

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

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Лопашенко Наталья Александровна

Официальные оппоненты: **Кузнецов Александр Павлович,**
доктор юридических наук, профессор,
заслуженный деятель науки РФ,
ФГКОУ ВПО «Нижегородская академия
Министерства внутренних дел Российской
Федерации», профессор

Бытко Сергей Юрьевич
кандидат юридических наук, доцент,
Поволжский (г. Саратов) юридический
институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Российская
правовая академия Министерства юстиции
Российской Федерации», доцент

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Воронежский
государственный университет»
(юридический факультет)

Защита диссертации состоится 15 мая 2014 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д-212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, д. 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Автореферат разослан «__» марта 2014 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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.

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.).

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).

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. Соловьева, О.Г. Соловьева, 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. Шукин (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 Российской 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, посвящённые 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, возбуждённых по ст. 199.2 УК, за 2004-2013 гг.; материалы 112 уголовных дел, возбуждённых 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 предупреждения 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 организации. 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 низколатентным 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 находится в пределах 90-95%.

10. Сокрытие 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 сокрытие средств:

- в мотивационном комплексе установлено незначительное влияние корыстного мотива и мотива личной заинтересованности. В отличие от прочих налоговых преступлений, лица, совершающие сокрытие 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 сокрытие 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы исследования, её новизна и степень научной разработанности. Определяются его цели и задачи, объект и предмет. Раскрываются методологическая, теоретическая и эмпирическая основы, теоретическая и практическая значимость работы, результаты апробации результатов. Формулируются положения, выносимые на защиту.

Глава первая «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», состоит из трех параграфов.

Первый параграф «Общественная опасность сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» посвящен оценке общественной опасности преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК. Крупный размер недоимки, выступающий по данной статье в качестве криминообразующего признака, должен превышать в настоящее время один миллион пятьсот тысяч рублей, что сопоставимо с расходами бюджетов субъектов Российской Федерации по отдельным статьям. Таким образом, совершение единственного преступления по ст. 199.2 УК РФ способно создать угрозы срыва выполнения отдельных социальных программ в регионах страны. На этом основании делается вывод о том, что данное преступление, несомненно, является общественно опасным.

По характеру общественной опасности сокрытие недоимки сходно с некавалифицированным уклонением от уплаты налогов с организации (ч. 1 ст. 199 УК), однако ее степень у сокрытия недоимки ниже. Это объясняется, во-первых, тем, что из всех возможных способов совершения преступления в практике встречается, 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 десятками. Во-вторых, информация о наличии недоимки у налоговых органов имеется изначально, в то время, как при уклонении от уплаты налогов такой информации нет. В-третьих, сокрытие средств от уплаты недоимки совершается значительно реже (в 3 – 5,8 раз), чем уклонение от уплаты налогов. В-четвертых, при изучении 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 это обстоятельство в теории называют в числе факторов, существенно влияющих на степень общественной опасности налоговых преступлений.

Несмотря на то, что сокрытие средств от уплаты недоимки является менее опасным преступлением, чем простое уклонение от уплаты налогов с организации, наказание за него значительно строже. Такой дисбаланс должен быть устранен путем смягчения уголовной репрессии по ст. 199.2 УК.

Во втором параграфе «Криминологическая характеристика преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК (на примере Астраханской, Волгоградской и Саратовской областей)» анализируются криминологические показатели сокрытия средств от уплаты недоимки. По данным МВД РФ в 2004 г. в стране было зарегистрировано 1208 преступлений по ст. 199.2 УК, в 2005 – 1828, в 2006 – 1843, в 2007 – 1617, в 2008 – 1274, в 2009 – 1206, в 2010 – 677, в 2011 – 355, в 2012 – 177. Статистические данные показывают, что динамика налоговой преступности, в том числе, и динамика преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, в целом, сходна с динамикой экономической преступности, что свидетельствует, по нашему мнению, о том, что эти

преступления формируются под влиянием сходного комплекса причин и условий. В последние два года наблюдается резкое снижение числа зарегистрированных налоговых преступлений, в т.ч., по ст. 199.2 УК, что объясняется значительным (в 6 раз) увеличением крупного размера недоимки по ст. 199.2 УК, а также изменениями ст. 140 УПК РФ, внесенными Федеральным законом от 6.11.2010 г. № 407-ФЗ, 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. Эта ситуация стала объектом критики со стороны Президента РФ, внесшего законопроект об изменении порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям.

Проведенная нами до этих изменений оценка латентности сокрытия средств от уплаты недоимки, показала, что её уровень не превышал 50%. Однако с учетом текущего состояния уголовного и уголовно-процессуального законодательства, в ближайшие годы следует ожидать значительного (до 90 % и более) снижения числа зарегистрированных преступлений по ст. 199.2 УК, а, следовательно, и резкого повышения уровня латентности этого преступления.

Причины и условия, детерминирующие преступления, предусмотренные ст. 199.2 УК, в целом, сходны с причинами и условиями всех налоговых преступлений, однако здесь есть и некоторые отличия.

В частности, для лиц, совершающих это преступление, нехарактерен корыстный мотив. Чаще всего основным мотивом совершения преступления выступает стремление поддержать деятельность своей организации, попавшей в сложное экономическое положение.

В ряде случаев сокрытие недоимки осуществлялось руководителями МУП. Здесь нами выявлен специфический мотив совершения преступления. Уплата налогов в полном объеме проявляет недостатки в деятельности организации МУПов и вышестоящих организаций. 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, в качестве детерминанты рассматриваемого вида преступлений в ряде случаев выступает правовой нигилизм, понимаемый как деформация системы ценностей, при которой нахождение субъекта в органах власти является более важной ценностью, нежели соблюдение законности.

Важнейшей детерминантой сокрытия средств от уплаты недоимки является тяжелая экономическая ситуация, в которой находится организация. Нами была собрана информация об организациях Астраханской области, в

отношении руководителей которых возбуждались уголовные дела по ст. 199.2 УК. Из 42 таких случаев в 20-ти 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.

В Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях за сокрытие недоимки по ст. 199.2 УК в 2004 г. осужденных не было; в 2005 г. было осуждено 8 человек, в 2006 г. – 39, в 2007 г. – 18, в 2008 г. – 14, в 2009 г. – 8, в 2010 г. – 16, в 2011 г. – 5, в 2012 г. – 7 человек. Среди всех лиц, осужденных по ст. 199.2 УК РФ в этих регионах, крайне мала доля женщин. Так, в Астраханской области за все время действия ст. 199.2 УК из 31 человека, привлеченных к уголовной ответственности, всего 2 женщины или 6,5%. В Волгоградской области этот показатель несколько выше — из 36 человек всего три женщины. В Саратовской области из 50 осужденных женщин всего 2. Этот показатель для анализируемого преступления примерно в 4 раза меньше, чем для других налоговых преступлений.

Другой особенностью личности преступника является достаточно высокий возраст — в среднем 45,3 года. Подавляющее большинство осужденных — руководители организаций.

В *третьем параграфе* «Уголовная ответственность за сокрытие средств от уплаты налогов, сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам в законодательстве зарубежных государств» изучены особенности формирования уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления, отдельные их разновидности, особенности конструкций их составов и санкций, предусмотренных за совершение таких преступлений.

Установлено, что 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 другими факторами. Например, экономики стран Персидского залива, базирующиеся на монопольной продаже государством нефти за рубеж, не испытывают дефицита средств для реализации государственных обязательств. Поэтому уголовная ответственность за налоговые преступления отсутствует (Катар, Бруней, Кувейт). В других государствах, несущих большие расходы и формирующие бюджет только за счет налогов, законодательство предусматривает суровое наказание за налоговые преступления в виде лишения свободы на длительные сроки (США, Франция, Швеция).

Перечень налоговых преступлений в разных странах, в целом, является стандартным, хотя в ряде государств к налоговым относят также преступления, связанные с уклонением от уплаты таможенных платежей или пошлин, подделкой знаков оплаты, должностные преступления сотрудников

налоговых органов. Так параграф § 289 УК ФРГ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты и налогов и таможенных платежей и за контрабанду. Полагаем такую консолидацию разнородных преступлений в рамках одной статьи неоправданной, не позволяющей дифференцировать ответственность за совершение таких деяний.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты недоимки предусмотрена лишь в Уголовном кодексе Китайской народной республики. В соответствии со ст. 203 УК КНР 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.

В неявном виде возможность привлечения к ответственности за сокрытие недоимки присутствует в Пенитенциарном кодексе Эстонской Республики, в ст. 390 которого среди ряда альтернативных деяний имеется и «воспрепятствование иным образом» деятельности управляющего налогами. Неопределенно широкая формулировка позволяет применять положения данной статьи и к сокрытию средств от уплаты недоимки. 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.

В обоих случаях размеры наказания за неуплату налогов тождественны наказаниям за сокрытие средств от уплаты недоимки. Мы не согласны с И.И. Кучеровым, который переводит название § 7202 Федерального законодательства США как «Намеренный пропуск сбора и уплаты налога»², что можно трактовать как разновидность уклонения от уплаты недоимки. Полагаем, что название этого параграфа, в оригинале выглядящее как «Sec. 7202. Willful failure to collect or pay over tax», правильнее переводить как «Преднамеренный отказ собирать или платить налоги». Диспозиция данной нормы говорит, что здесь имеет место разновидность уголовной ответственности налогового агента: «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,

2

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>

предусмотренных законом, признается виновным в уголовном преступлении...» (*перевод — мой. Р.И.*).

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

Практический интерес представляют и некоторые меры профилактики налоговых преступлений, регламентированные не уголовным законодательством, а иными нормативными актами, которые учтены нами при формировании мер специального предупреждения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

Глава вторая «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» включает в себя два параграфа.

В *первом параграфе* «Объективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК» анализируются объект и объективная сторона состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК.

При определении объекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, мы исходили из того, что он 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.

При сокрытии средств от уплаты недоимки субъект 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, следует 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. Этот объект, по-нашему мнению, является обязательным, поскольку сокрытие средств от уплаты недоимки всегда связано с неисполнением такого предписания.

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.

С *объективной стороны* сокрытие средств от уплаты недоимки 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 преступления по конструкции является материальным, причиняющим ущерб в размере неуплаченной части налогов и (или) сборов. Действующая редакция ст. 199.2 УК оставляет открытым вопрос – возможно ли суммирование сокрытых денежных средств и стоимости сокрытого от уплаты недоимки имущества. Для уточнения этого положения в диспозиции ст. 199.2 УК необходимо заменить частицу «либо» сочетанием «и (или)»: «Сокрытие денежных средств и (или) имущества ...». При определении 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 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 является истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности, установленных ст. 78 УК.

Во *втором параграфе* «Субъективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК» анализируются субъект и субъективная сторона состава сокрытия средств от уплаты недоимки.

С *субъективной стороны* данное преступление совершается с прямым умыслом. Содержание умысла состоит в том, что 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 налоговых органов 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. При анализе уголовных дел по ст. 199.2 УК существенных проблем при определении содержания умысла виновных и его доказывания мы не обнаружили.

Считаем неверным высказанное в теории уголовного права мнение о том, что обязательным признаком субъективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК, является корыстный мотив³. Изучение 112 уголовных дел по данной статье, проведенное нами, показало, что как мотивы, так и цели, которые преследуют руководители организации, скрывая средства от уплаты недоимки, могут быть самыми разными, не связанные с корыстью.

При анализе *субъекта* преступления, сделан вывод, что использованная законодателем при определении круга лиц, подлежащих ответственности, формулировка «собственник организации» является неточной и несоответствующей гражданскому законодательству. Поэтому с учётом положений ГК РФ, под собственником организации, 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».

Описание субъекта в диспозиции ст. 199.2 УК является избыточным, поскольку в ней предусмотрена ответственность руководителя организации и, далее, лиц, выполняющих управленческие функции в этой организации. Между тем, руководитель организации также относится к числу таких лиц.

При оценке общественной опасности данного посягательства, нами был сделан вывод о необходимости смягчения уголовной репрессии за это преступление. В данном случае это достигается путем ограничения круга субъектов состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ. Изучение уголовных дел, возбужденных по этой статье в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях, установило, что в подавляющем большинстве случаев распоряжение о сокрытии средств от уплаты недоимки отдавалось непосредственно руководителем организации. На практике в

3

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.

большинстве случаев сокрытия средств от уплаты недоимки при выставлении инкассовых поручений на счета организации, руководители дают поручение об открытии новых счетов. Однако для открытия нового расчетного счета, в соответствии с инструкциями Центрального Банка РФ, 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 — заместители) и заверяет их подписи в карточке. Таким образом, минуя руководителя организации, сокрыть средства от уплаты недоимки не представляется возможным. На основании этого нами обосновано предложение об ограничении числа субъектов преступления и исключении из них иных лиц, выполняющих управленческие функции организации.

Глава третья «Актуальные проблемы предупреждения преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК» включает в себя два параграфа.

В *первом параграфе* «Проблемы наказания за преступления, связанные с сокрытием денежных средств либо имущества, в законе и в практике его применения и пути их решения» проведено сравнение санкций преступлений, предусмотренных ст. 199 и 199.2 УК, проанализирована практика назначения наказания за сокрытие средств от уплаты недоимки и разработаны предложения по совершенствованию санкции ст. 199.2 УК.

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». Перечень способов уклонения от уплаты налогов, содержащийся в этом варианте, был открытым, что следует из указания на иной способ совершения преступления.

Некоторые эксперты, выступающие за исключение из УК ст. 199.2, в связи с этим указывали, что сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам, по сути, является уклонением от уплаты налогов и должно квалифицироваться по ст. 199 УК⁴.

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

⁴ 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.

он придал самостоятельный уголовно-правовой характер сокрытию средств от уплаты недоимки. В последующие 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 родственные явления, относящиеся как целое (налог) и часть (неуплаченная сумма налога, недоимка), порождаются сходными причинами, демонстрируют похожую динамику.

Для оценки степени соответствия тяжести наказания, предусмотренного за сокрытие средств от уплаты недоимки, мы сравнили санкции ч. 1 ст. 199 и ст. 199.2 УК РФ, поскольку обе статьи предусматривают ответственность за нарушения налогового законодательства юридическими лицами (индивидуальными предпринимателями); являются родственными преступлениями, так как недоимка по налогам и (или) сборам — составляет лишь часть от всей подлежащей уплате суммы налогов (сборов); в обеих статьях используется одинаковый квалифицирующий признак «крупный размер», что предполагает сходную оценку законодателем общественной опасности этих деяний.

По результатам анализа установлено, что сокрытие 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. Наказание в виде лишения свободы по изученным уголовным делам по ст. 199.2 УК в подавляющем большинстве случаев не превышало 2-х лет лишения свободы, причем всего в двух случаях оно было назначено реально. Из 42 осужденных в Астраханской, Волгоградской и Саратовской областях к наказанию в виде штрафа, всего одному из них был назначен штраф, превышающий 250 тысяч рублей.

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 сокрытие недоимки. При этом максимальный срок лишения свободы и принудительных работ необходимо установить равным 1 году, а штраф — в сумме до 150 тыс. рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев. Также предлагается дополнить санкцию ст. 199.2 УК наказанием в виде ограничения свободы на срок до 2-х лет.

В работе высказывается мнение о целесообразности более эффективного использования возможностей условного осуждения не только для предупреждения новых преступлений, но и обеспечения деятельности предприятий, оказавшихся в сложной экономической ситуации. С учётом специфики совершаемого преступления и заинтересованности государства в сохранении организации-налогоплательщика полагаем необходимым

применять к лицам, которым наказание назначено условно, 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, обязательно пройти курсы по изучению налогового права и т. д.

Предложения по исключению из УК уголовной ответственности за сокрытие 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, поскольку это не соответствует сложившейся в последнее время сложной экономической ситуации.

Во *втором параграфе* «Некоторые меры специальной профилактики преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК» на основе полученных данных о криминологических характеристиках этого преступления анализируются возможные меры по его предупреждению. Прежде всего, отмечается, что одним из средств повышения уровня общественного правосознания населения как общей детерминанты преступности и преодоления правового нигилизма населения и воспитания лояльных налогоплательщиков необходима решительная борьба с коррупцией. К сожалению, начавшись с громких заявлений и формирования антикоррупционного законодательства, она ведется не так интенсивно, как требует обстановка.

Эффективным способом воздействия на правосознание налогоплательщиков выступает рациональное расходование бюджетных средств. Одним из направлений этой деятельности является сокращение численности государственного аппарата, которое, не всегда, к сожалению, приводит к сокращению расходов на его содержание. В этой связи предлагается установление прямого запрета на увеличение расходов по обеспечению деятельности органов государственной власти и местного самоуправления, а также закрепление правила, по которому устанавливается обязательное снижение расходов пропорционально проводимым сокращениям штата.

Представляется, что важное значение в предупреждении налоговых преступлений и, в частности, сокрытия средств от уплаты недоимки, должна играть налоговая репутация организации. 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, сохранение деловой, в том числе,

налоговой репутации должно превратиться из абстрактной этической категории в насущную потребность субъектов экономической деятельности.

На основании криминологического анализа мы установили, что самым распространённым способом уклонения от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам является открытие предпринимателем, организацией новых расчётных счетов, с целью обхода ограничений, возникающих 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.

Основным фактором, влияющим на уровень латентности преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, является недобросовестность сотрудников органов налогового контроля, скрывающих или не доводящих информацию о налогоплательщиках, имеющих недоимку, до правоохранительных органов. В целях нейтрализации данного негативного явления целесообразно в качестве одного из направлений деятельности правоохранительных органов организовать проведение оперативно-розыскных мероприятий среди сотрудников органов налогового контроля, с целью выявления 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. В то же время эта мера может стать достаточно эффективной лишь при условии оперативной выплаты вознаграждения. Поэтому возможен такой вариант выплаты, при котором вознаграждение формируется из средств, находящихся на счетах и открытых с целью уклонения от уплаты недоимки. 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.

В качестве эффективного способа борьбы с налоговыми преступлениями выступает ограничение наличных платежей. В этой связи предлагается перейти от выдачи заработной платы работникам предприятия наличными деньгами к использованию пластиковых банковских карточек. Кроме того, целесообразно установить ограничения на максимальный размер сделок, совершаемых с помощью наличных средств. В настоящее время для наличных сделок установлен порог в 100 тыс. рублей. Полагаем возможным понизить этот порог, как минимум, до размера средней заработной платы по стране. Такая мера существенно ограничит возможности наличного оборота.

В материалах изученных нами уголовных дел по ст. 199.2 УК не имелось сведений о предоставлении налоговых 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, однако 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.

Получение такого уведомления является основанием для проведения профилактической беседы с руководителем организации, имеющей недоимку.

В заключении диссертант в систематизированном виде приводит основные выводы и результаты проведенного исследования.

В приложении приводятся результаты анкетирования сотрудников подразделений по борьбе с экономическими преступлениями и работников налоговых органов.

Основные научные результаты диссертации отражены в следующих публикациях автора:

- статьи в рецензируемых научных изданиях, перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки РФ

1. Искалиев, Р. Г. Сравнительно-правовой анализ уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов [Текст] / Р. Г. Искалиев // Современное право. – 2011. – № 12. – С. 22-25 (0,3 п.л.);

2. Искалиев, Р. Г. О некоторых проблемах противодействия сокрытию средств от уплаты недоимки (ст. 199.2 УК РФ) [Текст] / Р. Г. Искалиев // Вестник Волжского ун-та им. В. Н. Татищева. – 2013. – № 2 (78). – С. 56-62 (0,55 п.л.);

3. Искалиев, Р. Г. Общественная опасность сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов [Текст] / Р. Г. Искалиев // Вестник Волжского ун-та им. В.Н. Татищева. – 2013. – № 4 (79). – С. 60-69 (0,77 п.л.);

- статьи в иных научных журналах и изданиях:

4. Искалиев, Р. Г. Субъект сокрытия денежных средств (ст. 199-2 УК РФ) [Текст] / Р. Г. Искалиев // Уголовно-политические, уголовно-правовые и криминологические проблемы борьбы с современной преступностью и коррупцией : сб. науч. тр. / под ред. Н. А. Лопашенко. – Саратов, Саратовский Центр по исследованию проблем организованной преступности и коррупции : Сателлит, 2009. – С. 347-351 (0,44 п.л.);

5. Искалиев, Р. Г. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам в законодательстве зарубежных стран [Текст] / Р. Г. Искалиев // Проблемы безопасности личности в современной России : сб. ст / под ред. Б.Т. Разгильдиева. – Саратов : Изд-во СЮИ МВД РФ, 2010. – С. 60-65 (0,5 п.л.);

6. Искалиев, Р. Г. О некоторых проблемах наказания за сокрытие средств от уплаты недоимки по налогам (ст. 199.2 УК РФ) [Текст] / Р. Г. Искалиев // Преступность, уголовная политика, уголовный закон : сб. науч. тр. / под ред. Н.А. Лопашенко. – Саратов, Саратовский Центр по исследованию проблем организованной преступности и коррупции : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2013. – С. 392-395 (0,3 п.л.);

7. Искалиев, Р. Г. О некоторых спорных моментах квалификации сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам (ст. 199.2

УК РФ) [Текст] / Р. Г. Искалиев // Профессиональные ресурсы социальной сферы: состояние, проблемы и перспективы : матер. ежегодной всерос. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 14 марта 2013 г.). – Саратов, 2013. – С =. 290-300 (0,8 п.л.).

8. Искалиев, Р. Г. К вопросу об общественной опасности сокрытия средств от уплаты недоимки по налогам и (или) сборам (ст. 199.2 УК РФ) [Текст] / Р. Г. Искалиев // Актуальные проблемы уголовного права, криминологии, уголовного процесса и уголовно-исполнительного права: теория и практика : матер. междунар. науч.-практ. конф. (г. Тамбов, 9-10 апреля 2013 г.). – Тамбов, 2013. – С. 310-316 (0,7 п.л.).