Искалиев Равиль Гарифуллаевич. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Искалиев Равиль Гарифуллаевич;[Место защиты: Саратовская государственная юридическая академия].- Саратов, 2014.- 198 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**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**

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 к работе**

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 преступлений.

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. 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 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:

«Сокрытие 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.

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

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.

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. 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 имелась 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 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 приспосабливались 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 сказками 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 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.

## 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. 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 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 законодательства, 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 налоговых 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.

## Субъективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК

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 общественную 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» 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 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.

## 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 предупреждать 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 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. 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 территори альном разрезе, во времени и применительно к каждому звену системы; д) не сводится к деятельности полиции, прокуратуры, суда, учреждений уго ловно-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 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 распылять 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 преступле-ний,281 или криминогенные (девиантогенные) факторы282. Исходя из вышеизложенного, под предупреждением преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК, мы будем понимать целенаправленную 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.