

**ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА  
УГОЛОВНОГО ПРАВА И  
УГОЛОВНОГО ПРОЦЕССА**

**И. В. Александров**

**УКЛОНЕНИЕ  
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

**ОСНОВЫ  
КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ  
ХАРАКТЕРИСТИКИ**

**Игорь Викторович Александров**  
**Уклонение от уплаты налогов.**  
**Основы криминалистической**  
**характеристики**  
**Серия «Теория и практика уголовного**  
**права и уголовного процесса»**

*Текст предоставлен издательством*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=11284938](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=11284938)*

*Уклонение от уплаты налогов. Основы криминалистической  
характеристики: Юридический центр-Пресс; Санкт-Петербург; 2011  
ISBN 978-5-94201-618-0*

### **Аннотация**

**<p id="\_\_GoBack">В работе раскрываются сущность и особенности преступного уклонения от уплаты налогов. Дается системное описание криминалистических черт этих преступлений и проводится их анализ. Рассматриваются типичные способы и механизм уклонений от уплаты налогов с физических и юридических лиц, следы совершения этих преступлений. Анализируются криминалистически значимые элементы личности налоговых преступников, обстановки, мест и времени совершения данных преступлений. Исследуются**

криминалистические аспекты противодействия преступным уклонениям от уплаты налогов. Книга рассчитана на преподавателей, аспирантов и студентов юридических вузов и факультетов, а также может быть полезна практическим работникам налоговых и правоохранительных органов.

# Содержание

Предисловие	6
Введение	10
Глава I. Преступное уклонение от уплаты налогов: сущность и особенности	16
§ 1. Понятие и особенности преступления	16
§ 2. Уголовно-правовая характеристика преступления	39
Конец ознакомительного фрагмента.	48

**Игорь Александров**  
**Уклонение от уплаты**  
**налогов. Основы**  
**криминалистической**  
**характеристики**

© И.В. Александров, 2011

© ООО «Юридический центр-Пресс», 2011

# Предисловие

Взимание налогов – один из важнейших признаков государства и одновременно необходимое условие его существования. Именно налоги образуют большую часть денежных фондов, без которых невозможно функционирование государства. В условиях роста экономического уровня развития государства, увеличения финансовых расходов на содержание государственного аппарата, проведение экономических и социальных мероприятий возрастает фискальная роль налогов. При этом увеличивается и число лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. В настоящее время уклонение от уплаты налогов – одно из самых распространенных правонарушений в России. Статистика последних лет свидетельствует о неуклонном росте выявленных налоговых преступлений, в связи с чем активизируется борьба с налоговыми правонарушениями как одним из основных факторов необеспечения устойчивого роста налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Уклонение от налогообложения было и остается серьезной проблемой в России. По мнению многих ученых и практиков, само налоговое законодательство сегодня – чрезвычайно запутанная, непоследовательная, противоречивая область в правовом пространстве России, где сложно разобраться самим налоговикам, не говоря уже о простых гражданах.

данах. Об этом свидетельствуют правовые ошибки в действиях налоговых проверяющих и правоохранительных органов, выявляемые судами при рассмотрении споров налогоплательщиков с государством; а также решения Конституционного Суда РФ о признании неконституционными тех или иных законодательных актов, в том числе налоговых.

Актуальность вопросов рассмотрения дел о налоговых преступлениях, ответственности за эти преступления привела к необходимости проведения данного исследования, целью которого является установление обстоятельств, характеризующих данные преступления.

Криминалистический анализ преступных уклонений от уплаты налогов, разработка основ методики их выявления и расследования являлись предметом исследования в докторской диссертации И. В. Александрова (2003 г.) и трех монографиях по аналогичной тематике (2002, 2003 и 2004 гг.).

Настоящая книга представляет собой изложение результатов проведенного автором научного исследования основ криминалистической характеристики уклонений от уплаты налогов физическими и юридическими налогоплательщиками.

В работе проведен анализ многочисленных научных источников по характеристике этих преступлений, месте, которое они занимают в структуре экономической и организованной преступности, криминалистическим аспектам противодействия преступным уклонениям от уплаты налогов.

Особое место уделяется анализу базовых элементов криминалистической характеристики исследуемой группы налоговых преступлений, таким как способы уклонения от уплаты налогов, механизм совершения этих преступлений. Автор подробно раскрывает следовую картину, которая остается после совершения данных преступлений, выделяет следы, свидетельствующие о наличии налогового преступления, в документах, представленных в налоговые органы, и в документах самого налогоплательщика.

Не оставлено без внимания и криминалистическое исследование личности преступника – налогоплательщика.

Предлагаемое исследование научных основ криминалистической характеристики преступных уклонений от уплаты налогов во многом предопределяет и возможность разработки основ методики выявления и расследования данных преступлений, помогает целенаправленной деятельности практических работников в этой области.

Работа ориентирована на специалистов, интересующихся данной проблематикой, может быть использована студентами, аспирантами и преподавателями вузов по юридической и экономической специальности. Книга может быть рекомендована и специалистам-практикам (налоговым инспекторам, сотрудникам правоохранительных органов и др.) как помощник в разрешении сложных дел о преступных уклонениях от уплаты налогов.

*Л. Я. Драпкин, доктор юридических наук, профессор*



*кафедры криминалистики Уральской государственной юридической академии, заслуженный деятель науки Российской Федерации.*

*В. Н. Карагодин, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, руководитель отдела профессионального развития (Учебного центра) Следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Свердловской области*

# Введение

Основным государственным инструментом регулирования экономических отношений и тенденций является налоговая система. Налоги – это необходимое звено экономических отношений в обществе с момента возникновения государственности. Основным источником формирования бюджета являются налоговые сборы и платежи. Из этих средств формируются государственные и социальные программы, фонды, обеспечивающие существование и функционирование самого государства.

Помимо чисто финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на его состояние и направление, объемы и качество потребления.

Все это определяет исключительную значимость налоговой системы в структуре государства и общества, важность правильного ее функционирования, необходимость выполнения всеми членами общества налоговых обязанностей. Как сказал в свое время Бенджамин Франклин, «в этом мире неизбежны только смерть и налоги».

Налоговая система прошла более чем тысячелетний путь развития – от личного и полуимущественного обложения до разветвленной системы федеральных, региональных и мест-

ных налогов. Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации заложены в 1992 г., когда был принят большой пакет законов об отдельных видах налогов. За прошедшие годы в них внесено много, даже излишне много, различных изменений.

Общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы и другие обязательные платежи определяются Налоговым кодексом РФ (части первая и вторая) и Законом РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации». Кроме того, вопросы применения налогов и налогообложения регулируются множеством указов, постановлений, приказов, распоряжений и инструкций.

Нынешняя система налогообложения характеризуется наличием большого числа специфических, уникальных конструкций, которые периодически претерпевают существенные изменения, что требует очень серьезного подхода к изучению правильности действий налогоплательщика и выявлению в этих действиях налоговых деликтов.

Не секрет, что большинство налогоплательщиков стремятся к минимизации своих налоговых платежей и не всегда эти действия осуществляются правомерными способами. Все более растет число противоправных уклонений от уплаты налогов. Критический уровень приобретают нерегистрация лиц в качестве плательщиков налогов, занижение и укрытие доходов от налогообложения, уклонение от подачи налоговых деклараций или представление «нулевых балан-

сов».

Неуплата налогов юридическими и физическими лицами в Российской Федерации стала массовым явлением. Бюджет недополучает огромные деньги, что неблагоприятно отражается на экономической жизни страны, угрожает ее безопасности.<sup>1</sup> Сложилась ситуация, когда криминальное экономическое поведение субъектов налогообложения становится обычным условием их деятельности. Среди субъектов экономической деятельности сформировался круг юридических и физических лиц, изначально настроенных на неуплату налогов, т. е. на криминальное экономическое поведение. Это обуславливает необходимость активной борьбы с данными правонарушениями, и в первую очередь с преступлениями.

Не смотря на проводимые процессы декриминализации налоговых деликтов число возбужденных уголовных дел по преступным уклонениям от уплаты налогов остается стабильно высоким. Так, в 2010 г., даже после подъема планки материального ущерба, разграничивающего уголовную и административную ответственность за уклонение от уплаты налогов, выявлено 13 846 налоговых преступлений.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> По официальным отчетам недопоступление налогов в Федеральный бюджет приближается к 20 % (см.: Федеральные законы от 28 декабря 2009 г. № 382-ФЗ «Об исполнении Федерального бюджета за 2008 год», от 3 марта 2010 г. № 255-ФЗ «Об исполнении Федерального бюджета за 2009 год» // КонсультантПлюс: Версия Проф.).

<sup>2</sup> Сведения о преступлениях экономической направленности, выявленных под-

Вместе с тем число уголовных дел о налоговых преступлениях, направляемых в суд, остается крайне малым. По результатам проведенных нами исследований, из возбужденных уголовных дел в суд поступает около 10 %. Почти 90 % дел прекращается на стадии предварительного следствия или возвращается судом на дополнительное расследование, в том числе из-за некачественного расследования, недоказанности вины налогоплательщика в совершении умышленного уклонения от уплаты налога и недостаточного исследования криминалистически важных обстоятельств совершенного преступления.

В связи с этим проведение криминалистического анализа преступных уклонений от уплаты налогов, выявление и раскрытие типичных способов и следов совершения данных преступлений, других элементов, составляющих основу предмета доказывания, становятся исключительно актуальными и значимыми.

В последние годы разработкой криминалистической характеристики налоговых преступлений, вопросами методики их расследования занимались Г. В. Андреева, Н. В. Баширова, И. И. Белозерова, Н. В. Боровик, К. Н. Ивенин, В. А. Козлов, И. И. Кучеров, Т. К. Кужугет, Е. С. Леханова, Н. В. Матушкина, И. В. Пальцева, М. П. Поляков, К. А. Пирцхалава, Н. С. Решетняк, И. Н. Соловьев, Е. А. Тришкина,

Л. Г. Шапиро и ряд других авторов. В их трудах анализировались различные криминалистические аспекты этих преступлений и деятельности правоохранительных органов по противодействию им. Но при этом рассматривались лишь вопросы преступных уклонений от уплаты налогов каких-то отдельных видов налогов или сборов либо вопросы о налоговых преступлениях, совершенных в каких-то сферах экономической деятельности. Исследовались важные проблемы уголовно-правового и криминологического характера, значимые в научной и практической деятельности.

Назрела необходимость с учетом современного состояния налоговой преступности разработать концептуальные научные основы криминалистической характеристики преступных уклонений от уплаты налогов в целом; показать криминалистическую сущность и особенности данных преступлений, их основные криминалистически значимые черты, которые необходимо учитывать и использовать в деятельности по выявлению данных преступлений и их расследованию.

В данной работе проводится криминалистический анализ преступных уклонений от уплаты налогов. Дается их криминалистическая характеристика как основа научной методики досудебного и судебного следствия по данным делам. Подробно исследуются типовые способы уклонения от уплаты налогов, следы преступной деятельности, механизм совершения преступления и выявления следов его совершения, криминалистически значимые черты налогоплательщи-

ков, уклоняющихся от уплаты налогов. Проводится анализ других базовых элементов, характеризующих данные преступления. Рассматриваются вопросы криминалистического противодействия преступным уклонениям от уплаты налогов.

В работе использован практический материал из уголовных и арбитражных дел, а также опыт работы сотрудников налоговых служб и правоохранительных органов.

Исследование криминалистических основ преступного уклонения от уплаты налогов помогает лучше понять механизм данных преступлений и все обстоятельства его совершения, более качественно и правильно провести досудебное и судебное следствие, оценить собранные и исследуемые доказательства, принять правильное решение по делу.

Изложенные в книге выводы и предложения могут быть использованы при разработке теоретических основ криминалистической методики, а также при совершенствовании действующего и разработке нового законодательства, они вполне применимы в практической деятельности правоохранительных органов.

# **Глава I. Преступное уклонение от уплаты налогов: сущность и особенности**

## **§ 1. Понятие и особенности преступления**

Уклонение от уплаты налогов как общественное явление с каждым годом получает все большее распространение. Рост его отмечается во всех странах, в том числе и в России. Связано это с целым рядом причин, в числе которых исследователи выделяют экономические, политические, правовые, организационные, нравственно-психологические и иные причины.<sup>3</sup> В результате отмечаются ухудшение финансового положения бизнеса и населения, чрезмерность налоговой нагрузки на налогоплательщиков, необоснованность и непродуктивность предоставления налоговых льгот и послаблений отдельным их категориям.

Важнейшими причинами роста числа уклонений от уплаты налогов называют правовые причины, которые заключа-

---

<sup>3</sup> Елинский А. В. О современном состоянии налоговой преступности в некоторых странах Западной Европы // Российский следователь. 2009. № 17.



ются в несовершенстве и нестабильности налогового законодательства. Постоянное ожидание повышения налогообложения вынуждает налогоплательщиков заранее занижать объем своих налоговых обязанностей. несовершенство механизма налогообложения и его отдельных составляющих позволяет изыскивать и применять различные способы полного или частичного уклонения от уплаты налогов и сборов. Недостаточно продуманный механизм исчисления и уплаты налогов приводит к использованию разнообразных схем совершения налоговых деликтов.<sup>4</sup>

Росту налоговых правонарушений в определенной мере способствуют недостатки во взаимодействии органов налогового контроля с правоохранительными органами, несогласованность в действиях органов предварительного следствия и арбитражных судов, недостаточное развитие международного сотрудничества в деле борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями.

В юридической науке и практике выделяются два вида уклонений от уплаты налогов – преступления и правонарушения. Различие между ними определяется их нормативностью. Нормативность уклонения от уплаты налогов как преступления состоит в том, что его понятие и конкретные виды закреплены и описаны в уголовном законе. Это позволя-

---

<sup>4</sup> *Купрещенко Н. П.* Налоговая преступность как фактор теневой экономики // Безопасность бизнеса. 2008. № 3; *Ревин В. П.* Влияние экономических реформ на преступность в современной России // Российский следователь. 2007. № 2.

ет четко обозначить предмет исследования, статистически и качественно его оценить, изучить применительно к статьям закона, опираясь на его эмпирические проявления.

Уклонение от уплаты налогов сегодня является одним из видов налоговых преступлений и налоговой преступности. К сожалению, в уголовно-правовой, криминалистической, социологической, экономической и иной литературе пока не сложилось единого общепризнанного определения налоговой преступности. Впервые понятие «налоговая преступность» как самостоятельный вид общественно опасных деяний обозначен в учебнике «Криминология», подготовленном членами криминологической ассоциации, где данным деяниям посвящена отдельная глава. Понятие «налоговая преступность» употребляется применительно к совокупности преступлений, связанных с налогообложением.<sup>5</sup>

В настоящее время можно говорить о законодательном, «ведомственном» и научном понимании налоговых преступлений.

Законодательное понимание состоит в том, что в Уголовном кодексе РФ в разделе «Преступления в сфере экономики», в гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности», сформулировано четыре статьи, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления, в том числе две статьи – за уклонение от уплаты нало-

---

<sup>5</sup> Криминология: Учебник / Под общ. ред. А. Н. Долговой. М., 1997. С. 532–535.

гов (ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»).

Ведомственный подход к определению налоговых преступлений нашел отражение в указании Генпрокуратуры РФ и МВД РФ «О введении в действие Перечня статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности»<sup>6</sup>, где в Перечне № 2 указанные статьи о налоговых преступлениях прямо, без дополнительных условий, отнесены к преступлениям экономической направленности, по уголовным делам о которых предварительное расследование производится в форме предварительного следствия.

Официальные статистические отчеты показателей работы Генпрокуратуры РФ, Следственного комитета РФ, МВД РФ, прокуратур и УВД по видам преступлений также включают в себя эти деликты как налоговые преступления.

Наконец, целым рядом внутриведомственных документов определяется, что к налоговым преступлениям относятся деяния, подпадающие под признаки двух названных статей. Официальные статистические отчеты показателей работы по видам преступлений в настоящее время включают их в число налоговых.

---

<sup>6</sup> Указание Генпрокуратуры РФ № 399/11, МВД РФ от 28 декабря 2009 г. № 1 (ред. от 30 апреля 2010 г.) «О введении в действие Перечня статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности» // КонсультантПлюс: Версия Проф.

Однако какого-либо специального понятийного определения налоговых преступлений в изученной ведомственной литературе (инструкциях, разъяснениях, методических указаниях органов прокуратуры и МВД) нам не встречалось. Имеются отсылки к законодательному и реже – научному его определению.

Что касается научного понимания налоговых преступлений, то в отечественной уголовно-правовой и криминологической науке существует несколько подходов к его определению.

Предельно широкое понимание налоговых преступлений заключается в том, что к ним относят преступления, затрагивающие любые виды отношений, связанные с поступлением или непоступлением обязательных платежей в бюджет. Так, Л. Д. Гаухман в группе преступлений, посягающих на общественные отношения, обеспечивающие интересы экономической деятельности в сфере финансов (преступления в сфере финансов), выделяет подгруппу преступлений, посягающих на сферу финансов в части формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов от сбора налогов, страховых взносов и таможенных платежей, а также сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней. Он определяет их как преступления в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов. К ним Л. Д. Гаухман относит уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государ-

ственные или внебюджетные фонды (ст. 198 УК РФ), уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций (ст. 199 УК РФ), уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК РФ) и нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней (ст. 192 УК РФ).<sup>7</sup>

Другое понимание налоговых преступлений связывается с целями преступной деятельности, в качестве которых применительно к рассматриваемому виду преступлений предлагается считать только действия по освобождению от налогообложения. Так, В. В. Мудрых предлагает к числу налоговых преступлений относить три статьи УК РФ: ст. 198, 199 и ст. 173 «Лжепредпринимательство». Он полагает, что одной из целей предпринимательства является освобождение от налогов<sup>8</sup>. По мнению В. В. Мудрых, из этой посылки следует, что лжепредпринимательство должно относиться к налоговым преступлениям, а деяния, образующие состав лжепредпринимательства, должны включаться в понятие налоговой преступности.

Довольно часто в криминологической и уголовно-правовой литературе к числу налоговых преступлений относят

---

<sup>7</sup> Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998. С. 17–18.

<sup>8</sup> Мудрых В. В. Ответственность за нарушение налогового законодательства: Учебное пособие для вузов. М., 2001. С. 106.

уклонение от уплаты таможенных платежей (ст. 194 УК РФ), полагая, что таможенные и налоговые платежи имеют одну и ту же правовую природу, цели и т. д. Однако в некоторых исследованиях показывается их отличие от налоговых преступлений путем сравнительного сопоставления тех и других преступлений<sup>9</sup>. Имеются специальные работы, посвященные методике расследования таможенных преступлений<sup>10</sup>.

Пожалуй, наиболее верное толкование налоговых преступлений отмечается в работах И. И. Кучерова, который полагает, что все преступления, связанные с налогообложением, необходимо подразделить на собственно налоговые преступления и на преступления против порядка налогообложения. К первым автор относит «преступные деяния, заключающиеся в уклонении от выполнения обязанностей по начислению и уплате налогов, а ко вторым – преступления, посягающие на установленный порядок деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля и привлечению виновных к ответственности»<sup>11</sup>. Исследование налоговых преступлений и налоговой преступности как уго-

---

<sup>9</sup> Ларичев В. Д., Гилъмутдинова Н. С. Таможенные преступления. М., 2001. С. 193–194.

<sup>10</sup> Жегалов Е. А. Расследование уклонений от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица. Дис... канд. юрид. наук. Томск, 2001.

<sup>11</sup> Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. Дис... докт. юрид. наук. М., 1999. С. 28.

ловно-правовой и криминологической проблемы И. И. Кучеровым проведено, на наш взгляд, очень обстоятельно и добротнo. Вполне можно согласиться с автором в его обосновании необходимости выделения налоговой преступности в качестве самостоятельного вида. Действительно, налоговые преступления имеют специфическую сферу, в которой они совершаются, особый субъектный состав и ряд других отличительных признаков. Все это говорит о необходимости признания налоговых преступлений самостоятельным видом экономической преступности. Заслуживает внимания и определение И. И. Кучеровым налоговой преступности. В его понимании это «возникающее в определенных условиях в финансовой сфере общественно опасное социально-правовое явление, в основе которого лежит конфликт между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками, включающее в себя совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты»<sup>12</sup>.

В экспериментальном учебнике «Налоговое расследование» дается достаточно глубокий анализ соотношения налоговых и иных преступлений. Его автор относит налоговые преступления к сложным и приводит три группы преступле-

---

<sup>12</sup> Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. Дис... докт. юрид. наук. М., 1999. С. 28.

ний, сопутствующих налоговым, т. е. связанных с уклонением от налогообложения.<sup>13</sup>

Интересными и, безусловно, значимыми являются исследования И. Н. Соловьева. Он совершенно верно отмечает, что диспозиции налоговых статей (ст. 198 и 199 УК РФ), несмотря на то, что субъектами их являются разные категории налогоплательщиков, имеют общие черты.<sup>14</sup> С этим следует согласиться, и, по-видимому, есть смысл соединить эти статьи в одну. Тогда удастся избежать иногда встречающихся сложностей в квалификации действий субъекта по той или другой статье. Ущерб же, причиняемый уклонением от уплаты налогов лиц, привлекаемых к ответственности по ст. 198 УК РФ, в реальной судебно-следственной практике вполне сопоставим с ущербом, который причинен субъектами ст. 199 УК РФ, а иногда и превышает его.

Оценивая приведенные научные взгляды на проблему определения понятия и круга преступлений, относимых к налоговым, отметим, что вряд ли можно признать обоснованным и правильным расширительное их толкование. Механизм совершения этих деяний, предмет преступного посягательства, субъект преступления в каждом из приведенных составов являются отличными. Даже в деяниях, наи-

---

<sup>13</sup> Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / Под общ. ред. Ю. В. Квашы. М., 2000.

<sup>14</sup> Соловьев И. Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002.



более близко примыкающих к уклонению от уплаты налогов, – уклонении от уплаты таможенных платежей – механизм уплаты таможенных платежей имеет специфический режим правового регулирования. У этих двух видов преступлений различаются и субъекты их совершения: по налоговым неуплатам таковыми являются налогоплательщики, по таможенным неплатежам – лица, осуществляющие таможенные перевозки. При уклонении от уплаты налогов предметом преступления является налог или обязательный платеж в государственный орган, по таможенным – таможенная пошлина. Режим и порядок уплаты того и другого различен. Специальное сравнительное сопоставление налоговых и таможенных преступлений может дать еще целый ряд их отличий.

Таким образом, обобщая сказанное, под налоговыми преступлениями в нынешней редакции уголовного закона следует понимать преступления, прямо предусмотренные УК РФ и состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов способами, прямо предусмотренными законодателем.

Налоговые преступления, предусмотренные этими статьями, имеют ряд общих признаков:

- а) посягают на финансовые интересы государства и установленный порядок уплаты налогов и сборов;
- б) определяются одними и теми же социальными, экономическими и иными факторами;
- в) предметом преступления являются налог или сбор,

подлежащий перечислению в бюджет;

г) субъектом обоих составов налоговых преступлений является налогоплательщик;

д) преступления совершаются только с прямым умыслом;

е) сущность преступных действий субъектов налоговых преступлений состоит в уклонении от уплаты установленных для них налогов и сборов;

ж) обе уголовно-правовые нормы, регулирующие ответственность за налоговые преступления, имеют бланкетный характер.

Это признаки уголовно-правового характера, которые отличают налоговые преступления от других видов преступлений, включая преступления экономической направленности.

К группе налоговых преступлений примыкают, образуя самостоятельную категорию преступлений, деяния, имеющие отношение к сфере налогообложения и деятельности налоговых органов по налоговому контролю. К этой группе преступлений можно отнести: умышленное занижение размеров платежей за землю (ст. 170 УК РФ); создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, имеющей целью освобождение от налогов (ст. 173 УК РФ «Лжепредпринимательство») и др.

Кроме того, можно выделить и признаки криминологического характера, отражающие особенности преступлений

рассматриваемого вида. Не претендуя на исключительность выводов, представляется, что к числу таких признаков можно отнести:

- а) совершение деяний в сфере налогообложения юридических и физических лиц;
- б) осуществление преступлений непосредственно в процессе уплаты налогов и других обязательных государственных платежей;
- в) осуществление деяний специальными субъектами – законом установленными налогоплательщиками;
- г) использование криминальных, прямо запрещенных уголовным законом способов неуплаты налогов;
- д) отсутствие непосредственно потерпевшего и персонификации жертвы;
- е) отсутствие прямого контакта преступника и потерпевшего;
- ж) массовость совершения преступлений, разнообразие способов их совершения;
- з) высокую латентность преступлений;
- и) корыстный характер и связь с другими экономическими преступлениями;
- к) ненасильственный характер преступных действий;
- л) безразличие, индифферентность, а иногда и сочувственное отношение общества к уклонению от уплаты налогов.

Рассмотрим некоторые основные особенности, присущие

налоговым преступлениям, совершаемым в России.

Объективно налоговые преступления стали приобретать массовый и организованный характер в современной России с начала 90-х годов XX в., когда были приняты основные законы и за несоблюдение их была установлена прямая уголовная ответственность.

До этого времени налоговые преступления встречались в судебной практике крайне редко. Это объяснялось, прежде всего, ограниченностью налогообложения. Основными обязательными платежами государственных предприятий были налог с оборота и отчисления от прибыли, установленные еще в 30-е годы. Налогов, которые приходилось платить населению, было также немного, и порядок их уплаты основывался главным образом на удержании сумм налога у источника выплат. В Уголовном кодексе 1961 г. статьи, предусматривающие ответственность за нарушение налогового законодательства, практически отсутствовали. Лишь ст. 82 УК РСФСР из раздела особо опасных государственных преступлений относил к числу таких преступлений «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов». Кроме того, п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда СССР от 11 июня 1972 г. «О судебной практике по делам о хищениях государственного и общественного имущества» разъяснял, что причинение государству имущественного ущерба в результате уклонения от уплаты налогов или других обязательных платежей путем использования

заведомо подложных документов должно квалифицироваться по ст. 94 УК РСФСР 1961 г.<sup>15</sup> Поэтому немногочисленные факты нарушения налогового законодательства квалифицировались как преступления против социалистической собственности, совершенные причинением имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Анти-социальная сущность налоговых преступлений, предусмотренных ст. 94 УК, определялась тем, что виновные неправомерно обогащались за счет материальных ценностей или денежных средств, которые должны были поступить в собственность государства и тем самым пополнить его имущественные фонды<sup>16</sup>.

Переход к рыночной экономике, реформирование политической структуры власти повлекли за собой серьезные перемены в сфере экономической деятельности российского государства. Заняв доминирующее положение в экономике, негосударственный сектор и в значительной мере стал формировать экономический потенциал страны. Это повлекло и изменение налоговой политики государства.

Формирование рыночных отношений в России осуществлялось сложным и во многом противоречивым путем. Уже с первых этапов формирования рынка государство столкну-

---

<sup>15</sup> Сборник постановлений Пленумов Верховных Судов СССР и РСФСР (Российской Федерации) по уголовным делам. М., 1995. С. 97.

<sup>16</sup> *Владимиров В. А., Ляпунов Ю. И.* Ответственность за корыстные посягательства на социалистическую собственность. М., 1986. С. 190.

лось с проблемой массового уклонения налогоплательщиков от налогообложения и, как следствие, со значительными потерями доходной части бюджета. По различным оценкам, в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей государство ежегодно недополучает от 30 до 40 % бюджетных средств. Как отмечалось в литературе, уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в государственную казну. Недобор налогов и бюджетный кризис, судя по всему, приобретают в России хронический характер<sup>17</sup>.

В настоящее время проблема налогов в России стала не только крупнейшей экономической, но и социально-политической проблемой. Масштабы уклонения от уплаты налогов на сегодняшний день превысили тот критический уровень, когда угроза экономической безопасности государства становится реальной. По данным разных исследователей, от 40 до 50 % общего количества организаций, состоящих на учете в налоговых органах, не представляют отчетность о своей деятельности и декларации о доходах или представляют «нулевую» отчетность, т. е. фактически не платят налоги. За такими организациями числится задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в сотни миллиардов

---

<sup>17</sup> Шмелев Н. Неплатежи – проблема номер один российской экономики // Вопросы экономики. 1997. № 4. С. 33; Кучеров И. И. Указ. соч. С. 35.

рублей.<sup>18</sup> Так, задолженность, согласно документам Минфина России, подготовленным к заседанию Президиума Правительства РФ по уплате налогов и сборов, по итогам только первого полугодия 2009 г. составила 1 трлн 22,8 млрд руб.<sup>19</sup> По данным МНС РФ, из граждан, осуществивших сделки по приобретению имущества, представляет декларации лишь мизерная доля всего числа приобретателей<sup>20</sup>.

В современных условиях налоговая преступность, темпы ее распространения и масштабы приобретают все более массовый характер. Складывается традиционная и уже повторявшаяся в истории России ситуация, когда государство прибегает к усилению мер уголовной репрессии, направленных против налоговых преступлений и иных налоговых правонарушений. Налоговый террор «сверху» встречает вполне естественное противодействие в форме террора неуплаты налогов «снизу». В этом противодействии нет и не может быть победителей. Идет методическое разрушение экономики, растет социальная напряженность, создается то, что в свое время называли «революционной ситуацией». Эти обстоятельства совершенно верно отмечает в своих исследова-

---

<sup>18</sup> РИА «Новости». 2002. 21 марта. URL: <http://antitax.rulnews-f>; Козлов А. В. К проблеме борьбы с коррупцией в налогово-бюджетной сфере // *Налоги (журнал)*. 2008. № 2.

<sup>19</sup> См.: Соловьев И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. М.: Проспект, 2010 (фрагмент) // Система Гарант Эксперт. 2010.

<sup>20</sup> См., напр.: Налоговики установят тотальный контроль над расходами граждан. URL: <http://top/rbc/ru/index3.shtml>.

ниях А. П. Кузнецов<sup>21</sup>. К этому можно добавить, что, по результатам многочисленных исследований, все большее число граждан и юридических лиц становятся неплательщиками налогов.

Согласно данным современных социологических исследований, треть своих доходов граждане готовы отдать почти безболезненно. Но не более того. Иными словами, все налоги в совокупности, которые сейчас приближаются к 60–70 %, на самом деле должны укладываться максимум в 33 %. При таком положении в «теневой» манипуляции и «черной» бухгалтерии не будет никакого смысла. Кстати, на этот счет существует мировая статистика, которая утверждает, что только 6 % людей не станут платить налоги ни при каких обстоятельствах. Остальные же относительно легко расстанутся с деньгами, если их особенно «не зажимать». Так вот, 33 % от заработанного готовы заплатить практически все, 40 % – только половина граждан, а отдать 60 % дохода – уже никто<sup>22</sup>.

Даже в странах, где рыночные отношения складывались веками и экономическая культура предпринимателей не вызывает сомнения, где налоговое законодательство прошло

---

<sup>21</sup> Кузнецов А. П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления). Автореф. дис... докт. юрид. наук. Н. Новгород, 2000. С. 31.

<sup>22</sup> Бессеребренников Г. Налоговый шурток никому не впору! // Налоговые ведомости. Санкт-Петербургское издание. 2000. № 3, август. URL: <http://www.nalogoved.spb.ru/208.asp>. С. 1.



проверку временем, а налоговые службы являются надежным инструментом государственного контроля, налоговые противоречия между получателем налога и его плательщиком дают о себе знать. В частности, в США, где больше всего обрабатывается налоговых деклараций (свыше 100 млн частных лиц и около 1 млрд деклараций фирм), казна ежегодно недополучает налогов на сумму 100 млрд долл. В среднем американцы не доплачивают 15 центов с каждого доллара, причитающегося казне<sup>23</sup>.

Устойчивой является тенденция роста числа зарегистрированных преступлений. Если в 1992 г. за уклонение от уплаты налогов было возбуждено всего 147 уголовных дел, то в 1993 г. – 1242, в 1994 г. – 3126, в 1995 г. – 5670, в 1996 г. – 5540, в 1997 г. – 4185, в 1998 г. – 4085, в 1999 г. – 11 498, в 2000 г. – 20 622, в 2001 г. – более 32 тыс.<sup>24</sup> В последние годы в связи с организационно-правовыми мероприятиями число уголовных дел по уклонению от уплаты налогов колебалось.<sup>25</sup> В 2008 г. было возбуждено 14 424 уголовных дела; в 2009 г. в официальной статистике МВД РФ эти де-

---

<sup>23</sup> Бессеребренников Г. Налоговый сюртук никому не впору! // Налоговые ведомости. Санкт-Петербургское издание. 2000. № 3, август. URL: <http://www.nalogoved.spb.ru/208.asp>. С. 1.

<sup>24</sup> Налоговая преступность. URL: <http://dit.perm.ru/articles/nalog/data/030713.htm>, <http://www.policy.ru/documents/40/728.html>

<sup>25</sup> Подробно этот вопрос рассматривается в диссертационном исследовании А. В. Козлова (см.: Козлов А. В. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений. Дис... докт. юрид. наук. Владимир, 2005).

ла уже не выделялись и указаны лишь выявленные преступления экономической направленности – 428 тыс. уголовных дел (в том числе 254 тыс. уголовных дел направлено в суд)<sup>26</sup>; в январе-октябре 2010 г. из-за частичной декриминализации число выявленных экономических преступлений сократилось до 266,7 тыс. (но среди них до 48,8 % возросла доля тяжких и особо тяжких преступлений), в том числе налоговых преступлений выявлено 13 848.<sup>27</sup>

Большинство населения не желает платить налоги. По данным разных исследователей, до 90 % граждан России полагают, что укрытие доходов от государства является правильным, и не осуждают этого<sup>28</sup>. Данное обстоятельство порождает вал налоговых правонарушений и преступлений, нарастающий с каждым годом. По прогнозам аналитиков, основная часть налоговых преступлений пока не выявляется, а количество возбуждаемых по факту нарушений налогового законодательства уголовных дел может быть еще больше.

Характерной чертой налоговой преступности в России является ее высокая латентность. Этот признак отмечается в

---

<sup>26</sup> Новости NEWS.RU.COM: МВД. Из-за экономических преступлений Россия потеряла триллион рублей // Новости России. 2010. 27 января.

<sup>27</sup> Краткий анализ состояния преступности // Сайт МВД: Статистика.

<sup>28</sup> Ларичев В. Д., Решетняк Н. С. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. М.: ЮрИнфоР, 1998. С. 26; Кузнецов А. П., Изосимов С. В. Криминологические проблемы налоговой преступности в России // Российский следователь. 2001. № 7. С. 31.

ряде научных работ<sup>29</sup>. Выявленное количество преступлений в сфере налогообложения составляет, по сведениям одних авторов, не более 5 % от реально совершаемых уголовно наказуемых фактов нарушений налогового законодательства<sup>30</sup>, по оценкам других авторов, 9 из 10 налоговых преступников уходят от ответственности<sup>31</sup>. По нашему мнению, реальный масштаб налоговой преступности в точных цифрах выражен быть не может. В какой-то мере о нем могут свидетельствовать рост объема капиталов, вывозимых за границу, снижение собираемости налогов, рост объема неучтенной денежной наличности, обострение кризиса неплатежей и ряд других показателей.

Причины латентности налоговых преступлений весьма многочисленны и разнообразны, имеют как объективный, так и субъективный характер. В частности, на показатели зарегистрированной налоговой преступности в значительной степени влияют такие субъективные факторы, как наличие политической воли, активизация или ослабление борьбы с налоговыми преступлениями, нацеленность на их выявление, уровень процессуального мастерства следователей и оперативных работников, занимающихся выявлением и рас-

---

<sup>29</sup> Кучеров И. И. Указ. соч.; Козлов А. В. Указ. соч.; Соловьев И. Н. Указ. соч., и др.

<sup>30</sup> Белоусова С. С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. Дис... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 30.

<sup>31</sup> Криминология / Под ред. Н. Ф. Кузнецовой, Г. М. Миньковского. М., 1998. С. 326.

следованием этих преступлений, и др.

Аналитики современной экономической преступности в России выделяют налоговые преступления в числе наиболее опасных направлений криминализации экономической деятельности.

Криминальные посягательства в этой сфере отличаются большим разнообразием, особой изощренностью, высокоинтеллектуальным характером преступных операций, быстрой адаптацией преступников к новым видам и формам налоговой деятельности, применяемым формам и системам учета и отчетности, видам документов и технологиям налогового учета.

Наиболее криминогенными секторами экономики остаются оптово-розничная торговля, промышленность и строительство, топливно-энергетический комплекс и финансово-кредитная сфера.

Налоговые преступления состоят в тесной взаимосвязи со многими преступлениями в сфере экономики. Они сопутствуют мошенничеству, незаконному предпринимательству, злоупотреблениям при выпуске ценных бумаг, обману потребителей и т. д. Совершая одно из перечисленных преступлений, правонарушитель становится субъектом и налоговых преступлений, так как все основные сферы деятельности в государстве тем или иным образом касаются налогообложения и почти все незаконные действия в сфере экономики прямо или косвенно связаны с налоговыми преступлениями.

В последние годы среди новых видов совершения налоговых преступлений возрастает доля махинаций, заключающихся в доведении нормально работающих предприятий до банкротства.

Финансовый ущерб от налоговых преступлений, как правило, превышает ущерб от других видов преступлений в сфере экономической деятельности. По различным оценкам, в результате массового уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает до 30 % причитающихся к оплате обязательных платежей.

Налоговая реформа в России продолжается. Осуществляются меры по совершенствованию работы органов, в задачи которых входят выявление и расследование налоговых преступлений. Для того чтобы пресечение угрожающе распространяющейся налоговой преступности не носило характер очередной пропагандистской кампании или имитации решительных действий властей, этой преступности необходимо активно противостоять. Эффективная борьба с налоговыми преступлениями возможна лишь на основе единой комплексной и четкой Федеральной программы борьбы с налоговой преступностью. Ее можно разработать в дополнение к одобренным Правительством РФ Основным направлениям налоговой политики на 2011–2013 гг. Такая программа должна содержать решение всех основных вопросов, касающихся уголовно-правовых, административных и финансовых санкций за совершение налоговых правонарушений.

Эти положения должны согласовываться с соответствующими нормами уголовно-процессуального, гражданско-процессуального, гражданско-правового и оперативно-розыскного характера, с нормами налогового законодательства. Неотъемлемыми в данной программе должны быть криминалистические исследования и рекомендации, направленные на эффективное выявление и расследование налоговых преступлений.

## **§ 2. Уголовно-правовая характеристика преступления**

Исследованию криминалистической характеристики по ряду преступлений предшествует анализ их уголовно-правовой характеристики. К числу таких преступлений относятся и налоговые преступления, в том числе уклонение от уплаты налогов.

Уголовно-правовая характеристика позволяет определить правовую характеристику основных элементов преступлений, сформулировать предмет доказывания по ним. В определенной мере уголовно-правовая характеристика является элементом в разработке криминалистической характеристики и основ методики расследования данного вида преступлений. Изменения уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений влекут за собой и изменение деятельности правоохранительных органов по их выявлению, расследованию и судебному рассмотрению. Уголовно-правовая характеристика рассматриваемой группы преступлений в значительной степени определяет направление и характер деятельности правоохранительных органов в противодействии уклонениям от уплаты налогов, носящих преступный характер.

При раскрытии, расследовании рассматриваемой группы преступлений, а также при их рассмотрении в судах нередко

возникают сложности в отнесении тех или иных правонарушений, связанных с неуплатой налогов, к категории преступлений, уголовно-правовой квалификации деяний, характеристике элементов, составляющих эти деяния. Причинами этого является многоаспектность проявления экономических преступлений на практике. Налоговым преступлениям часто сопутствуют хищения, лжепредпринимательство, фиктивное банкротство и др. Среди всей совокупности действий надо выбрать и выделить именно те действия, которые составляют предмет преступного уклонения от уплаты налогов. Бланкетный характер большинства норм преступлений экономического характера затрудняет этот процесс. В конструкции диспозиции преступных уклонений от уплаты налогов используются оценочные понятия при описании объективной стороны и последствий<sup>32</sup>. Это также требует уголовно-правового исследования, которое бы предшествовало исследованию криминалистическому Действующее уголовное законодательство к налоговым преступлениям относит преступления, предусмотренные ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ. Наиболее распространенными среди них являются

---

<sup>32</sup> Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. В. М. Лебедева. М., 2007; Козлов А. В. К вопросу об уголовно-правовой характеристике налоговых преступлений (проблемы квалификации и уголовной ответственности) // Российский следователь. 2004. № 8; Соловьев И. Н. Преюдиция по делам о налоговых преступлениях // Налоговая политика и практика. 2010. № 6; Якимова С. С. Пределы декриминализации налоговой сферы с учетом внесенных 29 декабря 2009 г. изменений в текст Уголовного кодекса Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2010. № 4.



уклонения от уплаты налогов и (или) сборов (ст. 198 и 199 УК РФ).

Рассмотрим наиболее характерные общие черты уголовно-правовой характеристики составов и исследуемой группы налоговых преступлений и заострим внимание на тех аспектах уголовно-правовой их характеристики, которые создают проблемы в выявлении и расследовании данных деяний.

Налоговые преступления, как уже было отмечено, перечислены в гл. 22 («Преступления в сфере экономической деятельности») УК РФ. Объектом названных составов преступлений являются общественные отношения, возникающие по поводу экономической деятельности, в том числе в области налогообложения.

Пленум Верховного Суда РФ указал, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.<sup>33</sup>

Предмет налогового преступления – полностью или частично неуплаченный налог или сбор. Статьями 198 и 199 УК РФ эти понятия не определяются. Диспозиция статей является бланкетной. Установление предмета преступления,

---

<sup>33</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О применении судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов» // КонсультантПлюс: Версия Проф.

как, впрочем, и других элементов характеристики налоговых преступлений (объективной и субъективной стороны, субъекта и объекта), предполагает использование множества различных нормативных актов, относящихся к вопросам налогового регулирования.

По действующему налоговому законодательству под налогом понимается обязательный, индивидуальный, безвозмездный платеж, взимаемый с физических и юридических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного владения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ч. I ст. 8 НК РФ). Под сбором понимается 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) (ч. II ст. 8 НК РФ)<sup>34</sup>.

Не считаются налогами или сборами взносы, вклады и иные платежи, осуществляемые исходя из договорных отношений, а также платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства.

---

<sup>34</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. Официальный текст. М., 2010.

На территории Российской Федерации введена трехуровневая система налогообложения организаций и физических лиц.

Первый уровень – федеральные налоги России. Они действуют на территории всей страны и регулируются общероссийским законодательством, формируют основу доходной части федерального бюджета, и, поскольку это наиболее доходные источники, за счет них поддерживается и финансовая стабильность бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов. Как и в других странах, наиболее доходные источники сосредотачиваются в федеральном бюджете. Из числа федеральных – налоги и сборы на добавленную стоимость, прибыль, на доходы физических лиц являются наиболее финансово-востребованными и создают основу финансовой базы государства. Именно поэтому их собираемости уделяется наибольшее внимание в деятельности контролирующих и правоохранительных органов.

Второй уровень – региональные налоги и сборы, т. е. налоги и сборы республик, краев, областей и округов, находящихся в составе РФ. Эти налоги и сборы устанавливаются субъектами Федерации. Часть их являются общеобязательными на территории РФ. В этом случае региональные власти регулируют только их ставки в определенных рамках, налоговые льготы и порядок их взимания. Наибольшие доходы региональным бюджетам приносит налог на имущество юридических лиц. В основном это соответствует мировой прак-

тике, с той разницей, что в большинстве стран не делается различий между налогом на имущество юридических лиц и налогом на имущество физических лиц. Чаще всего это один налог. Вторым по финансовой емкости для региональных бюджетов является транспортный налог.

Третий уровень – местные налоги, т. е. налоги городов, районов, поселков и т. д. В понятие «район» с позиции налогообложения не входит район внутри города. Среди местных налогов сравнительно крупные поступления обеспечивают налоги на имущество физических лиц и земельные налоги.

Бюджетное устройство РФ предусматривает, что региональные и местные налоги служат дополнениями доходной части соответствующих бюджетов. Главная часть при их формировании – это отчисления от федеральных налогов.

Налоговая политика страны обеспечивает взаимодействие бюджетов всех уровней и единство налоговой системы РФ.

Бюджетная система дополняется системой взносов в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, которые перечисляются отдельно и регулируются специальными федеральными законами<sup>35</sup>, а также системой на-

---

<sup>35</sup> Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского

логообложения по специальным налоговым режимам.<sup>36</sup>

В Основных направлениях налоговой политики РФ на 2011–2013 гг. Правительством РФ предусматривается создание эффективной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.<sup>37</sup>

Российская налоговая система по своему нынешнему построению схожа с налоговыми системами крупных федеративных государств мира. По ряду параметров наблюдается наибольшее сходство с США и Германией при сохранении некоторых российских особенностей<sup>38</sup>.

В правовом аспекте конституционная обязанность по уплате налогов и сборов рассматривается как система элементов, предопределяющая условия, механизм налогообложения и конечный объем налогового платежа. Эти элементы

---

го страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

<sup>36</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. М., 2010.

<sup>37</sup> Основные направления налоговой политики на 2011–2013 гг. // Налоговая проверка. 2010. № 4.

<sup>38</sup> Подробнее о налоговых системах России и зарубежных стран см.: Налоговая система России. М., 1999; Налоговые системы зарубежных стран. 2-е изд. М., 1997; Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. идоп. М., 2000; Жилинский А. Э. Современное немецкое уголовное право. М., 2004; Иванчин А. А., Грибов А. С. О германском опыте конструирования составов экономических преступлений // Юридический мир. 2009. № 1.

составляют основу предмета доказывания и методики расследования. Российский законодатель определил шесть таких элементов налогообложения. Отсутствие любого из них исключает ответственность за неуплату налога, так как налог (сбор) признается неустановленным.

Согласно ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях устанавливаются и факультативные элементы – налоговые льготы и специальные налоговые режимы. При выявлении и расследовании преступных уклонений от уплаты налогов все шесть элементов налогообложения должны быть установлены.

Объектом рассматриваемых преступлений являются общественные отношения в сфере финансовой деятельности, обеспечивающие формирование бюджета (внебюджетных фондов) путем сбора налогов и страховых взносов.

Родовым объектом составов данных преступлений как деяний являются общественные отношения, возникающие по поводу осуществления нормальной экономической деятель-

ности по производству, распределению, обмену и потреблению материальных благ и услуг. Видовым объектом налоговых преступлений выступают общественные отношения в сфере финансовой деятельности, обеспечивающие формирование бюджета (внебюджетных фондов) от сбора налогов с юридических и физических лиц. Непосредственным объектом уклонения от уплаты налогов являются общественные отношения в финансовой сфере, обеспечивающие формирование бюджета и внебюджетных фондов за счет сбора налогов.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Уголовное право России / Под ред. А. И. Рарога. М., 1996; *Боровик Н. В.* Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты. Автореф. дис... канд. юрид. наук. Воронеж, 2001. С. 13–14; *Кинсбургская В. А., Ялбулганов А. А.* Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации. Научно-практический комментарий законодательства и судебной практики // КонсультантПлюс, 2007.

# Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.