

§ 5 РАССЛЕДОВАНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

М.О. Акопджанова

ДИСПОЗИЦИЯ СТАТЬИ 199 УГОЛОВНОГО КОДЕКСА РОССИИ ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ С ОРГАНИЗАЦИИ

***Аннотация:** посвящена исследованию вопросов «бланкетности» диспозиции нормы российского уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления, рассмотрению основных характеристик, особенностей выявления признаков данного деяния.*

Анализируются условия возникновения и особенности исполнения налоговой обязанности. В результате исследования действующего уголовного и налогового законодательства, правоприменительной практики обосновывается вывод о необходимости совершенствования ряда норм, регламентирующих процесс перечисления налогов.

В заключение обосновывается вывод о том, что противодействие рассматриваемому налоговому преступлению может быть достигнуто вследствие повышения контроля и взаимодействия правоохранительных и налоговых органов, обеспечивающего выявление и устранение криминогенных факторов. В силу «бланкетности» нормы уголовного закона, содержащейся в ст. 199 УК РФ, первая может быть применена и совершенствована при неизбежном учёте норм действующего налогового законодательства России, а также правоприменительной практики в соответствующей сфере, позволяющей детализировать признаки состава данного налогового преступления.

***Ключевые слова:** Юриспруденция, диспозиция, статья, налоги, сборы, преступление, ответственность, практика, законодательство, совершенствование*

Статья 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном (особо крупном) размере.

Объектом данного преступления являются общественные отношения, обеспечивающие установленный порядок уплаты налогов и сборов и регламентируемые Налоговым кодексом Российской Федерации. Предметом преступления являются налоги и сборы.

Объективная сторона рассматриваемого преступления характеризуется совершением действий (бездействия) по неперечислению в бюджет подлежащей уплате суммы налогов и сборов описанными в диспозиции ст. 199 УК РФ способами; наступлением общественно

Расследование преступлений в сфере налогообложения

опасного последствия в виде ущерба бюджету страны в крупном (особо крупном) размере и причинно-следственной связью между действиями (бездействием) виновного и указанными уголовно наказуемыми последствиями.

В этой связи интересными представляются суждения, существующие в научной литературе по вопросу о стадиях совершения налогового преступления, связанного с уклонением от уплаты налогов (сборов) в крупном (особо крупном) размере. В частности, А. В. Пирогов пишет, что после внесения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию (иные документы) и ее подписания налогоплательщиком преступление вступило в стадию покушения, а стадия покушения заканчивается по истечении срока представления декларации. После этого преступление должно считаться оконченным. Если уклонение от уплаты налога осуществляется путем непредставления налоговой декларации, то преступление следует считать оконченным по истечении срока подачи налоговой декларации¹.

П. С. Яни была высказана мысль, что налоговые преступления – это длящиеся преступления с материальным составом, поскольку установленная неуголовным законодательством (в данном случае – налоговым) обязанность уплатить налог вовсе не прекращается в момент наступления установленного для ее исполнения срока. Поэтому и после наступления указанного в законе последствия в виде неуплаты налога в крупном размере преступление продолжает совершаться (длиться) до момента его фактического завершения в связи с прекращением преступной деятельности по воле лица или вопреки ей².

¹ Серов Ю.В., Тюнин В.И., Пирогов А.В. Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения / Ю.В. Серов, В.И. Тюнин, А.В. Пирогов. – Воронеж, 2004. – С. 65.

² Яни П.С. Длящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов / П.С. Яни // Российская юстиция. – 1999. – № 1.

В отличие от указанных авторов, В.И. Тюнин пишет: «В тех случаях, когда уголовный или иной закон указывает на срок исполнения этих обязанностей, преступления следует относить к одномоментным преступлениям и окончание их связывать с истечением контрольного срока исполнения обязанностей»³. Таким образом, автором констатируется отсутствие стадий приготовления и покушения на совершение уклонения в крупном (особо крупном) размере.

Думается, указанные стадии всё же существуют. Приготовление к совершению уклонения в крупном (особо крупном) размере имеет место в случае осуществления лицом действий, направленных на обеспечение условий неисполнения налоговой обязанности (например, фиктивный бартер, лжеэкспорт, направленные на уклонение от уплаты налогов, и т.д.).

Покушение имеет место в случае фактического неисполнения налоговой обязанности в крупном (особо крупном) размере (например, непредставление налоговой декларации и иных необходимых для исчисления налогов (сборов) документов, включение в декларацию и указанных документы заведомо ложных сведений, иные умышленные действия по неисполнению налоговой обязанности, сопряжённые с неуплатой налога (сбора) в крупном (особо крупном) размере.

Наконец, оконченным преступление является с момента истечения установленного налоговым законодательством РФ срока уплаты налогов (сборов), и, вследствие указанного, – наступления ущерба бюджету в крупном (особо крупном) размере (моменты истечения установленного НК РФ срока и наступления ущерба в данном случае совпадают).

К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть

³ Тюнин В.И. Уголовное законодательство и экономическая деятельность (история и современность) / В.И. Тюнин. – СПб, 2000. – С.115.

отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Содеянное надлежит квалифицировать по пункту «а» части второй статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

Иные служащие организации-налогоплательщика (организации – плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как пособники данного преступления (часть пятая статьи 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ.

Некоторые вопросы вызывает и положение о том, что, по мнению Верховного Суда РФ,

к числу субъектов преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, могут относиться лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика⁴. В частности, в правоприменительной практике в ряде случаев возникают сложности при сборе доказательств фактического исполнения указанных обязанностей соответствующими лицами. Особенно усугубляется данная ситуация в случае, если указанные лица являются так называемыми «теневыми фактическими управляющими», которые юридическими полномочиями не обладают, но реально управляют организацией через подставных лиц.

Если же следователям всё же удаётся выявить соответствующих лиц, последние, как показывает практика, являются организаторами преступления, т.е. подлежат ответственности по ч.3 ст.33 УК РФ и ч.1 или п. «б» ч.2 ст.199 УК РФ, а не по п. «а» ч.2 ст.199 УК РФ и уж точно не в качестве соисполнителя содеянного. Исключение составляют лишь те редкие случаи посредственного исполнения рассматриваемого преступления, когда подставное лицо – официальный руководитель организации вводится в заблуждение ее фактическим хозяином или же вообще невменяем.

Приведём пример. Н-ским районным судом г. Москвы 30.09.2000 г. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, и осужден гражданин В.

В., являясь учредителем и фактическим руководителем ООО «Р.», осуществлял деятельность по оптовой торговле продуктами питания на плодовоовощных базах г. Москвы. Генеральным директором ООО «Р.» был назначен знакомый В. – гражданин И.

⁴ П. 6 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // СПС «КонсультантПлюс».

Расследование преступлений в сфере налогообложения

Однако предварительным следствием было установлено, что И. не принимал участия в руководстве организацией, подписывал все финансовые и бухгалтерские документы, в т.ч. документы налоговой отчетности, отражающие нулевые показатели деятельности компании, которые приносил ему В. При этом И. не был осведомлен о преступном характере действий В. и в соответствии со своим уровнем образования и опытом работы не мог разобраться в указанных документах. Доводы защиты о том, что участие В. в руководстве организацией не доказано, не были приняты судом во внимание, поскольку они опровергаются материалами дела, в т.ч. показаниями свидетелей, а также показаниями самого В.⁵

С целью устранения неопределённости в данном вопросе, как представляется, абз.1 п.7 названного Постановления следовало бы изложить в следующей редакции: «К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. Содеянное надлежит квалифицировать по пункту «а» части второй статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика».

Следующим пунктом названного Постановления Пленума Верховного Суда РФ является

п.8, согласно которому при решении вопроса о наличии у лица умысла на совершение налогового преступления судам надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ «Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения».

Так, к числу обстоятельств, исключаящих вину, ст.111 НК РФ относит:

«1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено

⁵ Костин А.А. Уклонение от уплаты налогов с организаций. Статья с сайта Юрклуба (виртуальный клуб юристов) // <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article29.html>.

налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

Положение настоящего подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения».

В этой связи возникает следующий весьма закономерный вопрос: почему при рассмотрении дела о налоговом преступлении обстоятельства, перечисленные в ст.111 НК РФ, обладают приоритетным значением перед обстоятельствами, предусмотренными Уголовным кодексом РФ в качестве исключяющих преступность деяния? Ведь в случае совершения уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов (сборов) (равно как и другого налогового преступления) судами должен быть установлен прямой умысел совершения соответствующего деяния, предполагающий направленность последнего на причинение бюджету ущерба в крупном (особо крупном) размере, что образует состав именно уголовно наказуемого деяния, а следовательно, и применяться должны положения УК РФ.

Аргумент о бланкетности диспозиций «налоговых» статей УК РФ в данном конкретном случае является неуместным, поскольку ст.111 НК РФ должна, согласно Налоговому кодексу РФ, применяться лишь в случае рассмотрения дел о налоговых правонарушениях (т.е. в случае причинения бюджету ущерба в меньшем размере, нежели предусмотренный УК РФ). Так, в ч.2 ст.111 содержится следующая императивная норма: «При наличии обстоятельств, указанных в пункте 1 настоящей статьи, лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения».

К тому же, применение судами обстоятельств, перечисленных в ст.111 НК РФ, способно привести к ещё большим сложностям на практике, поскольку перечень обстоятельств, исключаящих вину лица в совершении налогового правонарушения, является открытым⁶.

Кроме того, многие из обстоятельств, перечисленных в ст.111 НК РФ, уже регламентированы в УК РФ в качестве обстоятельств, исключяющих возможность привлечения к уголовной ответственности (например, совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния, характеризуется в УК РФ понятием невменяемости – ст.21), либо в качестве обстоятельств, исключяющих преступность деяния (например, обстоятельства непреодолимой силы⁷; выполнение налогопла-

⁶ Анализ имеющейся судебно-арбитражной практики свидетельствует о том, что до настоящего времени в качестве иных обстоятельств, исключяющих вину лица в совершении налогового правонарушения, арбитражные суды признавали, например: незаконное предоставление налоговых льгот (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.1999 г. №6104/98); неопределенность, допущенная законодателем в регулировании налоговых отношений (Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 31.07.2001 г. №Ф08-2317/2001-727А; ФАС Волго-Вятского округа от 28.01.2002 г. №А29-6880/01А; ФАС Уральского округа от 22.07.2002 г. №Ф09-1514/02-АК); неправомерные или недобросовестные действия контрагентов (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.08.2002 №А78-1747/02-С2-25/91-Ф02-2317/02-С1) и др. Надо полагать, подобное применение указанной нормы при рассмотрении судами уголовных дел о налоговых преступлениях будет способствовать нарушению такого важнейшего принципа уголовной ответственности, как неотвратимость последней за совершение преступлений.

⁷ При этом применительно к налоговым преступлениям судам в силу бланкетности диспозиций «налоговых» статей надлежит учитывать арбитражную практику рас-

Расследование преступлений в сфере налогообложения

тельщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, подпадает под признаки обстоятельств, предусмотренных ст.42 «Исполнение приказа или распоряжения»).

Таким образом, целям уголовно-правовой охраны налоговой сферы в большей мере служила бы следующая редакция п.8 указанного Постановления: «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом судам следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, исключающие преступность деяния».

смотрения налоговых правонарушений и в этой связи к числу подобных обстоятельств следует относить: разбойное нападение на офис организации, в результате которого были похищены компьютеры с заложенной в них рабочей информацией, необходимой для составления отчетности и уплаты налогов (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30.10.2000 г. №А82-147/2000-А/1); уничтожение бухгалтерских документов в результате их затопления (Постановления ФАС Уральского округа от 19.02.2003 г. №Ф09-208/03-АК, ФАС Северо-Западного округа от 16.06.2004 г. №А52/3/04/269); уничтожение документов в результате пожара при условии, что у налогоплательщика они хранились в надлежащем месте (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.04.2005 г. №А19-15661/04-40-Ф02-1659/05-С1); нахождение индивидуального предпринимателя на стационарном лечении (Постановления ФАС Центрального округа от 27.11.2002 г. №А64-2477/02-11; ФАС Северо-Западного округа от 20.04.2005 г. №А56-26911/04, от 17.04.2006 г. по делу №А05-17908/2005-12); нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника и др. Думается, учёт арбитражной практики именно с позиций уголовно-правовой охраны налоговой сферы является более закономерным, логичным и действенным инструментом выявления налоговых преступлений и противодействия налоговой преступности в целом.

Следующей нормой, вызывающей препятствия к эффективному применению мер уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов (сборов) является содержащееся в диспозиции статьи указание на «иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным» и включение заведомо ложных сведений в которые образует соответствующий состав преступления. Проблема заключается в том, что в настоящий момент налоговое законодательство РФ не содержит определённого перечня документов, которые должны представляться в налоговые органы.

Весьма критично соответствующая норма УК РФ была воспринята и юридической общественностью. В частности, А. П. Зрелов и М. В. Краснов справедливо отмечают, что иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, – это любые документы, объективно необходимые для исчисления и уплаты налогов, о которых говорится в соответствующих статьях НК РФ и нормах действующего налогового законодательства как об обязательных для представления налогоплательщиком, и в качестве примера таковых называют расчеты налогов, первичные документы (счета-фактуры, счета), отчеты во внебюджетные фонды и т. п.⁸

А. Караханов также отмечает, что правовой статус «иных документов» нигде конкретно не определен, и понимает под ними любые необходимые для исчисления, удержания и уплаты налогов и сборов документы, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами, в частности: выписки из бухгалтерского баланса, из книги продаж, из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций,

⁸ Зрелов А. П., Краснов М. В. Налоговые преступления / А.П. Зрелов, М.В. Краснов. – М., 2004. – С. 48-49.

копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур (ст. 145 НК); расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст. 243 и ст. 398 НК); справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК); годовые отчеты (ст. 307 НК); документы, подтверждающие право на налоговые льготы (ст. 396 НК); расчеты регулярных платежей (ст. 43 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. «О недрах»); бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, пояснительные записки и другие документы бухгалтерской отчетности (ст. 23 и ст. 31 НК)⁹.

Открытый характер перечня «иных документов» подчёркивается и в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ, который, как уже было отмечено выше, указывает: «Под иными документами, указанными в статьях 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (статья 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (статьи 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (статья 244 НК РФ), годовые отчеты (статья 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы»¹⁰.

Учитывая динамичность российского налогового законодательства, представляется возможным предположить дальнейшее рас-

ширение перечня «иных документов», что, в свою очередь, способно стимулировать повышение уровня бюрократизации и коррупциогенности в сфере налогообложения, являющихся недопустимыми с точки зрения формирования в России правового государства и гражданского общества.

Анализ эффективности функционирования ст. 199 УК РФ позволяет констатировать, что формулировка диспозиции первой требует внесения существенных корректировок.

Надо полагать, в связи с наличием в НК РФ общей для всех налогоплательщиков (плательщиков сборов) ст. 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» статьи УК РФ об уклонении также следовало бы привести в соответствие с налоговым законодательством РФ и сформулировать общую статью об уголовной ответственности за неисполнение обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов), повлекшее неуплату налогов (сборов) в крупном (особо крупном) размере.

Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹¹ в Уголовный кодекс РФ было введено примечание 2 к ст. 199, согласно которому лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

От «общей» нормы об освобождении от уголовной ответственности (ст. 75 УК РФ) вновь введённое примечание отличается отсутствием

⁹ Караханов А. Изменения в законе о налоговых преступлениях: вопросы практики правоприменения / А. Караханов // Уголовное право. – 2005. – №1. – С. 28.

¹⁰ См.: П.5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2007. – №3.

¹¹ См.: СПС «КонсультантПлюс».

Расследование преступлений в сфере налогообложения

указания на то, что лицо может быть освобождено от уголовной ответственности, если оно «способствовало раскрытию преступления». Ныне действующее примечание содержит указание лишь на два условия освобождения: 1) совершение преступления, предусмотренного ст.199 УК, впервые и 2) полная уплата сумм недоимки, пеней и штрафа. Думается, внесение в ныне действующее примечание такого условия освобождения от уголовной ответственности, как «способствование раскрытию преступления», в большей степени соответствовало бы результатам теоретических достижений и наработанной правоприменительной практики в данной области. Соответствует указанное и сложившейся международной практике в данной области. Например, согласно Уголовному кодексу Испании освобождается от уголовной ответственности тот, кто упорядочит свое налоговое положение по поводу налоговых обязательств до того, как: он будет уведомлен налоговыми органами о начале деятельности по проверке, направленной на определение налоговых обязательств; прокуратура, государственный обвинитель или процессуальный представитель администрации автономий или местной администрации подаст жалобу или заявление против упомянутого лица по факту совершения им нарушения налогового законодательства; прокуратура или следственный судья совершат действия, в результате которых они получают формальные сведения о начале дела о налоговом преступлении¹². Аналогичное условие содержится и в уголовных кодексах ряда других стран мира¹³.

Думается, внесение вышеперечисленных корректировок в законодательство РФ о налоговых преступлениях позволит повысить

эффективность борьбы с налоговой преступностью в целом, а также уровень международного сотрудничества и взаимодействия в данной области, что приобретает особую актуальность в условиях глобализации.

Среди «спорных моментов» функционирования ст. 199 УК РФ, привлекающих внимание теоретиков и практиков, следует также выделить вопрос об обратной силе «налоговых» статей. В частности, ошибочным представляется утверждение, что «отмена налога, от уплаты которого лицо уклонялось, не влечёт изменения уголовно-правовой оценки уклонения»¹⁴. В связи с тем, что диспозициям «налоговых» статей УК РФ присущ бланкетный характер функционирования, содержание объективной стороны составов данных преступлений во многом определяется налоговым законодательством РФ. И в случае отмены соответствующего налога автоматически происходит декриминализация уклонения от уплаты первого. Иными словами, поскольку обязательным признаком составов уклонения является предмет данных преступлений (а именно – налоги и сборы, установленные налоговым законодательством РФ), отсутствие подобного предмета с неизбежностью влечёт и отсутствие состава соответствующих преступлений.

Библиография:

1. Есаков Г.А., Крылова Н.Е. Уголовное право зарубежных стран: Учебное пособие для ВУЗов / Г.А. Есаков, Н.Е. Крылова. – М., 2009.

¹² См.: Уголовный кодекс Италии // <http://www.belpaese2000.narod.ru/Italia/ufficiale/penaind.htm>

¹³ См.: Есаков Г.А., Крылова Н.Е. Уголовное право зарубежных стран: Учебное пособие для ВУЗов / Г.А. Есаков, Н.Е. Крылова. – М., 2009.

¹⁴ См.: Магомедов Д., Ковалёв В. Особенности квалификации налоговых преступлений / Д. Магомедов, В. Ковалёв // Законность. – 2003. – №2. – С.37; Шишко И.В. Экономические правонарушения. Вопросы юридической оценки и ответственности / И.В. Шишко. – СПб, 2004. – С.90-94 и др.

2. Зрелов А. П., Краснов М. В. Налоговые преступления / А.П. Зрелов, М.В. Краснов.– М., 2004.
 3. Караханов А. Изменения в законе о налоговых преступлениях: вопросы практики правоприменения / А. Караханов // Уголовное право. – 2005. – №1.
 4. Костин А.А. Уклонение от уплаты налогов с организаций. Статья с сайта Юрклуба (виртуальный клуб юристов) // <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article29.html>.
 5. Магомедов Д., Ковалёв В. Особенности квалификации налоговых преступлений / Д. Магомедов, В. Ковалёв // Законность. – 2003. – №2.
 6. Серов Ю.В., Тюнин В.И., Пирогов А.В. Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения / Ю.В. Серов, В.И. Тюнин, А.В. Пирогов. – Воронеж, 2004.
 7. Тюнин В.И. Уголовное законодательство и экономическая деятельность (история и современность) / В.И. Тюнин. – СПб, 2000.
 8. Шишко И.В. Экономические правонарушения. Вопросы юридической оценки и ответственности / И.В. Шишко. – СПб, 2004.
 9. Яни П.С. Длющиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов / П.С. Яни // Российская юстиция. – 1999.– № 1.
- References (transliteration):**
1. Esakov G.A., Krylova N.E. Uголовное право zarubezhnykh stran: Uchebnoe posobie dlya VUZov / G.A. Esakov, N.E. Krylova. – M., 2009.
 2. Zrelov A. P., Krasnov M. V. Nalogovye prestupleniya / A.P. Zrelov, M.V. Krasnov.– M., 2004.
 3. Karakhanov A. Izmeneniya v zakone o nalogovykh prestupleniyakh: voprosy praktiki pravoprimeniya / A. Karakhanov // Uголовное право. – 2005. – №1.
 4. Kostin A.A. Uklonenie ot uplaty nalogov s organizatsiy. Stat'ya s sayta Yurkluba (virtual'nyy klub yuristov) // <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article29.html>.
 5. Magomedov D., Kovalev V. Osobennosti kvalifikatsii nalogovykh prestupleniy / D. Magomedov, V. Kovalev // Zakonnost'. – 2003. – №2.
 6. Serov Yu.V., Tyunin V.I., Pirogov A.V. Uголовная ответственность за преступления, sovershaemye v sfere nalogoblozheniya / Yu.V. Serov, V.I. Tyunin, A.V. Pirogov. – Voronezh, 2004.
 7. Tyunin V.I. Uголовное zakonodatel'stvo i ekonomicheskaya deyatel'nost' (istoriya i sovremennost') / V.I. Tyunin. – SPb, 2000.
 8. Shishko I.V. Ekonomicheskie pravonarusheniya. Voprosy yuridicheskoy otsenki i otvetstvennosti / I.V. Shishko. – SPb, 2004.
 9. Yani P.S. Dlyashchiesya prestupleniya s material'nym sostavom. K voprosu o kvalifikatsii prestupnogo ukloneniya ot uplaty nalogov / P.S. Yani // Rossiyskaya yustitsiya. – 1999.– № 1.