассмотрении налоговых споров судами. Однако влияние коррупции не ограничивается только вопросами правоприменения.

Широко проникли коррупционные отношения в форме так называемого «лоббирования» в законотворческий процесс.

Д.А. Толченкин в этой связи отмечает, что отсутствие практики широкого обсуждения законопроектов научным сообществом способствует решению вопросов не правовыми методами, ведущими к личному обогащению субъектов законотворчества, под которыми он понимает лоббирование или, в сущности, обыкновенное взяточничество²⁹².

Проникновение коррупции в законодательную сферу приводит к тому, что законы все чаще принимаются не в интересах народа, а в корыстных интересах отдельных олигархических групп. Как отмечается в литературе, законодательные акты все чаще стали применяться либо под чьим-то давлением, либо стихийно, в результате воздействия ситуационных и, прежде всего, политических факторов. Лоббизм, влияние различных политических сил заметно сказываются на «протаскивании» той или иной позиции при подготовке и принятии закона²⁹³.

Более конкретно выразила эту мысль Н.А. Лопашенко, отметив, что уголовная политика в последнее время используется для передела собственности²⁹⁴.

Ещё одним аспектом негативного влияния коррупции на экономику является использование коррупционных отношений для получения конкурентных преимуществ, монополизации рынка. Это может происходить в самых различных формах. В частности многие так называемые «олигархи» получили свои состояния в результате участия в залоговых аукционах, проходивших с нарушениями законодательства РФ по причине злоупотреблений и взяточничества

²⁹² Толченкин Д.А. Юридическая свобода. Дисс. ... канд. юрид. наук. Владимир, 2006. С. 107-108.

²⁹³ Аврутин Ю.Е., Кикоть В.Я., Сыдорук И.И. Правопорядок: организационно-правовое обеспечение в Российской Федерации. Теоретическое административно-правовое исследование. М., 2003. С. 122.

²⁹⁴ Лопашенко Н. А. Парадоксы уголовной политики в области налоговых преступлений и пути их преодоления //Российская юстиция. -2005. - № 3. С. 12 – 22.

со стороны чиновников, ответственных за их проведение. Представление о том, что все крупнейшие состояния в России нажиты незаконным путём является общепризнанным. Красноречивым подтверждением этому является такой факт. Во время очередной телевизионной передачи в прямом эфире, В.В. Путину был задан вопрос по поводу судебных разбирательств, проходящих в Лондоне между российскими олигархами, наворовавшими свое имущество в России. В.В. Путин ответил дословно следующее: «Деньги заработаны, украдены здесь - здесь пускай и делят»²⁹⁵.

Сказанное позволяет сделать вывод, что противодействие коррупции позволяет позитивно воздействовать на правосознание населения и, одновременно выступает мощным средством специального предупреждения налоговых преступлений. Одновременно справедливо и обратное утверждение — непринятие мер к коррупционерам отрицательно сказывается на формировании правосознания народа.

По нашему мнению, эффективным способом воздействия на правосознание налогоплательщиков является также рациональное расходование бюджетных средств. К сожалению, в этом отношении ситуацию нельзя охарактеризовать как благополучную.

Прежде всего, следует отметить значительный рост числа государственных служащих. По данным Росстата, в России при численности населения порядка 142905,2 тыс. человек²⁹⁶, численность работников государственных органов и органов местного самоуправления составила 1648,4 тыс. человек, причём с 1995 г. эта цифра выросла с 1061,8 тыс. человек, то есть более чем в 1,5 раза²⁹⁷.

²⁹⁵ Телевизионная программа «Разговор с Владимиром Путиным. Продолжение» Россия-1. 15 дек. 2011.

²⁹⁶ Справка Федеральной службы государственной статистики «Численность населения (по данным переписей)» URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_11/IssWWW.exe/Stg/d1/05-01.htm (доступ 10 декабря 2012 г.)

²⁹⁷ Справка Федеральной службы государственной статистики «Численность работников государственных органов и органов местного самоуправления по ветвям власти и уровням управления URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_11/IssWWW.exe/Stg/d1/02-04.htm (доступ 14 ноября 2013 г.).

При такой значительной численности, чиновники – одна из самых обеспеченных групп населения. Средняя заработная плата государственного чиновника равнялась в 2012 г. 62,6 тысяч рублей²⁹⁸, и постоянно увеличивается. Информационное пространство насыщено сообщениями о дорогостоящих ремонтах кабинетов зданий администраций различного уровня, представительств регионов в столице, бронированных автомобилях престижных марок не только для высших должностных лиц государства, но и для руководителей субъектов РФ, визитах чиновников за рубеж с пребыванием в дорогостоящих отелях и т.д.

С другой стороны, поступает множество сообщений о бедственном положении сельских районов, домов престарелых, коммунального хозяйства и иной инфраструктуры.

Сопоставление двух противоположенных по содержанию информационных потоков порождает вывод о неэффективном расходовании денег налогоплательщиков и сомнения в справедливости налоговой системы в целом. Как следствие, неэффективное расходование бюджетных средств, раздувание государственного бюрократического аппарата и постепенное освобождение государства от социальных обязательств перед населением являются объективными факторами, негативно влияющими на правосознание населения и, в том числе, придающими неуплате налогов некоторый оттенок восстановления социальной справедливости.

К сожалению, сокращение госаппарата не всегда сопровождается снижением расходов на его содержание. У нас имеются примеры, когда происходило прямо противоположное. Так, в феврале 2011 г. распоряжением председателя Государственной Думы Б. Грызлова, аппарат Думы был сокращен на 5%, одновременно были на 3,7% увеличены расходы на его содержание.²⁹⁹ Мы считаем, что для предотвращения таких ситуаций на высшем государственном уровне должен быть установлен прямой запрет на увеличение расходов по обеспечению деятельности

²⁹⁸ *Кривошапко Ю.* Чиновники стали получать больше // Российская Газета. 2012. 5 марта. Сведения за другие годы см., напр.: *Маркелов Р.* Росстат подсчитал зарплаты чиновников // Российская Газета. 25 ноября 2011 г.

²⁹⁹ *Скобелев П.* Аппарат Госдумы сокращен на пять процентов // Российская Газета. 10 февр. 2011.

органов государственной власти и местного самоуправления, или введено требование снижения расходов пропорционально проводимым сокращениям штата.

Несомненно, что ограничение государственных расходов действительно необходимыми потребностями, борьба с нецелевым расходованием бюджетных средств являются действенными рычагами воздействия на отношение населения к обязанности уплаты налогов. Кроме того, снижение налогового бремени на предпринимателей позволит направлять высвободившиеся средства на развитие производства, повышение зарплат наёмным работникам, что послужит дополнительным стимулом для развития экономики и снизит потребность в сокрытии средств от уплаты недоимки.

В литературе предлагалась такая мера, как совершенствование налогового законодательства путём устранения внутренних противоречий в системе законов³⁰⁰. Нам представляется, что решение проблемы совершенствования налогового законодательства лежит не только в этой плоскости.

Обстоятельством, значительно облегчающим совершение налоговых преступлений, на наш взгляд, выступает широкая распространённость наличных платежей и неодинаковый порядок налогообложения для различных категорий налогоплательщиков (упрощённый порядок налогообложения).

Введение упрощённой системы налогообложения рассматривалось государством как мера стимулирующего характера. Однако, зачастую она используется для сокрытия прибыли крупными предприятиями, дробящими свой бизнес на составные части с переводом на упрощённую систему.

Мы считаем, что ситуация с упрощённой системой налогообложения, в той её части, которая способствует совершению налоговых преступлений, наглядно иллюстрирует то, что установление исключительного порядка правового регулирования каких-либо отношений всегда влечет злоупотребления. Вместе с тем, неразумным было бы и отказываться от различных видов налогообложения и упро-

³⁰⁰ Чернеева А. М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: По материалам Республики Татарстан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С.22.

щения налогового законодательства.

Различные типы налогообложения возникают из потребностей не только сбора налогов, но и стимулирования отдельных отраслей экономики. Поэтому налоговое право находится в состоянии перманентного реформирования. И это процесс естественный. Естественно также и то, что изменения в налоговой системе, вызванные актуальными потребностями государства, могут входить в противоречие с уже имеющимися нормами и создавать условия для совершения преступлений.

Выход нам представляется в изменении подхода к предоставлению тем или иным категориям налогоплательщиков возможностей выбора льготных или удобных для них вариантов налогообложения.

Логика наших рассуждений следующая. Государство, предоставляя возможность выбора различных вариантов налогообложения, должно исходить из презумпции добропорядочности налогоплательщиков и придерживаться этого подхода до тех пор, пока не появятся факты, свидетельствующие об обратном (совершение налогового проступка, преступления). Установление недобросовестности налогоплательщика должно являться основанием для ограничения его права на выбор льготных или упрощённых способов налогообложения на определённый, достаточно длительный срок.

Таким образом, деловая, в том числе, налоговая репутация должна превратиться из абстрактной этической категории в насущную потребность.

В качестве меры специальной профилактики налоговых преступлений некоторыми авторами называлось улучшение информационного обеспечения деятельности органов налогового контроля и правоохранительных органов. В этом ряду стоят и предложения по созданию самостоятельного отдела информационного обеспечения в УФНС регионов³⁰¹; законодательному закреплению за правоохранительными органами права на получение информации от всех государственных

³⁰¹ Чернеева А.М. Указ.соч. С. 23.

органов, ведущих различные реестры, банки юридических лиц³⁰²; о разработке и внедрении единого интегрированного информационного банка данных правоохранительных и контролирующих органов о совершенных преступлениях и правонарушениях, о лицах, причастных к ним, а также о предпринятых мерах по пресечению противоправной деятельности³⁰³; выявлению предпринимателей (групп), которые наиболее подвержены и склонны к совершению налоговых преступлений, и формированию соответствующего учёта в целях оказания на них специально-криминологического воздействия³⁰⁴; созданию совместных информационных пространств МВД с иными правоохранительными и контрольными органами;³⁰⁵ организации информационного взаимодействия субъектов профилактики налоговых преступлений путём создания единой информационной системы на уровне Российской Федерации и её субъектов, интегрирующей данные о распространённости и динамике процессов и явлений, непосредственно влияющих на налоговую преступность, о контингенте лиц, состоящих на профилактическом учёте, о мерах коррекции их личности, а также о мерах устранения (ограничения) действия причин и условий налоговой преступности³⁰⁶.

Соглашаясь, в целом, с указанными предложениями, отметим, что создание межведомственных информационных баз представляется нам очень полезным мероприятием. Вместе с тем, существуют объективные препятствия, которые должны учитываться при построении подобных систем:

- интересы отдельных ведомств могут входить в противоречие между собой.

К примеру, проведение оперативных мероприятий по обеспечению государствен-

³⁰² *Ролик А.И.* Налоговая преступность: Криминогенные детерминанты и предупреждение : По материалам о налоговых преступлениях в рыбной, лесной отраслях и топливно-энергетическом комплексе Дальневосточного федерального округа. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2003. С. 8.

³⁰³ Там же. С. 9.

³⁰⁴ *Абакумова О. А.* Криминологические аспекты налоговой преступности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2010. С. 9-10.

³⁰⁵ *Тагиров А.Б.* Криминологический анализ налоговой преступности и проблемы ее предупреждения: По материалам Республики Дагестан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Махачкала, 2002. С. 6-7.

³⁰⁶ *Александрова Н. С.* Криминологический анализ и предупреждение преступлений, совершаемых в сфере налогообложения. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2000. С. 18.

ной безопасности может на определённом этапе войти в противоречие с интересами предупреждения экономических преступлений, когда в оперативных целях потребуется «закрывать глаза» на совершаемые преступления;

- информация о преступлениях зачастую бывает получена в результате проведения оперативно-розыскных мероприятий. Распространение такой информации может повлечь невосполнимый ущерб силам и средствам, используемым в процессе розыскной деятельности;

– создание межведомственных информационных систем создает серьёзные организационные и технические проблемы по охране сведений ограниченного доступа. Если на уровне отдельных ведомств такие задачи более-менее успешно решаются, например, путём создания ведомственных систем коммуникаций, изданием внутриведомственных приказов по работе с информацией ограниченного доступа и т.д., то согласование уже устоявшихся информационных систем между разными ведомствами является очень сложной задачей;

– существенно возрастает риск утечек секретной или конфиденциальной информации³⁰⁷.

Между тем сказанное не означает, что мы негативно относимся к самой идее информационного межведомственного взаимодействия по вопросам предупреждения преступности. Однако считаем, что научные рекомендации должны вырабатываться не только исходя из желаемых результатов, но и из наличия реальных возможностей по их осуществлению, требуемых затрат.

Применительно к преступлениям, предусмотренным ст. 199.2 УК, реально осуществимо на практике следующее предложение. Исходя из криминологического анализа видно, что одним из самых распространённых способов уклонения от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам является открытие предпринимателем, организацией новых расчётных счетов, с целью обхода ограничений, возни-

³⁰⁷ Например, в октябре 2011 года в свободном доступе на сайтах rusleaks.com, rusleaks.net, rusleaks.org появилась информация, содержащая персональные данные о гражданах, в том числе о паспортных данных, номерах мобильных телефонов, персональном транспорте из баз ГИБДД и т.д.. См.: *Фалалеев М.* Секретов не осталось // Российская газета — Столичный выпуск. 2011. 4 окт.

кающих в связи с инкассовыми поручениями налоговых органов банкам.

В соответствии с существующим порядком, банки уведомляют налоговые органы о новых счетах, открытых организациями (предпринимателями). До того, как по вновь открытым счетам налоговые органы выставят инкассовые поручения, проходит достаточно большое время, за которое предприниматель, имеющий налоговую недоимку, успевает осуществить некоторое количество операций по этим счетам, а затем открывает новые счета, зачастую в других банках.

Для борьбы с этой практикой мы предлагаем формировать в налоговых органах ежедневно обновляемые списки лиц (предприятий, организаций), на счета которых выставлены инкассовые поручения, и делать их доступным для всех банков (например путём размещения на сайте регионального УФНС с организацией удобного поиска). В свою очередь, необходимо установление ответственности банков за открытие новых счетов для организаций (предпринимателей), попавших в эти списки, в виде штрафа, равного суммам, зачисленным на незаконно открытые счета.

Целесообразно введение ряда других ограничений для предпринимателей (организаций), имеющих недоимки по налогам и (или) сборам.

К таковым можно отнести, например, ограничение кредитования субъектов, в отношении которых имеются инкассовые поручения налоговых органов, временный запрет на пересечение государственной границы Российской Федерации, запрет на регистрацию новых предприятий и т. д.

В параграфе, посвящённом криминологическому анализу сокрытия денежных средств от уплаты недоимки, мы указали, что основным фактором, влияющим на уровень латентности данного вида преступлений, является недобросовестность сотрудников органов налогового контроля, скрывающих или недоводящих информацию о налогоплательщиках, имеющих недоимку, до правоохранительных органов.

В целях нейтрализации данного негативного явления целесообразно в качестве одного из направлений деятельности правоохранительных органов организо-

вать проведение оперативно-розыскных мероприятий среди сотрудников органов налогового контроля, направленных на выявление фактов сокрытия соответствующей информации, а также выделение отдельных оперативных сотрудников в качестве кураторов такой деятельности в налоговых органах.

Ещё одной мерой специального предупреждения является вознаграждение граждан, сообщающих сведения о ставших им известными случаях совершения налоговых преступлений.

Следует отметить, что в соответствии с п. 20 ст. 11 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции»³⁰⁸ была предусмотрена возможность выплаты вознаграждения лицам, сообщившим о ставших им известными фактах сокрытия налогов или сборов в размере 10 % от сокрытых сумм. Однако эффективность данной меры была невысока. В качестве причины этого назывался несовершенный порядок выплаты вознаграждения — оно могло быть выплачено лишь после того, как соответствующие налоги или сборы поступят в бюджет³⁰⁹.

В то же время выплата вознаграждения за сообщение о совершенном или готовящемся преступлении признается достаточно эффективным средством борьбы с преступностью. В частности, за вознаграждение в размере 100 тыс. рублей в Красноярске была получена информация, способствовавшая задержанию лица, разыскиваемого за убийство, в Братске рекламные агентства объявляли вознаграждение за информацию о похитителях рекламных щитов, в Новосибирске — о лицах, совершивших хищение из местной картинной галереи. В Чеченской республике был даже создан общественный фонд содействия раскрытию преступлений. Как отмечается в прессе, ни одно преступление, за раскрытие которого был объявлен гонорар, не осталось в этой республике нераскрытым³¹⁰.

Губернатор Пермской области О. Чиркунов объявлял о вознаграждении за

³⁰⁸ Закон РФ «О федеральных органах налоговой полиции» № 5238-1 от 24.06.93 // РГ. 1993. 15 июля.

³⁰⁹ *Борисов Т.* Осведомители. Как приживается новая практика выплаты вознаграждений за сведения о преступниках // РГ. 2003. 30 авг.

³¹⁰ Там же.

информацию о лицах, напавших на инкассаторов в ноябре 2009 г.³¹¹

Практика вознаграждения граждан, предоставивших информацию о преступниках, распространена и в других странах. Так, в КНР полиция объявила вознаграждение за информацию о преступниках, совершивших в июле 2011 года нападения на граждан и полицейских в городе Кашгар (Синьцзян-Уйгурский автономный район КНР)³¹². В США государственный департамент объявил крупное вознаграждение в сумме 5 миллионов долларов за информацию о местонахождении террориста Доку Умарова.³¹³

Таким образом — вознаграждение за информацию о преступниках является общепринятой мировой практикой.

Считаем, что вознаграждение за сообщение о налоговых преступлениях может стать достаточно эффективной мерой при условии его оперативной выплаты. Поэтому возможен такой вариант выплаты, при котором вознаграждение формируется из средств, находящихся на счетах и открытых с целью уклонения от уплаты недоимки.

Кроме того, для расширения спектра возможных вариантов получения информации о недобросовестных налогоплательщиках целесообразно было бы зарегистрировать электронные почтовые ящики подразделений по борьбе с налоговыми преступлениями, специально для обеспечения возможности гражданам сообщать о налоговых преступлениях и проступках. Информация об этих электронных адресах должна быть доступна со страниц официальных сайтов Главных региональных управлений МВД РФ, а также доводиться до граждан посредством средств массовой информации.

Все указанные выше меры специального предупреждения преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, в основном, направлены на ужесточение государ-

³¹¹ *Бахарев К.* Бандиты просчитались. В Перми при попытке ограбления убит инкассатор // Российская газета. 2009. 17 ноября.

³¹² В Китае объявлено вознаграждение за информацию о преступниках, напавших на горожан в Кашгаре // Российская Газета. 2011. 1 авг.

³¹³ *Богданов В.* За террориста положена премия. Объявлена награда за информацию об Умарове // Российская газета. 2011. 18 ноября.

ственного контроля за деятельностью налогоплательщиков.

Вместе с тем в литературе отмечалась необходимость введения мер, стимулирующих налогоплательщиков к выполнению обязанностей налогоплательщика:

- создание условий, поощряющих контроль одних субъектов экономических отношений за уплатой налогов другими субъектами;

- увеличение роли муниципальных налогов;

- создание коммерческих льгот для фирм с хорошей налоговой репутацией;

- повышение налоговой культуры³¹⁴;

- налоговая пропаганда в СМИ, преподавание налогового права или основ налогообложения, начиная со школы, введение вневедомственного налогового консультирования.³¹⁵

- надлежащее информирование государством налогоплательщиков о том, на что (на какие цели, мероприятия, льготы, социально-значимые программы) идут уплаченные ими налоги и сборы³¹⁶.

Соглашаясь в целом с этими предложениями, считаем необходимым их детализировать.

Прежде всего, хотелось бы отметить, что одним из самых распространённых способов сокрытия средств от уплаты недоимки является проведение наличных платежей, минуя счета организации, на которые выставлены инкассовые поручения.

В качестве способов ограничения наличных платежей мы видим отказ от выдачи заработной платы работникам предприятия наличными деньгами и массовый переход на пластиковые банковские карточки. Кроме того, целесообразно ввести ограничения на максимальный размер сделок, совершаемых с помощью наличных средств. В настоящее время для наличных сделок

³¹⁴ Бен-Акил А. Х. Налоговые преступления по российскому уголовному праву: Уголовно-правовой и криминологический аспекты. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 23.

³¹⁵ Чернеева А.М. Указ. соч. С. 22-23

³¹⁶ Соловьев И.Н. Указ. соч. С. 19.

установлен порог в 100 тыс. рублей³¹⁷. Полагаем возможным понизить этот порог, как минимум, до размера средней заработной платы по стране. Такая мера существенно ограничит возможности наличного оборота.

Говоря о налоговых льготах для фирм с хорошей налоговой репутацией, следует обратить внимание на то, что в материалах изученных нами уголовных дел по ст. 199.2 УК не имелось сведений о предоставлении таких льгот предприятиям, попавшим в сложную финансовую ситуацию. Более того, в подавляющем большинстве случаев руководители таких организаций не обращались в налоговые органы за помощью. Лишь в одном случае руководитель обратился с просьбой предоставить рассрочку по уплате налогов, хотя положительного ответа до осуждения его по ст. 199.2 УК так и не получил, хотя основания для получения отсрочки или рассрочки налоговых платежей имелись во многих случаях. Чаще всего таким основанием выступало наличие угрозы возникновения признаков банкротства в случае единовременной выплаты налога или сбора.

В целях предупреждения подобных ситуаций мы считаем необходимым внедрить в практику работу налоговых органов методы лояльного налогового контроля, при которых основной акцент делается не на осуществление налоговых проверок, а на оказание практической помощи юридическим лицам по различным направлениям (организация налоговой отчетности, консультирование, в том числе по вопросам предоставления отсрочек по налоговым платежам).

На индивидуальном уровне предупреждения анализируемого преступления полагаем необходимым ввести в практику процедуру уведомления налоговыми органами соответствующих подразделений органов внутренних дел о налогоплательщиках, имеющих недоимку по налогам и (или) сборам, не выплативших эту недоимку в двухмесячный срок.

³¹⁷ См.: Официальное разъяснение Банка России от 28.09.2009 № 34-ОР «О применении отдельных положений Указания Банка России от 20 июня 2007 года N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя" // Вестник Банка России, № 58, 07 окт. 2009; *Бологова В.И.* Комментарий к Письму Московского главного территориального управления Центрального банка РФ от 06.08.2007 N 04-13-4-15/54391 «О применении Указания Банка России от 20.06.2007 N 1843-У» // Московский бухгалтер. № 20. 2007.

Получение такого уведомления является основанием для проведения профилактической беседы с руководителем организации, имеющей недоимку.

Выводы

1. Под предупреждением преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, следует понимать целенаправленную деятельность субъектов предупреждения преступности, направленную на устранение (нейтрализацию) причин и условий данного вида преступлений.

2. Позитивное влияние на правовое сознание налогоплательщика достигается не только правовым информированием населения. Мощными факторами воздействия на него являются реальная, а не декларируемая, борьба с коррупцией; прозрачность бюджетного процесса, рациональное расходование бюджетных средств.

3. В рамках воздействия на правосознание граждан предлагается законодательно закрепить правило о том, что сокращение государственного аппарата должно сопровождаться пропорциональным сокращением затрат на его содержание.

4. Процедуры предоставления льготных режимов налогообложения должны осуществляться с учётом налоговой репутации соответствующего налогоплательщика.

5. Необходимо ввести для банков запрет на открытие новых расчетных счетов организациям, внесённым в регулярно обновляемый список недоимщиков. В свою очередь, необходимо установление ответственности банков за открытие новых счетов для организаций (предпринимателей), попавших в эти списки в виде штрафов в размере сумм, зачисленных на незаконно открытые счета.

6. Необходимо понизить порог для сделок с наличными деньгами до суммы, равной средней заработной плате по стране.

7. Необходимо установить законодательные ограничения на выплату зара-

ботной платы наличными деньгами.

8. Установить вознаграждение для лиц, сообщивших информацию о фактах сокрытия недоимки. При этом для обеспечения оперативности выплат вознаграждение должно осуществляться за счет части сокрытых от налогообложения сумм.

9. Важнейшей мерой предупреждения считаем перенос акцента в деятельности налоговых органов на методы лояльного контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенный в ходе подготовки и написания настоящего диссертационного исследования анализ материалов по проблеме сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам или сборам позволил нам сформулировать ряд выводов, имеющих теоретическое и практическое значение. Прежде всего, у нас сформировалась глубокая убежденность в том, что процесс научного познания объективной действительности должен осуществляться непрерывно, даже в таких, казалось бы, достаточно «узких» и специальных сферах, как исследование налоговой преступности. За время написания этой работы мы неоднократно были вынуждены под влиянием быстроменяющейся обстановки, характеризующейся нарастанием кризисных проявлений в политической и экономической областях, менять некоторые свои оценки и выводы. Поэтому с полным основанием можем заявить об актуальности обращения к уголовно-правовым и криминологическим проблемам сокрытия средств от уплаты недоимки, несмотря на то, что отдельные аспекты данного явления подвергались исследованию на уровне кандидатских и докторских диссертаций.

Меняющаяся ситуация обусловила специфические отличия некоторых полученных нами выводов от результатов ранее проводившихся исследований.

Так, обосновывая в работе тезис о том, что общественная опасность налоговых преступлений и, в частности, уклонения от уплаты недоимки, определяется не только размером причиненного ущерба, но и состоянием экономики, хозяйственным укладом, уровнем собираемости налогов в государстве, мы установили, что в теории уголовного права существует тенденция к завышению степени общественной опасности налоговых преступлений, без учёта реальной экономической ситуации в стране. В связи с этим мы считаем процесс смягчения санкций за налоговые преступления, происходящий в последнее время, адекватным складывающейся экономической обстановке. В то же время, прогнозируемое изменение структуры экономики в ходе реализации заявленного высшим политическим руководством страны курса на реиндустриализацию, а также развитие мирового эконо-

номического кризиса способны в значительной степени повлиять на уровень общественной опасности налоговых преступлений, в том числе, сокрытия средств от уплаты недоимки.

Анализируя криминологические характеристики сокрытия средств от уплаты недоимки, мы пришли к выводу, что преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК, является низколлатентным. В то же время либерализация уголовной политики в налоговой сфере негативно отражается на данном показателе. Мы прогнозируем существенное (до 80%) снижение числа выявленных сокрытий средств от уплаты недоимки и, как следствие, значительное повышение уровня латентности сокрытия средств от уплаты недоимки.

Несмотря на значительное сходство детерминант налоговой преступности и сокрытия средств от уплаты недоимки, нами выявлены некоторые отличия в детерминационном комплексе данного преступления, которые связаны, во-первых, с мотивацией виновных, во-вторых, с отсутствием связи с организованной преступной деятельностью, а равно и с другой криминальной активностью виновных; в-третьих, – со специфической деформацией системы ценностей у лиц, совершающих сокрытие денежных средств от уплаты недоимки.

В мотивационном комплексе нами отмечено незначительное влияние на совершение преступления корыстного мотива и личной заинтересованности. Установлены некоторые отличительные признаки лиц, совершивших указанное преступление: во-первых, в отличие от других налоговых преступлений, среди лиц, сокрывших денежные средства и имущество от уплаты недоимки, практически отсутствуют женщины; во-вторых, средний возраст мужчин в нашем случае выше среднего возраста общей массы налоговых преступников, чему также дано объяснение. Подавляющую часть осужденных по ст. 199.2 УК составляют руководители предприятий.

Сравнительно-правовой анализ норм об ответственности за совершение налоговых преступлений показал, что перечень налоговых преступлений, в целом, является стандартным для большинства государств, хотя норма, аналогичная со-

держательской в ст. 199.2 УК имеется только в УК КНР. Вместе с тем, выявлено разнообразие подходов к конструированию соответствующих составов, санкций уголовно-правовых норм и иных методов воздействия, объясняемое особенностями экономики, правовых традиций, уровнем государственного присутствия в экономике, объемом государственных обязательств и т.д.

Анализ зарубежного уголовного законодательства свидетельствует о наличии в законах отдельных государств механизмов, не представленных в настоящее время в действующем уголовном законодательстве Российской Федерации: административной преюдиции, неоднократности, прикосновенности к совершению преступления; установление размера штрафа в зависимости от неуплаченной суммы налога или сбора (размера недоимки). Эффективность уголовно-правового воздействия существенно повышает комбинирование карательных и поощрительных мер уголовно-правового воздействия, а также применение неправовых мер профилактики налоговых преступлений.

По результатам уголовно-правового анализа состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, нами сделаны выводы о том, что он является двухобъектным. Непосредственным объектом преступления выступают общественные отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. Дополнительным объектом выступают общественные отношения, возникающие по поводу обязательных для исполнения предписаний органов государственной власти.

По конструкции данный состав является материальным, совершаемым путём активных действий, состоящих в сокрытии денежных средств или имущества организации от уплаты недоимки по налогам или сборам и влекущий вред в размере сокрытых от уплаты налога сумм недоимки.

Привлечение к уголовной ответственности по ст. 199.2 УК возможно за совершение действия по сокрытию в крупном размере средств от уплаты недоимки по налогам или сборам, с момента неисполнения в полном объёме обязанности по

уплате соответствующих налогов или сборов. Окончательным моментом привлечения к уголовной ответственности является истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности, установленных ст. 78 УК.

С субъективной стороны преступление характеризуется прямым умыслом: неплательщик, ознакомленный с требованием о необходимости уплаты недоимки, но, тем не менее, скрывающий средства (имущество) от ее уплаты, предвидит не только возможность, но и неизбежность общественно опасных последствий в виде непоступления в казну неуплаченной части налогов (сборов) в крупном размере, а, следовательно, желает их наступления. Наличие корыстной цели не является обязательным признаком данного преступления.

Анализ практики применения ст. 199.2 УК и криминологический анализ этого деяния позволили обосновать предложение о целесообразности исключения из числа субъектов данного преступления лиц, выполняющих управленческие функции в организациях. В связи с этим полагаем необходимым соответствующим образом изменить текст п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Нами предложена следующая формулировка:

«19. В соответствии с законом субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, участник организации (товарищества, общества), акционер, руководитель организации, лицо, выполняющие функции единоличного исполнительного органа или участника коллективного исполнительного органа соответствующей организации».

На основе проведенной оценки степени общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки, уголовно-правового и криминологического анализа, а также изучения судебной практики по ст. 199.2 УК, установлено, что сокрытие средств от уплаты недоимки, являясь менее опасным преступлением, чем уклонение от уплаты налогов с организации, предусматривает более строгое

наказание. Исходя из того, что криминообразующий признак «крупный размер» неуплаченных сумм налогов по ст. 199 УК значительно больше, чем по ст. 199.2 УК, полагаем справедливым уменьшить и размеры основных наказаний, назначаемых за сокрытие недоимки. Вместе с тем, с учетом наличия дополнительного объекта посягательства у сокрытия средств от уплаты недоимки, такое снижение не должно быть пропорциональным. Полагаем максимальный срок лишения свободы установить равным 1 году, а штраф — в сумме 150 тыс. рублей. Кроме того необходимо дополнить перечень наказаний по ст. 199.2 УК ограничением свободы на срок до двух лет.

В работе обоснована новая редакция ч. 1 ст. 76.1 УК РФ:

«1. Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198 - 199.2 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.». Одновременно из ч. 2 ст. 76.1 необходимо исключить слова «и 199.2».

Предложения по декриминализации сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам мы не поддерживаем по следующим соображениям:

- в момент появления этих предложений экономическая и политическая ситуация в стране и в мире была стабильной. С учётом смягчения на тот период позиции законодателя по базовому преступлению, предусмотренному ст. 199 УК, исключение ст. 199.2 из Уголовного Кодекса было бы абсолютно справедливой и правильной мерой;

— в последнее время экономическая ситуация существенно ухудшилась и характеризуется как предкризисная, чреватая радикальным изменением экономического и политического мироустройства. Сохранение России и её процветание в новых условиях возможны при радикальном изменении экономического курса. Одним из условий успеха нового экономического курса является ужесточение финансовой и бюджетной дисциплины, что предсказуемо приведет к ужесточению наказаний за налоговые преступления. Отказ от уголовной ответственности за со-

крытие недоимки, таким образом, не отвечает условиям сложнейшей экономической и политической конъюнктуры.

Также нецелесообразным в настоящее время считаем исключение из числа возможных видов наказания по ст. 199.2 УК лишения свободы. По нашему мнению, необходимо сбалансировать санкции налоговых преступлений и привести их в соответствие со степенью их общественной опасности, понизив пределы наказания по ст. 199.2 УК. При этом нужно более эффективно использовать возможности наиболее распространенной меры уголовно-правового воздействия на лиц, совершивших сокрытие средств от уплаты недоимки, а именно, условного осуждения, не только для предупреждения новых преступлений, но и обеспечения деятельности предприятий, оказавшихся в сложной экономической ситуации.

В ходе работы нами было сформулировано понятие предупреждения сокрытия средств от уплаты недоимки, под которым понимается целенаправленная деятельность субъектов предупреждения преступности, направленная на устранение (нейтрализацию) причин и условий данного вида преступлений.

Исходя из того, что позитивное влияние на правовое сознание налогоплательщика достигается не только правовым информированием населения, но и реальные профилактические мероприятия, такие как эффективная борьба с коррупцией; обеспечение прозрачности бюджетного процесса, рационального расходования бюджетных средств, предлагаем законодательно закрепить правило о том, что сокращение государственного аппарата должно сопровождаться пропорциональным сокращением затрат на его содержание.

В целях профилактики преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК необходимо применять следующие меры:

- процедуры предоставления льготных режимов налогообложения должны осуществляться с учётом налоговой репутации соответствующего налогоплательщика;

- ввести для банков запрет на открытие новых расчетных счетов организа-

циям, внесённых в регулярно обновляемый список недоимщиков. В свою очередь, необходимо установление ответственности банков за открытие новых счетов для организаций (предпринимателей), попавших в эти списки в виде штрафов в размере сумм, зачисленных на незаконно открытые счета;

- необходимо понизить порог для сделок с наличными деньгами со 100 тыс. до размера средней заработной платы по стране;

- установить законодательные ограничения на выплату заработной платы наличными деньгами;

- установить вознаграждение для лиц, сообщивших информацию о фактах сокрытия недоимки. При этом для обеспечения оперативности выплат вознаграждение должно осуществляться за счет части сокрытых от налогообложения сумм;

- важнейшей мерой предупреждения считаем перенос акцента в деятельности налоговых органов на методы лояльного контроля.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Нормативные правовые акты, документы государственных органов

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внес. Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 № 7-ФКЗ) // Российская газета. 1993. № 237; СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 2.

2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (с изм. и доп., внес. федер. законом от 28 декабря 2013 г. № 432-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954; Российская газета. 2013. № 295.

3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (с изм. и доп., внес. федер. законом от 3 февраля 2014 г. № 7-ФЗ) // СЗ РФ. 2001. № 52 (1 ч.). Ст. 4921; Российская газета. 2013. № 295.

4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. (с изм. и доп., внес. федер. законом от 2 ноября 2013 г. № 302-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; Российская газета. 2013. № 249.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (с изм. и доп., внес. федер. законом от 28 декабря 2013 г. № 420-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31; Российская газета. 2013. № 295.

6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп., внес. федер. законом от 3 февраля 2014 г. № 15-ФЗ) // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1; Российская газета. 2013. № 295.

7. Закон РФ от 24 июня 1993 г. № 523801 «О федеральных органах налоговой полиции» (с изм. и доп., внес. федер. законом от 31 декабря 2002 г. № 199-ФЗ) // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 29. Ст. 1114; СЗ РФ. 2003. № 1. Ст. 14.

8. Закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» (с изм. и доп., внес. федер. законом от 28 декабря 2013 г. № 408-ФЗ) // СЗ РФ. 1995. № 10. Ст. 823; Российская газета. 2013. № 295.

9. Инструкция ФНС России от 09 ноября 2004 г. №АС-14-06/162дсп «Методические рекомендации по выявлению схем уклонения от налогообложения, используемых строительными организациями».

10. Федеральный закон Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., внес. федер. законом от 21 декабря 2013 г. № 357-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 48. Ст. 5369; СЗ РФ. 2013. № 51. Ст. 6677.

11. Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ (с изм. и доп., внес. федер. законом от 28 декабря 2013 г. № 441-ФЗ) «Об исполнительном производстве» // СЗ РФ. 2007. № 41. Ст. 4849; Российская газета. 2013. № 295.

12. Федеральный закон от 6 ноября 2010 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в ст. 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7349.

13. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4848.

14. Указ Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 12. Ст. 1099.

15. Инструкция ФНС России от 11 апреля 2011 г. № 12-1-45/453дсп «Методические рекомендации по осуществлению мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, получающих необоснованную налоговую выгоду с использованием подставных организаций».

16. Инструкция ФНС России от 17 февраля 2005 г. № САЭ-4-06/5дсп «Регламент проведения проверки обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по НДС».

17. Инструкция центрального банка Российской Федерации от 14 сентября 2006 г. № 28-и (в ред. Указаний Банка России от 14 мая 2008 г. № 2009-У; от 25 ноября 2009 г. № 2342-У; от 28 августа 2012 г. № 2868-У) «Об открытии и

закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам) // Вестник Банка России. 2006. № 57.

18. Официальное разъяснение Банка России от 28 сентября 2009 г. № 34-ОР «О применении отдельных положений Указания Банка России от 20 июня 2007 года № 1843-У «О предельном размере расчётов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» // Вестник Банка России. 2009. № 58.

19. Послание Президента Федеральному Собранию за 2012 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://президент.рф/выступления/17118> (дата обращения 10 марта 2013 г.).

20. Заключение Счетной палаты Российской Федерации по отчету Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета за 2001 год, представленному в форме проекта федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2001 год». М., 2002.

21. Постановление Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // БВС РФ. 2007. № 3.

22. Постановление Пленума Верховного Суда от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» (утратило силу). // БВС РФ. 1997. № 9.

23. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27 декабря 2007 г. № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // БВС РФ. 2008. № 2.

24. Коэффициент фондов (соотношение доходов 10 % наиболее и 10 % наименее обеспеченного населения) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gks.ru/dbscripts/Cbsd/DBInet.cgi?pl=2340004> (дата обращения 05 июля 2012 г.)

25. Справка Федеральной службы государственной статистики «Численность населения (по данным переписей)» [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_11/IssWWW.exe/Stg/d1/05-01.htm (дата обращения 10 декабря 2012 г.).

26. Справка Федеральной службы государственной статистики «Численность работников государственных органов и органов местного самоуправления по ветвям власти и уровням управления [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_11/IssWWW.exe/Stg/d1/02-04.htm (дата обращения 14 ноября 2012 г.).

2. Уголовные кодексы зарубежных стран

27. Уголовный Кодекс Китайской Народной Республики / под ред. А. И. Коробеева; пер. Д. В. Вичикова. СПб.: Юридический центр Пресс, 2001.

28. Уголовный кодекс Кыргызской республики [Электронный ресурс]. URL: http://www.prokuror.kg/index.php?option=com_content&view=article&id=767:ugolovnyj-kodeks-kyrgyzskoj-respubliki&catid=82&Itemid=244&lang=ru (дата обращения 10 декабря 2012 г.).

29. Уголовный кодекс Латвийской Республики / под ред. А.И. Лукашова, Э.А. Саркисовой. СПб., 2001.

30. Уголовный кодекс Республики Болгария / под ред. А.И. Лукашова. СПб., 2001.

31. Уголовный кодекс Федеративной Республики Германии / под ред. Д.А. Шестакова. М., 2003.

32. Уголовный кодекс Эстонской Республики // Правовые акты Эстонии. 2005. № 17.

33. УК Испании [Электронный ресурс]. URL: // <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1247923> (дата обращения 3 марта 2011 г.)

34. УК Республики Корея [Электронный ресурс]. URL: // <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1241816> (дата обращения 5 мая 2012 г.).

3. Монографии, учебные пособия

35. Аванесов Г.А. Криминология. Прогностика. Управление. Горький, 1975.
36. Аврутин Ю.Е., Кикоть В.Я., Сыдорук И.И. Правопорядок: организационно-правовое обеспечение в Российской Федерации. Теоретическое административно-правовое исследование. М., 2003.
37. Акоев К.Л. и др. Объективная сторона преступления (факультативные признаки). М., 1995.
38. Александров И.В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПб., 2002.
39. Бахрах Д.Н. Советское законодательство об административной ответственности: учебное пособие. Пермь, 1969.
40. Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право: учебник. М., 2008.
41. Беккариа Ч. О преступлениях и наказаниях. М., 1995.
42. Блувштейн Ю.Д. Предупреждение преступлений в обществе развитого социализма. М., 1980.
43. Блувштейн Ю.Д., Зырин М.И., Романов В.В. Профилактика преступлений. Минск, 1986.
44. Бородин С.С., Громыко С.С. Административное право: курс лекций. СПб., 2007.
45. Бытко Ю.И. Учение о рецидиве преступлений в российском уголовном праве. Саратов, 1998.
46. Бытко Ю.И., Бытко С.Ю. Сборник нормативных актов по уголовному праву России X-XX веков. Саратов, 2006.
47. Бышевский Ю.В., Марцев А.И. Наказание и его назначение. Омск. ОВШМ МВД СССР. 1975.
48. Винер Н. Кибернетика и общество. М.: Иностранная литература, 1958.
49. Волженкин Б.В. Служебные преступления. СПб., 2005.
50. Волков Б.С. Мотивы преступлений. Казань, 1982.

51. Галиакбаров Р.Р. Уголовное право. Общая часть. Краснодар, 1999.
52. Гаухман Л.Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. М., 2001.
53. Герцензон А.А. Понятие преступления в советском уголовном праве. М., 1955.
54. Гишинский Я.И. Криминология. Теория, история, эмпирическая база, социальный контроль. СПб., 2002.
55. Глебов Д.А., Ролик А.И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2005.
56. Голик С.И., Михайлов Б.П. Организация и тактика общей профилактики преступлений органами внутренних дел. М., 1980.
57. Демидов Ю.А. Социальная ценность и оценка в уголовном праве. М., 1975.
58. Долгова А.И. Криминология. Учебник для вузов. М., 2005.
59. Дроздов А.В. Человек и общественные отношения. Л.:1966.
60. Дурманов Н.Д. Понятие преступления. М., 1948.
61. Ефимичев П.С. Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности. М., 2004.
62. Жалинский А.Э. Специальное предупреждение преступлений в СССР. М., 1976.
63. Жалинский А.Э. Условия эффективности профилактики преступлений. М., 1978.
64. Жалинский А.Э. Современное немецкое уголовное право. М., 2006.
65. Журавлев Г.Т., Ковальская Е.В. Криминология. М., 2007.
66. Завидов Б.Д., Попов И.А., Сергеев В.И. Уклонение от уплаты налогов. М. 2001.
67. Загородников Н.И. Советское уголовное право. Общая и Особенная части. М., 1976.
68. Звирбуль В.К. Деятельность прокуратуры по предупреждению преступности. М., 1971.

69. Зелинский А.Ф. Криминальная мотивация хищений и иной корыстной преступной деятельности. Киев, 1990.
70. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / под ред. К.К. Саркисова. М., 2004.
71. Иншаков С.М. Криминология. Учебник. М., 2000.
72. Исмаилов И.А. Проблемы предупреждения преступлений. Баку, 1990.
73. Кирилов В.И., Старченко А.А. Логика: учебник. М., 2008.
74. Классификация преступлений и её значение для деятельности органов внутренних дел / под ред. Н.И. Загородникова. М., 1983.
75. Комментарий к УК РФ / под ред. Ю.В. Грачевой, Л.Д. Ермаковой и др. М., 2004.
76. Ковалев М.И. Проблемы учения об объективной стороне состава преступления. Красноярск, 1991.
77. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.
78. Коржанский Н.И. Объект и предмет уголовно-правовой охраны. М., 1980.
79. Кочои С.М. Ответственность за корыстные преступления против собственности. М., 2000.
80. Кривоченко Л.Н. Классификация преступлений. Харьков, 1983.
81. Криминология: учебник для юридических вузов / под ред. В.Н. Бурлакова, В.П. Сальникова, С.В. Степашина. СПб., 1999.
82. Криминология. М., 1976.
83. Криминология. Под ред. В.Н. Бурлакова, Н.М. Кропачева. М., 2003.
84. Криминология. Под ред. Н.Ф. Кузнецовой, Г.М. Миньковского. М., 1998.
85. Криминология. Учебник для вузов. Под ред. А.И. Долговой. М., 2005.
86. Криминология. Учебник для вузов. Под ред. В.Д. Малкова. М., 2006.
87. Кругликов Л. Л., Соловьев О. Г. Преступления в сфере экономической деятельности и налогообложения. Ярославль, 2003.
88. Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления. М., 1960.

89. Кудрявцев В.Н. Причинность в криминологии (о структуре индивидуального преступного поведения). М., 1968.
90. Кудрявцев В.Н. Стратегии борьбы с преступностью. М., 2003.
91. Кузнецова Н. Ф. Преступление и преступность // Избранные труды. СПб., 2003.
92. Кузнецова Н.Ф. Преступление и преступность. М., 1960.
93. Курс российского уголовного права. Общая часть. Под ред. В.Н. Кудрявцева, А.В. Наумова. М., 2001.
94. Курс советского уголовного права. Часть Общая. Под ред. Н.А. Беляева, М.Д. Шаргородского. Л., 1968. Т. 1.
95. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. – М., 2003.
96. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2004.
97. Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006.
98. Лопашенко Н.А. Основы уголовно-правового воздействия: уголовное право, уголовный закон, уголовно-правовая политика. СПб., 2004.
99. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики: авторский комментарий к уголовному закону. М., 2006.
100. Лунеев В.В. Преступность XX века. Мировые, региональные и российские тенденции. М., 1997.
101. Люблинский П. И. Техника, толкование и казуистика уголовного кодекса. М.: Зерцало, 2004.
102. Ляпунов Ю.И. Общественная опасность деяния как универсальная категория советского уголовного права. М., 1989.
103. Макарова Н.В., Трофимец В.Я. Статистика в Excel. М., 2002.
104. Малинин В.Б. Причинная связь в уголовном праве. СПб., 2000.

105. Малинин В.Б., Парфенов А.Ф. Объективная сторона преступления. СПб., 2004.
106. Мальцев В.В. Учение об объекте преступлений. Том I. Объект преступления: концептуальные проблемы. Волгоград, 2010.
107. Михайлова А.В. Криминология. Курс лекций. Рязань, 2008.
108. Нака Ёсикацу. Кэйхо сорон. (Общая часть уголовного права). - Токио, 1972.
109. Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000.
110. Наумов А.В. Уголовное право. Общая часть. Курс лекций. М., 1996.
111. Никифоров Б.С. Объект преступления по советскому уголовному праву. М., 1960.
112. Новоселов Г.П. Учение об объекте преступления. Методологические аспекты. М., 2001.
113. Общая теория государства и права. Академический курс. В 2 т. Т. 2. М., 1998.
114. Пионтковский А.А. Учение о преступлении по советскому уголовному праву. М., 1961.
115. Познышев С.В. Основные вопросы учения о наказании. М., 1904.
116. Полубинская С.В. К вопросу о целях наказания. Проблемы совершенствования уголовного закона. М., 1984.
117. Полубинская С.В. Цели уголовного наказания. М., 1990.
118. Прохоров Л.А. Общие начала назначения наказания и предупреждение рецидивной преступности. Омск: ОВШМ МВД СССР, 1980.
119. Рарог А.И. Учение о субъективной стороне преступления. М., 2001.
120. Решетников Ф.М. и др. Налоговые преступления и проступки. М., 1995.
121. Романов А.К. Налоговая система Англии. М.: Дело, 2000.
122. Саркисов К.К. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты. М., 2005.

123. Сергеевский Н.Д. Наказание в русском праве XVII в. - СПб., 1887.
124. Советское уголовное право. Общая часть: учебник. Под ред. Г.А. Кригера, Н.Ф. Кузнецовой, Ю.М. Ткачевского. М., 1988.
125. Советское уголовное право. Общая часть. М., 1988.
126. Советское уголовное право. Общая часть. Под ред. В.Д. Меньшагина, Н.Д. Дурманова, Г.А. Кригера. М., 1969.
127. Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М., 2000.
128. Таганцев Н.С. Русское уголовное право: Лекции. Часть общая. 2-е издание. СПб, 1902. Т.1.
129. Таганцев Н.С. Русское уголовное право. М., 1994. Т. 1.
130. Таций В.Я. Объект и предмет преступления по советскому уголовному праву. Харьков, 1982.
131. Теоретические основы предупреждения преступности. М., 1977.
132. Тимейко Г.В. Общее учение об объективной стороне преступления. Ростов-на-Дону, 1977.
133. Тихонова С.С. Юридическая техника в уголовном праве: курс лекций. Н.Новгород, 2008.
134. Ткаченко В.И. Общие начала назначения наказания. М., 1984.
135. Уголовное законодательство Норвегии / под ред. Ю.В. Голика. СПб., 2003.
136. Уголовное право зарубежных государств. Общая часть: учебное пособие / под ред. И.Д. Козочкина. М., 2003.
137. Уголовное право России: курс лекций в 6 т. Т. 2 / под ред. Б.Т. Разгильдиева. Саратов, 2008.
138. Уголовное право России: курс лекций / под ред. Б.Т. Разгильдиева. Саратов, 2004.
139. Уголовное право Российской Федерации. Общая часть / под ред. Б.В. Здравомыслова. М., 1999.

140. Уголовное право России. Части Общая и Особенная / под ред. А.И. Рарога. М., 2004.
141. Уголовное право. Общая часть / под ред. И.Я. Козаченко, З.А. Незнамовой. М., 1997.
142. Устинов В.С. Система предупредительного воздействия на преступность и уголовно-правовая профилактика: учебное пособие. М., 1983.
143. Флетчер Дж., Наумов А.В. Основные концепции современного уголовного права. М., 1998.
144. Фойницкий И.Я. Учение о наказании в связи с тюрьмоведением. СПб., 1889.
145. Шаргородский М.Д. Наказание, его цели и эффективность. Л., 1973.
146. Шепенко Р.А. Налоговое право Гонконга. М.: Вузовская книга, 2003.
147. Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2000.
148. Шишко И.В. Экономические преступления: Вопросы юридической оценки и ответственности. СПб., 2004.
149. Шляпочников А.С. К вопросу о классификации мер предупреждения преступности. М., 1972.
150. Шмойлова Р.А., Минашкин В.Г., Садовникова Н.А. Практикум по теории статистики. М., 2006.
151. Экономика: учебник / под ред. А. Булатова. М., 1994.
152. Энциклопедия уголовного права. Т. 4: Состав преступления / под ред. В.Б. Малинина. СПб, 2005.
153. Якуба О. М. Советское административное право. Общая часть. Киев, 1975.

4. Научные статьи

154. Olson M. Dictatorship, Democracy and Development // The American Political Science Review. Vol. 87. No. 3 (Sep., 1993). P. 567-576.

155. Андреева, Л.А., Волженкин, Б.В. Хищение социалистического имущества как корыстное преступление // Правоведение. 1982. № 6. С. 95-101.
156. Бабурин И., Бабурина И.И. Оценка обстоятельств, исключаящих преступность уклонения от уплаты налогов // Законность. 2007. № 6. С. 45-48.
157. Бобырев В.В., Ефимичев С.П., Ефимичев П.С. Уклонения от уплаты налогов и их квалификация по Уголовному Кодексу Российской Федерации // Право и экономика. 2007. № 9. С. 92-97.
158. Бобырев В.В., Ефимичев С.П. Налоговые преступления, квалифицируемые статьями 199.1 и 199.2 Уголовного Кодекса Российской Федерации // Право и экономика. 2007. № 10. С. 26.
159. Бологова В.И. Комментарий к Письму Московского главного территориального управления Центрального банка РФ от 06.08.2007 г. № 04-13-4-15/54391 «О применении Указания Банка России от 20.06.2007 г. № 1843-У» // Московский бухгалтер. 2007. № 20.
160. Борзенков Г.Н. Тенденции и перспективы развития уголовного законодательства в XXI веке (опыт сравнительно-временного анализа) // Уголовное право в XXI веке: материалы международной научной конференции. М., 2002. С. 114.
161. Бугаевская Н.О. К вопросу о понятии налогового преступления // Вестник МГУ. Серия: Юриспруденция. 2011. № 2. С. 5-9.
162. Витвицкий А.А. Проблемы налоговой политики и уголовная ответственность по новому уголовному законодательству России // Северо-Кавказский юридический вестник. 1997. № 2. С. 100-101.
163. Гаврилов Б.Я., Зимнухов А.А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика преступного деяния, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ // Российский следователь. 2007. № 12. С. 4-6.
164. Горелов А.П. Что охраняют уголовно-правовые нормы об ответственности за экономические преступления? // Законодательство. 2003. № 4. С. 18-21.

165. Григорьев В.А. Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов // СПС «КонсультантПлюс».

166. Дармаева В.Д., Золотухина Л.В., Кузянова Е.И. Особенности уголовно-правовой квалификации преступлений за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов // Право и экономика. 2007. № 2. С. 88-91.

167. Докшочков А.З. Корысть в содержании цели и мотива преступного посягательства против собственности в виде присвоения и растраты // Теория и практика общественного развития [Электронный ресурс]. URL: <http://www.teoria-practica.ru/?lin=new&stat=1189964730> (дата обращения: 15 мая 2009 г.).

168. Ефимичев П.С. Предмет и пределы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // Журнал российского права. 2001. № 9. С. 26 — 36.

169. Ефимчев П.С., Ефимчев С.П. Налоговые преступления и проблемы борьбы с ними // Журнал российского права. 2008. № 8. С. 86-87.

170. Зайцева Л.А. Ответственность за нарушения налогового законодательства в странах Запада // Аналитический вестник Совета Федерации ФС РФ. 2002. № 16 (172) . С. 34.

171. Иванов Н.Г. Уголовная ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов // Налоговые и иные экономические преступления: сб. науч. статей. Вып. 4 / под ред. Л.Л. Кругликова. Ярославль, 2002. С. 13.

172. Калиновский И., Ключевская Е. Симптомы депрессии. Степень расслоения уральцев по уровню жизни ученые считают опасной для общества // Российская газета - Экономика УРФО. 2008. 29 мая.

173. Карякин В.В. Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления // Современное право. 2006. № 8. С. 21-24.

174. Клепицкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается // Закон. 2007 № 7. С. 64-80.

175. Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. 2004. № 5. С. 37.
176. Ключниченко А. П., Коваленко О. И., Штефан С. М. Теоретические вопросы отграничения административного проступка от преступления // Вопросы уголовного права и процесса в практике деятельности органов внутренних дел: сб. науч. тр. Киевской высш. школы им. Ф. Э. Дзержинского МВД СССР / отв. ред. Ю. И. Римаренко. Киев, 1979. С. 62.
177. Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник. 1998. № 8. С. 114-122.
178. Комиссаров В. Занудно-уголовный триллер // Газета «эж-ЮРИСТ». 2008. № 41.
179. Кочергин П., Селихова О. От преступления к квалификации // Газета «эж-ЮРИСТ». 2004. № 6.
180. Крылов Г.З. Взимание и внесение налогов в Японии // Финансы. 1994. № 8. С. 39.
181. Кузнецова Н. Ф. Семь лет Уголовному кодексу Российской Федерации // Вестник Московского университета. Серия: Юриспруденция. 2003. № 1. С. 3-19.
182. Кузнецова Н.Ф. Совершенствование норм о преступлении // Проблемы совершенствования уголовного закона. М., 1984. С. 84.
183. Лопашенко Н. А. Парадоксы уголовной политики в области налоговых преступлений и пути их преодоления // Российская юстиция. 2005. № 3. С. 12 – 22.
184. Малков В.П. Административная преюдиция: за и против // Вестник Генеральной прокуратуры Российской Федерации. 2011. №. 3. С. 62.
185. Миньковский Г.М. Предмет криминологической профилактики преступлений и некоторые проблемы ее эффективности // Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 17. М., 1972. С. 16.
186. Никифоров А.В. Социально-правовая обусловленность уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Вестник Московского университета МВД России. 2008. № 12. С. 36.

187. Ответственность за налоговые преступления смягчается // Практическое налоговое планирование. 2008. № 2.
188. Пономарев С.Н. Вступительное слово к теоретическому семинару // Цели уголовного наказания. Рязань, 1990. С. 4.
189. Попов А. Проблемные вопросы уголовного правоприменения // Бизнес-адвокат. 2004. № 9.
190. Рагозина И.Г. Уклонение от уплаты налогов и сборов: усиление ответственности // Уголовный процесс. 2005. № 8. С. 3-7.
191. Ролик А. И. Причины налоговых преступлений // Современные проблемы государства и права. Владивосток, 2003. С. 283-286.
192. Румянцева Е.В. Особенности конструкции норм о налоговых преступлениях: влияние на практику // Уголовный процесс. 2008. № 6 (42). С. 3-7.
193. Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Некоторые вопросы квалификации «новых» налоговых преступлений // Налоги. 2007. № 1. С. 24.
194. Сахаров А.Г. Социальная система предупреждения преступности // Сов. государство и право. 1972. № 11. С. 66.
195. Сергеев В.И. Налоговые преступления: Изменения в УК не оправдали ожиданий // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 6.
196. Серeda И. Социально-экономическая обусловленность уголовно-правового запрета уклонения от уплаты налогов // Законность. 2002. № 10. С. 30-32.
197. Серeda И.М. Воспрепятствование принудительному взысканию налогов и (или) сборов // Российский следователь. 2005. № 2.
198. Смаков Р.М. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Юридический мир. 1998. № 1. С. 49.
199. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений // Налоговый вестник. 2001. № 11. С. 122.

200. Соловьев И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений // СПС «КонсультантПлюс».
201. Сорокина А.И. Квалификация понятий «правонарушение» и «преступление» в сфере налоговых отношений (из опыта зарубежных стран) // Научный вестник Байкальского государственного университета экономики и права. 2006. № 8. С. 82.
202. Стрельников К.А., Морозкина И.А. К вопросу о доказывании налоговых преступлений в условиях применения подозреваемым института крайней необходимости // Безопасность бизнеса. 2008. № 3. С. 17-20.
203. Студеникина М.С. Законодательное обеспечение борьбы с административными правонарушениями // Административная ответственность: сб. науч. ст. / под ред. И. Л. Бачило, Н. Ю. Хаманевой. М., 2001. С. 18-19.
204. Сутурин М.А. К вопросу о социальной обусловленности уголовно-правовой нормы // Сибирский Юридический Вестник. 2005. № 1. С. 63-65.
205. Трофимов И.В. Корыстная цель в составе причинения имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием (ст. 165 УК РФ) // Российский следователь. 2009. № 16. С. 18-20.
206. Тюнин В. Налоговые преступления в Уголовном кодексе России // Российская юстиция. 2004. № 2. С. 62-65.
207. Фетисов В.З. Цели наказания и их соотношение // Труды ВНИИ МВД СССР. № 44. М., 1977. С. 16.
208. Финансы СССР. 1991. № 1. С.17.
209. Чирикова А.Е. Деловая женщина в экстремальных ситуациях // Социологические исследования. 1998. № 5. С. 112.
210. Чуриков А.А. Ответственность за налоговые преступления (учет зарубежного опыта в отечественной практике) // "Черные дыры" в российском законодательстве. 2006. № 4. С. 268-273.
211. Шепенко Р.А. «Второй уровень» налогового законодательства КНР // Вестник МГИМО. 2008. № 1. С. 55-59.

212. Щепельков В. Соотношение мотива и цели преступления // Законность. 2001. № 4. С. 39-40.

213. Якимова С.С. Проблемы законодательного описания преступлений в сфере налогообложения // Финансовое право. 2005. № 7. С. 41-42.

214. Яни П.С. Причиняет ли налоговое преступление ущерб? // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения. Ярославль, 2002. С. 21.

5. Словари и энциклопедии

215. Бернар И., Колли Ж-К. Толковый экономический и финансовый словарь. Т. I. М., 1994.

216. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка, т. 2. М., 1979.

217. Платонов К.К. Краткий словарь системы психологических понятий. М., 1984.

218. Розенталь Д.Э., Голуб И.Б., Теленкова М.А. Современный русский язык. М., 2002.

219. Советский энциклопедический словарь. М., 1979.

220. Советский энциклопедический словарь. М., 1981.

221. Советский энциклопедический словарь. М., 1989.

222. Философский словарь. М., 1991.

223. Философский энциклопедический словарь. М., 1983.

224. Численность населения Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_11/IssWWW.exe/Stg/d1/05-01.htm (дата обращения 3 марта 2012 г.)

225. Численность работников государственных органов и органов местного самоуправления по ветвям власти и уровням управления [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_11/IssWWW.exe/Stg/d1/02-04.htm (дата обращения 3 марта 2012 г.)

226. Юридический энциклопедический словарь. М., 1987.

6. Диссертации и авторефераты диссертаций

227. Абакумова О.А. Криминологические аспекты налоговой преступности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2010.

228. Александрова Н. С. Криминологический анализ и предупреждение преступлений, совершаемых в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2000.

229. Бакаев А.В. Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

230. Бахарчиев С.У. Криминологическая характеристика и предупреждение налоговых преступлений: По материалам Чеченской Республики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

231. Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.

232. Бен-Акил А.Х. Налоговые преступления по российскому уголовному праву: Уголовно-правовой и криминологический аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

233. Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.

234. Бочков О.В. Налоговые преступления, совершаемые в лесопромышленном комплексе: уголовно-правовые и криминологические аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

235. Васильев В.В. Ответственность за налоговые преступления в скандинавских странах (сравнительно-правовой анализ): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2007.

236. Верченко Н.И. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика незаконного участия в предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2011.

237. Воронин В.В. Становление, особенности и проблемы российского судопроизводства по делам частного обвинения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001.

238. Гладкова М.В. Проблемы квалификации налоговых преступлений с позиции смежного законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2009.

239. Егоров В.А. Налоговые преступления и их предупреждение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 1999.

240. Иванов Л.О. Формирование социологической школы уголовного права в России и развитие отечественной уголовно-правовой мысли: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1982.

241. Иманалиев А.Б. Ответственность за налоговые преступления по законодательству Кыргызской Республики (уголовно-правовые и криминологические аспекты): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Бишкек, 2009.

242. Каримов Ф.А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы борьбы с налоговыми преступлениями: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2002.

243. Кужугет Т.К. Особенности методики расследования налоговых преступлений: криминологический аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2010.

244. 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.

245. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2005.

246. Лежнин Р. А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

247. Лошкин А.А. Уголовно-правовые и криминологические аспекты противодействия налоговым преступлениям: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2005.

248. Морозкина И. А. Доказывание в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010.

249. Нудель С.Л. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2004.

250. Побединская Н.В. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999.

251. Ролик А.И. Налоговая преступность: Криминогенные детерминанты и предупреждение: По материалам о налоговых преступлениях в рыбной, лесной отраслях и топливно-энергетическом комплексе Дальневосточного федерального округа: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2003.

252. Рузина А. С. Преступления в сфере налогообложения: Сравнительный анализ уголовного законодательства Германии и России: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2009.

253. Румянцева Е.В. Техника конструирования и применения диспозиций статей о налоговых преступлениях (ст. 198-199.2 УК РФ): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007.

254. Саркисов К.К. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

255. Семенова Н.Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2009.

256. Симонов М.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки: автореф. дис. канд. ... юрид. наук. Екатеринбург, 2007.

257. Соловьев И.Н. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (ст. ст. 198 и 199 Уголовного кодекса): дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999.

258. Степанов А.Л. Злоупотребление полномочиями лицами, осуществляющими управленческие функции в коммерческих и иных организациях: проблемы теории и законодательства: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

259. Тагиров А.Б. Криминологический анализ налоговой преступности и проблемы ее предупреждения: По материалам Республики Дагестан: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Махачкала, 2002.

260. Терзийский О.Г. Расследование налоговых преступлений: автореф. ... дис. канд. юрид. наук. М., 2008.

261. Тимофеев А.М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2011.

262. Толченкин Д.А. Юридическая свобода: дис. ... канд. юрид. наук. Владимир, 2006.

263. Цирит О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовая криминологическая характеристика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Калининград, 2004.

264. Чернеева А. М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: По материалам Республики Татарстан: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007.

265. Шаповалов Е.В. Криминологическая характеристика и предупреждение налоговой преступности: дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2000.

266. Шарипова А.Р. Уголовное преследование по делам о налоговых преступлениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2010.

7. Публикации в прессе

267. Office of the Law Revision Counsel, U.S. House of Representativesm [Электронный ресурс]. URL: <http://uscode.house.gov/uscode->

cgi/fastweb.exe?getdoc+uscview+t26t28+2332+26++%287202%29%2

(дата

обращения 10 ноября 2012 г.).

268. Бахарев К. Бандиты просчитались. В Перми при попытке ограбления убит инкассатор // Российская газета. 2009. 17 нояб.

269. Богданов В. За террориста положена премия. Объявлена награда за информацию об Умарове // Российская газета. 2011. 18 нояб.

270. Борисов Т. Осведомители. Как приживается новая практика выплаты вознаграждений за сведения о преступниках // Российская газета. 2003. 30 авг.

271. В Китае объявлено вознаграждение за информацию о преступниках, напавших на горожан в Кашгаре // Российская газета. 2011. 1 авг.

272. Дефицит федерального бюджета РФ по итогам года составит 0,25% ВВП [Электронный ресурс]. // [URL] <http://ria.ru/economy/20121219/915506696.html#ixzz2G00o07Sj> (дата обращения 24 декабря 2012 г.).

273. Ефременко Т. Благополучие по стандарту // Российская газета. 2007. 13 нояб.

274. Кривошапко Ю. Чиновники стали получать больше // Российская газета. 2012. 5 марта.

275. Кузьмин В. Закон без лозунгов // Российская газета. 2008. 30 янв.

276. Лебедева Г. Богач - бедняк со Старого Арбата. Доходы москвичей растут, социальное расслоение – тоже // Российская газета. 2003. 1 дек.

277. Маркелов Р. Росстат подсчитал зарплаты чиновников // Российская газета. 2011. 25 нояб.

278. Медведев попенял силовикам: их статистика - "брехня", взрывов и убийств на Кавказе не стало меньше [Электронный ресурс]. URL: // <http://www.newsru.com/russia/19nov2010/brehnia.html> (дата обращения 20 ноября 2012 г.)

279. Наумов И., Шварц. И. Наступательный налоговый маневр Владимира Путина // Независимая газета. 2011. 22 дек.

280. Носкова Е. Разрыв велик // Российская газета. 2011. 1 нояб.
281. Об актуальном: зарплата учителей [Электронный ресурс]. URL: <http://astrobl.ru/news/69032> (дата обращения 20 декабря 2012 г.)
282. Панин Г. Бюджет обгоняет кризис // Российская газета. 2011. 18 нояб.
283. Петров В. Первый подход. Владимир Путин раскритиковал деятельность отдельных министров // Российская газета. 2012. 20 сент.
284. Пятенко С. Каждому по способностям. Разрыв в доходах россиян: реальность объективна // Российская Бизнес-газета. 2009. 17 нояб.
285. Реальная преступность в разы выше официальной // Московский комсомолец. 2011. 31 марта.
286. Сергеенкова М. Контроль по крупному // Экономика и жизнь — Московский выпуск. 2004. 10 сент.
287. Скобелев П. Аппарат Госдумы сокращен на пять процентов // Российская газета. 2011. 10 февр.
288. Телевизионная программа «Разговор с Владимиром Путиным. Продолжение» // Россия-1. 2011. 15 дек.
289. Фалалеев М. Секретов не осталось // Российская газета — Столичный выпуск. 2011. 4 окт.
290. Шкель Т. Исцелился сам. Генпрокурор вскрыл болезни общества // Российская газета. 2005. 10 марта.

8. Материалы практики

291. Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 28 апреля 2004 г. № 176 п04 пр // БВС РФ. 2004. № 11.
292. Постановление Президиума Омского областного суда от 11 декабря 1997 г. // БВС РФ. 1998. № 8. С. 10.
293. Постановление ФАС Уральского округа от 10 июля 2009 г. № Ф09-3858/09-С3 по делу № А60-28793/2008-С10 [Электронный ресурс]. URL: <http://ras.arbitr.ru/PdfDocument/99e9879d-bc7d-4f66-b63a->

99a907269b7b/%D0%9060-28793-2008__20090610.pdf (дата обращения 10 ноября 2013 г.).

294. Постановление ВАС Восточно-Сибирского округа № А69-944/2012 от 5 декабря 2012 г. [Электронный ресурс]. URL: http://ras.arbitr.ru/PdfDocument/af556436-a275-4e14-a798-d323f885a50f/%D0%9069-944-2012__20121205.pdf (дата обращения 2 февраля 2012 г.).

295. Уголовное дело № 5060872. Архив Володарского районного суда Астраханской области.

296. Уголовное дело № 6020844. Архив Ленинского районного суда г. Астрахани.

297. Уголовное дело № 6090698. Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

298. Уголовное дело № 6090698. Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

299. Уголовное дело № 6126029. Архив Наримановского районного суда Астраханской области.

300. Уголовное дело № 7041610. Архив Камызякского районного суда Астраханской области.

301. Уголовное дело № 094336. Архив Дзержинского районного суда г. Волгограда.

302. Уголовное дело № 1-111/2008. Архив Харабалинского районного суда Астраханской области.

303. Уголовное дело № 509195. Архив Калачевского районного суда Волгоградской области

304. Уголовное дело № 6020786. Архив Ленинского районного суда г. Астрахани.

305. Уголовное дело № 6126029. Архив Наримановского районного суда Астраханской области.

306. Уголовное дело № 7120084. Архив Наримановского районного суда Астраханской области.

307. Уголовное дело № 8040604. Архив Трусовского районного суда Астраханской области.