

*На правах рукописи*

**ПОЛЯНСКИЙ РОМАН ВАЛЕНТИНОВИЧ**

**ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СОВЕРШАЕМЫХ В ФОРМЕ  
УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ  
И НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 12.00.08 – уголовное право и криминология;  
уголовно-исполнительное право

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва - 2013

Диссертация выполнена на кафедре уголовно-правовых дисциплин автономной некоммерческой образовательной организации высшего профессионального образования «Воронежский экономико-правовой институт»

**Научный руководитель:** доктор юридических наук, профессор,  
**Кургузкина Елена Борисовна**

**Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, профессор  
заведующий кафедрой уголовного права и процесса  
Государственного университета управления  
**Гладких Виктор Иванович**

кандидат юридических наук, доцент,  
ведущий научный сотрудник  
Всероссийского научно-исследовательского института  
Министерства внутренних дел МВД РФ  
**Нудель Станислав Львович**

**Ведущая организация:** Федеральное государственное  
бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Московский государственный индустриальный  
университет»

Защита состоится «26» декабря 2013 г. в 12 часов 30 минут на заседании диссертационного совета Д 212.203.24 при Российском университете дружбы народов по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, дом 6, ауд. 347.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Российского университета дружбы народов.

Автореферат разослан «25» ноября 2013 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
кандидат юридических наук



Н.А. Селезнева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность** темы диссертационного исследования определяется наличием противоречий между потребностями общества в защите своих финансовых интересов и неэффективностью обеспечения таких потребностей со стороны государственных институтов, что проявляется, в частности, в масштабах ущерба, причиняемого преступлениями, совершаемыми в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Противоправные посягательства на отношения, регулирующие исчисление и уплату налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, приводят к дефициту государственного бюджета, перекрытию каналов поступления денежных средств в финансовую систему страны и, как следствие, к срыву социальных программ, ставят под угрозу развитие жизненно важных отраслей российской экономики. Так, в результате совершенных на территории только Воронежской, Курской и Липецкой областей преступлений, связанных с уклонением от уплаты вышеназванных платежей в период с 2006 по 2012 годы, бюджет Российской Федерации недополучил, по оценке автора, порядка 1,4 млрд. рублей.

Практика свидетельствует, что средства, получаемые в результате преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, стимулируют криминальную активность, в том числе общеуголовной направленности, а также достаточно часто используются для обеспечения деятельности преступных формирований. Не будет преувеличением утверждение, что во многом именно преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, придает качество организованности общеналоговой преступности.

Несмотря на возросший в последние годы интерес ученых к проблемам уклонения от уплаты налоговых платежей, до настоящего времени нет монографических исследований, преследующих целью выработать комплекс

адекватных мер предупредительного воздействия в отношении преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. Исследование отдельных аспектов данных явлений ставит перед юридической наукой новые вопросы, требующие разрешения.

Все вышесказанное предопределяет необходимость углубленного научного осмысления и анализа возможностей повышения эффективности борьбы с преступностью, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступностью, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, а также разработки эффективных мер предупредительного воздействия.

### **Степень научной разработанности темы исследования.**

Несмотря на то, что научному изучению и анализу сущности уголовно-правовых и криминологических проблем налоговой преступности посвящено весьма значительное количество научных публикаций, они в подавляющем большинстве носят либо общий характер, либо имеют узкую специализацию (сфера экономической деятельности, конкретные нормы УК РФ, категория налогоплательщиков и т.д.).

Отдельные аспекты преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций рассматривались в работах таких ученых как: И.И. Кучеров, А.И. Долгова, И.Н. Соловьев, М.П., Е.П. Ищенко, Б.В. Волженкин, В.А. Григорьев, А.Ю. Кикин, А.А. Росса, М.Н. Кобзарь-Фролова и др. В то же время, уголовно-правовые и криминологические проблемы борьбы с налоговыми преступлениями, совершаемыми в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, остаются малоразработанными. Диссертации или монографии, посвященные криминологическим проблемам исследуемых преступлений, в России не были изданы.

Возросший в последние годы интерес ученых к проблемам неуплаты налоговых платежей, исследование отдельных аспектов данного явления, ставит перед юридической наукой новые вопросы, требующие разрешения. Так, в

доктрине криминологической науки не сложилось целостного представления об особенностях преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, не исследованы в полной мере вопросы детерминации указанных негативных явлений, не уделяется достаточного внимания криминологическому изучению личности субъектов, совершающих указанные преступные деяния.

Таким образом, уровень криминологической разработки исследуемой проблемы не соответствует ее реальной значимости. Это обстоятельство самым негативным образом сказывается на результативности мероприятий по предупреждению исследуемых видов преступности, резко ограничивает возможности для подготовки научно-обоснованных рекомендаций по организации системы профилактики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. Только системное изучение типов преступных посягательств, являющихся объектом исследования, дает возможность выработать совокупность мер, на основе которых возможно применение приемов и методов борьбы с ними.

**Объектом** диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в связи с преступным неисполнением налогообязанными субъектами своих обязанностей по уплате в бюджет налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

**Предмет** диссертационного исследования составляют:

- совокупность закономерностей, обуславливающих детерминацию и функционирование объекта исследования, определяющих его основные свойства и характеристики;
- нормы уголовного и других отраслей права, регулирующих и защищающих исследуемую сферу общественных отношений;
- теоретические, социально-правовые и организационные основы предупреждения преступлений, совершаемых в форме неуплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

**Цель** диссертационного исследования состоит в изучении детерминации и

механизмов преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, а также в разработке научно обоснованной частной методики предупреждения данных видов преступлений.

Условием достижения поставленной цели является реализация комплексного подхода к решению ряда **задач**, поставленных в научном исследовании, которые можно определить следующим образом:

- анализ подходов к определению понятий: преступное уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и преступное уклонение от уплаты налога на прибыль организаций, а также выработка понятийного аппарата, характеризующего закономерности исследуемых негативных явлений;

- уголовно-правовая характеристика преступлений, совершаемых в сфере исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций;

- эмпирическое изучение, описание и объяснение криминологических свойств и признаков преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций;

- выявление факторов, детерминирующих преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, а также факторов, способствующих латентности указанных преступлений;

- анализ специфических качеств личности преступников, уклоняющихся от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций;

- описание закономерностей механизмов преступной деятельности, связанной с неуплатой налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций;

- выработка форм и методов воздействия на состояние криминальной активности в сфере исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, путем разработки комплекса научно обоснованных рекомендаций на общем, специальном и индивидуальном уровнях.

**Методологическую основу** настоящего диссертационного исследования составили законы и категории диалектики как метода научного познания, позволяющие выявить взаимосвязь формы и содержания исследуемых негативных явлений, осмыслить их появление и развитие.

Решение конкретных задач в настоящей работе потребовало использования и иных общенаучных и специальных методов изучения социально-правовой действительности, разработанных теоретически и востребованных практикой: абстрагирования, индукции и дедукции, формально-логического и формально-юридического методов, компаративного, социологического и др.

**Теоретической основой диссертационного исследования** являются труды российских и иностранных ученых, занимающихся исследованием налоговых преступлений, общих проблем уголовного права и криминологии, работы отечественных и зарубежных специалистов в области правопедания и экономики: В.Д. Малкова, И.И. Кучерова, В.И. Гладких, Ю.М. Антоняна, Т.Ф. Минязовой, П.С. Яни, А.И. Долговой, И.Н. Соловьева, М.П. Клейменова, Е.П. Ищенко, Б.В. Волженкина, А.А. Ялбулганова, В.А. Григорьева, А.Н. Елисеева, Л.А. Букалеровой, В.М. Позднякова, Ю.Е. Пудовочкина, А.Ю. Кикина, А.А. Росса, С.Л. Нубеля, М.Н. Кобзарь-Фроловой, А. Смита, В. Петти, Д. Рикардо, К. Эклунда, К. Макконелла, С. Брю, Д. Рене и других авторов, на научные труды которых даются ссылки в соответствующих разделах настоящей работы.

**Нормативно-правовую базу исследования** составили Конституция Российской Федерации, международные правовые акты по изучаемой проблеме, действующее уголовное, уголовно-процессуальное законодательство, административное, налоговое законодательство, указы Президента, постановления Правительства РФ и другие нормативные правовые акты.

**Эмпирическую основу** исследования составили статистические данные ГИАЦ МВД России о состоянии преступности в рассматриваемой сфере за период с 2006 по 2012 годы, данные подразделений МВД России по Воронежской, Курской и Липецкой областям, ответственных за борьбу с преступлениями в сфере налогообложения, информационные ресурсы ФНС

России и государственной статистики.

В процессе исследования были изучены материалы 211 уголовных дел, опрошены 210 сотрудников налоговых и правоохранительных органов, в качестве экспертов привлекалось 130 профессиональных юристов, осуществляющих деятельность по защите прав налогоплательщиков (из них 74% - штатные юристы организаций и индивидуальных предпринимателей, 26% - адвокаты, специализирующиеся на налоговых спорах). Используемый объем эмпирического материала, используемые методы научного познания, обеспечивают должный уровень репрезентативности и достоверности полученных результатов.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в том, что данная работа является одной из первых, в которой на монографическом уровне проводится криминологическое исследование преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Новизной отличаются результаты работы, полученные в процессе исследования криминологических свойств и качеств преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, социальных свойств личности преступников, совершающих указанные преступления. Новизной отличаются положения работы, посвященные детерминации исследуемых видов преступлений. Элемент научной новизны содержат положения диссертации, посвященные латентности исследуемых преступных деяний и проблемам ее оценки.

Требованиям научной новизны отвечает разработанная в процессе диссертационного исследования частная методика предупреждения преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, включающая в себя комплекс мер предупредительного воздействия.

#### **Положения, выносимые на защиту:**

1. Утверждение о существовании таких социальных явлений, как преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на добавленную



стоимость и преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций. Об этом свидетельствуют такие качества рассматриваемых явлений как сложность, наличие многоуровневой системы детерминации, разнообразие проявлений и комплекс конститутивных признаков и характеристик, а также их массовость, структурированность, многообразие взаимосвязей преступлений и преступников. Диссертантом предлагаются определения исследуемых негативных социальных явлений.

2. Преступления, совершаемые в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, относятся к категории налоговых преступлений (удельный вес указанных преступлений в структуре общеналоговой преступности весьма значителен – 51% в период с 2006 по 2012 годы), обладающих уголовно-правовой и криминологической спецификой.

Преступное уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость охватывается как составом статьи 198 УК РФ, так и статьи 199 УК РФ, поскольку плательщиком налога на добавленную стоимость, исходя из норм УК РФ и НК РФ, может быть как организация, так и индивидуальный предприниматель. В то же время, неуплата налога на прибыль организаций предполагает возможность применения санкций, установленных только статьей 199 УК РФ.

Несмотря на наличие общего видового объекта для всех преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, непосредственные объекты указанных преступлений отличаются друг от друга. Это связано с тем, что количество участников правоотношений, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, неодинаково.

3. Использование законодателем в нормах статей 198, 199 УК РФ термина «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов», представляется не совсем оправданным. Принимая во внимание, что ответственность по статьям 198, 199 УК РФ наступает только в случае неуплаты налога в установленный срок, то есть при условии возникновения у налогоплательщика налоговой задолженности перед бюджетом, автор считает необходимым изменить положения статей 198, 199

УК РФ посредством отказа от термина «уклонения от уплаты налогов и (или) сборов», заменив его термином «неуплата налогов и сборов» и исключения из диспозиции статей 198, 199 УК РФ указания на способы совершения преступления данных преступлений.

4. Принимая во внимание правовую природу налога на добавленную стоимость, специфичность субъектного состава участников правоотношений, связанных с исчислением и уплатой указанного вида обязательных платежей, возможные последствия, наступающие в случае уклонения от его уплаты посредством использования механизма налоговых вычетов (неуплата НДС в бюджет или его возмещение из бюджета), наличие одновременно двух объектов преступного посягательства в случае возмещения НДС из бюджета, автор полагает необходимым внести изменения в действующую редакцию УК РФ, путем дополнения ее статьей 199<sup>3</sup>, предусматривающей ответственность за преступные посягательства на отношения, связанные с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. Проект предлагаемой нормы содержится в тексте диссертации.

В целях определения крупного и особо крупного размера ущерба применительно к статье 199<sup>3</sup> УК, может быть использован порядок, предусмотренный Примечанием 1 к статье 199 УК, для чего предлагается дополнить его ссылкой на статью 199<sup>3</sup> УК.

5. Результаты анализа состояния, структуры, динамики и других элементов криминологической характеристики преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, свидетельствуют:

- о высоком удельном весе тяжких преступлений в структуре преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, в период с 2006 по 2012 годы. Так, например, для налога на добавленную стоимость, удельный вес тяжких преступлений в 2012 году составил 43%, а для налога на прибыль организаций – 28%;

- о повышенной общественной опасности преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, о чем свидетельствует высокий размер причиняемого совершением указанной группы преступлений материального ущерба;

- о совершении большинства исследуемых преступлений с использованием обществ с ограниченной ответственностью (так, в 2012 году указанный показатель составляет 77% для преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и 82% для преступного уклонения от уплаты налога на прибыль организаций);

- о гетерохромной динамике налоговой преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций. Так, на территории Воронежской, Курской и Липецкой областей выявлен тренд их роста в период с 2006 по 2009 годы и резко отрицательная динамика регистрации исследуемых преступлений в 2010, 2011, 2012 годах по сравнению с прошлыми периодами. Последнее обусловлено не объективным снижением количества совершаемых преступлений, а внесением законодателем изменений в ст. ст. 198, 199 УК РФ, в соответствии с которыми были повышены суммовые критерии привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений.

6. Причинный комплекс детерминант налоговых преступлений, совершаемых в сфере обложения налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль организаций, включает в себя специфические факторы, во многом определяющие характер данных видов противоправных деяний. При этом детерминанты, порождающие преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, и преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, условно можно разделить на несколько категорий: социально-экономические, политические, нравственно-психологические, правовые, организационные, криминальные.

Принимая во внимание, что нормы статей 198, 199 УК РФ имеют ярко

выраженный бланкетный характер, налоговому законодательству принадлежит определяющая роль в регулировании отношений, связанных с исчислением и уплатой налогов в бюджет и государственные внебюджетные фонды, а его несовершенство (как правовой фактор) имеет определяющее значение для существования преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

7. Результаты диссертационного исследования свидетельствуют о гиперлатентном и преимущественно организованном характере преступной деятельности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. В работе представлена авторская модель оценки латентной составляющей преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, реализуемая посредством проведения экспертных оценок.

8. В процессе диссертационного исследования были выработаны направления общей и специальной превенции, максимально эффективные для предупреждения преступной неуплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, суть которых изложена в тексте работы.

Меры общего предупредительного воздействия, предлагаемые нами, имеют социально-экономическую, политическую, организационную, правовую природу. Так, в частности, в качестве общего предупредительного воздействия в работе предлагается введение рейтинговой системы оценки исполнения субъектами предпринимательской деятельности своих налоговых обязательств.

Наиболее значимыми мерами специального предупредительного воздействия на преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, имеют меры правового характера.

Необходимо изменить формализованный порядок подтверждения права на вычет по налогу на добавленную стоимость и обоснованности произведённых расходов по налогу на прибыль организаций путем внесения изменений в статьи 171, 172, 252, 270 НК. Необходимо дополнить положения главы 21 НК РФ

нормой, предусматривающей обязанность налогоплательщика представлять в налоговый орган документы, подтверждающие факт уплаты налога поставщику. Положения статей 252, 270 НК РФ следует дополнить нормами, устанавливающими критерии признания обоснованности расходов по налогу на прибыль организаций.

В целях предупреждения совершения указанных преступлений следует отказаться от неоправданного либерализма по отношению к нарушителям налогового законодательства, что, в частности, требует внесения изменений в действующие нормы статей 198, 199 УК РФ, путем их приведения соответствие с общими принципами назначения уголовного наказания, снижения пороговых сумм неуплаченных налогов и ужесточения санкций. В этой связи необходимо дополнить статьи 198, 199 УК РФ частью 3, содержащей такой квалифицирующий признак, как неуплата налога и (или) сбора организованной группой, предусмотрев применение в этом случае более сурового наказания, по сравнению с частями 1 и 2 указанных статей.

9. Представляется целесообразным в положения УК РФ добавить статью 199<sup>4</sup> УК РФ, предусматривающую ответственность за использование «схем минимизации» уплаты налога, определенный перечень которых необходимо закрепить в главах 21 - 31 НК РФ. При этом состав данной уголовной нормы должен иметь формальный характер, то есть наступление ответственности предполагается за само использование «схемы», независимо от наступления неблагоприятных последствий в виде непоступления в казну денежных средств. Проект статьи 199<sup>4</sup> УК РФ предлагается в тексте диссертации.

10. В работе предлагается алгоритм индивидуального профилактического воздействия на лиц, поведение которых в сфере налогообложения позволяет предположить совершение ими преступлений в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. Данный алгоритм включает в себя три последовательных этапа: выявление объекта индивидуального предупредительного воздействия, сбор и анализ необходимой информации, на основе которой осуществляется выбор совокупности конкретных

методов индивидуального предупредительного воздействия, оказание непосредственного корректирующего влияния на объект индивидуальной профилактики и окружающую его среду.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** состоит в углублении научных криминологических знаний о существующих закономерностях преступности в сфере исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. Работа содержит в себе совокупность результатов, выводов и предложений, которые представляют собой вклад в развитие теории предупреждения совершения исследуемых преступных посягательств.

Большинство из рассматриваемых в диссертации проблем может, по существу, послужить темой для самостоятельного монографического исследования. Отдельные разделы диссертации могут быть использованы при подготовке учебного и методического материала по темам дисциплин: «Криминология», «Уголовное право», «Налоговое право» и соответствующих спецкурсов, предназначенных для переподготовки и повышения квалификации специалистов в сфере юриспруденции.

**Практическая значимость диссертационного исследования** состоит в том, что реализация на практике содержащихся в работе научных рекомендаций сотрудниками правоохранительных и контролирующих органов, а также использование их в процессе законотворческой деятельности и выработки основ уголовной и налоговой политики в Российской Федерации будет способствовать повышению эффективности борьбы с такими негативными социальными явлениями, как преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, и преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались и обсуждались на заседаниях кафедры уголовно-правовых дисциплин Воронежского экономико-правового института.

Теоретические положения, основанные на них выводы и рекомендации, разработанные и сформулированные в ходе диссертационного исследования, докладывались на Всероссийской научно-практической конференции «Техника и безопасность объектов уголовно-исполнительной системы» – 2010», конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов ВГАУ «Теория и практика инновационных технологий в АПК», получили отражение в двенадцати публикациях автора по данной теме (общим объемом 2,6 п.л.).

Основные положения диссертации апробировались в деятельности сотрудников правоохранительных органов Воронежской, Курской и Липецкой областей, деятельности территориальных органов ФНС России по Воронежской, Курской и Липецкой областей (использованы в процессе проведения контрольных мероприятий), а также внедрены в учебный процесс Воронежского аграрного университета, Воронежского экономико-правового института (использованы в процессе преподавания дисциплин: уголовное право и криминология, спецкурса налоговые преступления).

**Структура диссертации** обусловлена объектом, предметом, целью, задачами исследования и состоит из введения, трех глав, включающих восемь параграфов, заключения, приложения, списка использованных источников.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **Введении** обосновывается актуальность темы исследования, характеризуется степень ее научной разработанности, формулируются объект, предмет, цели и задачи исследования, его теоретическая и методологическая основа, положения, выносимые на защиту, их научная новизна, отмечается теоретическая и практическая значимость работы, характеризуется ее структура, приводятся сведения об апробации результатов исследования.

**Первая глава**, именуемая «**Общая характеристика преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций**», включает в себя два параграфа. В *первом*

*параграфе «Уголовно-правовая характеристика преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций»* проводится анализ криминологически значимых элементов составов уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Автор исходил из того, что, несмотря на наличие общего видового объекта для всех преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, непосредственные объекты указанных преступлений отличаются друг от друга. В случае совершения преступления в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, вред причиняется общественным отношениям, существующим между двумя обязательными участниками – государством и фактическим налогоплательщиком, наделенным одновременно полноценным юридическим статусом. Совершение преступления в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость предполагает причинение вреда общественным отношениям, тремя обязательными участниками которых являются государство, в лице уполномоченного органа, фактический налогоплательщик – лицо, приобретающее товары, работы или услуги, и юридический налогоплательщик, товары, работы и услуги реализующий.

К самостоятельным субъектам преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, следует относить индивидуальных предпринимателей и законных представителей организаций, на которых законом возложена непосредственная обязанность по исчислению и уплате налога в государственный бюджет. Самостоятельными субъектами преступлений, совершаемыми в форме уклонения от уплаты налога на прибыль организация, могут являться только законные представители организаций. Уполномоченные представители индивидуального предпринимателя или организации, на которых возложена обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, а также служащие организации (за исключением законных ее представителей), не обременены непосредственно налоговой обязанностью, поэтому они в силу закона лишены



возможности уклоняться от ее исполнения. Следовательно, указанные лица могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности только как пособники, подстрекатели, организаторы преступлений, связанных с уклонением от уплаты указанного налога.

Автор приходит к выводу о необходимости изменения положений статей 198, 199 УК РФ посредством отказа от термина «уклонения от уплаты налогов и (или) сборов» и исключения из диспозиции статей 198, 199 УК РФ указания на способы совершения преступления в форме уклонения от уплаты налогов и сборов. Это связано с тем, что сам факт уклонения от уплаты налогов и сборов никакого правового значения не имеет, поскольку ответственность в данном случае наступает только в случае неуплаты обязательного платежа.

Внесение данных изменений в УК РФ, позволит, по мнению автора, повысить их предупредительный потенциал норм уголовного законодательства применительно, в первую очередь, к преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций.

*В параграфе втором «Криминологическая характеристика преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций»* проводится криминологический анализ таких негативных социальных явлений как преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, и преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций.

Преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, а также преступность, связанная с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, представляют собой общественно опасные, социально-правовые, исторически обусловленные массовые явления, включающие в себя совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые законом отношения по поводу исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций соответственно, характеризующиеся сложностью, многоуровневой системой детерминации, высокой латентностью, комплексом

качественных и количественных показателей.

Несмотря на то обстоятельство, что официальная статистика, учитывающая преступления, совершаемые в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций в России отсутствует, проведенное автором выборочное исследование материалов Воронежской, Курской и Липецкой областей, уголовных дел, опросы лиц, совершивших вышеупомянутые деликты в период с 2006 по 2012 годы, свидетельствует о наличии достаточного числа элементов изучаемой совокупности для научного обобщения и отражения особенностей всей генеральной совокупности таких негативных социальных явлений, как преступное уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

В связи с тем, что различия в объеме, интенсивности, структуре, динамике, характере преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, между исследуемыми субъектами и большинством российских регионов, составляют вполне приемлемую величину, это позволяет говорить о репрезентативности полученных результатов применительно к исследуемым видам преступности в общероссийском масштабе.

Проведенное нами криминологическое исследование позволяет констатировать:

- более высокую криминальную активность лиц, совершающих преступления в форме неуплаты налога на добавленную стоимость по сравнению с неуплатой налога на прибыль организаций (от 1,2 в 2006 году до 0,4 в 2012 году для налога на добавленную стоимость и от 0,8 в 2006 году до 0,1 в 2012 году для налога на прибыль организаций);

- высокий удельный вес тяжких преступлений в общем числе преступлений, совершаемых в форме неуплаты вышеуказанных налогов (до 75% по НДС и 51% по НПО в период с 2006 по 2012 годы).

**Глава вторая, которая называется «Криминологические особенности преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и**

**налога на прибыль организаций»,** включает в себя три параграфа.

*Параграф первый «Латентность преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, и их связь с иными видами преступлений»* посвящен анализу латентности исследуемых видов преступности и их связи с иными видами преступной деятельности.

Автор приходит к выводу, что одним из важнейших качеств, характеризующих преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость, равно как и преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, является их исключительно высокая латентность. Проведенная оценка латентной составляющей преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций посредством применения метода экспертных оценок показала, что практически все опрошенные члены экспертной группы (94%) признали отсутствие реального отражения официальной статистикой состояния изучаемых видов преступности. Учитывая количество налогоплательщиков, находящихся на общей системе налогообложения на территории Воронежской, Курской и Липецкой областей (в среднем, в период с 2006 по 2012 годы – 63 тысячи), следует говорить о числе совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций преступлений, более чем в 10 раз превышающем официальные статистические показатели.

*В параграфе втором «Детерминация преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций»* анализируется совокупность элементов причинного комплекса, продуцирующего существование и развитие явлений, являющихся предметом исследования.

Основная роль в детерминации преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций, по мнению автора,

принадлежит факторам правового характера, к которым можно отнести: несовершенство норм ст. ст. 198, 199 УК; положения Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», устанавливающие уведомительный характер государственной регистрации юридических лиц; отсутствие в Законе о государственной регистрации положений, содержащих четкие и недвусмысленные критерии «фиктивности» юридического лица; отсутствие в налоговом законодательстве положений (ст. 171, 172 НК РФ), ставящих право на получение вычета по налогу на добавленную стоимость в зависимость от факта оплаты товара; расплывчатость и неопределенность формулировок ст. ст. 252, 253, 256 НК РФ, регулирующих порядок формирования расходов с целью уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций.

*В параграфе третьем «Личностные особенности субъектов, совершающих преступления в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций»* исследуются личностные особенности субъектов преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Данные о половом составе лиц, обвиняемых в совершении преступлений, связанные с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость на территории Воронежской, Курской и Липецкой областей, показывают значительное преобладание мужчин (72%) над женщинами (28%). Аналогичные данные были получены нами относительно удельного веса лиц, уклоняющихся от уплаты налога на прибыль организаций. Среди них мужчины составляли 79%, а женщины 21%. Самая высокая криминальная активность отмечается у лиц в возрасте от 30 до 50 лет (67% по преступлениям, связанным с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и 69% по преступлениям, связанным с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций).

Подавляющее большинство преступлений, связанных с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, совершается жителями городов и поселков городского типа (87% по налогу на

добавленную стоимость и 82% по налогу на прибыль организаций).

Образовательный уровень изучаемой категории налоговых преступников весьма высок. Так, 72% лиц, обвиняемых в совершении преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, и 69% лиц, обвиняемых в совершении преступного уклонения от уплаты налога на прибыль организаций, имели высшее образование.

Анализ имеющихся данных о лицах исследуемой категории позволил выявить факты неоднократного нарушения ими в прошлом положений действующего налогового законодательства. Так, к налоговой ответственности с период с 2006 по 2012 годы привлекались 65% организаций, в которых лица, обвиняемые в совершении преступного уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, занимали должности руководителей и главных бухгалтеров. Относительно налога на прибыль организаций данные показатель еще выше – 69%. При этом больше половины указанных субъектов привлекались к административной ответственности за анализируемый период.

**Глава третья «Предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций»** включает в себя три параграфа.

*В параграфе первом «Меры общего предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций»* рассматриваются меры предупреждения исследуемых видов преступности общесоциального характера.

В частности, автор полагает необходимым изменение направленности уголовной политики государства в сфере налогообложения посредством усиления организационно-правовых гарантий государства в указанной сфере, отказа от узаконенной лояльности к нарушителям законодательства о налогах и сборах, мотивируемой сугубо фискальными интересами. Не менее важным направлением общего предупредительного воздействия является повышение уровня налоговой культуры населения путем изменения нравственно-психологического состояния налогоплательщиков в сторону формирования у них определенных

высокоморальных принципов, убеждений, позитивных интересов и чувства гражданской ответственности.

*Параграф второй именуется «Специальное предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций».* В данном параграфе автором предлагается комплекс мер специального криминологического предупреждения совершения исследуемых видов преступлений.

Эффективной специальной криминологической мерой предупреждения преступности, связанной с неуплатой налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, будет являться передача полномочий по борьбе с налоговой преступностью от органов МВД к специализированным организационным звеньям налоговой администрации, которые предлагается создать в рамках налогового ведомства и которые должны быть наделены особыми полномочиями в сфере налогообложения, в том числе правом осуществлять оперативно-разыскную деятельность.

В целях эффективного предупреждения совершения указанных преступлений следует отказаться от неоправданного либерализма по отношению к нарушителям законодательства о налогах и сборах, что, в частности, требует внесения изменений в действующие нормы статей 198, 199 УК РФ, путем их приведения в соответствие с общими принципами назначения уголовного наказания. Для этого необходимо исключить Примечание 2 из статьи 198 УК РФ, а Примечание 2 к статье 199 УК РФ изложить в следующей редакции:

«лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное частью 2 настоящей статьи, а также части 2 статьи 199.1 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом, либо организацией, неуплата 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, и выполнены иные условия освобождения от уголовной ответственности, перечисленные в части 1 статьи 75 настоящего Кодекса».

Кроме того, необходимо снизить пороговые суммы ущерба, прописанные в Примечаниях 1 к статьям 198, 199 УК РФ вернувшись к способу определению крупного и особо крупного ущерба, содержащемуся в редакции указанных статей, действующей до 13.07.2009 года. Также необходимо установить единые критерии ущерба для лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и осуществляющих руководство организациями, ввиду того, что иное противоречит принципу равенства, закрепленному в статье 4 УК РФ, основой для которого являются положения статьи 19 Конституции РФ.

Предлагается ужесточить санкции, предусмотренные статьями 198, 199 УК РФ, сделав их одинаковыми для обоих указанных составов, а также дополнить статьи 198, 199 УК РФ, частью 3, содержащей такой квалифицирующий признак, как совершение неуплаты налога и (или) сбора организованной группой, предусмотрев применение в этом случае более сурового, по сравнению с частями 1 и 2 указанных статей, наказания.

Необходимо совершенствование правовых механизмов, регулирующих порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, для чего следует изменить формализованный порядок подтверждения права на вычет по налогу на добавленную стоимость, путем дополнения положений главы 21 НК РФ нормами, предусматривающими обязанность налогоплательщика представлять в налоговый орган документы, подтверждающие факт уплаты налога поставщику.

Кроме того, предлагается внести изменения в статьи 252, 270 НК РФ, регламентирующие порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, установив в них критерии обоснованности расходов организации.

В целях снижения количества исследуемых преступлений, совершаемых с использованием «номинальных организаций» следует напрямую закрепить в Главах 21, 25 НК РФ нормы, запрещающую налогоплательщику реализовывать право на вычет по налогу на добавленную стоимость и (или) признавать расходы по налогу на прибыль организаций, если сведения о его контрагенте содержатся в предложенном выше реестре ФИРНО.

В параграфе третьем «Индивидуальное предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций» автором предлагается комплекс мер индивидуального предупредительного воздействия, включающий в себя: выявление лиц, поведение которых в сфере исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, указывает на необходимость применения к ним мер индивидуального предупредительного воздействия; сбор и анализ необходимой информации об объектах, на основе которой осуществляется выбор конкретных методов индивидуального предупреждения; оказание непосредственного корректирующего воздействия на объекты индивидуальной профилактики и окружающую их среду.

В заключении подводятся итоги исследования, обобщаются основные научные и практические результаты, состоящие из выводов и предложений.

Приложение содержит в себе сведения, на основании которых проводился опрос респондентов в процессе диссертационного исследования.

#### **Список опубликованных научных работ по теме диссертационного исследования**

***а) в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России:***

1. Полянский Р.В. Некоторые объективные признаки налоговых преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций / Р.В. Полянский // Вестник Воронежского института МВД России. – 2010. - №2. – С.31-37 (0,4 п.л.).

2. Полянский Р.В. Объективная сторона преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций / Р.В. Полянский // Научный портал ВНИИ МВД России. – 2011. - №1(13). – С.53-59 (0,4 п.л.).



3. Полянский Р.В. Детерминация преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций / Р.В. Полянский // Вестник Воронежского института МВД России. – 2011. - №3. – С.12-16 (0,3 п.л.).

4. Полянский Р.В. Специальное криминологическое предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций / Р.В. Полянский // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. - №1(36). – С.451-452 (0,1 п.л.).

***б) в иных научных материалах и изданиях:***

5. Полянский Р.В. Уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций как общественно-опасное деяние в сфере налогообложения // Сборник материалов научной и учебно-методической конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов ВГАУ «Теория и практика инновационных технологий в АПК». / Р.В. Полянский // (12 – 13 января и 17 – 25 марта 2011 года). – г. Воронеж. – 2011. – С.195-198 (0,2 п.л.).

6. Специальное криминологическое предупреждение преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций // Сборник материалов всероссийской научно-практической конференции молодых ученых и специалистов, посвященных 100-летию Воронежского государственного аграрного университета им. Императора Петра I «Инновационные технологии и технические средства для АПК». / Р.В. Полянский // (28 – 29 ноября 2011 года). – г. Воронеж. – 2011. – С.205-208 (0,1 п.л.).

7. Полянский Р.В. Индивидуальное предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций // Сборник материалов научной и учебно-методической конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов ВГАУ «Теория и практика инновационных технологий

в АПК». / Р.В. Полянский // (12 – 13 января и 12 – 13 марта 2012 года). – г. Воронеж. – 2012. – С.188-190 (0,1 п.л.).

8. Полянский Р.В. Субъекты преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налогов // Сборник материалов научной и учебно-методической конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов ВГАУ «Теория и практика инновационных технологий в АПК». / Р.В. Полянский // (12 – 13 января и 12 – 13 марта 2012 года). – г. Воронеж. – 2012. – С.224-226 (0,1 п.л.).

9. Полянский Р.В. Некоторые вопросы квалификации неправомерного возмещения налога на добавленную стоимость // Сборник материалов открытой Всероссийской научно-практической конференции «Техника и безопасность объектов уголовно-исполнительной системы» – 2010». / Р.В. Полянский // (12 – 13 октября 2010 года). – г. Воронеж. – 2010. – С.484-489 (0,3 п.л.).

10. Полянский Р.В. Специально-криминологические меры предупреждения преступности, связанной с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций / Р.В. Полянский // Вестник Управления ФНС России по Воронежской области. – 2011. - №3. – С.60-64 (0,2 п.л.).

11. Полянский Р.В. Некоторые факторы, детерминирующие преступность, связанную с уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций / Р.В. Полянский // Вестник Управления ФНС России по Воронежской области. – 2011. - №3. – С.56-59 (0,2 п.л.).

12. Полянский Р.В. Некоторые вопросы квалификации противоправного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость как мошенничества // Сборник материалов научной и учебно-методической конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов ВГАУ «Теория и практика инновационных технологий в АПК». / Р.В. Полянский // (15 – 16 января и 12 – 13 марта 2013 года). – г. Воронеж. – 2013. – С.294-297 (0,1 п.л.).

Полянский Роман Валентинович

Предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций

Настоящая диссертация посвящена проблемам предупреждения преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. В работе проводится комплексное исследование уголовно-правовых и криминологических особенностей указанных негативных явлений. В диссертации разработаны теоретические, социально-правовые и организационные основы предупреждения преступлений, совершаемых в форме неуплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций.

Выводы и материалы проведенного исследования имеют теоретическое и практическое значение, способствуют углублению научных знаний о закономерностях налоговой преступности.

Polyansky Roman Valentinovich

**The prevention of tax crimes, committing in the form of the evasion of value-added tax and corporate income tax.**

This dissertation is devoted to the problems of prevention of tax crimes, committing in the form of the evasion of value-added tax and corporate income tax. The comprehensive analysis of criminal and legal, criminological features of mentioned negative phenomenon is researched in this thesis work. The theoretical, social and legal, organization bases of prevention of tax crimes, committing in the form of the evasion of value-added tax and corporate income tax are developed.

Conclusions and materials of the conducted research have theoretical and practical value, promote intensification of the scientific knowledge about regularities of tax crime.

Подписано в печать: 25.11.13  
Объем: 1,4 п.л.  
Тираж: 100 экз. Заказ № 173  
Отпечатано в типографии «Реглет»  
г. Москва, Ленинский проспект, д.2  
(495) 978-66-63, [www.reglet.ru](http://www.reglet.ru)