**Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования (2-е издание). - "Проспект", 2015 г.**

|  |
| --- |
| НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:  1. Дипломы, курсовые, рефераты...  2. Диссертации и научные работы  3. Школьные задания  Онлайн-консультации  Любая тематика, в том числе НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ,  экономика, техника, право, биология…  Приглашаем авторов  [**http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml)  УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ –  На сайте электронной библиотеки  [**www.учебники.информ2000.рф**](http://www.учебники.информ2000.рф) |

|  |
| --- |
| Вступление |
| Глава 1. О корректировке уголовной политики государства по противодействию экономической преступности на современном этапе |
| Глава 2. Особенности налоговых преступлений в современной России |
| Глава 3. Новогодний подарок 2009-2010 за номером 383 |
| Глава 4. Что осталось на сегодняшний день. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений в действующей редакции |
| 4.1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица |
| 4.2. Статья 199. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации |
| 4.3. Неисполнение обязанностей налогового агента |
| 4.4. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов |
| Глава 5. Особенности осуществления оперативно-розыскной деятельности в сфере налогообложения |
| 5.1. Допустимость результатов ОРД в арбитражном процессе |
| 5.2. Комментарий к приказу МВД России от 30 марта 2010 г. N 249 "Об утверждении Инструкции о порядке проведения сотрудниками органов внутренних дел гласного оперативно-розыскного мероприятия обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств" |
| Глава 6. О проблемных вопросах расследования налоговых преступлений на современном этапе |
| 6.1. О некоторых проблемах возмещения имущественного ущерба, причиненного в результате совершения налоговых преступлений |
| 6.2. Особенности расследования налоговых преступлений в условиях их частичной декриминализации. Обязательность акта налоговых органов, письмо с разъяснением Генеральной прокуратуры |
| 6.3. Преюдиция по делам о налоговых преступлениях. Спасение или ловушка для предпринимателей? |
| 6.4. О возможности привлечения к двум видам ответственности за совершение одного налогового проступка |
| Глава 7. Об использовании мер пресечения, не связанных с содержанием под стражей |
| 7.1. Новые положения УПК РФ |
| 7.2. Проблемные вопросы применения домашнего ареста |
| Глава 8. Взаимодействие с налоговыми органами при выявлении, пресечении и расследовании налоговых преступлений |
| 8.1. Комментарий к приказу МВД России и ФНС от 30 июня 2009 г. N 495/ММ-7-2-347 "Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений" |
| 8.2. Комментарий к Соглашению о взаимодействии между Министерством внутренних дел России и Федеральной налоговой службой |
| 8.3. О некоторых вопросах правомерности обмена информацией между налоговыми органами и органами внутренних дел |
| Глава 9. Что планируется? Изменения законодательства в связи с принятием закона "О полиции" и созданием Следственного комитета Российской Федерации |
| 9.1. О некоторых аспектах Федерального закона от 7 февраля 2011 г. N 3-ФЗ "О полиции" |
| 9.2. Изменения законодательства в связи с созданием Следственного комитета Российской Федерации |
| Заключение |
| Об использовании зарубежного положительного опыта в налоговой сфере |

Вступление

Обеспечение социальной защищенности населения, улучшение материального положения граждан старшего поколения, повышение размеров пенсий и пособий по обязательному социальному страхованию определены руководством страны в качестве приоритетных задач внутренней политики государства. Решение указанных задач особую актуальность приобретает в посткризисных условиях развития экономики страны и в достаточно сложной демографической ситуации.

**Менеджеру, студенту, преподавателю**

**БЕСПЛАТНО по экономике и менеджменту:**

[Электронная библиотека учебников](http://учебники.информ2000.рф/)

[Материалы для самообразования и рефератов](http://учебники.информ2000.рф/povyshenie-kvalifikacii-rukovoditelei.htm)

[Готовые дипломы](http://учебники.информ2000.рф/diplom.htm)

**А также**

[Копирайтинг и рерайтинг](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.htm)

При этом одним из условий поступательного развития экономики, ее скорейшего выхода из рецессии является стабильное функционирование и развитие системы предпринимательства. В последнее время разработан и принят ряд законодательных инициатив, направленных на устранение административных барьеров в сфере бизнеса, на сокращение списка видов деятельности, для осуществления которой требуется лицензия, принимаются меры по декриминализации отдельных экономических преступлений.

Следует отметить ряд инициатив руководства страны, направленных на облегчение условий для развития малого и среднего бизнеса, уже состоявшихся в форме законов. Это [Федеральный закон](http://study.garant.ru/#/document/12164252/entry/0) от 26 декабря 2008 г. N 293-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части исключения внепроцессуальных прав органов внутренних дел Российской Федерации, касающихся проверок субъектов предпринимательской деятельности" и [Федеральный закон](http://study.garant.ru/#/document/12164247/entry/0) от 26 декабря 2008 г. N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля".

Указанные нормативные правовые акты действуют и уже показали свою эффективность. Проверок субъектов предпринимательской деятельности сотрудниками органов внутренних дел без достаточных на то оснований стало меньше в несколько раз. На пути вмешательства милиции в бизнес поставлены эффективные ведомственные барьеры. Указанная тема постоянно находится в перекрестье внимания правозащитников, адвокатских структур, журналистов и общественности.

Широко обсуждалась эта тема и во время подготовки проекта закона о полиции.

В то же время в посткризисных условиях пополняемость бюджета страны за счет налоговых поступлений приобретает былую и особую актуальность. Однако и здесь все непросто. Если налоговая и таможенная службы изо всех сил стараются работать эффективно и выполняют плановые показатели, то с общим состоянием налоговой дисциплины и, как следствие, криминогенной обстановки в сфере налогообложения дела обстоят хуже.

Финансово-экономический кризис породил массовый откат бизнеса к использованию различного рода схем. И прежде всего в сферах, связанных с минимизацией налогообложения.

Информационное агентство "Интерфакс" недавно процитировало гендиректора "Ингосстраха" А. Григорьева: "...мы так гордились, что схемы практически покинули страховой бизнес к концу 2008 г., однако открытием 2009 г. стало их возвращение на этот рынок". По мнению страховщика, самая значительная доля схемного бизнеса - страхование ответственности по исполнению госконтрактов. Кроме того, вероятнее всего схемы присутствуют и в имущественном страховании, и страховании жизни.

По оценкам "Эксперт РА", в I полугодии 2009 г. в топ-5 самых схемных видов страхования входили страхование сельскохозяйственных рисков (59% премий на этом рынке приходилось на схемы), страхование грузов (39%), прочее страхование имущества и ответственности (19%), страхование строительно-монтажных рисков (17%), а также страхование имущества юридических лиц от огневых и иных рисков (17%)[\*(1)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/1).

А совсем недавно столичный Департамент транспорта и связи опубликовал проект стратегии развития системы грузового транспорта Москвы до 2025 г., в котором отмечается, что бюджет Москвы ежегодно теряет до 12,5 млрд. руб. из-за неуплаты налогов предприятиями, использующими грузовой транспорт. Согласно документу, объем налоговых поступлений в бюджеты различного уровня, связанных с использованием грузового автомобильного транспорта на территории г. Москвы, должен составлять не менее 35-40 млрд. руб. в год, а фактически он не превышает 8-9 млрд. руб. В частности, в отношении городского бюджета эти показатели составляют 14-15 млрд. и 2-2,5 млрд. руб. в год соответственно.

"Таким образом, в результате недостатков существующей налоговой системы и низкой налоговой дисциплины хозяйствующих субъектов, осуществляющих грузовые автомобильные перевозки на территории Москвы, бюджеты различных уровней ежегодно теряют от 27 до 31 млрд. руб., а бюджет Москвы - 12-12,5 млрд. руб. соответственно", - отмечается в документе[\*(2)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/2).

И это только в одном сегменте городского хозяйства! А если экстраполировать эти цифры на высокодоходные сферы финансово-хозяйственной деятельности, да еще и в масштабах всей страны, то, как говорил герой одного популярного телефильма, получится "картина маслом"!

Наполеон Бонапарт однажды сказал о том, что один нечестный бухгалтер страшнее армии неприятеля. Именно с завербованного бухгалтера и начались проблемы со службой внутренних доходов у знаменитого "авторитетного предпринимателя" начала прошлого века Аль Капоне, которые закончились тюремным заключением и закатом его финансового и иного могущества. Однако похоже, что его российским коллегам в обозримом будущем бояться нечего.

Итогом развернутой в прессе кампании по снижению правоохранительной составляющей в налоговой политике государства стало принятие ряда законодательных новелл, существенно декриминализировавших действующее законодательство. К сути нововведений можно относиться по-разному, в конце концов время покажет их жизнестойкость, эффективность и необходимость. К сожалению, результатом кампании стало формирование отрицательного, а в некоторых случаях - агрессивно-отрицательного общественного мнения в отношении выполнения функций по обеспечению экономической безопасности государства, особенно в налоговой сфере.

Абсолютно согласен с тем, что правоохранительная работа должна соответствовать закону, степени развития гражданского общества, уровню, характеру и структуре преступности, быть наконец просто цивилизованной.

Однако правоохранители являются частью нашего общества, сложившейся системы отношений в различных областях права, бизнеса, государственного управления. Но, к сожалению, получается так, что в ущербную и больную модель сегодняшнего выживания со всеобщего молчаливого согласия включено практически все взрослое население страны. Бизнесменов возмущает, что к ним приходят запросы о предоставлении информации, исполнение которых требует временны х, людских и финансовых затрат, а сама информация, возможно, составляет коммерческую тайну. Кажутся чрезмерными полномочия по изъятию финансово-хозяйственной документации, пугает возможность быть взятым под стражу, потерять часть или весь источник дохода. Тем более примеров превышения своих полномочий и действий далеко не в интересах государства со стороны правоохранительных и контрольных органов можно привести немало. Однако, поражаясь беспринципности и алчности проверяющих, наши "потерпевшие" забывают, что еще недавно сами "заказывали" таким же людям в погонах своих конкурентов, носили им подношения, водили в бани и строили дачи, а для того, чтобы иметь свободные и неучтенные денежные средства, участвовали в схемах по обналичиванию денежных средств, тайком передавали деньги чиновникам за выигранные конкурсы и тендеры, а также "откаты" за возможность получения бюджетных средств под государственные контракты.

Структура и масштабы коррупции говорят о том, что начинать надо именно с радикального изменения всей системы правоотношений и обычаев делового оборота в стране. Когда ты чист, тебе нечего предъявить. Это правило успешно работает. Знаю многих предпринимателей, которые уже дозрели до абсолютно чистой работы. Так вот, в их отношении ни одна проверка не смогла ничего сделать, суды подтвердили их правоту, а инициаторы проверок в итоге поняли, что люди живут по закону, поэтому не только перестали проверять, но в некоторых случаях обращаются за советами и помогают избежать ошибок.

Однако при этом нельзя сказать, что российские предприниматели сидят сложа руки и ждут, когда придут "душители бизнеса в сапогах" и вовлекут их во что-то очень нехорошее. Так, количество налоговых споров год от года продолжает расти. При этом подавляющее большинство судебных решений выносится в пользу налогоплательщика. Такой вывод можно сделать из исследования компании Ernst & Young. "В 2009 г. компании стали активно создавать специальные налоговые подразделения, которые начали заниматься планированием и оценкой рисков", - говорят консультанты.

Традиционно значительная часть споров касается вопроса определения экономической обоснованности сделок, трансферного ценообразования и возврата НДС. В итоге за год с 56 до 72% увеличилось количество споров с налоговиками, как признались предприниматели. При этом почти 2/3 компаний вынуждены были разрешать конфликты в суде. Примечательно, что подавляющее большинство дел, доведенных до арбитража, касались НДС и налога на прибыль - 41 и 48% соответственно. При этом 89% дел выиграли налогоплательщики.

Рост числа споров привел к тому, что компании стали чаще пользоваться услугами внешних налоговых специалистов: за год число таких ответов возросло с 23 до 36%. Также 55% организаций сообщили, что было решено выделить из финансового отдела и бухгалтерии отдельное подразделение, занимающееся налогообложением. "Рынок налогового консалтинга в 2009 г. вырос. Компании сейчас гораздо чаще задумываются о том, сколько налогов они должны заплатить, - в кризис приходится экономить"[\*(3)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/3).

Действительно, как мы уже отмечали, планировать налогообложение и прибегать к различным схемам минимизации предприниматели стали значительно активнее. Востребованы налоговые юристы еще и потому, что выигранное у налоговых органов дело в арбитраже в силу новых норм о преюдиции должно рассматриваться как основание для отказа в возбуждении или прекращении уголовного дела по уклонению от уплаты налогов.

И все же в таких условиях надо попытаться просчитать экономическую эффективность [Закона](http://study.garant.ru/#/document/12172028/entry/0) N 383-ФЗ. Будут ли в результате принятых мер предприниматели больше платить налогов, будет ли расширяться бизнес, появятся ли новые рабочие места, увеличится ли налогооблагаемая база? Не думаю. Возможность уплатить налоговую недоимку вместо уголовного преследования вряд ли увеличит денежные потоки, поступающие в бюджет. Может быть, страх оказаться в СИЗО или быть осужденным и был велик, однако статистика говорит совсем об обратном. На протяжении последних нескольких лет к реальным срокам лишения свободы приговаривались единицы. И мера пресечения в виде заключения под стражу избиралась также единицам.

Так, говоря о количестве осужденных по налоговым преступлениям, отметим, что по ст. 199 УК РФ - наиболее распространенной среди всех "налоговых" составов - в год в среднем осуждалось немногим более 1 тыс. лиц. Например, в 2006 г. по [ч. 1 ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/19901) УК РФ осуждено 323 чел., а по [ч. 2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/19902) - 806, всего - 1129 чел. Из них (внимание!): к реальному лишению свободы приговорен 31 чел. (2,7%), из них: до 1 года лишения свободы - 6 чел., от 1 года до 3 лет - 23 чел., от 3 до 5 лет - 2 чел.

За этот же период к условному наказанию приговорены 667 чел. (59,1%), к штрафу - 392 чел. (34,7%).

При этом оправдано 55 чел., уголовные дела прекращены за отсутствием состава, события преступления, непричастности к преступлению в отношении 17 чел., по амнистии - в отношении 54 чел., в связи с деятельным раскаянием - в отношении 209 чел., по другим основаниям - в отношении 107 чел.

Таким образом, мы видим, что в связи с деятельным раскаянием прекращается практически в четыре раза больше дел, чем осуждается лиц к реальному лишению свободы, что говорит о том, что обвиняемыми по налоговым составам [УК](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) РФ активно применяется весь спектр возможностей, предоставляемых уголовным, уголовно-процессуальным и налоговым законодательством для возмещения ущерба и максимального снижения уровня и порога уголовной репрессии. При этом судами все вышеуказанные обстоятельства принимаются и учитываются при вынесении решений.

Поэтому-то эти и подобные цифры и не попали в пояснительную записку к законопроекту, так как это было бы невыгодно разработчикам - никого не напугаешь и не убедишь в лучшем случае, а в худшем - появятся вопросы о целесообразности столь радикальной декриминализации.

Глава 1. О корректировке уголовной политики государства по противодействию экономической преступности на современном этапе

Сегодня много говорится о том, что предпринимательство в нашей стране должно испытывать меньше давления со стороны государства и, как следствие, более свободно и поступательно развиваться. Учитывая рыночную ориентированность экономики, можно смело утверждать о своевременности и необходимости данного тезиса.

Традиционно считается, что наличие административных барьеров не только снижает предпринимательскую активность отечественных, в общем-то не самых притязательных бизнесменов (тем более, еще Достоевский говорил о том, что человеку свойственно ко всему привыкать), но и негативно отражается на инвестиционном рейтинге страны в целом. А в сочетании с нашим природным климатом инвестиционный выглядит уж совсем малопривлекательным.

И здесь надо сказать: абсолютно прав президент, подчеркивая, что то, как действуют правоохранительные органы, - это тоже часть инвестиционного климата[\*(4)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/4).

Вполне естественно, что принимаемые меры (включая изменения [Уголовного кодекса](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) и [Кодекса](http://study.garant.ru/#/document/12125267/entry/0) об административных правонарушениях, запуск специального сайта modernrussia.com для жалоб и предложений иностранных инвесторов и создание в Минэкономразвития России специального департамента для их разбора, а также инициативы по созданию специальных финансовых судов, в которых рассматривались бы споры в сфере экономических отношений) по оздоровлению ситуации, снижению правоохранительного и контрольного давления на бизнес широко обсуждаются на предмет их эффективности и жизнестойкости. И спектр мнений здесь весьма широкий: от традиционного журналистского (правоохранительные и контролирующие органы несмотря ни на что продолжают "кошмарить" бизнес, исправить ничего нельзя в силу коррумпированности государственного аппарата) до оппозиционного (какой бизнес, такое на него и давление).

Что ж, у каждого такого суждения свои причины и аргументы. С нашей точки зрения, стоит разобраться, что изменилось в нормативной правовой базе, регулирующей рассматриваемую проблему.

В целом сегодня можно говорить о достаточно серьезной корректировке уголовно-правовой политики государства в сфере экономики. Предыдущие два десятилетия она была весьма жестко настроена на пресечение наиболее общественно опасных деяний, совершаемых в период болезненного реформирования политического и социально-экономического уклада общества, неоднозначных процессов приватизации, дикого рынка. В те годы хозяйственная преступность была тесно переплетена с общеуголовной: возможность заработать большие деньги обоснованно вызывала повышенный интерес у криминала. Виды и способы совершения экономических преступлений эволюционировали вместе с самой экономикой, появлением новых высокодоходных отраслей и направлений.

С изменением глобальных экономических и политических условий многие нарождающиеся экономические отношения вступали в противоречие с общественными интересами, наносили обществу значительный материальный и моральный ущерб. Государство вынуждено было защищать мерами уголовного воздействия своих граждан, экономику страны в целом. В силу слабости государственной власти, отсутствия должного механизма контроля и надзора, а также несовершенства нормативно-правового регулирования неудивительно, что многие из вновь появлявшихся экономических отношений начинали попадать в разряд криминальных явлений. При росте объемов этих отношений в стране произошел процесс расширения криминализации экономики. И здесь уже была забота государства, его правоохранительной системы - нейтрализовать рост преступлений в сфере экономики.

Конечно, в таких условиях уголовно-правовая защита общественных отношений в сфере экономики, предпринимательства должна была быть адекватной той криминогенной обстановке, которая складывалась в данных областях. Это относится и к содержанию уголовного закона, и к полномочиям правоприменителей, которые непосредственно эту уголовную политику реализовывали.

Сейчас же речь идет о том, что некоторый поворот в сторону законопослушности у определенной части наших граждан все же произошел, что позволяет государству предложить бизнесу партнерскую модель взаимоотношений и взаимодействия по принципу: честная работа может быть обеспечена благоприятными условиями для нее. Исходя из предположения о том, что большинство предпринимателей в нашей стране - люди честные и законопослушные, можно искренне надеяться, что любовь будет взаимной.

Этому должна способствовать разумная уголовная политика. По мнению Президента Российской Федерации Д.А. Медведева, "разумная уголовная политика та, которая сочетает в себе и карательный, и воспитательный элементы. В этом направлении кое-какие шаги уже сделаны. В декабре прошлого года подписаны законы, которые позволяют применять к осужденным за нетяжкие преступления наказание, не связанное с лишением свободы. Применительно к налоговым преступлениям увеличен в шесть раз размер так называемого крупного и особо крупного размера причиненного ущерба, для того чтобы квалификация по такого рода действиям была более адекватной сегодняшней экономической жизни, скажем так. Но подозреваемого или обвиняемого в совершении налоговых преступлений теперь по этим правилам также нельзя сразу взять под стражу, это возможно лишь в определенных случаях... Еще раз хотел бы подчеркнуть, что наказания за такого рода преступления должны быть неотвратимыми, но соразмерными совершенному деянию, и при этом мера пресечения не является наказанием"[\*(5)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/5).

Коротко о самой уголовной политике или, если говорить несколько шире, об уголовно-правовой политике. Сегодня ее можно определить как государственную стратегию обеспечения безопасности личности, общества и государства от преступности, систему принятия и реализации крупномасштабных решений, формирующую принципы, направления, содержание и формы деятельности по борьбе с преступностью.

Уголовно-правовая политика занимает центральное место в государственной политике борьбы с криминалом, имея специфическую направленность на снижение (ограничение) масштабов преступности, ее негативного влияния на общество. Уголовная политика имеет определяющее значение для формирования стабильности в обществе, авторитета власти и уверенности населения в своей защищенности от преступных посягательств.

Отметим, что основными формами реализации уголовно-правовой политики являются криминализация и декриминализация, пенализация и депенализация деяний, т.е. определение, какие опасные для личности, общества и государства деяния признаются преступлениями, а также установление видов наказаний и иных мер уголовно-правового характера за совершение преступлений.

Раз уж мы упомянули о декриминализации, рассмотрим, в каких ее формах происходит сегодня корректировка уголовно-правовой политики в сфере экономических преступлений.

Итак, во-первых, это ослабление или сокращение санкций в статьях [Особенной части](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/2000) УК РФ. Например, [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/0) от 7 апреля 2010 г. N 60-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" санкции за осуществление квалифицированной легализации (отмывания) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления, снижены: за совершение данного преступления организованной группой установлен срок от 7 до 10 лет (ранее от 10 до 15 лет), а также исключен такой альтернативный вид наказания, как ограничение свободы сроком до двух лет.

Во-вторых - повышение размера крупного и особо крупного ущерба, наличие которого является основанием для привлечения к уголовной ответственности. Так, [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12172028/entry/21) от 29 декабря 2009 г. N 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" в [примечании](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/19811) к ст. 198 УК РФ крупным размером уклонения физического лица от уплаты налогов теперь признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб. (ранее 100 тыс. руб.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн. 800 тыс. руб. (ранее 300 тыс. руб.), а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб. (ранее 500 тыс. руб.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб. (ранее 1 млн. 500 тыс. руб.).

Аналогичные изменения коснулись [ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) (уклонение от уплаты налогов с организации) и [199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1991) (неисполнение обязанностей налогового агента): крупный размер - это более 2 млн. руб. (ранее 500 тыс. руб.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн. руб. (ранее 1 млн. 500 тыс. руб.), а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн. руб. (ранее 2 млн. 500 тыс. руб.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн. руб. (ранее 7 млн. 500 тыс. руб.).

Также [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/0) от 7 апреля 2010 г. N 60-ФЗ в [главе](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/2022) "Преступления в сфере экономической деятельности" УК РФ (за исключением ряда статей) крупным размером, крупным ущербом, доходом либо задолженностью в крупном размере теперь признаются стоимость, ущерб, доход либо задолженность в сумме, превышающей 1 млн. 500 тыс. руб. (ранее 250 тыс. руб.), особо крупным размером - 6 млн. руб. (ранее 1 млн. руб.).

В-третьих - исключение одного или нескольких квалифицирующих признаков из состава преступления. Так, [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/0) от 7 апреля 2010 г. N 60-ФЗ исключен такой квалифицирующий признак легализации (отмывания) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления, как совершение данного противоправного деяния в особо крупном размере.

В-четвертых - исключение отдельных элементов самого состава преступления. Так, в соответствии с упомянутым [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/13) N 60-ФЗ из диспозиции [ст. 172](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/172) УК РФ ("Незаконная банковская деятельность") исключен такой элемент, как осуществление банковской деятельности с нарушением лицензионных требований и условий.

Этим же [законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/12) изменена [ст. 171](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/171) УК РФ ("Незаконное предпринимательство"). Теперь осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения в случаях, когда такое разрешение является обязательным, больше не является преступлением.

В-пятых - исключение статьи из УК РФ как таковой. [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/14) N 60-ФЗ [ст. 173](http://study.garant.ru/#/document/5883038/entry/173) УК РФ ("Лжепредпринимательство") признана утратившей силу.

И, наконец, в-шестых - введение специального случая освобождения от уголовной ответственности. Так, [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12172028/entry/21) от 29 декабря 2009 г. N 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" ст. 198 УК РФ дополнена [примечанием](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/19811), в соответствии с которым лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с [Налоговым кодексом](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) РФ (далее - НК РФ). А ст. 199 УК РФ - [примечанием](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198112), в соответствии с которым лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, а также [ст. 199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1991) настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Не стоит забывать также и о корректировке положения Уголовно-процессуального кодекса (далее - УПК РФ) как элемента общей уголовно-правовой декриминализации. Сюда можно отнести фактический запрет на применение меры пресечения в виде заключения под стражу по определенным составам преступлений. Так, согласно новой редакции [ст. 108](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/1080111) УПК РФ заключение под стражу в качестве меры пресечения не может быть применено в отношении подозреваемого или обвиняемого в совершении преступлений, предусмотренных [ст. 159](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/159), [160](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/160), [165](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/165), если эти преступления совершены в сфере предпринимательской деятельности, а также [ст. 171-174](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/171), [174.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1741), [176-178](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/176), [180-183](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/180), [185-185.4](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/185), [190-199.2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/190) УК РФ, при отсутствии следующих обстоятельств:

1) подозреваемый или обвиняемый не имеет постоянного места жительства на территории Российской Федерации;

2) его личность не установлена;

3) им нарушена ранее избранная мера пресечения;

4) он скрылся от органов предварительного расследования или от суда.

Несколько слов о проблеме применения данной нормы. Более всего заинтересованных лиц волновало, насколько безусловно закон будет исполняться и как будет трактоваться понятие "в сфере предпринимательской деятельности".

Так, на пресс-конференции первого заместителя Председателя Государственной Думы О. Морозова и заместителя председателя Комитета ГД по бюджету и налогам А. Макарова "Государственная Дума перед каникулами: подведение итогов и перспективы работы на осень" последним было отмечено: "...мы уже приняли, на мой взгляд, несколько замечательных законов. Один из них не давал сажать в тюрьму по обвинению в налоговых преступлениях. Это была первая реакция на смерть Магницкого. Что получилось? После того как всеми поддержанный законопроект, подписанный Президентом, получил силу закона, вышло письмо заместителя Генпрокурора В. Гриня, разошедшееся во все регионы, которое гласило, что [Налоговый кодекс](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) на органы милиции и прокуратуры не распространяется, следовательно, данный закон не должен исполняться. По моему мнению, в любом нормальном государстве этого человека на следующий день сняли бы с работы или поместили бы в психиатрическую больницу.

Следующий президентский законопроект, который мы принимаем, запрещает брать под стражу обвиняемых в экономических преступлениях. Но ситуация не меняется - под стражу берут. Теперь действие закона подавляется судебной системой - сразу же появляется разъяснение Верховного Суда о том, что такое экономическая деятельность. То есть причина проблемы не в законе, а в применительной практике, в том, как избирается мера пресечения".

Не преминул пройтись по правоприменителям и О. Морозов, отметивший: "Вся наша правоохранительная система имеет репрессивный крен. Она умеет работать только под этим креном, но не умеет действовать в нормальном правовом поле, в котором нельзя взять человека и посадить в кутузку, чтобы он там сидел и молчал"[\*(6)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/6).

Однако у этих самых правоприменителей вопросы все же остаются. Например, как отличить банальное общеуголовное мошенничество, в случае совершения которого можно брать под стражу, от аналогичного, но совершенного в сфере предпринимательской деятельности? В связи с чем могут рассматриваться только меры пресечения, не связанные с арестом подозреваемого или обвиняемого? Где эта тонкая, но такая важная грань? Понятно, что уличные каталы и банальные ломщики денег особо не претендуют на предпринимательскую сферу. Но как быть с теми, кто реализует незаконные схемы возврата НДС, строит финансовые пирамиды, обманывая сотни доверчивых людей, или, как это чаще всего бывает, действуя от имени фирм с солидной репутацией, берет товар на реализацию и не возвращает впоследствии ни денег, ни товара, или, что еще чаще, по выражению самих предпринимателей, просто "кидает" своих партнеров по самым разным замысловатым и не очень схемам? В какой сфере действуют они? Что здесь - желание получить доход, прибыль или же присутствует корыстный интерес? Или если кто-то взял деньги на развитие бизнеса, а потом говорит, что ничего ни у кого не брал? С нашей точки зрения, такие мошенники гораздо изощреннее своих привокзальных коллег, так как действуют хладнокровно, имеют, как правило, солидных покровителей и ущерб наносят не в масштабах цыганской гадалки. При этом стараются свести всё как раз к гражданско-правовым отношениям, а именно к тому посылу, что имеет место не мошенничество, а не исполнение отдельных гражданско-правовых обязательств, так что пожалуйте в суд - гражданский или арбитражный. А там, как многим нашим искушенным в юридических тонкостях согражданам известно, есть такая спасительная и привлекательная со всех сторон преюдиция, согласно которой обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором либо иным вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки.

Надо отдать должное Пленуму Верховного Суда РФ, который попытался уточнить данный вопрос и разъяснил, что "при решении вопроса о том, является ли такая деятельность предпринимательской, судам надлежит руководствоваться тем, что ею является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке"[\*(7)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/7).

Прямое толкование данного разъяснения говорит о том, что такими лицами могут быть индивидуальные предприниматели без образования юридического лица и с определенной натяжкой генеральные директора юридических лиц. Однако преступления в сфере предпринимательской деятельности совершаются не только указанными лицами. Есть еще финансовые директора, заместители гендиректора по различным вопросам, главные бухгалтеры, руководители структурных, в том числе юридических, подразделений, да и просто сотрудники - менеджеры, советники, консультанты.

Представляется, что Верховному Суду потребуется через какое-то время обобщить судебную практику и внести уточнения в данную формулировку, с тем чтобы исключить возможность ее двоякого толкования в дальнейшем правоприменении.

Отметим, что есть и законодательная инициатива группы членов Совета Федерации, которые считают, что "под смягчающие поправки попало большое количество настоящих мошенников, которых хватает не только среди бизнесменов, но и среди чиновников, и просто уголовников. Правовой баланс оказался нарушен, и правоохранительные органы теряют возможность решительно бороться с мошенничеством"[\*(8)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/8). Суть их поправки заключается в том, что норма, не допускающая заключения под стражу, должна распространяться только на граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Заметим, что содержание данной инициативы перекликается с разъяснением, данным Пленумом Верховного Суда.

Стоит, пожалуй, упомянуть и еще об одном внесенном в Государственную Думу законопроекте. Он касается дополнения [ч. 1.1 ст. 108](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/1080111) УПК РФ перечнем тех, кто именно не подлежит заключению под стражу в связи с совершением преступления в сфере предпринимательской деятельности. Сюда предлагается отнести акционеров, учредителей, участников хозяйственных обществ, предпринимателей без образования юридического лица, лиц, выполняющих функции единоличного исполнительного органа, членов советов директоров, а также лиц, постоянно или временно выполняющих организационно-распорядительные и административно-хозяйственные функции в организации.

Не вдаваясь подробно в нюансы, отметим, что первый проект вряд ли удовлетворит сторонников максимальной декриминализации всего, что связано с предпринимательской деятельностью, а согласно второму отдуваться за своих нечистых на руку руководителей и акционеров придется простым работникам, не входящим волею судеб в пресловутый перечень.

Помимо многих острых вопросов в данной области необходимо также остановиться на следующем. Многих членов предпринимательского сообщества не устраивает имеющаяся, с их точки зрения, асимметричность ответственности представителей бизнеса и представителей органов государственной власти. Иными словами, чиновники могут наказывать бизнес, однако при этом необоснованное привлечение к ответственности представителей бизнеса, которое наносит этому бизнесу урон, практически ненаказуемо. Действительно, ранее о таком неравенстве говорить было можно. Однако на сегодняшний день [Федеральным законом](http://study.garant.ru/#/document/12174805/entry/11) от 7 апреля 2010 г. N 60-ФЗ в [ст. 169](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/169) УК РФ, предусматривающей ответственность за воспрепятствование законной предпринимательской или иной деятельности, существенно повышены санкции, к тому же у всех на слуху и недавно принятый пакет законов, регулирующих сферу внутренних дел, одной из новелл которого является признание в качестве отягчающего вину обстоятельства совершение умышленного преступления сотрудником органов внутренних дел.

Думается, что со вступлением в силу вышеуказанных норм, которые, с одной стороны, смягчают ответственность предпринимателей, а с другой - усиливают ее для правоохранителей, асимметрия ликвидирована.

Говоря об имеющихся инициативах по защите малого и среднего бизнеса, отметим, что не все они являются безупречными.

Так, в соответствии с решением 23-го заседания Совета по развитию малого и среднего предпринимательства при Председателе Совета Федерации Федерального Собрания РФ по вопросу "О законодательном обеспечении развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" следует:

1) ужесточить меру ответственности должностных лиц контролирующих органов, инициирующих коррупционные отношения, и одновременно смягчить санкции, применяемые к субъектам малого и среднего предпринимательства за участие в таких отношениях, в случае если субъекты малого и среднего предпринимательства не получили незаконной выгоды от коррупционной сделки;

2) разработать и внести изменения в законодательство Российской Федерации в части лишения должностных лиц органов внутренних дел права применения мер к обеспечению административного производства по ряду административных правонарушений.

Здравый смысл подсказывает, что в сфере борьбы с коррупцией не может быть специального субъекта, в отношении которого применялись бы смягченные санкции. Отступление от единого подхода в данном вопросе неизбежно породит условия для нового витка коррупционных проявлений. Что касается лишения должностных лиц органов внутренних дел права применения мер к обеспечению административного производства по ряду административных правонарушений, отметим, что конкретный перечень таких составов не указан, как не приводится сколь-нибудь внятной аргументации такого предложения. К тому же совсем недавно список административных правонарушений, выведенных из-под юрисдикции органов внутренних дел, сократился на несколько десятков составов[\*(9)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/9).

Нисколько не сомневаясь в необходимости создания нормальных, в чем-то и благоприятных условий для развития малого и среднего бизнеса как основы поступательного развития любого государства с рыночной ориентацией, все же отметим, что взаимодействие государства и предпринимателей - это двухсторонняя дорога с движением навстречу друг другу, где каждый априори уважает своего попутчика и следует совместно выработанным правилам движения. И нарушители этих правил не должны оставаться без должного внимания, а подчас - и наказания. Без надежной системы защиты экономических отношений государству будет весьма сложно противостоять угрозам своей экономической безопасности.

А пока экономические преступления, к сожалению, продолжают оставаться нашей суровой действительностью. Так, за семь месяцев 2010 г. правоохранительными органами страны выявлено 43 780 преступлений в сфере экономической деятельности, из которых 41 856 преступлений выявлено сотрудниками органов внутренних дел. В крупном или особо крупном размере было совершено 9067 преступлений, при этом традиционно отмечается рост количества выявляемых фактов совершения такого общеуголовного противоправного деяния, как мошенничество, совершенное в крупном и особо крупном размере, - 15 382 преступления.

Глава 2. Особенности налоговых преступлений в современной России

Прошел год, как действует [закон](http://study.garant.ru/#/document/12172028/entry/0) N 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", который существенно изменил как налоговую, так и уголовную политику государства в сфере налоговых правонарушений и преступлений (подробнее о его новеллах речь пойдет ниже). В целом можно сказать, что прогнозы относительно снижения количества выявляемых налоговых преступлений и размера возмещенного государству ущерба от налоговых преступлений постепенно оправдываются.

Так, за семь месяцев 2010 г. всего по Российской Федерации выявлено 9855 налоговых преступлений (сокращение по сравнению с прошлым годом на 42%), из которых 68,7% были совершены в особо крупном размере - 6768 (сокращение по сравнению с прошлым годом на 47%). Размер причиненного материального ущерба по оконченным уголовным делам составил 32,8 млрд. руб. (сокращение по сравнению с прошлым годом на 5,1%). За этот же период окончено расследованием 7152 уголовных дела по налоговым преступлениям (сокращение на 43%), направлено в суд 3513 дел, выявлено 4970 лиц, совершивших налоговые преступления (сокращение на 46%), из них 1385 лиц привлечено к уголовной ответственности (сокращение на 56%).

Наибольшее сокращение количественных показателей можно отметить по [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ (уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица). Так, с января по август текущего года выявлено 1316 преступлений (сокращение на 66%). Размер причиненного материального ущерба составил 1,7 млрд. руб. (сокращение на 46,7%). Закончено расследованием по ст. 198 УК РФ 1155 уголовных дел (сокращение на 66%). Направлено в суд 218 уголовных дел (сокращение на 80,4%), при этом выявлено 1179 лиц, совершивших указанные преступления (сокращение на 64,5%), из которых 216 привлечено к уголовной ответственности (сокращение на 80%).

Отвлекаясь от статистики, рассмотрим основные сформировавшиеся на сегодняшний день характерные черты и основные особенности налоговых преступлений.

1. Говоря о безусловной специфичности налоговых преступлений, нельзя не отметить, что во многом она вытекает из самой природы налогов как таковых. Люди априори не могут равнодушно относиться к той части своего дохода, которую они обязаны передать государству в виде налогов. Великие мыслители и государственные деятели - в нашем случае Шарль Л. Монтескьё (1689-1755), - улавливая неоднозначное отношение отдельно взятого индивидуума к необходимости делиться нажитым с государством, отмечали, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им, и подчеркивали при этом, что государственные доходы - это часть, выделяемая каждым гражданином из своего имущества для того, чтобы спокойно пользоваться остальным.

В сознании человека по-разному оценивается возможность заработать, забрать или приобрести некое благо в виде денежных средств, или имущества, или иной выгоды лично для себя и отдать приобретенное либо его часть без осязаемой и конкретной компенсации. Человек все заработанное считает своим, не осознавая, что часть из этого заработанного, подлежащего перечислению в государственную казну в виде налогов, изначально ему уже не принадлежит.

Отсюда, конечно, правомерен интерес налогоплательщиков к тому, куда идут и на что тратятся налоговые платежи, и при этом, безусловно, неправомерно уклонение от уплаты налогов.

2. Особенность налоговых преступлений заключается и в том, что они достаточно легко могут стать инструментом в различно го рода сражениях: предпринимателей друг с другом, близких и не очень родственников, политиков, чиновников. Всех перечислить достаточно сложно, да, наверное, и не стоит. В таких случаях сотрудники налоговых и правоохранительных органов становятся исполнителями чужой воли на возмездной (на заказ) или безвозмездной основе (по приказу или указанию). Упомянем и тех предприимчивых контролеров, которые относятся к своей службе как к бизнес-проекту и кормятся с этого сами, из чувства самосохранения отдавая часть "заработанного" по начальственной вертикали, обеспечивая себе безопасность и возможность в дальнейшем заниматься противоправной деятельностью.

3. Помимо активного использования в конкурентной и политической борьбе, налоговые преступления являются центром, сосредоточением различных интересов. Во-первых, конечно же, фискальных. То, сколько могут приносить бюджету доначисления от выявленных фактов уклонения от уплаты налогов, не сопоставимо с суммами, поступающими по результатам расследования всех иных экономических преступлений. Первые в несколько раз больше. Во-вторых, это как внутриполитический, так и внешнеполитический интерес: регулировка со стороны власти условий игры на предпринимательском поле и демонстрация мировому сообществу позитивного инвестиционного климата, частью которого является благоприятная налоговая и разумная уголовная политика. В-третьих, возможность в любой момент показать любому, кто в доме хозяин, когда речь пойдет об угрожающей криминализации сферы налогообложения или серьезном форс-мажоре-экономико-финансового характера.

Нормальное и устойчивое состояние защищенности налоговой системы страны может быть обеспечено в том числе и балансом всех вышеперечисленных интересов: без шараханий ни в сторону превращения расследования налоговых преступлений в пустую формальность, дань непонятной традиции, ни в сторону закручивания гаек и всего остального, что закручивается.

4. Привлечение лица к уголовной ответственности за совершение налогового преступления невозможно без документального подтверждения данного факта. Помимо основного доказательственного набора в виде надлежащего лица, самого факта совершения преступления, экспертных заключений и свидетельских показаний, в основу обвинения должен быть положен подготовленный соответствующим специалистом документ, из которого со ссылками на нарушенные нормы налогового законодательства следовало бы заключение о том, на какую сумму и от уплаты каких налогов с физического или юридического лица произошло уклонение. Наличие такого документа является обязательным условием, основой расследования налогового преступления. Без него уголовное дело будет лишь набором справок, протоколов допросов, копий документов.

5. Налоговое преступление в современном [УК](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) РФ раскрывается через термин "уклонение", который, согласно толковому словарю С.И. Ожегова, означает отклонение в сторону, чтобы избежать чего-нибудь, а также устранение, отказ от чего-нибудь.

Он не является уникальным для уголовного права и используется в конструкциях других статей УК РФ, например: уклонение от отбывания ограничения свободы, лишения свободы ([ст. 314](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/314) УК РФ), уклонение от прохождения военной и альтернативной гражданской службы ([ст. 328](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/328) УК РФ) и др.

Применительно к налогам данный термин, с нашей точки зрения, является вполне уместным, хотя и не охватывающим все многообразие потенциальных криминальных ситуаций в сфере налогообложения, поэтому в современной редакции [УК](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) РФ используются также термины "неисполнение" и "сокрытие".

Рассматривая далее специфику налоговых преступлений, отметим, что в настоящее время проглядывается в целом два основных подхода к налоговым преступлениям. В странах с сильной, оснащенной, профессиональной и мало подверженной коррупции налоговой службой и стабильным налоговым законодательством налоговые преступления пресекаются на их предкриминальном фоне - на стадии налогового правонарушения. Здесь же возмещается и причиненный ущерб, а также штрафные санкции и пени. Лишь в единичных случаях, когда по тем или иным причинам игнорируется возможность завершить все в рамках административных процедур или есть явный криминал, налоговое расследование перерастает в уголовное.

Напротив, в странах с постоянно меняющимся налоговым законодательством, периодически реформируемой налоговой службой, в которой наблюдается постоянная смена работников, и высоким коррупционным индексом, прослеживается тенденция криминализации налоговых правонарушений, воздействия на налогоплательщиков методами уголовного закона, а не налоговых процедур.

Действительно, здесь явно прослеживается прямая зависимость одного от другого: устоявшейся налоговой системы, сильной и неподкупной налоговой службы и уровня налоговой дисциплины, способности государства получать неуплаченные налоги, экономя средства уголовной репрессии.

Думается, что настало время затронуть и некоторые накопившиеся дискуссионные и проблемные вопросы в сфере изучения налоговой преступности.

1. Как один из способов попытаться сказать новое слово в правовой науке, достаточно часто в последнее время используется метод обобщения всего того, что было проанализировано ранее в различных по юридической природе областях, но объединенных при этом одним предметом исследования. В нашем случае это касается попыток слить в одну теорию все, что связано с налоговыми правонарушениями (административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, собственно сами налоговые правонарушения и налоговые преступления).

С нашей точки зрения, тенденция если не опасная, то не имеющая под собой веских оснований и разумной аргументации уж точно. Об этом можно было бы говорить, если бы административные, налоговые и уголовные составы совпадали бы по конструкциям, но различались бы по размеру причиненного ущерба. Однако в перечисленных трех отраслях права диспозиции и санкции сконструированы строго в соответствии с традициями трех разных кодексов.

К тому же на сегодня мы имеем такие разновидности государственной политики, как налоговая политика и уголовная политика, которые существуют отдельно друг от друга, пересекаясь лишь тогда, когда идет речь об установлении уголовной ответственности за противоправные деяния в сфере налогообложения. К тому же все, что связано со сферой налогообложения, отличается повышенной волатильностью: завтра не только могут измениться сами диспозиции и санкции, но и какой-то из кодексов - потерять налоговые составы. И куда тогда деваться с теорией единого налогового проступка?

2. Еще один вопрос, который постоянно обсуждается, когда речь заходит о налоговых преступлениях. Должна ли наступать уголовная ответственность, если лицо погасило суммы налоговой задолженности, штрафные санкции и пени, или в таком случае можно ограничиться только материальным наказанием? Есть те, кто считает, что, независимо от того, возмещен ущерб или нет, преступление было совершено и лицо должно понести за него наказание, а добровольное возмещение ущерба может являться лишь смягчающим обстоятельством. Есть также и те, кто считает, что государство должно ограничиться только фактом получения недостающих сумм налогов и штрафных санкций.

Обе точки зрения имеют право на жизнь. Все зависит от того, какая цель преследуется, что на данном конкретном этапе государство желает получить: мощную профилактику налоговой преступности, замешенную на неотвратимости наказания с высоким возмещением причиненного ущерба, или голый фискальный интерес, но окрашенный в либеральные тона. К тому же действительно стоит подумать, нужно ли пытаться поместить под пресс уголовного закона тех, кто впервые уклонился от уплаты налогов и добровольно возместил государству ему причитающееся. Хотя в данном случае термин "добровольное возмещение" можно применять условно, так как сложно говорить о какой-либо иной разум ной альтернативе, кроме как заплатить в бюджет, когда речь идет о возможной перспективе реального лишения свободы. В любом случае, налоговое законодательство - вещь для обывателя не самая простая, да и пока наша налоговая служба по части приветливости и готовности давать разъяснения - не образец для подражания, можно говорить о возможности исправления в первый раз налоговых недоразумений в крупном и особо крупном размере без уголовно-процессуальной терапии.

3. С 1 января 2011 г. к подследственности Следственного комитета при прокуратуре (а согласно президентскому законопроекту - Следственного комитета РФ) отнесено расследование уголовных дел о налоговых преступлениях, предусмотренных [ст. 198-199.2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ.

Специалисты отмечают: "Новые нормы позволят сконцентрировать налоговые дела в СКП, разделят оперативные действия (останутся у МВД) и следствие, что сделает практически невозможным заказные дела. При этом число налоговых дел снизится, так как СКП не станет заниматься мелочевкой, но бюджет недополучит налогов"[\*(10)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/10).

Насчет недополучения налогов автор статьи абсолютно прав. Что касается невозможности возбуждать заказные дела, то данный тезис представляется весьма спорным, не подкрепленным разумной аргументацией. Разрыв оперативной и следственной составляющих не станет препятствием для тех, кто захочет использовать возможности уголовного преследования за налоговые преступления в своих интересах, а лишь приведет к тому, что те немногие оставшиеся налоговые преступники смогут избежать неблагоприятных для себя последствий. И во многом по причине, что есть опасность того, что следователи СКП будут рассматривать любой оперативный материал по налоговому преступлению, поступивший из органов внутренних дел, априори как заказной и отправлять его на новую и новую доработку.

В приведенной ниже таблице содержится информация о правоохранительных и иных органах, выявлявших и расследующих налоговые преступления еще с момента их появления в советском уголовном законодательстве и до нашего времени, согласно законодательству современной России.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Период | Правоохранительный орган, на который возложено выявление налоговых преступлений | Орган государственной власти, на который возложено осуществление предварительного расследования по делам о налоговых преступлениях |
| 1986-1992 | Министерство внутренних дел СССР | Министерство внутренних дел Российской Федерации |
| 1992-1995 | Департамент налоговой полиции Российской Федерации | Министерство внутренних дел Российской Федерации |
| 1995-2003 | Федеральная служба налоговой полиции РФ | Федеральная служба налоговой полиции РФ |
| 2003-2010 | Министерство внутренних дел Российской Федерации | Министерство внутренних дел Российской Федерации |
| с 01.01.2011 | Министерство внутренних дел Российской Федерации | Следственный комитет Российской Федерации |

В связи с затронутой темой и возвращаясь немного назад, вспоминаются два эпизода. Первый относится к началу 1995 г., когда подводились итоги работы за 1994 г. в одном из территориальных подразделений налоговой полиции. Когда речь зашла о количестве уголовных дел, возбужденных по налоговым составам действовавшего тогда [УК](http://study.garant.ru/#/document/10107062/entry/0) РСФСР, руководство оперативного подразделения посетовало, что те уголовные дела, которые возбуждаются следователями системы МВД, расследованием затягиваются ввиду сильной занятости последних и трудностей межведомственного взаимодействия. Второй эпизод произошел весной 2003 г., когда решение об упразднении ФСНП России было уже принято, но должно оно было вступить в силу 1 июля 2003 г. Тогда на одном из больших межведомственных совещаний один уважаемый мной руководитель милицейского следствия на вопрос из зала, как же будет организовано расследование налоговых преступлений после упразднения налоговой полиции, ответил, что любой следователь органов внутренних дел может без труда расследовать любое налоговое преступление в минимально отведенный [УПК](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/0) срок и через два месяца направить его в суд. Я помню, что тогда никто не стал дискутировать с генералом, однако через три года, когда следователи органов внутренних дел уже вовсю расследовали налоговые составы, тот же руководитель признал, как же неправ он был тогда. Дела по налоговым преступлениям отличаются повышенной сложностью как при квалификации, так и на всех этапах расследования, а также, как правило, многоэпизодностью, необходимостью тщательно выстраивать доказательственную базу. Упустишь один момент - развалится все дело. Добавим сюда общественный резонанс, который сопутствует таким делам, повышенный интерес прокуратуры и либеральность судейского корпуса - все это делает расследование налоговых преступлений весьма и весьма нелегким делом.

Опыт нескольких правоохранительных органов показывает, что все-таки должна быть единая правоохранительная цепочка от выявления налогового преступления до возбуждения и расследования уголовного дела.

Отметим, что готовиться к новой нагрузке в СКП начали заблаговременно, попытавшись получить доступ к федеральному банку данных о нарушениях налогового законодательства.

Так, в соответствии с [п. 1](http://study.garant.ru/#/document/12110280/entry/1) постановления Правительства РФ от 10 февраля 1998 г. N 169 "О федеральном банке данных о нарушениях налогового законодательства Российской Федерации" Министерство внутренних дел РФ, главные управления по федеральным округам, министерства, главные управления, управления внутренних дел по субъектам РФ формируют и ведут федеральный банк данных о нарушениях налогового законодательства РФ, содержащий сведения о фактах уклонения от уплаты налогов в крупных и особо крупных размерах. Пополнение базы данных указанного банка осуществляется на основании актов проверок соблюдения налогового законодательства и решений, принятых по результатам проверок, проводимых органами внутренних дел и налоговыми органами как самостоятельно, так и совместно.

В связи с тем, что с 1 января 2011 г. к подследственности Следственного комитета при прокуратуре отнесено расследование уголовных дел о налоговых преступлениях, предусмотренных [ст. 198-199.2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, СКП считает, что возникла необходимость в предоставлении его следственным органам права пополнять указанный федеральный банк данных и внести в связи с этим изменения в [постановление](http://study.garant.ru/#/document/12110280/entry/0) Правительства РФ от 10 февраля 1998 г. N 169 "О федеральном банке данных о нарушениях налогового законодательства Российской Федерации".

Однако стоит заметить, что СКП не входит в систему государственных органов, наделенных в соответствии с [НК](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) РФ и [Законом](http://study.garant.ru/#/document/10164408/entry/0) РФ от 21 марта 1991 г. N 941-1 "О налоговых органах Российской Федерации" полномочиями по проведению налоговых проверок.

Подытоживая данную тему, думается, что в итоге только время покажет, как новая подследственность реализует себя.

Глава 3. Новогодний подарок 2009-2010 за номером 383

С 1 января 2010 г. вступил в силу [закон](http://study.garant.ru/#/document/12172028/entry/0) N 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", который содержит 14 основных новелл, существенно изменяющих как налоговую, так и уголовную политику государства в сфере налоговых правонарушений и преступлений.

Скажу откровенно, писать о нем достаточно сложно. Знаю, что есть специалисты, которые с восторгом и глубоким удовлетворением отзываются о его положениях, знаю и тех, кто просто махнул рукой на эту тему. Действительно, его принятие для кого-то победа, а для кого-то - разочарование, ведущее к равнодушию, констатации уже давно утраченных иллюзий.

Но, тем не менее, рассмотрим нововведения, которые привнес закон, несколько подробнее.

Итак, новелла N 1. Основанием направления налогоплательщику требования об уплате налога является решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Уточнены положения [ч. 3 ст. 32](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/323) НК РФ, в соответствии с которыми требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Также слова "не погасил недоимку" заменены на новую формулировку: "не уплатил в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки".

Наряду с вышеуказанными новшествами, в формулировке [ч. 3](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/323) указывается, что, наряду с неуплатой в полном объеме суммы недоимки для направления налоговыми органами материалов в органы внутренних дел, необходимо, чтобы налогоплательщик также не уплатил соответствующие пени и штрафы.

Новелла N 2. Установлены дополнительные критерии содержания требования об уплате налога и сбора, направляемого налогоплательщику. Теперь, помимо содержащихся ранее сведений о сумме задолженности по налогу, размере пеней, сроке уплаты налога и т.д., в случае если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Соответствующим образом дополнена [ч. 4 ст. 69](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/6904) НК РФ.

Новелла N 3. Установлена обязанность руководителя налогового органа (его заместителя) в случае направления материалов в органы внутренних дел не позднее дня, следующего за днем направления материалов, вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

При этом ст. 101 НК РФ "Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки" дополнена [п. 15.1](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/101151) следующего содержания:

"15.1. В случае если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) - физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил в соответствии с [п. 3 ст. 32](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/323) настоящего Кодекса материалы в органы внутренних дел, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести [решение](http://study.garant.ru/#/document/71056480/entry/35000) о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

При этом течение сроков взыскания, предусмотренных настоящим [Кодексом](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0), приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от органов внутренних дел, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения обвинительного приговора в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Органы внутренних дел, получившие от налоговых органов материалы в соответствии с [п. 3 ст. 32](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/323) настоящего Кодекса, обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

Копии решений налогового органа, указанных в настоящем пункте, в течение пяти дней после дня вынесения соответствующего решения вручаются налоговым органом лицу, в отношении которого вынесено соответствующее решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения. В случае направления копии решения налогового органа по почте заказным письмом датой ее получения считается шестой день с даты отправки".

В данном случае все понятно: норма направлена на исключение возможности привлечения одного и того же лица к 2 видам ответственности.

Новелла N 4. Изменено одно из оснований привлечения лица к ответственности за совершение налогового преступления. Если ранее [ч. 3 ст. 108](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/10803) НК РФ устанавливала, что предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации, то теперь основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Таким образом, это должно быть не просто решение налогового органа, вынесенное надлежащим образом, оно должно еще и вступить в силу (учитывая случаи обжалования в вышестоящем налоговом органе и судах всех инстанций).

Новелла N 5. Изменены суммы крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов с физического лица.

Теперь крупным размером в [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10%, подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн. 800 тыс. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб.

Проведем простой подсчет. Для того чтобы привлечь к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов не руководителя организации, а простого гражданина, потребуется, чтобы сумма налога, от уплаты которого он уклонился, составила 1,8 млн. руб. (крупный размер) и 9 млн. руб. (особо крупный размер). Так вот, для этого его годовой доход должен составить 13,85 млн. руб., а в особо крупном размере - 69,230 млн. руб. Или, если проще, то примерно 1,065 млн. руб. в месяц, а в особо крупном размере - 5,770 млн. руб. в месяц. Возникает вполне резонный, а может быть, риторический вопрос: много ли граждан у нас зарабатывают в месяц больше 1 млн. руб., а тем более 6 млн?

Новелла N 6. Изменены суммы крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов с организации, а также уклонения от исполнения обязанностей налогового агента.

Теперь крупным размером в [ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199), а также в [ст. 199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1991) УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн. руб.

В данном случае комментарии аналогичны, с тем лишь добавлением, что прогнозируемое количество выявляемых налоговых преступлений сократится в 5-7 раз, возбуждаемых уголовных дел - в 8-10 раз. Наконец-то налоговая преступность перестанет быть в России латентной!

Новелла N 7. Вводится специальный случай освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений. Так, примечания к ст. 198 и 199 УК РФ дополнены новыми [п. 2](http://study.garant.ru/#/multilink/57355374/paragraph/159/number/0), в соответствии с которыми:

- лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с [НК](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) РФ;

- лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное [ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199), а также [ст. 199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1991) УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ. Не хочется много распространяться об этой новелле. Для действующего УК РФ такая норма не является новшеством. Специальный случай освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений был введен в конце 90-х годов.

На практике подобная норма действовала в ущерб принципу неотвратимости наказания, поскольку позволяла избегать уголовной ответственности в случае только возмещения причиненного ущерба. Прибавим сюда практическое сведение к нулю профилактического значения уголовно-правового запрета. Подействовав короткое время, она в итоге была отменена. Посмотрим, что будет на этот раз.

Новелла N 8. Вводятся новые основания прекращения уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах.

Так, гл. 4 УПК РФ дополнена новой [ст. 28.1](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/28011) следующего содержания:

"Статья 28.1. Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах.

1. Уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного [статьями 198-199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) Уголовного кодекса Российской Федерации, прекращается по основаниям, предусмотренным [статьями 24](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/24) и [27](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/27) настоящего Кодекса, а также в случае, если до окончания предварительного следствия ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

В целях настоящей статьи под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме следующих сумм:

- недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу;

- соответствующих пеней;

- штрафов в размере, определяемом в соответствии с [Налоговым кодексом](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) Российской Федерации.

2. До прекращения уголовного преследования лицу должны быть разъяснены основания его прекращения в соответствии с частью первой настоящей статьи и право возражать против прекращения уголовного преследования.

3. Прекращение уголовного преследования по основаниям, указанным в части первой настоящей статьи, не допускается, если лицо, в отношении которого прекращается уголовное преследование, против этого возражает. В данном случае производство по уголовному делу продолжается в обычном порядке".

Отмечу, что в своем ежегодном [послании](http://study.garant.ru/#/document/196589/entry/158) Федеральному Собранию РФ 12 ноября 2009 г., Президент РФ Д.А. Медведев отметил, что поддерживает "рассматривающийся в Государственной Думе [законопроект](http://study.garant.ru/#/document/3136569/entry/0), направленный на исключение уголовной ответственности для налогоплательщика, если он выполнил свои обязательства перед бюджетом и заплатил соответствующие пени и штрафы". "Он не должен подвергаться дополнительным проверкам со стороны правоохранительных органов", - заключил Д.А. Медведев.

Новелла 9. Существенно расширены основания применения преюдиции. Если в прежней редакции [ст. 90](http://study.garant.ru/#/document/5755450/entry/90) УПК РФ судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки признавались лишь обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором, то в новой редакции данной [статьи](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/90) установлено, что "обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором либо иным вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки".

Таким образом, поставлена жирная точка в давней проблеме доказательственного значения решения арбитражных судов по налоговым спорам для уголовных дел по налоговым преступлениям. Если есть решение о том, что решение налогового органа признано незаконным, то ни о каком возбуждении или продолжении расследования уголовного дела речи идти не может.

Новелла 10. Ограничены основания избрания меры пресечения в виде заключения под стражу в отношении лиц, подозреваемых или обвиняемых в совершении налоговых преступлений.

Статья 108 УПК РФ дополнена [п. 1.1](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/1080111), в соответствии с которым заключение под стражу в качестве меры пресечения не может быть применено в отношении подозреваемого или обвиняемого в совершении преступлений, предусмотренных [ст. 198-199.2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, при отсутствии обстоятельств, указанных в [п. 1-4 ч. 1](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/606) настоящей статьи, а именно:

- подозреваемый или обвиняемый не имеет постоянного места жительства на территории Российской Федерации;

- его личность не установлена;

- им нарушена ранее избранная мера пресечения;

- он скрылся от органов предварительного расследования или от суда.

С нашей точки зрения, вызывает недоумение установление такого запрета на применение меры пресечения в виде заключения под стражу исключительно и только по налоговым преступлениям. Говоря о правоприменительной практике, отметим, что в данном случае будет недопустимо применение указанной меры к лицам, препятствующим расследованию уголовного дела, в том числе путем угроз в отношении потерпевшего, свидетелей и иных участников уголовного судопроизводства.

Кроме того, необходимо учитывать, что в целях исключения фактов необоснованного принятия решения о заключении под стражу Пленум Верховного Суда РФ в [постановлении](http://study.garant.ru/#/document/1792926/entry/2) от 29 октября 2009 г. N 22 "О практике применения судами мер пресечения в виде заключения под стражу, залога и домашнего ареста" указал судам на то, что заключение под стражу в качестве меры пресечения может быть избрано лишь при невозможности применения иной, более мягкой меры пресечения. Для решения вопроса о возможности применения меры пресечения в виде заключения под стражу подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, за которое уголовный закон предусматривает наказание в виде лишения свободы на срок свыше двух лет, суду надлежит в каждом конкретном случае проверять обоснованность подозрения в причастности лица к совершенному преступлению. При этом обоснованное подозрение предполагает наличие достаточных данных о том, что соответствующее лицо могло совершить это преступление, в том числе указанных в [ст. 91](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/91) УПК РФ.

Новелла 11. С 1 января 2011 г. предварительное следствие по преступлениям, предусмотренным налоговыми статьями УК РФ ([198-199.2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198)), будет осуществляться следователями Следственного комитета Российской Федерации. Соответствующие изменения внесены в [п. 1 ч. 2. ст. 151](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/15121) УПК РФ.

Вообще, к подследственности следователей бывшего СКП до последнего времени относилось расследование преступлений против жизни и здоровья, свободы, чести и достоинства личности, конституционных прав и свобод человека и гражданина, против основ конституционного строя и безопасности государства, против правосудия и т.д. Все эти преступления, характеризующиеся повышенной общественной опасностью, имеют весьма далекое отношение к уголовно-правовой защите налоговой системы государства. Тем почетнее, что налоговые преступления теперь приобретают такой важный статус резонансных преступлений.

На сегодняшний день предельная численность следователей органов внутренних дел установлена в количестве 54,6 тыс. человек при средней нагрузке на одного следователя 37,4 уголовных дела в месяц.

Предельная численность следователей СКП в 2010 г. составляла 17,7 тыс. человек при средней нагрузке 10,2 уголовных дела в месяц на одного следователя (предельная численность СКП согласно [указу](http://study.garant.ru/#/document/5760063/entry/41) Президента РФ от 27 сентября 2010 г. N 1182 составляет 21 156 единиц).

С одной стороны, можно искренне порадоваться за следователей органов внутренних дел, нагрузка которых станет меньше. С другой, ничуть не умаляя профессиональных достоинств следователей СКП, не уверен, что им хватит опыта для расследования таких сложных и многоэпизодных дел, как налоговые.

И еще один небольшой технический осадок: насколько в компетенции бюджетного комитета Госдумы была разработка поправок об изменении подследственности уголовных преступлений, а где же профильные комитеты?

Специалисты отмечают: "Новые нормы позволят сконцентрировать налоговые дела в СКП, разделят оперативные действия (останутся у МВД) и следствие, что сделает практически невозможным заказные дела. При этом число налоговых дел снизится, так как СКП не станет заниматься мелочевкой, но бюджет недополучит налогов"[\*(11)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/11).

Новелла 12. Перечень оснований прекращения уголовного дела, содержащийся в [ч. 1 ст. 212](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/21201) УПК РФ, дополнен новым основанием: [ст. 28.1](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/28011) УПК РФ "Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах".

Новелла 13. Установлена обязанность следователя направлять копию постановления о прекращении уголовного дела по налоговому преступлению в налоговый орган, ранее направивший материалы в орган внутренних дел для принятия решения процессуального решения.

[Часть 4 ст. 213](http://study.garant.ru/#/document/12125178/entry/21304) УПК РФ "Постановление о прекращении уголовного дела и уголовного преследования" дополнена положением о том, что по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных [ст. 198-199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, следователь направляет копию постановления о прекращении уголовного дела в налоговый орган, направивший в соответствии с [п. 3 ст. 32](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/323) НК РФ материалы для принятия решения о возбуждении уголовного дела.

Новелла 14. Установлены новые обязанности милиции, касающиеся направления материалов в соответствующий налоговый орган, а также его информирования о принятом процессуальном решении.

Так, ст. 10 "Обязанности милиции" Закона "О милиции" дополнена [п. 34](http://study.garant.ru/#/document/10103710/entry/1034) и [35](http://study.garant.ru/#/document/10103710/entry/1035) следующего содержания:

"Милиция в соответствии с поставленными перед ней задачами обязана:

34) направлять материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных [Налоговым кодексом](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) Российской Федерации к полномочиям налоговых органов, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств;

35) уведомлять налоговый орган, направивший в соответствии с [п. 3 ст. 32](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/323) Налогового кодекса Российской Федерации материалы для принятия решения о возбуждении уголовного дела, о результатах рассмотрения данных материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения".

Уходя от общих и частных оценок принятого закона, остановлюсь на том, что его принятие в самом ближайшем будущем потребует существенной переработки одного из основополагающих нормативных правовых актов, раскрывающих признаки, особенности и иные содержательные характеристики налоговых преступлений, - [Постановления](http://study.garant.ru/#/document/12151281/entry/0) Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" (далее - Постановление Пленума).

Такие документы, как [Постановление](http://study.garant.ru/#/document/12151281/entry/0) Пленума, готовятся на основе анализа практики применения налоговых статей [УК](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) РФ. Отмечу, что изложение в 2003 г. налоговых норм в новой редакции, а также введение двух новых составов породило многочисленные сложности, разночтения, непонимание как в судейском сообществе, так и среди сотрудников прокуратуры, органов внутренних дел, налоговых органов, специалистов, ученых, да и большинства простых налогоплательщиков.

Поэтому трехгодичные мытарства с правоприменением новых норм, наличие морально устаревшего аналогичного [Постановления](http://study.garant.ru/#/document/11900249/entry/0) Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г., многочисленные обращения практиков обусловили необходимость разработки "налогового" Постановления, которое учитывало бы все вышеприведенные факторы.

Существенным отличием [постановлений](http://study.garant.ru/#/multilink/57355374/paragraph/202/number/0) Пленума Верховного Суда РФ по вопросам налоговых преступлений является то, что в них вопросы квалификации преступлений тесно переплетаются с положениями налогового и уголовно-процессуального законодательства, без учета которых невозможно представить себе предметный анализ судебной практики по [ст. 198-199.2](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ.

Вполне естественно, что положения Пленума во многом повторяют нормы [Налогового кодекса](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0), которые как бы вплетены в него. Однако это не механическое дублирование, а системный анализ с учетом уголовно-правовой специфики налоговых преступлений.

Из вышесказанного следует, что положения Пленума придется существенно перерабатывать или готовить проект нового Постановления Пленума Верховного Суда РФ по данному вопросу, особенно с учетом изменения с 2011 г. подследственности по налоговым составам [УК](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) РФ.

Глава 4. Что осталось на сегодняшний день. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений в действующей редакции

4.1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица

[Статья 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица.

1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

2. То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

Примечания.

1. Крупным размером в настоящей [статье](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн. 800 тыс. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб.

2. Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей [статьей](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198), освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с [НК](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) РФ.

Общественная опасность данного преступления заключается в причинении вреда отношениям с участием налогоплательщиков - физических лиц, складывающимся в сфере налогообложения, которые и составляют его объект. В данном случае противоправные действия посягают на существующий порядок исчисления и уплаты налогов и сборов с физических лиц.

С нашей точки зрения, а также по смыслу текста [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ предметом преступления являются денежные суммы, уплачиваемые во исполнение обязанностей по следующим платежам государству по всем видам налогов и сборов, которые обязаны уплачивать физические лица и индивидуальные предприниматели.

Уклонение от уплаты налогов имеет своим последствием неполучение государством тех денежных средств, которые оно должно было получить в виде налоговых доходов. В конечном итоге это приводит к дефициту финансирования государства и, как следствие, к невозможности осуществления им на должном уровне основных своих функций, в том числе социальной, оборонительной, правоохранительной, судебной и др.

При описании объективной стороны данного преступления законодатель использовал формулировку "уклонение от уплаты налогов", что убедительно подтверждает ее конструктивную состоятельность по сравнению с ранее использовавшимися словосочетаниями, такими как "сокрытие объектов налогообложения", "уклонение от подачи декларации о доходах" и пр.

Уклонение в данном случае представляет собой не что иное, как введение в заблуждение налоговых органов или оставление их в неведении относительно объектов налогообложения и подлежащих с них уплате налогов и сборов. Именно в этом обмане, прежде всего, и заключается объективная сторона данного преступления. Лишь исказив в налоговой декларации или иных документах истинный размер объектов налогообложения, преступник получает возможность не уплачивать совсем или уплачивать в неполном объеме налоги и сборы. В данном случае мы, конечно же, держим в уме ситуацию, когда при наличии обязанности уплаты налогов и подачи декларации декларация не подается вообще, что ведет к частичному или полному уклонению от уплаты налогов с физических лиц.

В комментируемой [статье](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) речь идет об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов. Это указывает на то, что уголовная ответственность может наступать как за уклонение от уплаты всех налогов и сборов, в отношении которых у физических лиц имеются соответствующие обязанности, так и за уклонение от уплаты обязательных платежей одного вида, например только налогов или только сборов. В любом случае при квалификации преступлений суммы неуплаченных налогов и сборов подлежат сложению.

Распространение уголовно-правовой защиты не только на налоги, но и на сборы во многом объясняется единством их налогового администрирования, равной финансовой значимостью для бюджета и сходной правовой природой обязательных платежей того и другого вида.

Следует отметить, что одним из основополагающих нормативных правовых актов, раскрывающих признаки, особенности и иные содержательные характеристики налоговых преступлений, является [Постановление](http://study.garant.ru/#/document/12151281/entry/0) Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления".

Поэтому в [постановлении](http://study.garant.ru/#/document/12151281/entry/102) Пленума отмечается, что под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований ([п. 1 ст. 8](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/8001) НК РФ).

Под сбором ([п. 2 ст. 8](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/8002) НК РФ) понимается установленный налоговым законодательством обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В Российской Федерации установлены следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги субъектов РФ (региональные налоги) и местные налоги ([ст. 12](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/12), [13](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/13), [14](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/14) и [15](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/15) НК РФ), а также специальные налоговые режимы ([ст. 18](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/18) НК РФ). При этом ответственность по [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ или по [ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты как федеральных налогов и сборов, так и налогов субъектов РФ и местных налогов.

В соответствии с указанными разъяснениями исключается неопределенность в вопросе о возможности привлечения к уголовной ответственности физического лица за уклонение иных, помимо налога на доходы физических лиц, налогов и сборов, например налога на имущество физических лиц, налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, либо налога на добавленную стоимость или сбора за открытие игорного бизнеса, плательщиками которых являются индивидуальные предприниматели.

Однако основным налогом, который обязаны уплачивать физические лица, по-прежнему является налог на доходы (подоходный налог). Оценивая преступное поведение, предусмотренное [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, необходимо принимать во внимание, что с 1 января 2001 г. вступила в силу [гл. 23](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/20023) НК РФ "Налог на доходы физических лиц". С этого момента физические лица должны исчислять и уплачивать налог в соответствии с новыми положениями.

Рекомендации по применению положений [гл. 23](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/20023) НК РФ содержатся в [приказе](http://study.garant.ru/#/document/12121614/entry/0) МНС России от 29 ноября 2000 г. N БГ-3-08/415, приложением к которому являются "[Методические рекомендации](http://study.garant.ru/#/document/12121614/entry/1000) налоговым органам о порядке применения гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

В соответствии с законодательством плательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. К числу физических лиц - налоговых резидентов Российской Федерации относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. В противном случае они признаются нерезидентами для целей налогообложения.

Перечень доходов от источников в Российской Федерации и доходов от источников за пределами Российской Федерации определяет [ст. 208](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/208) НК РФ. Налоговым периодом признается календарный год ([ст. 216](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/216) НК РФ).

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду ([ст. 225](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/2253) НК РФ).

В соответствии со [ст. 227](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/2276) НК РФ общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Положения данной статьи имеют существенное значение для определения момента окончания преступления, предусмотренного [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, так как в соответствии с ними определяется конечный срок уплаты налога.

Согласно [ст. 229](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/22912) НК РФ [налоговая декларация](http://study.garant.ru/#/multilink/57355374/paragraph/231/number/1) представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, в соответствии с требованиями, предусмотренными [приказом](http://study.garant.ru/#/document/12128688/entry/0) МНС России от 24 октября 2002 г. N БГ-3-04/592 "Об утверждении форм деклараций по налогу на доходы физических лиц и инструкции по ее заполнению".

Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) и [199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) УК РФ, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

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

Преступление может выражаться в нескольких вариантах противоправного поведения. Таковыми наряду с непредставлением налоговой декларации являются непредставление иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах обязательно; включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Налоговая декларация согласно [ст. 80](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/801) НК РФ представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется по каждому налогу, подлежащему уплате налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде.

В соответствии с [Постановлением](http://study.garant.ru/#/document/12151281/entry/5) Пленума, под иными документами, указанными в [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) и [199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) УК РФ, следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных [счетов-фактур](http://study.garant.ru/#/document/70116264/entry/1100) ([ст. 145](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/145) НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости ([ст. 243](http://study.garant.ru/#/document/5424800/entry/243) и [398](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/398) НК РФ), справки о суммах уплаченного налога ([ст. 244](http://study.garant.ru/#/document/5424800/entry/244) НК РФ), годовые отчеты ([ст. 307](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/3007) НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

С учетом этого следует, что данное преступление может совершаться как в форме действия, так и бездействия.

Если уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, то можно говорить о том, что данное преступление совершается в форме бездействия.

Для привлечения к уголовной ответственности за преступное бездействие необходимо установить его начальный и конечный моменты, которые можно определить, учитывая три составляющие:

- обязанность лица выполнить определенное действие;

- возможность совершить его в данных условиях;

- невыполнение лицом тех действий, которые от него требуются.

Таким образом, до истечения срока представления налоговой декларации уклонения от уплаты налога в уголовно-правовом смысле быть не может, так как лицо имеет полное право не подавать декларацию. После истечения срока представления налоговой декларации, если лицо имело возможность представить декларацию, но не сделало этого, налицо уклонение от представления налоговой декларации путем бездействия. В этом случае налоговые органы остаются в неведении относительно объектов налогообложения и, соответственно, не могут контролировать правильность исчисления и уплаты налогов тем или иным физическим лицом.

В другом случае преступление совершается посредством совершения активных действий - включения в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений. Подобные действия фактически заключаются в обмане налоговых органов.

Одним из условий наступления уголовной ответственности является представление заведомо ложных сведений. В данном случае "заведомость" является признаком, дополнительно указывающим на умышленный характер совершаемого преступления, т.е. на то, что обязанность по уплате налога не исполнена в результате представления в налоговые органы заранее сфальсифицированных, не соответствующих действительности (ложных) сведений. Соответственно, неуплата налога, являющаяся следствием арифметической или технической ошибки или неправильного применения законодательства, состава данного преступления не образует.

Под сведениями в данном случае следует понимать любую информацию, необходимую налоговым органам для осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов и представление которой предусмотрено законодательством. Это могут быть сведения о предпринимательской деятельности физического лица, полученных доходах и произведенных расходах, о наличии у налогоплательщика права на льготы и т.д.

Эти же сведения обычно и замалчиваются в случае непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным.

Совершение уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупном размере по-прежнему является одним из основных условий привлечения лица к уголовной ответственности. Однако критерии определения крупного размера изменены: в частности, наряду с суммой неуплаченного налога, теперь выраженной в рублях, в определенных случаях во внимание должна приниматься и доля неуплаты.

Так, в соответствии с [примечанием](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/19811) к ст. 198 УК РФ крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн. 800 тыс. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб.

По сравнению с предыдущей редакцией, пороговые значения крупного и особо крупного размера выросли в среднем в шесть раз. "...Увеличение порогов сделает статью в отношении физических лиц "нерабочей", - считает юрист консалтинговой группы Налоговик Р. Терехин, - вероятность возбуждения дел по ней станет минимальной"[\*(12)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/12).

Таким образом, для привлечения виновного к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица в крупном размере должны быть учтены следующие условия:

- сумма неуплаченных налогов (сборов) должна превышать 600 тыс. либо 1 млн. 800 тыс. руб.;

- сумма неуплаты должна иметь место в одном финансовом году или слагаться из неуплат за два-три любых финансовых года подряд (в данном случае финансовый год согласно ст. 12 Бюджетного кодекса РФ соответствует календарному году), но с учетом временных ограничений, предусмотренных сроком давности;

- при нижнем суммовом пороге (сумма - более 600 тыс. руб.) доля неуплаты должна составить более 10% от подлежащих уплате налогов и (или) сборов;

- при верхнем суммовом пороге (более 1 млн. 800 тыс. руб.) доля неуплаты во внимание не принимается[\*(13)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/13).

Квалифицированным видом данного преступления является совершение его в особо крупном размере, которому соответствует сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб.

Данный состав преступления является материальным, т.е. наступление последствий в виде неуплаченного налога (сбора) в данном случае является обязательным. Поэтому моментом окончания данного преступления следует считать момент фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Иными словами, момент окончания налогового преступления совпадает с моментом истечения срока уплаты соответствующего налога (сбора).

Во всех случаях следует учитывать, что согласно [ст. 81](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/8101) НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию. Если такое заявление делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом нарушения законодательства о налогах и сборах либо о назначении выездной налоговой проверки. Налогоплательщик освобождается от ответственности и в случае, если срок уплаты налога пропущен, но при условии, что до подачи такого заявления уплачена недостающая сумма налога и соответствующие ей пени. Очевидно, что освобождение от ответственности за налоговые правонарушения исключает в данном случае уголовное преследование.

Исходя из анализа уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов и за незаконное предпринимательство, представляется, что совокупность [ст. 171](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/171) и [198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ возможна только в случае одновременного выявления фактов осуществления незаконной предпринимательской деятельности и уклонения от уплаты налогов от легальной деятельности. В данном случае следует исходить из того, что согласно [ст. 2](http://study.garant.ru/#/document/10164072/entry/2001) Гражданского кодекса РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, осуществляемая лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Объекты же налогообложения, которые обусловливают обязанность налогоплательщика заплатить налог, представляют собой юридические факты, выражающиеся только в правомерных действиях. По этой причине доход от незаконной предпринимательской деятельности, т.е. полученный без регистрации хозяйствующего субъекта или без получения им соответствующей лицензии, нельзя рассматривать в качестве объекта налогообложения. Соответственно у лица, его получившего, отсутствует обязанность по уплате с него налогов. Такой доход должен быть полностью обращен в доход государства.

Субъект преступления совпадает с субъектом налогообложения. Ведь исходя из того, что уголовно наказуемым является уклонение от уплаты налога или сбора с физического лица, к числу возможных субъектов преступления следует отнести лиц, на которых лежат соответствующие обязанности. Поэтому субъектный состав данного преступления, наряду с собственно физическими лицами (гражданами Российской Федерации, иностранными гражданами, а также лицами без гражданства), достигшими 16 лет, вменяемыми, обладающими правами на занятие трудовой деятельностью, включает также лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Подтверждает данную позицию и [Постановление](http://study.garant.ru/#/document/12151281/entry/6) Пленума, в котором отмечается, что субъектом преступления, предусмотренного [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, является достигшее 16-летнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу [ст. 11](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/11024) НК РФ это может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со [ст. 26](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/26), [27](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/27) и [29](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/29) НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

В тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, через безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу [ч. 4 ст. 34](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/3404) УК РФ - как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

В соответствии со [ст. 11](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/11023) НК РФ физическими лицами являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, а индивидуальными предпринимателями - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные практики (частные нотариусы, охранники и детективы). Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение законодательства, при исполнении обязанностей, возложенных на них законодательством о налогах и сборах, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В соответствии со [ст. 20](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1500000) УК РФ уголовной ответственности подлежит лицо, достигшее ко времени совершения преступления 16-летнего возраста. А [ст. 109](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/10903) НК РФ определяет, что от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождаются лишь лица, не достигшие к моменту совершения деяния 16-летнего возраста.

Субъективная сторона независимо от формы преступного поведения сводится к прямому умыслу. В данном случае следует исходить из того, что преступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо, его совершившее:

- осознавало общественную опасность своего действия (бездействия);

- предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий;

- желало наступления этих последствий.

Сознание 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 непоступления налогов в бюджет) образуют интеллектуальный элемент прямого умысла при совершении налогового преступления. Что касается желания наступления указанных последствий, то оно относится к волевой сфере психической деятельности и составляет волевой элемент прямого умысла.

В соответствии с уголовным законом ([ч. 2 ст. 25](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/2502) УК РФ) прямой умысел характеризуется предвидением возможности или неизбежности наступления общественно опасных последствий. Под предвидением общественно опасных последствий следует понимать мысленное представление виновного о том вреде, который причинит совершенное им преступление общественным отношениям, возникающим по поводу уплаты налогов, находящимся под защитой уголовного закона.

При прямом умысле предвидение включает, во-первых, представление о фактическом содержании предстоящих изменений в объекте посягательства (действующий порядок налогообложения), во-вторых, понимание их социального значения, т.е. вредности для общества, в-третьих, осознание причинно-следственной зависимости между действием или бездействием и общественно опасными последствиями.

Поэтому, не представляя налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо включая в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложные сведения, виновное лицо сознает, что вводит в заблуждение (обманывает) налоговые органы (а в их лице и государство) и желает этого. Целью подобных действий является снижение размера налогов и (или) сборов, подлежащих уплате в бюджет и внебюджетные фонды, или полное избежание обязанности по их уплате. В данном случае преобладает корыстная мотивация. Тем не менее цель и мотивы совершения такого деяния хотя и имеют значение для правовой оценки вопроса о вине, степени общественной опасности совершенного деяния, характеристике личности субъекта, обязательными признаками субъективной стороны не являются.

Заслуживает внимания точка зрения, согласно которой уклонение гражданина от уплаты подоходного налога заключается в интеллектуальном подлоге - включении в декларацию заведомо ложных сведений[\*(14)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/14). Однако в смысл понятия интеллектуального подлога, с нашей точки зрения, следовало бы включить еще и такой элемент, как способ сокрытия следов преступления. Ведь, как правило, с одной стороны деятельность виновного направлена на формирование массива ложных сведений, а с другой стороны - на то, как скрыть следы реально полученных доходов в случае необходимости воспрепятствовать установлению истины. Особое значение приобретает здесь этап подготовки к совершению преступления, приискание способов его совершения, а также методов последующего сокрытия следов преступления, разработка логических оправданий, фальсификация документации.

В связи с этим как-то неубедительно звучат слова одного из авторов [Закона](http://study.garant.ru/#/document/12172028/entry/0) N 383-ФЗ зампреда бюджетного комитета Госдумы А. Макарова о том, что "поправки в [УК](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/0) позволят не бояться уголовного преследования тем людям, кто случайно забыл подать декларацию на проданную квартиру"[\*(15)](http://study.garant.ru/#/document/57355374/entry/15). Действительно, очевидно, нужно либо страдать заболеванием, связанным с потерей памяти, если человек может забыть о том, что продал квартиру, либо иметь их столько, что и не упомнишь о том, что с какой сделал. Конечно же, вероятность умышленного уклонения мы в расчет не берем.

При этом есть еще одно немаловажное условие: так называемый специальный случай освобождения от уголовной ответственности, согласно которому лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с [НК](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) РФ. Обратим внимание в данном случае на императив примечания: именно "освобождается", а не "может быть освобождено".

4.2. Статья 199. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

"1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

2. То же деяние, совершенное:

а) группой лиц по предварительному сговору;

б) в особо крупном размере -

наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Примечания.

1. Крупным размером в настоящей [статье](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199), а также в [ст. 199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1991) настоящего Кодекса признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышает 6 млн. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 10 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн. руб.

2. Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей [статьей](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199), а также [ст. 199.1](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/1991) настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с [НК](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/0) РФ".

[Статья 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) УК РФ имеет конструктивное сходство со [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ, однако в отличие от нее предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов (сборов) с организации.

Юридические лица составляют отдельную категорию налогоплательщиков, обязанных прежде всего уплачивать так называемые корпоративные налоги. В отличие от физических лиц, организации в большинстве своем имеют более высокую налоговую способность, поэтому уклонение от исполнения ими обязанностей по уплате налогов (сборов), как правило, причиняет больший ущерб финансовой системе государства. Соответственно, такие действия характеризуются повышенной общественной опасностью.

Объектом данного преступления является налоговая система государства в части отношений, возникающих в связи с исчислением и уплатой в бюджеты налогов и (или) сборов с организаций.

Объективная сторона имеет много общего с преступлением, предусмотренным [ст. 198](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/198) УК РФ. Основное же отличие заключается в том, что налогоплательщиком в данном случае является организация.

В соответствии с [п. 2 ст. 11](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/11022) НК РФ организациями для целей налогообложения признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (иностранные организации).

Следует учитывать, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются. Согласно [ст. 19](http://study.garant.ru/#/document/10900200/entry/19) НК РФ они исполняют обязанности соответствующих организаций по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения. В данном случае обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

К числу корпоративных налогов, т.е. уплачиваемых исключительно организациями, прежде всего относится налог на прибыль организаций. Однако организации обязаны уплачивать и другие обязательные платежи: например, налог на имущество предприятий, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, сбор за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции и др. Уклонение от уплаты любого обязательного налогового платежа, в отношении которого у организации имеется соответствующая обязанность, при наличии иных признаков образует состав преступления, предусмотренного [ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) УК РФ.

Комментируемая статья предусматривает уголовную ответственность лишь за такие деяния, которые направлены непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога (сбора) в нарушение закрепленных в налоговом законодательстве правил.

В соответствии с диспозицией [ст. 199](http://study.garant.ru/#/document/10108000/entry/199) УК РФ преступные действия могут выражаться в непредставлении налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Непосредственно же способы совершения данного преступления могут существенно различаться в зависимости от субъекта преступления, вида налога (сбора), налогового статуса организации, использования налоговых льгот, отсрочек (рассрочек), налоговых кредитов, специальных налоговых режимов и т.д.

**Менеджеру, студенту, преподавателю**

**БЕСПЛАТНО по экономике и менеджменту:**

[Электронная библиотека учебников](http://учебники.информ2000.рф/)

|  |
| --- |
| НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:  1. Дипломы, курсовые, рефераты...  2. Диссертации и научные работы  3. Школьные задания  Онлайн-консультации  Любая тематика, в том числе НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ,  экономика, техника, право, биология…  Приглашаем авторов  [**http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml)  УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ –  На сайте электронной библиотеки  [**www.учебники.информ2000.рф**](http://www.учебники.информ2000.рф) |

|  |  |
| --- | --- |
| [**СТУДЕНЧЕСКИЕ и АСПИРАНТСКИЕ РАБОТЫ на ЗАКАЗ**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |