

На правах рукописи

БАТАЙКИН ПАВЕЛ АЛЕКСАНДРОВИЧ

**Уклонение от уплаты
налогов и (или) сборов с организации:
уголовная ответственность и предупреждение**

12.00.08 – уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук**

Казань – 2008

Работа выполнена на кафедре уголовного права
Государственного образовательного учреждения
высшего профессионального образования
«Казанский государственный университет им. В.И. Ульянова – Ленина»

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Талан Мария Вячеславовна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Яни Павел Сергеевич

кандидат юридических наук
Чернеева Анна Михайловна

Ведущая организация **Волгоградский государственный
университет**

Защита состоится 18 декабря 2008 года в 12 часов на заседании объединенного совета по защите докторских и кандидатских диссертаций ДМ 212.081.12 при Казанском государственном университете им. В.И.Ульянова – Ленина по адресу: 420008, г.Казань, ул.Кремлевская, 18, юридический факультет, ауд. 335.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке им. Н.И. Лобачевского Казанского государственного университета.

Автореферат разослан « 14 » ноября 2008 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

А.Р. Каюмова

Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Для современной экономики России проблема собираемости налогов и сборов приобрела первостепенное значение. Нарушения законодательства о налогах и сборах из года в год приобретают все более широкие масштабы. По различным экспертным оценкам, в последние годы российский бюджет недополучает до 40% налогов и сборов, а по данным некоторых криминологов, латентность налоговых преступлений столь высока, что выявляемое количество налоговых преступлений составляет не более 5% от совершаемых.

По данным Министерства внутренних дел Российской Федерации, в 2007 году в целом по Российской Федерации было выявлено 6564 преступных фактов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации. По сравнению с 2006 годом, рост этого преступления составил 11%. За январь–июль 2008 г. в целом по Российской Федерации доля выявленных преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ, намного больше, чем по другим налоговым преступлениям. Так, по ст. 199 УК РФ за обозначенный период зарегистрировано 5258 преступлений, по ст. 198 – 3903, по ст. 199¹ – 1138, по ст. 199² – 977.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, как и другие налоговые преступления, представляет повышенную опасность для общества, провоцируя социальную напряженность и политическую нестабильность в нем, затрагивает национальные интересы зарубежных государств. За счет налогов и сборов формируются основные для государства и муниципальных образований ресурсы, от которых полностью зависит система жизнеобеспечения нашей страны. Неуплата организациями налогов и сборов подрывает устойчивость бюджетной политики, ограничивает возможности финансирования социально-экономических программ, нарушает принцип социальной справедливости, поскольку неплательщики налогов и сборов переносят добавочное налоговое

бремя на тех, кто исправно выполняет свои аналогичные обязанности. В связи с этим необходимо обратить внимание на первоочередные меры по реализации Национального плана противодействия коррупции, утвержденного Президентом РФ 31 июля 2008 г., среди которых указано расширение общественного контроля за использованием средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов¹. В условиях активизации борьбы с коррупцией особое значение следует уделять неотвратимости ответственности руководителей организаций, в том числе и за неуплату налогов и (или) сборов.

Для эффективной борьбы с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организации необходимо создать прочную базу, состоящую как из самих законов, регулирующих применение мер ответственности за нарушение их норм, так и научных трудов, посвященных всестороннему изучению имеющейся нормативной базы и юридической практики для наиболее адекватного уяснения сущности этого деяния и внесения предложений по совершенствованию законодательной и правоприменительной практики в вопросах его квалификации и предупреждения. В этой связи актуальность исследования вопроса уголовно-правовых аспектов и предупреждения уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации обусловлена также: 1) отсутствием четкого доктринального понимания сущности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации; 2) неокончательной сформированностью понятийного аппарата в сфере уголовно-правовой квалификации уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации; 3) нечеткостью обозначения приоритета уголовно-правовых норм в регулировании отношений по наполняемости бюджетной системы Российской Федерации; 4) отсутствием единой концепции предупреждения этого преступления.

Степень научной разработанности темы исследования. Проблемы, связанные с уяснением положений уголовно-правовых норм, устанавливающих

¹ Российская газета. – 2008. – 5 августа.

ответственность за налоговые преступления, и их применением, находятся в центре внимания ученых и практиков. Оно еще более усилилось после внесения в УК РФ изменений и дополнений Федеральным законом от 8 декабря 2003 года № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации». Учение о налоговых преступлениях существует, многие его аспекты глубоко и всесторонне изучены, некоторые проблемы нашли свое однозначное разрешение. Известны отдельные монографические исследования и обширный круг научных статей, посвященных тем или иным аспектам налоговой преступности.

В различное время к проблематике ответственности за налоговые преступления обращались такие ученые, как Б.М. Бэйсенов, А.И. Васильева, Б.В. Волженкин, Л.Д. Гаухман, Н.В. Еремин, А.Д. Иванчин, В.Т. Истомина, П.А. Истомина, Б.Д. Завидов, А.И. Клепицкий, А.В.Ковалев, С.В. Козлов, Л.Л. Кругликов, А.П. Кузнецов, И.И. Кучеров, В.Д. Ларичев, Н.А. Лопашенко, А.А. Лошкин, А.И. Ролик, Е.В. Румянцева, А.В. Сальников, И.М. Середа, И.Н. Соловьев, О.Г. Соловьев, Н.Н. Сологуб, С.В. Сорокин, А.И. Сотов, В.В.Стрельников, М.В.Талан, Э.С. Тенчов, А.Н. Ткач, В.И. Тюнин, А.М. Чернеева, А.И. Чучаев, И.В. Шишко, П.С. Яни и др. Применение результатов их исследований в совокупности позволяет вычленив составляющие рассматриваемого нами преступного деяния, но в то же время как отдельный уголовно-правовой феномен уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации почти не изучено.

Несмотря на наличие комплексных исследований налоговых преступлений, остаются еще дискуссионные вопросы, как в теории уголовного права, так и в практическом применении уголовного законодательства при квалификации рассматриваемого нами деяния. Так, без особого внимания остались проблемы определения понятия «сбор», уклонение от уплаты которого также влечет уголовную ответственность, уголовно-правовой оценки уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации по ошибке,

предупреждения уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации посредством использования потенциала стоящих на стыке с отраслью уголовного права наук.

Все эти обстоятельства и предопределили выбор темы для исследования.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступает комплекс теоретических и практических вопросов, возникающих в процессе обеспечения функционирования уголовно-правовыми средствами установленного законом порядка уплаты налогов и (или) сборов организациями и предупреждения уклонения от их уплаты.

Предметом исследования являются дореволюционное, советское и действующее российское уголовное законодательство, нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, зарубежное уголовное законодательство, судебно-следственная практика и специальная литература.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является теоретико-прикладное изучение сущности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации для предложения усовершенствования законодательной регламентации этого преступного поведения и единообразного применения законодательных нормативов, выявления действенных направлений его предупреждения, отвечающего современным задачам в сфере борьбы с преступностью.

Для достижения указанной цели было определено решить следующие задачи:

- рассмотреть правовую конструкцию состава уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации по российскому, в том числе дореволюционному, и зарубежному законодательству;
- проанализировать объективные и субъективные признаки состава уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации;
- сформировать целостную систему взглядов на уголовно-правовую характеристику и предупреждение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов

с организации и выявить то, что подлежит устранению в существующих правоотношениях, реформированию или требует сохранения и развития;

– сформулировать предложения по совершенствованию действующего законодательства, регулирующего вопросы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, и редакционному уточнению положений постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»;

– создать концепцию предупреждения налоговых преступлений.

Нормативная основа исследования. Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, Уголовный кодекс Российской Федерации, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, гражданское и административное законодательство. Кроме того, изучалось уголовное законодательство дореволюционной России и советского периода, а также зарубежных стран.

Теоретическую основу исследования составили уголовно-правовая и иная специальная литература, посвященная вопросам налогообложения и уплаты сборов, опубликованная в виде монографий, учебников, учебных пособий и научных статей, а также справочный материал в виде словарей и энциклопедий.

Эмпирическая основа исследования включает в себя статистические сведения о состоянии налоговой преступности в России за 1997 – 2008 года (с января по июль), данные, основанные на результатах изучения материалов правоприменительной практики Главного следственного управления при Министерстве внутренних дел по Республике Татарстан, Управления Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан за 2004 – 2007 годы, материалы опубликованной судебной практики за 1986 – 2007 годы, 150 окончанных производством уголовных дел за период с 2004 по 2007 годы, рассмотренных судами Республики Татарстан, результаты опросов 100 бух-

галтерских работников и 70 руководителей организаций г. Казани, а также данные, полученные другими исследователями.

Методологическая основа исследования. Методологическую основу исследования составляет диалектический метод. Выдвинутые задачи и достижение поставленной цели решались посредством применения общенаучных методов познания: исторического, анализа и синтеза, индукции и дедукции, обобщения, абстракции, аналогии, системного и логического методов, а также частно-научных методов: аналитического, конкретно-социологического, статистического, метода сравнительного правоведения.

Научная новизна исследования. Диссертация является одним из первых комплексных исследований уголовно-правовых аспектов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации и его предупреждения, выполненным на основе анализа новейшего законодательства и практики его применения с учетом современных тенденций уголовно-правовой политики, по результатам которого сформулированы конкретные предложения и рекомендации законодателю и правоприменителю.

Результатом исследования являются следующие **научные положения, выносимые на защиту.**

1. История налогообложения свидетельствует о том, что правильное ведение государством фискальной политики должно базироваться на знании возможных форм реагирования налогоплательщика (плательщика сбора) на тот или иной закон о налоге (сборе) и, с учетом этого, – на знании оптимального размера налогового бремени.

2. Налоговые преступления представляют самостоятельную группу общественно опасных деяний, основанием выделения которой является групповой объект посягательства. Обособить эти преступления позволяет отчасти их публично-правовой характер, поскольку налоговые правоотношения основаны на законе и властном подчинении одного субъекта правоотношения другому (налоговому органу, действующему от имени государства). В связи с

особой значимостью для государства и общества отношений по уплате налогов и сборов и их самостоятельностью предлагается выделить ст. 198 – 199² УК РФ в отдельную главу – «Глава 22¹. Преступления в сфере уплаты налогов и (или) сборов».

3. К субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, должны быть отнесены руководитель, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) организации, *ее филиала или представительства*, лица, фактически выполнявшие их обязанности, иные лица, действующие по специальному на то полномочию органа управления организации, *учредитель (участник), собственник имущества организации, если в обязанности перечисленных лиц входило подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и (или) сборов*, на что надо указать в тексте данной статьи путем дополнения примечания пунктом 2 следующего содержания.

«2. Субъектом преступления, предусмотренным настоящей статьей, являются руководитель, главный бухгалтер (бухгалтер, при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) организации, *ее филиала или представительства*, лицо, фактически выполнявшее их обязанности, иные лица, действующие по специальному на то полномочию органа управления организации, *учредитель (участник), собственник имущества организации, если в обязанности перечисленных лиц входило подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и (или) сборов*».

4. Предлагается:

1) изменить название и диспозицию ч.1 ст.199 УК РФ следующим образом:

«Статья 199. Умышленная неуплата налогов и (или) сборов с организации.

1. Умышленная неуплата 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, повлекшее причинение ущерба в крупном размере»;

2) повысить ответственность за совершение рассматриваемого преступления: перевести деяние, предусмотренное ч. 1 ст. 199 УК РФ из преступления категории небольшой тяжести в категорию средней тяжести, усилить наказание за деяние, предусмотренное ч. 2 ст. 199 УК РФ и изложить санкции ст. 199 УК РФ в следующей редакции.

Ч.1: «...наказывается штрафом в размере от трехсот до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до трех лет, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового».

Ч.2: «...наказывается штрафом в размере от пятисот тысяч до одного миллиона рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от трех до пяти лет, либо лишением свободы на срок до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового»;

3) одновременно заменить понятие «уклонение» понятием «умышленная неуплата» в ст. 198 УК РФ, понятие «совершенное в крупном размере» понятием «причинившее крупный ущерб» – в ч. 1 ст. 198 УК РФ, а в ч. 2 ст. 198 понятие «совершенное в особо крупном размере» – понятием «с причинением особо крупного ущерба»; ч. 2 ст. 199 УК РФ изложить в следующей редакции.

«2. То же деяние, совершенное:

а) группой лиц по предварительному сговору;

б) с причинением особо крупного ущерба...»;

4) дополнить УК РФ ст.199³ следующего содержания:

«Статья 199³. Неисполнение обязанностей по оформлению бухгалтерской отчетности.

1. Ненадлежащее исполнение руководителем или главным бухгалтером организации своих обязанностей по соблюдению правил ведения бухгалтерского учета и оформления бухгалтерской отчетности, если это деяние привело к неуплате налогов и (или) сборов с организации, повлекшее причинение ущерба в крупном размере, – наказываются штрафом в размере до ста тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года, либо обязательными работами на срок от ста двадцати до ста восьмидесяти часов, либо исправительными работами на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

2. То же деяние, повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере, – наказывается штрафом в размере от ста до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо исправительными работами на срок до одного года, либо лишением свободы на срок до двух лет».

Данная статья подлежит включению в вышеуказанную главу 22¹;

5) заменить термин «размер» на термин «ущерб» в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ, дополнить примечание к ст. 199 УК РФ после слов «в статье 199¹» до слов «настоящего Кодекса», указанием на ст.199³.

5. Внести соответствующие предложенным изменения в постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Кроме того, дополнить указанное постановление следующими положениями:

«7.1.Обратить внимание судов на то, что уклонение от уплаты налогов и (или) сборов (статьи 198 и 199 УК РФ) является продолжаемым преступлением.

2) Абзац первый пункта двенадцать до слов «при этом следует учитывать лишь суммы» изложить в следующей редакции:

«При исчислении крупного или особо крупного размера *неуплаты* налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. *Такое суммирование возможно, если посредством неуплаты различных налогов и (или) сборов совершается продолжаемое преступление, и невозможно, если по делу не установлено ряда тождественных преступных деяний, направленных на один и тот же объект, охватываемых единым умыслом и имеющих общую цель. В ином случае деяния по неуплате налогов и (или) сборов надлежит квалифицировать самостоятельно».*

3) Абзац второй пункта двенадцатого после слов «к статье 199 УК РФ» изложить в следующей редакции:

«Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд (*при этом в общую сумму налогов и (или) сборов, подлежащих уплате, должна включаться выявленная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов*), если такая сумма составила: по статье 198 УК РФ – соответственно более ста тысяч рублей и более пятисот тысяч рублей, по статье 199 УК РФ – соответственно более пятисот тысяч рублей и более двух миллионов пятисот тысяч рублей».

6. Необходимо на уровне Правительства Российской Федерации принять Концепцию предупреждения налоговых преступлений в Российской Федерации для решения таких задач, как:

- 1) управление предупреждением налоговых преступлений;
- 2) ресурсное и кадровое обеспечение предупреждения налоговых преступлений;

3) наблюдение за налоговой преступностью и связанными с нею процессами (криминологический мониторинг);

4) прогнозирование налоговой преступности и оптимальное планирование предупредительных мер, обеспечивающих возможно более эффективное воздействие на нее;

5) организация научных исследований причин и условий уклонения от уплаты налогов и (или) сборов;

6) объединение усилий всех заинтересованных органов государственной власти и органов местного самоуправления, общественных организаций в решении проблемы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, организация взаимодействия регионов России в ее решении;

7) взаимодействие с международными организациями и финансовыми органами иных государств в сфере финансовой деятельности.

7. В условиях перехода на трехлетнее планирование бюджета Российской Федерации приоритетным направлением развития налоговой системы нашей страны должно явиться укрепление налогового администрирования на основе использования данных налогового контроля и мониторинга, посредством которых необходимо определять эффективность этой системы и бюджетного планирования.

Теоретическое значение исследования заключается в том, что выводы и предложения, сформулированные в ходе и по результатам настоящей работы, а также сам материал могут быть применены в дальнейшем научном исследовании проблемы налоговых преступлений.

Практическое значение исследования. Результаты исследования могут быть использованы в законодательной деятельности, преподавании отдельных тем курса уголовного и налогового права, уголовно-процессуального права, криминологии и соответствующих спецкурсов, а также применяться в правоприменительной деятельности органов внутренних дел, судов и налоговых органов, в аудиторской деятельности. Материал исследования будет

полезен при проведении соответствующих научно-практических семинаров, конференций и «круглых столов».

Апробация результатов исследования. Работа подготовлена на кафедре уголовного права Казанского государственного университета, где проводилось ее обсуждение и рецензирование. Основные теоретические положения излагались автором на совместных совещаниях органов государственной власти Республики Татарстан, а также отражены в восьми научных статьях, в том числе в изданиях, рекомендуемых ВАК. Предложение о выделении в структуре УК РФ Главы 22¹ «Преступления в сфере уплаты налогов и (или) сборов» направлено в Государственную Думу Российской Федерации в качестве законопроекта через комитет Государственного Совета Республики Татарстан по законности, регламенту и депутатской этике.

Структура работы определена с учетом объекта, цели и задач исследования и состоит из введения, трех глав, включающих десять параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

Содержание работы

Во введении обосновывается актуальность выбранной для исследования темы, определяются объект, предмет, цели и задачи исследования, рассматриваются нормативная, теоретическая, эмпирическая и методологическая основы работы, раскрывается ее научная новизна, теоретическая и практическая значимость, формулируются положения, выносимые на защиту, а также приводятся итоги апробации результатов исследования.

Первая глава «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: сравнительно-правовые аспекты» состоит из двух параграфов.

Первый параграф раскрывает вопрос криминализации уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации в истории уголовного законодательства России.

Впервые в отечественной литературе термин «налог» употребил в 1765 году известный русский историк А. Поленов (1738 – 1816 гг.) в своей работе «О крепостном состоянии крестьян в России». С XIX века этот термин стал основным в России при характеристике процесса изъятия денежных средств в доход государства. В целом же необходимо отметить, что отношения в сфере налогообложения с древнейших времён всегда находились в сфере пристального внимания со стороны государства Российского. Проблематика вопроса заключалась в установлении видов юридической ответственности за налоговые правонарушения.

Исторически первым документом, предусматривающим ответственность за налоговые преступления в России, стало Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. С утверждением в 1898 г. Положения о государственном промысловом налоге в российском законодательстве появилась чёткая формулировка уголовно-правового запрета и уголовной ответственности за налоговые преступления. Сам термин «налоговые преступления» впервые на законодательном уровне был употреблен в Законе Российской Федерации от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции».

Становление уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации в России прошло в своем развитии несколько этапов, результатом смены которых явилось сохранение основных принципов и видов юридической ответственности за налоговые правонарушения. От Уложения о наказаниях уголовных и исправительных от 1845 г. к Уголовным кодексам РСФСР от 1922 и 1926 годов, далее – к Уголовному кодексу РСФСР 1960 г. и от него – к УК РФ акцент смещался от способов, посредством которых совершались преступления, в сторону констатации ущерба, наступившего в результате неуплаты налогов и (или) иных обязательных платежей.

Учитывая, что научное изыскание предполагает осуществление системных исследований, связанных с выявлением наиболее важных проблем,

моделированием механизмов их решения, а также построением вероятностных гипотез развития правовой реальности, мы пришли к выводу, что история налогообложения свидетельствует о том, что правильное ведение государством фискальной политики должно базироваться на знании возможных форм реагирования налогоплательщика (плательщика сбора) на тот или иной закон о налоге (сборе) и, с учетом этого, – на знании оптимального размера налогового бремени. С исторической точки зрения уклонение от уплаты налогов (сборов) представляет собой постоянное явление, о чем хорошо свидетельствуют как прошлое, так и настоящее. В условиях рыночной экономики проблема уклонения от уплаты налогов (сборов) становится для любого государства актуальной и трудно решаемой.

Во втором параграфе исследуются проблемы ответственности за уклонение от уплаты налогов (сборов) с организации в уголовном законодательстве зарубежных стран.

Действующее законодательство многих зарубежных стран закрепляет уплату налогов в качестве конституционной обязанности граждан и юридических лиц. В настоящее время невозможно найти государство, которое не имело бы систему налогообложения, выступающую в качестве механизма пополнения бюджета государства и выполняющую иные функции.

Уголовное законодательство стран СНГ имеет много общих черт с российским, так как его государства-члены решают сходные задачи, связанные с развитием рыночной экономики.

В некоторых государствах за совершение налоговых преступлений ответственность несут не только физические, но и юридические лица. Наиболее широкой является уголовная ответственность корпораций в США и юридических лиц во Франции. Допуская уголовную ответственность этих субъектов права, законодатели таких государств мыслят вину как объективное основание, что и делает корпорацию доступной обвинению даже в преступлении.

Законодатели многих стран идут по пути включения налоговых преступлений в раздел экономических, полагая, что они, прежде всего, посягают на экономические отношения.

В свете вышеизложенного нами был сделан вывод о том, что национальные нормы об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации следует признать вполне соответствующими общемировой практике борьбы с этим общественно опасным деянием.

Вторая глава «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовые аспекты» содержит шесть параграфов.

В первом параграфе излагается точка зрения на объект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации в соотношении с проблемой видов и системы налоговых преступлений. При этом проводится анализ существующих в теории уголовного права подходов к определению объектов рассматриваемого преступного деяния, его предмета, являющегося важным признаком его состава.

Сделан акцент на проблеме, характерной для сегодняшнего научного понимания категории налогового преступления. Подход, при котором предлагается относить к группе налоговых преступление, предусмотренное ст. 194 УК РФ «Уклонение от уплаты таможенных платежей», трактует налоговое преступление в широком смысле, понимая под ними всякое преступное деяние, посягающее на правоотношения в сфере налогообложения и уплаты сборов. С учетом установленного в ст. 2 НК РФ разграничения сферы регулирования таможенного законодательства и законодательства о налогах и сборах, мы утверждаем, что составов налоговых преступлений в УК РФ – четыре: ст. 198 – 199². В приказе Министерства внутренних дел Российской Федерации и Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37 «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов

по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»¹ речь идет только о четырех статьях УК РФ – ст. 198 – 199². Кроме того, постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» также охватывает четыре состава преступления, указанные выше.

Анализ разнообразных подходов к указанной проблеме позволяет сделать вывод, что налоговыми преступлениями должны признаваться деяния, осуществляемые в рамках экономической деятельности субъекта и посягающие на регулируемые законодательством о налогах и сборах общественные отношения в части формирования бюджета от уплаты налогов и (или) сборов с физических и юридических лиц.

Основу для неизбежных конфликтов, связанных с разногласиями о фактической системе налоговых преступлений, законодатель закладывает уже в формулировке и группировке норм материального права – в содержании УК РФ. Налоговые правоотношения объективно нуждаются в самостоятельной уголовно-правовой охране. Поэтому в связи с особой значимостью для государства и общества отношений по уплате налогов и сборов и их самостоятельностью предлагается выделить ст. 198 – 199³ УК РФ² в отдельную главу – «Глава 22¹. Преступления в сфере уплаты налогов и (или) сборов».

Во втором параграфе рассматривается сущность объективной стороны уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Необходимо четко помнить, что условия наступления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации носят составной характер. При этом способ уклонения от уплаты налогов и (или) сборов как с организации, так и с физического лица, является составообразующим признаком деяния, предусмотренного в ст. 199 УК РФ, и указание на него имеет своей целью подчеркнуть особую общественную

¹ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 15 марта 2004 г., № 11.

² Диссертантом предлагается дополнить УК РФ «налоговой» статьей 199³.

опасность именно данного способа, т.е. что именно такой способ приводит в числе иных признаков состава преступления к преступности (криминализации) деяния.

Особенности конструкции составов преступлений в сфере экономической деятельности породили ряд вопросов, на которые нет однозначных ответов в теории и правоприменительной практике. Примером этому служит определение момента окончания рассматриваемого нами преступления. Автор полагает, что поскольку общественную опасность при его совершении определяет именно неуплата, материальность этого деяния выражается в ущербе, образуемом в результате непоступления денежных средств в бюджетную систему.

Следует отметить, что существенная проблема применения ст. 199 УК РФ состоит в определении того, что следует понимать под крупным и особо крупным размерами и как их исчислять, поэтому в нашей работе мы приводим примеры такого исчисления. Позиция Пленума Верховного Суда РФ в этом вопросе не совсем ясна. Но абсолютно очевидно, что никак нельзя отрицать того положительного влияния на всю судебную систему, которое оказывают разъяснения Пленума. И одного этого авторитета было бы достаточно, чтобы уменьшить, например, количество споров, касающихся вопроса об отнесении уклонения от уплаты налогов и (или) сборов к делящимся или продолжаемым преступлениям. К сожалению, Верховный Суд РФ, приняв постановление от 28 декабря 2006 г. № 64, не разъяснил и этот вопрос. Диссертант склоняется к тому, что уклонение от уплаты налогов (сборов) – это продолжаемое преступление.

Налоговое, административное и уголовное право являются единой системой, призванной защищать налоговую сферу государства, но с той разницей, что при совершении налогового преступления имеет место общественно опасное деяние, посягающее на жизненно важные финансовые интересы государства, имеющее результатом значительные материальные потери. В НК РФ применительно к налогам и сборам применяется понятие

«неуплата». Она может быть совершена как умышленно, так и по неосторожности, в зависимости от чего варьируется и размер наказания. Аналогично в иных кодексах к обязательным платежам применяется этот же термин. Поэтому, характеризуя объективную сторону преступного деяния, предусмотренного ст. 199 УК РФ, диссертант указывает на нелогичность применения такого понятия, как «уклонение». По нашему мнению, понятие «уклонение» не является юридическим вообще и требует перевода на нормативно-правовой язык. Не зря и в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 дается его толкование. При использовании понятия «уклонение» делается акцент на процесс совершения деяния, что характерно для преступлений с формальным составом, а в случае со ст. 199 УК РФ важен результат. Поэтому применение понятия «неуплата» по отношению к таким видам платежей, как налог и сбор, более чем уместно, и необходимо использовать его во всех отраслях права, регулирующих данные отношения. Ясное понимание воли законодателя обеспечивает принятие субъектами расследования преступлений, обоснованных процессуальных и иных решений.

Таким образом, предложена новая формулировка названия и редакции ст. 199, 198 УК РФ.

Третий параграф содержит результаты изучения вопроса о субъективной стороне уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Учёные, многоаспектно анализирующие состояние судебно-следственной практики по налоговым преступлениям, отмечают, что при осуществлении процессуальной деятельности правоприменители сталкиваются, прежде всего, с проблемой доказывания вины. Установление в действиях субъекта умышленности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов является одной из проблем, возникающих на практике. Квалификация преступления как совершенного умышленно составляет наиболее сложную задачу в практической деятельности,

поскольку последнему зачастую приходится оперировать оценочными понятиями. Для решения этого вопроса необходимо руководствоваться следующим: налоговое преступление непосредственно вытекает из налогового правонарушения, является по существу его продолжением, поэтому необходимо вначале устанавливать вину в нарушении законодательства о налогах и сборах. При этом нельзя забывать, что сложность и нередко противоречивость, несовершенство и нестабильность законодательства о налогах и сборах могут породить проблему осознания факта его нарушения, создать предпосылки для объективного вменения.

Распространенная проблема, связанная с квалификацией налоговых преступлений, – это ошибка налогоплательщика относительно сложных положений законодательства о налогах и сборах. Строго следуя направлению, заданному законодателем, мы приходим к выводу, что ошибка относительно положений законодательства о налогах и сборах (в том числе и вполне добросовестное заблуждение) не исключает уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации. Между тем правильность такого толкования закона вызывает серьезные сомнения.

Именно по пути признания уголовно-правового значения юридической ошибки пошли законодатели во многих зарубежных странах. В обоснование отказа от уголовного преследования за деяния, совершенные в результате неправильного понимания сложных и противоречивых положений законодательства о налогах и сборах, можно сослаться на положения ч. 2 ст. 25 УК РФ, согласно которой «осознание общественной опасности» деяния является необходимым признаком прямого умысла.

В ситуации, когда многие продолжают вести предпринимательскую деятельность с нарушением законодательства о налогах и сборах, обуславливается необходимость создания эффективных способов борьбы с преступным уклонением от уплаты налогов путем установления новых уголовно-правовых запретов. Многоуровневую систему государственных и

общественных мер должно представлять собой предупреждение нарушений в бухгалтерском учете. Согласно п. 1 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. В связи с таким подходом предлагается дополнить УК РФ ст. 199³ «Неисполнение обязанностей по оформлению бухгалтерской отчетности».

Четвертый параграф представляет собой анализ проблемы субъекта уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации: тенденции взаимосвязи с субъектом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. В настоящее время в юридической литературе нет единого мнения относительно круга указанных лиц. По мнению диссертанта, в данный вопрос должна быть внесена определенность, что дало бы большую уверенность в справедливости и надежности законов, объективности и предсказуемости правосудия.

На основании вышеизложенного в диссертации обсуждается вопрос о том, что круг субъектов преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ, должен быть расширен.

В пятом параграфе анализируются квалифицирующие признаки состава уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Ряд авторов предлагают существенно расширить количество обстоятельств, закреплённых в исследуемом нами составе преступления в качестве квалифицирующих. Диссертант склоняется к выводу, что два квалифицирующих обстоятельства, указанных в ч. 2 ст. 199 УК РФ, верно определяют повышенную степень общественной опасности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Шестой параграф посвящен изложению позиции о наказании за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Уголовную ответственность в сфере налогообложения отличают две

особенности. Во-первых, она наступает за налоговые преступления, которые в соответствии с общественно опасным характером относятся к экономическим. Во-вторых, по субъектному составу к уголовной ответственности за налоговые преступления привлекаются, как правило, положительно характеризующиеся лица, законопослушные во всех других отношениях. Эти особенности не могут не учитываться судом при назначении уголовного наказания за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Законодатель вполне обоснованно закрепил в санкции ст. 199 УК РФ в качестве основного вида наказания штраф. Научные исследования свидетельствуют о высокой эффективности штрафа. В то же время основным способом противодействия налоговой преступности, как нам видится, может быть, в свою очередь, только ужесточение санкций за совершение налоговых преступлений. В целях повышения эффективности борьбы с налоговыми преступлениями необходимо усилить наказание за совершение рассматриваемого нами преступления.

Третья глава «Предупреждение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации» включает два параграфа.

В первом параграфе раскрывается общесоциальный уровень предупреждения уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Учитывая результаты проведенного опроса и основываясь на мнениях учёных, занимавшихся рассматриваемой проблемой, диссертант выделил три вида факторов, детерминирующих нарушения законодательства о налогах и сборах, – экономику, политику и духовно-нравственные основы формирования личности.

Эффективность налоговой политики государства в значительной степени зависит от применяемых принципов в системе налогообложения. Так, ужесточение налогового бремени на предпринимателей вызывает отток значительной части бизнеса «в тень», что способствует активизации криминала и коррупции в государственных органах. В этой ситуации в результате

страдают как бизнес, так и государство. Поэтому целью российского законодателя на сегодняшний день должен являться максимальный учет интересов всех сторон налоговых правоотношений. В этом смысле как никогда актуальны слова Ф. Энгельса: «В современном государстве право должно не только соответствовать общему экономическому положению, не только быть его выражением, но также быть внутренне согласованным выражением, которое не опровергало бы само себя в силу внутренних противоречий»¹.

Доктрина «добросовестности налогоплательщика» должна являться общей концепцией развития налогового права. Законодательство о налогах и сборах в части оценки деятельности налогоплательщика должно исходить из его характеристики как рационально действующего субъекта экономических отношений, стремящегося к максимизации прибыли, то есть вводить оценочный, категориальный аппарат экономической теории, позволяющий наполнить понятие «недобросовестность» критериями, далекими от идеологии.

Второй параграф включает результаты исследования специального уровня предупреждения уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

Специальная предназначенность – это главная особенность данного уровня предупреждения преступлений, и для эффективного функционирования субъектов предупреждения уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации необходимо, чтобы участникам предупредительной деятельности чётко определялись объекты воздействия и цели работы, их функции не дублировались, обеспечивалось их взаимодействие, круг полномочий имел правовую регламентацию – наличие соответствующих прав, обязанностей, ответственности при её осуществлении. С этих позиций рассматривается деятельность различных ведомств по предупреждению налоговых преступлений: налоговых органов Российской Федерации, органов внутренних дел, арбитражных судов.

¹ Маркс К. / К. Маркс, Ф. Энгельс // Сочинения. – М., 1959. – Т. 37. – С.418.

В Российской Федерации на протяжении многих лет уровень, масштабы и тенденции налоговой преступности как один из показателей ее социально-экономического развития остаются наиболее неблагоприятными, и в последние годы отмечается их стойкая ежегодная отрицательная тенденция. В связи с этим возникает необходимость реформирования предупреждения налоговых преступлений, что должно обеспечить непрерывность и этапность этого процесса в целях его эффективности. Налоговые преступления все более часто совершаются при содействии государственных и муниципальных служащих, иных должностных лиц. Несмотря на то, что постепенно формируется антикоррупционное правовое обеспечение управленческой, экономической и социальной деятельности, особенностью современной коррупции является то, что она последовательно расширяет зоны своего влияния за счет новых, ранее достаточно защищенных от нее сфер, в частности, правоохранительной деятельности и высших эшелонов власти, что делает ее особенно опасной. Все это требует от ученых и практиков повышенного внимания к анализу и предвидению коррупционных рисков и принятию мер по их предотвращению или минимизации последствий коррупции. И тут многое зависит от использования юридико-диагностических средств. Поэтому на уровне Правительства Российской Федерации необходимо принять Концепцию предупреждения налоговых преступлений в Российской Федерации, проект которой предложен диссертантом.

В **заключении** работы подводятся итоги исследования, формулируются предложения по совершенствованию законодательства.

По теме диссертации опубликованы следующие работы.

I. В изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Батайкин П.А.* Предупреждение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации / П.А. Батайкин // Бизнес в законе. – 2007. – № 4. – С. 34 – 35.

2. *Батайкин П.А.* Максимальный учет интересов всех сторон / П.А.Батайкин // Черные дыры. – 2008. – № 3. – С.319 – 320.
3. *Батайкин П.А.* Объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации / П.А. Батайкин // Бизнес в законе. – 2008. – № 2. – С.179 – 180.
4. *Батайкин П.А.* Неуплачено по ошибке / П.А. Батайкин // Черные дыры. – 2008. – № 4. – С.212 – 213.
5. *Батайкин П.А.* Новые юридические конструкции в механизме охраны интересов государства и общества в налоговой сфере / П.А. Батайкин // Черные дыры. – 2008. – № 5. – С.194 – 195.

II. В иных изданиях:

1. *Батайкин П.А.* Исторический очерк развития ответственности за налоговые преступления в России / П.А. Батайкин // Сборник аспирантских научных работ юридического факультета КГУ. – Казань, 2005. – Вып. 6. – С. 72 – 75.
2. *Батайкин П.А.* Объект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, определение его понятия / П.А. Батайкин // Сборник аспирантских научных работ юридического факультета КГУ. – Казань, 2007. – Вып. 8. – С. 52 – 55.
3. *Батайкин П.А.* Объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации / П.А. Батайкин // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – Тольятти, 2007. – Вып. 68. – С.61 – 66.