

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, доцент кафедры финансового права Санкт-Петербургского государственного экономического университета; профессор кафедры экономики и права Санкт-Петербургского университета ГПС МЧС России; адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ И ПРЕСТУПНИКИ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

Введение

Борьба с уклонением от уплаты налогов сопровождает историю налогообложения во всех государствах и во все эпохи. За прошедшие тысячелетия в человеческом обществе изменилось очень многое, исчезло множество институтов, успешно просуществовавших столетия, часть институтов на грани выживания или вымирания, о возможных сомнительных перспективах некоторых ведутся оживленные дискуссии, но уклонение от уплаты налогов (сборов, дани, податей и т. п.) не только не исчезло как социальное явление, но нет даже убедительных доказательств, что оно исчезнет в обозримом будущем.

Скажем осторожнее: раньше исчезновения теневой экономики уклонение от уплаты налогов не исчезнет, а теневая экономика в обозримом будущем сохранится, по крайней мере, в том обозримом будущем («двенадцать и более лет»), которое охватывается Стратегическим прогнозом Российской Федерации, разрабатываемым Правительством РФ. Разработанная для такого горизонта *Стратегия экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года, утвержденная Указом Президента РФ от 13 мая 2017 г. № 208*, исходит из того, что «к основным вызовам и угрозам экономической безопасности относятся», в частности, «высокий уровень криминализации и коррупции в экономической сфере» и «сохранение значительной доли теневой экономики» (пп. 18 и 19 п. 12 *Стратегии (раздел II «Вызовы и угрозы экономической безопасности»)*), и «борьбу с нецелевым использованием и хищением государственных средств, коррупцией, теневой и криминальной экономикой» включает в число «основных задач по реализации направления, касающегося развития системы государственного управления, прогнозирования и стратегического планирования в сфере экономики» (пп. 15 п. 16 *Стратегии (раздел III «Цели, основные направления и задачи государственной политики в сфере обеспечения экономической безопасности»)*), а к «основным задачам по реализации направления, касающегося устойчивого развития национальной финансовой системы» относит «противодействие переводу безналичных денежных средств в теневой оборот наличных денежных средств и легализации доходов, полученных преступным путем от предикатных экономических преступлений» (пп. 8 п. 20 *Стратегии (раздел III)*).

Всегда актуальная проблема обеспечения эффективности борьбы с уклонением от уплаты налогов в последние годы актуализируется и осложняется тем, что решается в условиях, когда бизнес — основной поставщик налоговых доходов — сам борется за выживание в нестабильной отечественной и глобальной экономике.

Анализ российской налоговой практики первых полутора десятилетий XXI в. и определяющих эту практику налогового законодательства, уголовного

и уголовно-процессуального законодательства (в части налоговых преступлений¹), административного законодательства (в части административных правонарушений в области налогов и сборов) показывает наличие в этот период хотя и медленной, но все же определенно выраженной декриминализации уклонения от уплаты налогов путем увеличения денежных сумм, определяющих крупный и особо крупный размеры в «налоговых» статьях Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ), и существенного, особенно заметного в последние годы, повышения эффективности налогового администрирования (Мосин, 2016б).

Явления, характеризующие тенденции либерализации уголовного законодательства в налоговой сфере в период до 2014 г., рассматривались нами ранее (Мосин, 2004; 2006; 2007; 2010а; 2010б; 2014; 2016а; 2016б; 2017), а картина налоговой преступности в целом и в многочисленных деталях показана в литературе, например (Александров, 2014; Белов, Харламова, 2016; Глебов, Ролик, 2005; Ефимичев, 2004; Зрелов, Краснов, 2004; Карякин, Махов, 2005; Кучеров, Соловьев, 2004; Кучеров, Шукин, 2006; Ларичев, Бембетов, 2001; Ларичев, Трунцевский, Баграев, 2007; Петросян, Артемьева, 2009; Соловьев, 2006; Соловьев, 2013; Чельшева, Феськов, 2001). Поэтому здесь мы ограничимся лишь последними годами, тем более что именно их тенденции особенно интересны и актуальны.

И здесь же, чтобы не быть неправильно понятым в вопросе личного отношения автора к уголовному преследованию за неуплату налогов, автор считает должным заметить, что в статье он лишь пытается дать оценки правового и экономического характера изменениям в криминальной части налогового мира России. Что же касается личного отношения к уголовному преследованию за уклонение от уплаты налогов, то автор считает его безусловно необходимым и полностью согласен с утверждением д. ю. н., д. ф. н. профессора Академии Генеральной прокуратуры РФ Н. В. Володиной: «Финансовые основы современного Российского государства по-прежнему под угрозой в связи с большим количеством случаев ухода от уплаты налогов. В этой связи важное значение приобретает система мер противодействия данному негативному явлению, особенно мер уголовно-правовых» (Володина, 2017).

Декриминализация уклонения от уплаты налогов в 2016 г.

В нынешнем десятилетии критерий, обычно воспринимаемый налогоплательщиками, когда речь идет об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, как главный критерий, отграничивающий налоговое преступление от налогового правонарушения, преступлением не признаваемого, — критерий крупного размера уклонения — изменялся уже дважды (вместе с ним менялся и критерий особо крупного размера уклонения).

Первый раз — *Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный*

¹ Термин «налоговое преступление» не нов для России. В советское время он применен, например, уже в приложенном к Декрету Совета народных комиссаров РСФСР от 3 октября 1921 г. «Инструкция по применению Постановления Совета Народных Комиссаров от 15 июля 1921 г. “Об ответственности за нарушение декретов о натуральных налогах и об обмене» и о порядке возбуждения и направления дел об этих нарушениях”» Циркуляре ВЦИК от 12 июля 1921 г. «О сессиях революционных трибуналов по разбору дел о преступлениях, связанных с нарушением закона о натуральном налоге», по которому «в виде общего правила устанавливается слушание этих дел сокращенным порядком без сторон и свидетелей. Отступления от этого правила разрешаются лишь в исключительных случаях». В постсоветский период этот термин фигурирует, например, в Законе РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции». Пленум Верховного Суда РФ впервые применил его в постановлении от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов».

кодекс Российской Федерации», который существенно увеличил ранее введенные 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» денежные суммы критериев крупного и особо крупного размеров уклонения в «налоговых» статьях УК РФ 2016 г.: ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»; ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»; ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»; ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

В результате по истечении 6,5 лет действия прежних критериев крупного и особо крупного размеров они были в 2016 г. заменены другими, увеличившими все пограничные суммы неуплаты налогов и (или) сборов, начиная с которых рассматривается вопрос о возбуждении уголовного дела за совершение налогового преступления. При этом:

– в ст. 198 УК РФ все пограничные денежные суммы для крупного и особо крупного размеров уклонения увеличились в 1,5 раза при сохранении прежних пограничных долей неуплаченных налогов и (или) сборов в подлежащих уплате суммах налогов и (или) сборов в случае оценки уклонения за период в пределах трех финансовых лет подряд;

– в ст. 199 и 199.1 УК РФ пограничные денежные суммы для крупного размера уклонения увеличились в 2,5 раза при таком же увеличении пограничной доли неуплаченных налогов и (или) сборов в подлежащих уплате суммах налогов и (или) сборов в случае оценки уклонения за период в пределах трех финансовых лет подряд; для особо крупного размера суммы увеличились в 1,5 раза, а доли в 2,5 раза;

– в ст. 199.2 УК РФ пограничная денежная сумма для крупного размера уклонения увеличилась в 1,5 раза (особо крупного размера эта статья до 10 августа 2017 г. не предусматривала).

Поясним это на примере ст. 199 и 199.1 УК РФ, сопоставив их показатели критериев крупного и особо крупного размеров уклонения, установленные Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ, с установленными Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ (его показатели даны в квадратных скобках): крупный размер – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 5 млн руб. [2 млн руб.], при условии, что она превышает 25% [10%] подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 15 млн руб. [6 млн руб.]; особо крупный размер – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 15 млн руб. [10 млн руб.], при условии, что она превышает 50% [20%] подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 45 млн руб. [30 млн руб.].

Позиция налоговых органов по вопросу целесообразности иметь в налоговых статьях УК РФ «критерии по сумме ущерба как в процентном соотношении (критерий существенности для налогоплательщика), так и в твердой сумме (критерий существенности для государства)» изложена, в частности, в письме ФНС России от 18 августа 2016 г. № СА-18-2/871@.

Свидетельствуют ли отмеченные изменения о частичной декриминализации уклонения от уплаты налогов (полная декриминализация невозможна, ибо она означает полный отказ от уголовного преследования за уклонение от уплаты налогов) в трудное для экономики страны второе десятилетие XXI в., или же такой декриминализации не было, а указанные изменения уголовного законодательства в части налоговых преступлений лишь отследили экономические изменения в

стране, произошедшие за период действия прежних критериев крупного и особо крупного размеров в налоговых статьях УК РФ?

Ведь декриминализация очевидно и несомненно значительна, если мы сопоставляем, с одной стороны, критерии крупного (особо крупного) уклонения и экономическую ситуацию в стране непосредственно перед вступлением в силу *Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ*, а с другой стороны, их же, но после вступления этого закона в силу. Но очевидность и несомненность декриминализации исчезают, как только мы сравниваем уровень криминализации уклонения от уплаты налогов на дату вступления в действие новых критериев крупного (особо крупного) уклонения с уровнем криминализации уклонения на дату вступления в действие предыдущих критериев крупного (особо крупного) уклонения.

Оценить криминализирующий/декриминализирующий характер изменений налоговых статей УК РФ в первом и самом простом стоимостном приближении, вполне достаточном для такого рода оценок, можно, например, следующими способами: 1) дисконтируя по индексам потребительских цен пограничные суммы крупного (особо крупного) размеров, установленные с 15 июля 2016 г. *Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ*, к дате 1 января 2010 г., когда были установлены *Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ* ранее действовавшие пограничные суммы; 2) сравнивая указанные пограничные суммы по их отношению к минимальному размеру оплаты труда, действовавшему на дату введения соответствующей пограничной суммы; 3) сравнивая эти же суммы, но по их отношению к величине прожиточного минимума в целом по России, действовавшему на дату введения суммы; 4) сравнивая эти же суммы в их долларовых эквивалентах, исчисленных на дату введения суммы.

Произведенные автором расчеты и анализ (для ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ они подробно описаны в работе (Мосин, 2017)) показали, что все четыре способа экономической (стоимостной) оценки изменений в степени криминализации деяний, предусмотренных налоговыми статьями УК РФ, дают сходные между собой результаты – введенные с 15 июля 2016 г. *Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ* новые критерии крупного и особо крупного размеров в этих статьях в их сопоставлении с ранее действовавшими, введенными с 1 января 2010 г. *Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ*, привели за период в 6,5 лет:

– к снижению криминализации деяний в виде уклонения в крупном размере от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ч. 1 ст. 199) и в виде неисполнения в крупном размере обязанностей налогового агента (ч. 1 ст. 199.1), но к снижению далеко не столь значительному, как это, на первый взгляд, следует из сопоставления старых и новых критериев крупного размера;

– к увеличению криминализации деяний в виде уклонения в крупном или особо крупном размере от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198), в виде уклонения в особо крупном размере от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ч. 2 ст. 199), в виде неисполнения в особо крупном размере обязанностей налогового агента (ч. 2 ст. 199.1) и в виде сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2).

То есть, фактически по истечении 6,5 лет (с 1 января 2010 г. до 15 июля 2016 г.) круг налоговых правонарушений, не признаваемых налоговыми преступлениями по ч. 1 ст. 199 и ч. 1 ст. 199.1 УК РФ, расширился по сравнению с тем, каким он был на 1 января 2010 г., а круг налоговых правонарушений, не признаваемых налоговыми преступлениями по ст. 198, ч. 2 ст. 199, ч. 2 ст. 199.1 и ст. 199.2 УК РФ, сузился, опять-таки по сравнению с тем, каким он был на 1 января 2010 г.

(понятно, что здесь имеются в виду налоговые правонарушения, не признаваемые налоговыми преступлениями лишь из-за того, что для этого недостаточен их размер уклонения от уплаты налогов и (или) сборов). Соответственно изменились и охранительные возможности уголовного законодательства в налоговой сфере.

Таким образом, частичная декриминализация уклонения от уплаты налогов, осуществленная *Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ*, лишь компенсировала, притом не полностью, «захваченное» за 6,5 лет ползучей криминализацией уклонения от уплаты налогов, — криминализацией, обусловленной постепенным обесцениванием денежных сумм, определявших крупный и особо крупный размеры уклонения в период действия в этой части *Федерального закона от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ*.

По сути, в 2016 г. уровень криминализации уклонения от уплаты налогов понизили примерно до уровня 2010 г. (опустили ниже этого уровня для уклонения в крупном размере организаций и налоговых агентов и опустили, но установили выше старого уровня для уклонения физических лиц, для уклонения в особо крупном размере организаций и налоговых агентов, для сокрытия имущества, за счет которого должно производиться взыскание уклонения). Заметим, что в отечественной литературе по вопросам уголовной политики в налоговой сфере часто говорится об изменениях уголовного закона в направлении декриминализации уклонения от уплаты налогов, но сопутствующий этому анализ обычно ограничивается рамками уголовно-правового исследования (экономико-правового анализа автору найти не удалось). А при таком подходе повышение сумм крупного (особо крупного) размера всегда воспринимается как очередная декриминализация деяния.

Криминализация уклонения от уплаты налогов в 2017 г.

Выше отмечено, что в нынешнем десятилетии критерий крупного (особо крупного) размера уклонения от уплаты налогов и сборов в УК РФ изменялся уже дважды. Первый раз — в 2016 г., второй раз — в 2017 г., когда *Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды»* в дополнение к уже давно введенной уголовной ответственности налогоплательщиков и плательщиков сборов за уклонение от уплаты налогов и сборов была введена уголовная ответственность плательщиков страховых взносов — организаций и физических лиц — за уклонение от уплаты страховых взносов (п. 3 ст. 8 НК РФ): обязательных платежей на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование (а также взносов, взимаемых с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц) — диспозиции ст. 198, 199 и 199.2 УК РФ в новых редакциях. Этим же законом введена уголовная ответственность и за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание страховых взносов, причем не только вышеназванных страховых взносов, но и предусмотренных законодательством РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (уголовная ответственность за уклонение от уплаты последних предусмотрена ст. 199.3 и 199.4 УК РФ, введенными тогда же) — диспозиция ст. 199.2 в новой редакции.

Для этого указанным законом были соответствующим образом отредактированы ст. 198–199.2 УК РФ. Новыми стали и названия статей, содержащих нормы, в диспозиции которых фигурируют плательщики страховых взносов: ст. 198 – «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов»; ст. 199 – «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов»; ст. 199.2 – «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов».

Санкции в ст. 198–199.1 оставлены прежними, последний раз они редактировались *Федеральным законом от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»* и с тех пор не менялись. Санкции ст. 199.2 изменены: прежняя редакция этой статьи не предусматривала особо крупного размера как квалифицирующего признака преступного деяния, в новой же редакции этот признак предусмотрен; соответственно установлены санкции для деяния, совершенного в крупном размере, и для деяния, совершенного в особо крупном размере. Вместо прежних 5 лет максимальный срок лишения свободы по этой статье стал 7 лет – самый большой срок лишения свободы по налоговым статьям УК РФ.

Прежними остались все используемые в правилах определения крупного и особо крупного размера для ст. 198, 199, 199.1 и крупного размера для ст. 199.2 пограничные денежные суммы, а также пограничные доли недоимок для случая оценки уклонения за период в пределах трех финансовых лет подряд. Если раньше правила определения крупного и особо крупного размера были одинаковыми для ст. 199 и 199.1 (были сформулированы в примечании 1 к ст. 199), то теперь ст. 199.1 снабжена самостоятельной формулировкой, хотя и более точной применительно к налоговым агентам, но все же полностью не снимающей обоснованную критику прежней.

Однако, и это является самым важным для нас при оценке характера правовых новелл (криминализация или декриминализация уклонения от уплаты налогов), введенных в УК РФ *Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ*, теперь при определении крупности (особой крупности) уклонения в ст. 198 и 199 в расчет должна приниматься не сумма неуплаченных налогов и сборов, как было прежде, а сумма неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов: все изменения в формулах определения крупного и особо крупного размера для этих статей заключаются в замене словосочетания «налогов и (или) сборов» словосочетанием «налогов, сборов, страховых взносов». Причем под страховыми взносами здесь понимаются обязательные платежи на обязательные пенсионное, социальное на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и медицинское страхования, а также взносы с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

Когда же решается вопрос о привлечении к уголовной ответственности по ст. 199.2, то при определении крупности (особой крупности) «сокрытия» в расчет должны приниматься неуплаченные страховые взносы не только те, которые принимаются в расчет по ст. 198 и 199, но и те, которые предусмотрены законодательством РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (это следует из диспозиции ст. 199.2).

Соответствующие изменения, учитывающие введение уголовной ответственности по страховым взносам, внесены и в формулировки условий освобождения от уголовной ответственности в примечаниях к ст. 199 и 199.1 (для ст. 198 этот учет следует из ее контекста вкупе с примечанием).

Все это означает (поскольку введенные в 2016 г. пограничные денежные суммы остались без изменения), что правовые новеллы *Федерального закона от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ*, вступившего в силу с 10 августа 2017 г., увеличили (среднестатистически) криминализацию уклонения от уплаты собственно налогов и сборов. Степень увеличения оценить нет возможности, т. к. прежде уголовной ответственности за неуплату страховых взносов не было, а воспользоваться для оценки статистикой недоимок по ним за прошлые годы нельзя, т. к. невозможно в экстраполяции сделать поправку на изменение этой статистики из-за угрозы уголовной ответственности.

Думается, вышеизложенного достаточно, чтобы усомниться в том, что в истекший период нынешнего десятилетия в России имела место фактическая либерализация уголовного законодательства применительно к налоговой сфере (фактическая гуманизация уголовного политики в сфере налогообложения).

Вместе с тем необходимо отметить, что криминализация уклонения от уплаты страховых взносов не является новой для постсоветской России. Она уже имела место в нашей истории, ибо в период с 1 января 2001 г. до 1 января 2010 г. на территории страны действовал единый социальный налог (глава 24 НК РФ), в состав которого входили обязательные платежи, по сути, те же, что образуют состав страховых взносов по определению, данному в ныне действующей редакции ст. 8 НК РФ. Но *Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»* глава 24 НК РФ признана утратившей силу с 1 января 2010 г. Конечно, совокупность обязательных платежей, входивших в состав единого социального налога, по своей юридической природе никак не могла считаться налогом ни в смысле п. 1 ст. 8 НК РФ, ни в классических определениях понятия налога, и на это неоднократно указывалось в юридической литературе. Но такова уж была воля законодателя. И в указанный период уклонение от уплаты обязательных платежей (по сути, страховых взносов, но юридически обозначенных как составляющие единого социального налога) в названные государственные внебюджетные фонды подпадало под уголовную ответственность в составе уклонения от уплаты налогов и сборов.

Исключение единого социального налога из перечня российских налогов повлекло декриминализацию уклонения от уплаты страховых взносов (если говорить строго, то декриминализацию уклонения от уплаты тех обязательных платежей, которые входили в состав единого социального налога), ибо в это время уже действовали новые редакции ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», сменившие их прежние редакции, имевшие названия, соответственно, «Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды» и «Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации», и уже не предусматривавшие ответственности за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Здесь будет уместным также отметить, что уголовная ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов предусмотрена и в уголовных кодексах ряда других государств, возникших на территории бывшего СССР, например, в *Уголовном кодексе Азербайджанской Республики* (ст. 213 «Уклонение от уплаты налогов» предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов или взносов по обязательному государственному социальному страхованию), *Уголовном кодексе Кыргызской Республики* (ст. 212 «Уклонение индивидуального предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов»; ст. 213 «Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов»), *Уголовном кодексе Республики Узбекистан* (ст. 184 «Уклонение от уплаты налогов или других обязательных платежей»), *Уголовном кодексе Украины* (ст. 212 «Уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)»; ст. 212–1 «Уклонение от уплаты единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование и страховых взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование»), но не предусмотрена, например, в *Уголовном кодексе Республики Беларусь*, *Уголовном кодексе Республики Молдова*, *Уголовном кодексе Республики Таджикистан*, *Уголовном кодексе Туркменистана* (все кодексы по состоянию на 18 октября 2017 г.). Уголовная же ответственность за уклонение от уплаты налогов предусмотрена в каждом из этих кодексов.

Оценивая целесообразность той или иной криминализации или декриминализации уклонения от уплаты налогов и, тем более, ее правомерность, необходимо учитывать отмеченное в *постановлении Конституционного Суда РФ от 10 февраля 2017 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 212.1 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И. И. Дадина»*: в случаях, когда предусматриваемые законом меры публично-правовой ответственности перестают отвечать социальным реалиям, приводя к ослаблению защиты конституционно значимых ценностей или, напротив, к избыточному применению государственного принуждения, федеральный законодатель вправе обеспечить их приведение в соответствие с новыми социальными реалиями, соблюдая при этом конституционные принципы равенства, справедливости и гуманизма.

Криминальная и криминологическая картины налоговой сферы

Невозможно точно оценить, насколько верно статистические данные МВД России о налоговых преступлениях отражают реальную картину налоговой преступности в стране, ибо все эти данные относятся к выявленным налоговым преступлениям, а потому характеризуют лишь выявленную налоговую преступность. И не исключено, а, наоборот, весьма вероятно, если принять во внимание масштабы теневой экономики в России (даже по самым скромным ее оценкам), что ущерб от выявленной налоговой преступности составляет существенно менее половины реального ущерба от всей налоговой преступности.

Тем не менее, статистические данные МВД России о налоговых преступлениях исключительно важны и информативны, поскольку позволяют отслеживать и оценивать на качественном и, в относительном плане, на количественном уровнях последствия изменений, вносимых в методы борьбы с налоговыми преступлениями, в том числе путем реформирования уголовного и уголовно-процессуального законодательства применительно к налоговой сфере.

Основные статистические показатели, характеризующие выявленную налоговую преступность 2010–2017 гг., представлены на графиках рис. 1–4, построенных на основании данных МВД России (Общие., 2010; Общие., 2011; Состояние., 2012;

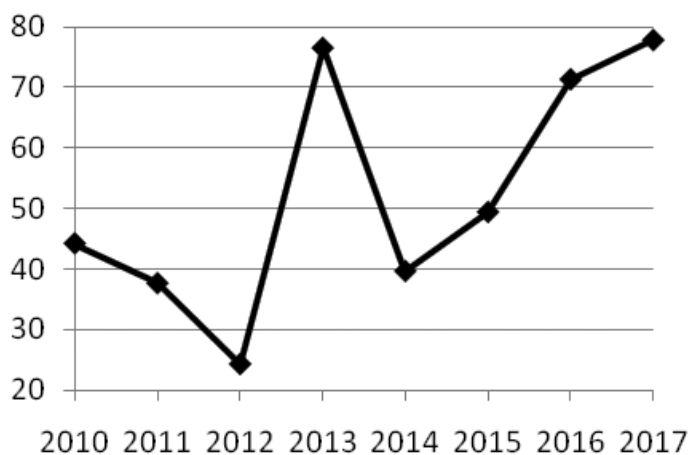


Рис. 1. Ущерб от налоговых преступлений за год, млрд руб. (2010–2017 гг.)

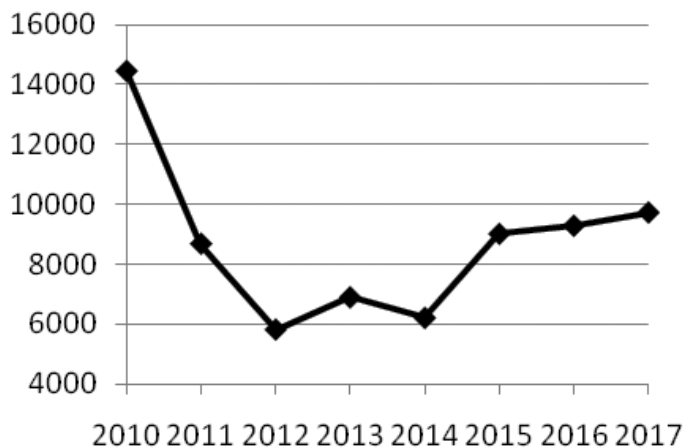


Рис. 2. Количество налоговых преступлений за год (2010–2017 гг.)

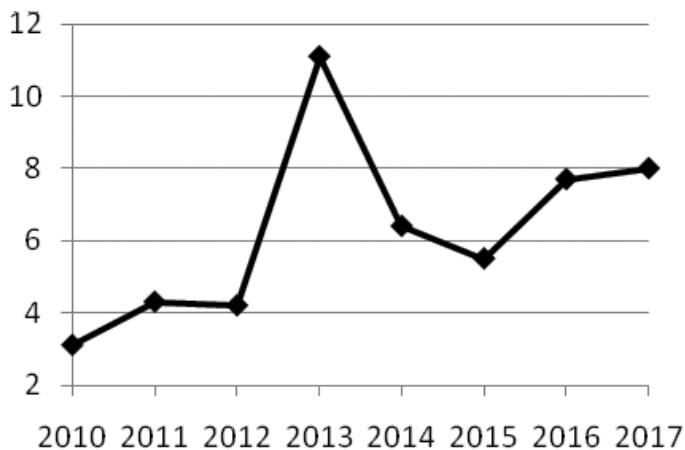


Рис. 3. Средний ущерб от одного налогового преступления, млн руб. (2010–2017 гг.)

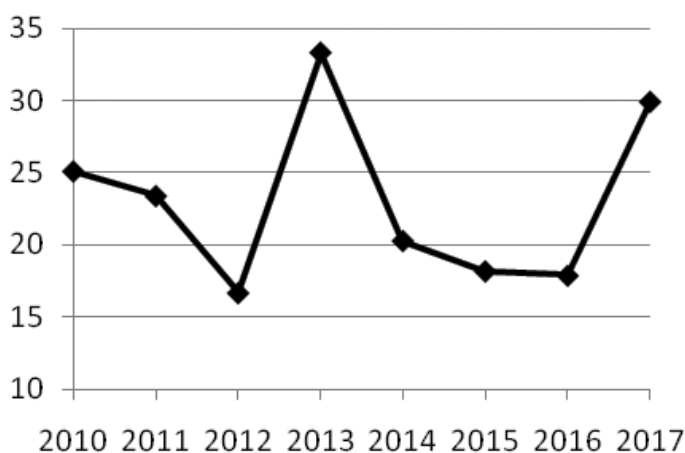


Рис. 4. Доля ущерба от налоговых преступлений в общем ущербе от преступлений экономической направленности за год, % (2010–2017 гг.)

Состояние..., 2013; Состояние..., 2014; Состояние..., 2015; Состояние..., 2016) (за более ранние годы в отчетах МВД России, представленных в открытом доступе в сети Интернет, нет данных о материальном ущербе от налоговых преступлений; на графиках показатели 2014 и 2015 гг. не учитывают данных по Крымскому федеральному округу; ущерб от налоговых преступлений представлен только по оконченным уголовным делам соответствующего года; показатели количества налоговых преступлений и ущерба от них в 2017 г. получены линейной экстраполяцией данных МВД России за первые три квартала 2017 г. (Состояние..., 2017); величины среднего ущерба от одного преступления и доли ущерба от налоговых преступлений в общем ущербе от преступлений экономической направленности за год рассчитаны автором).

В *Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утвержденной приказом Генпрокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России и СК России от 8 июня 2015 г.*, определено (п. 1 Инструкции), что органам прокуратуры, органам внутренних дел, следственным органам и налоговым органам в вопросах противодействия преступлениям в сфере налогообложения необходимо считать одним из приоритетных направлений возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе страны. Это, безусловно, верно, ибо самым важным показателем, характеризующим уровень угрозы финансовой безопасности России от налоговых преступлений, является величина ущерба, причиняемого бюджетной системе страны этими преступлениями. Из рис. 1 видно, что ущерб от налоговых преступлений резко (в 1,9 раза) снизился в 2014 г. по сравнению с 2013 г., после чего рос, достигнув в 2017 г. уровня 2013 г. (точная оценка здесь невозможна, т. к., как уже отмечено, для 2017 г. использованы данные, полученные экстраполяцией результатов его первых трех кварталов).

Думается, что взятая сама по себе ценность существенного увеличения выявленного за год ущерба от налоговых преступлений за период после 2014 г. снижается при сопоставлении данных рис. 1 с данными рис. 3, показывающими, что средний по году ущерб от одного выявленного налогового преступления (при всей условности этого показателя) рос намного «скромнее» по сравнению с ростом ущерба от всех налоговых преступлений за год. То есть выявление налоговых преступлений шло не столько за счет выявления преступлений с особо крупными суммами (здесь мы имеем в виду не тот особо крупный размер, что предусмотрен налоговыми статьями УК РФ, а те суммы, которые фигурируют в

так называемых резонансных налоговых преступлениях), сколько за счет роста числа выявленных преступлений.

Эта тенденция (мы не можем утверждать, что это стратегия, принятая в борьбе с налоговыми преступлениями, ибо не знаем, создана ли тенденция рациональными соображениями или сложилась стихийно) противоположна стратегии, принятой Федеральной налоговой службой, которая в последние годы стремится не к увеличению количества выездных налоговых проверок, а, наоборот, к сокращению их числа, но повышению при этом эффективности средней проверки, с тем чтобы именно за счет этого повышения добиться роста налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Но все же определенно утверждать, что наблюдаемая тенденция не лучший вариант в борьбе с налоговой преступностью, мы не беремся, ибо хотя в борьбе с налоговыми правонарушениями налоговые органы практикой выездных налоговых проверок доказали, что выбранная ими стратегия эффективна, такого доказательства пока не представлено в борьбе с налоговыми преступлениями.

Динамику доли ущерба от налоговых преступлений в общем ущербе от преступлений экономической направленности за год (рис. 4) мы пока объяснить не можем. Можно, конечно, сказать, что в кризисный для экономики период рост экономической преступности в целом обгонял рост одной из составляющих последней — налоговой преступности по масштабу причиняемого ущерба (положительная динамика на рис. 1 и отрицательная динамика на рис. 4), но это никак не объясняет показатели 2017 г. Картина в целом становится еще более непонятной, если включить в нее рис. 5, на котором показаны изменения за год величины ущерба от преступлений экономической направленности, рассчитанные автором как процентное отношение разности сумм ущерба в данном и предыдущем годах к сумме ущерба предыдущего года.

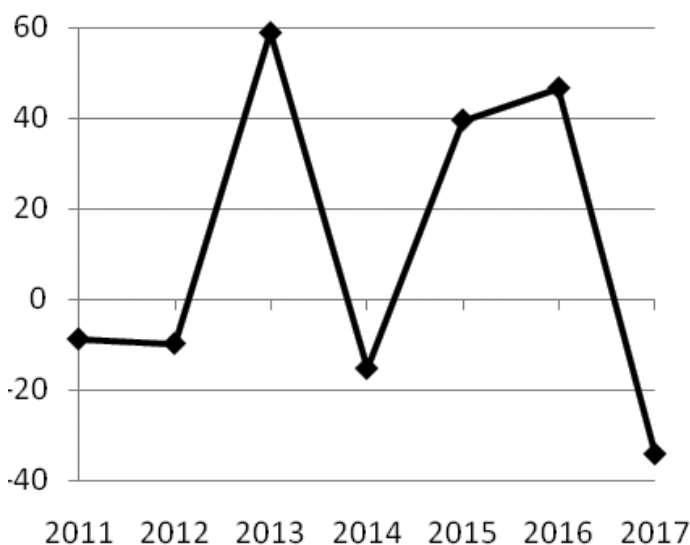


Рис. 5. Темп изменений величины ущерба от преступлений экономической направленности (в процентах к предыдущему году) (2011–2017 гг.)

Весьма возможно, что поскольку показатели 2017 г. на этих рисунках получены линейной экстраполяцией данных МВД России за первые три квартала года, а показатели выявляемости и раскрываемости в сводках за последний квартал года нередко оказываются существенно выше им предшествующих, то фактические показатели за 2017 г. будут иными и картина изменится в сторону большей ее

понятности и/или объяснимости (что, вообще говоря, не одно и то же, и в истории науки немало тому подтверждений).

Конечно, из сопоставления рис. 4 и 5 напрашивается предположение, что по окончании (или еще нет?) самой относительно тяжелой стадии кризиса экономическая преступность пошла на спад, причем существенный, а налоговая преступность – нет. Но можно ли такое утверждать в годы, когда проблема налоговой наполняемости бюджета стала особенно важной и актуальной? Ведь статистические данные МВД России относятся к выявленным преступлениям и выявленному ущербу от них, а когда какое-то направление становится особо важным, то и работа правоохранительных органов в этом направлении актуализируется и внимание и требования к ее показателям растут. В общем, пока (в октябре 2017 г.) дать убедительное объяснение, хотя бы на качественном уровне, динамике рис. 4 и 5 мы не можем.

Общие социологические характеристики налоговых преступников можно получить из данных, представленных в открытых отчетах МВД России. Например, о возрасте и образовании осужденных за налоговые преступления – рис. 6 и 7, построенные на основании данных, содержащихся в отчетах по форме № 11 «Отчет о составе осужденных, месте совершения преступления» (Сводные..., 2013; Сводные..., 2014; Сводные..., 2015; Сводные..., 2016) (данные для рис. 7 рассчитаны автором; для предыдущих лет аналогичных отчетов в сети Интернет нет).

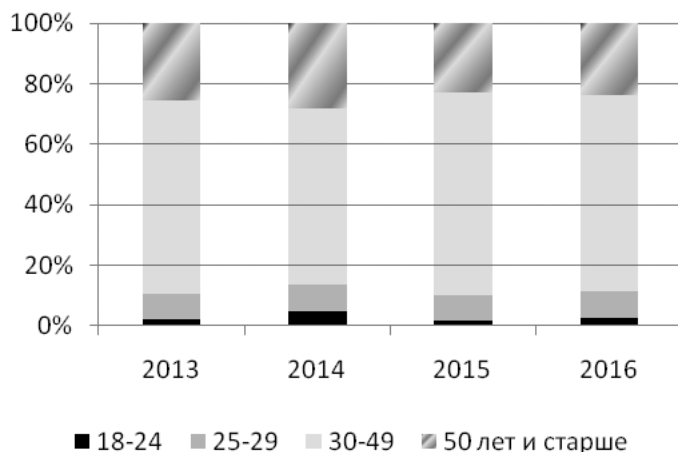


Рис. 6. Возраст осужденных лиц при совершении налогового преступления (2013–2016 гг.)

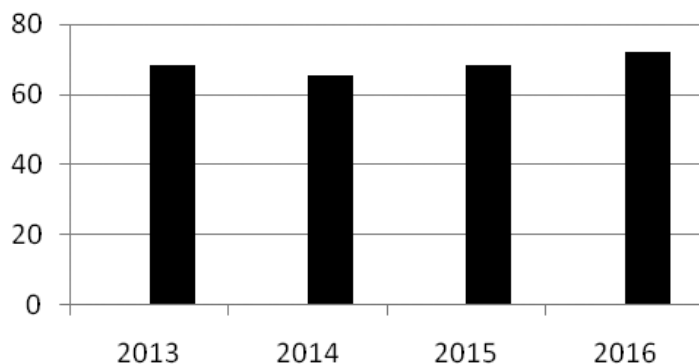


Рис. 7. Процентная доля лиц с высшим и незаконченным высшим образованием среди налоговых преступников (2013–2016 гг.)

Примечательна определенная стабильность распределения налоговых преступников по возрасту (рис. 6): доля возраста от 18 до 24 лет в период 2013–2016 гг. менялась с годами, но не выходила из диапазона 1,9–2,6%; доля возраста от 25 до 29 лет – была в диапазоне 8,0–9,1%; доля возраста от 30 до 49 лет – в диапазоне 58–67,4%; доля возраста 50 лет и старше – в диапазоне 22,7–28,3%. Число осужденных пенсионеров (мужчин 60 лет и старше, женщин 55 лет и старше) все эти годы было невелико: в 2013 г. – 29 чел.; в 2014 г. – 23 чел.; в 2015 г. – 28 чел.; в 2016 г. – 23 чел.

Слабо менялась в эти годы и доля лиц с высшим и незаконченным высшим образованием среди налоговых преступников: она находилась в диапазоне от 65,3% (в 2014 г.) до 72,1% (в 2016 г.), причем в 2015 г. она сравнялась с той, что была в 2013 г.

Для большей полноты криминологической картины отметим, что доля индивидуальных предпринимателей среди осужденных за налоговые преступления составляла: в 2013 г. – 9,2%; в 2014 г. – 8,2%; в 2015 г. – 9,1%; в 2016 г. – 4,6%. Доля женщин среди осужденных за налоговые преступления составляла: в 2013 г. – 12,5%; в 2014 г. – 17,3%; в 2015 г. – 12,7%; в 2016 г. – 11,6% (все процентные значения исчислены автором по данным указанных отчетов МВД России). Низкую, не превышающую 10% долю индивидуальных предпринимателей среди налоговых преступников мы объясняем не тем, что они редко уклоняются от уплаты налогов (наоборот, мы полагаем, что они уклоняются довольно часто), а тем, что они редко уклоняются от уплаты налогов в том размере, который необходим для привлечения к уголовной ответственности (малый и средний бизнес).

Уголовно-процессуальный либерализм в налоговой сфере и его преодоление

В 2015 г., готовя статью (Мосин, 2016а) и располагая данными о налоговой преступности за период только до 2014 г., мы писали: «Можно с уверенностью утверждать, что в скором времени количество ежегодно выявляемых налоговых преступлений начнет расти». Основой для такого утверждения послужило то, что *Федеральным законом от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»* были расширены полномочия следователей в части возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, предусмотренным ст. 198–199.2 УК РФ, поскольку именно сужение таких полномочий *Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации»* привело, по мнению автора статьи (и не только его), к снижению количества выявленных налоговых преступлений: этим законом ст. 140 «Поводы и основание для возбуждения уголовного дела» *Уголовно-процессуального кодекса РФ (УПК РФ)* была дополнена ч. 1.1, установившей, что поводом для возбуждения уголовного дела по ст. 198–199.2 УК РФ служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Резкое увеличение числа выявленных преступлений в 2015 г. (в 1,45 раза по сравнению с 2014 г.) и отсутствие такового роста в 2016 г. (увеличение только на 3% по сравнению с 2015 г.) подтверждают, что прогноз автора был правильным. Для сравнения с ситуацией примерно 10-летней давности: в 2003 г. выявлено 3456 налоговых преступлений, ущерб от которых составил 4,4 млрд руб.; в 2004 г. выявлено 11 090 налоговых преступлений с ущербом 142 млрд руб. (Ларичев, Трунцевский, Баграев, 2007, с. 3, 4).

В ретроспективе ясно, что *Федеральный закон от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ*, признав утратившей силу ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ, тем самым исправил ошибку в

борьбе с налоговыми преступлениями, сделанную посредством *Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ*. Здесь нам трудно удержаться и не отметить, что двумя годами ранее Комитет Государственной Думы по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству в *Заключении «О проекте Федерального закона № 602755-5 “О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации”»* (будущий «ошибочный» *Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ*), рекомендуя Государственной Думе принять проект в первом чтении, писал, что «законопроект направлен на совершенствование уголовного судопроизводства в отношении уголовных дел о преступлениях в сфере экономической деятельности», «концепция законопроекта поддерживается, так как реализация его положений будет способствовать эффективности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях» (Решение..., 2011). За два последующих года применения этой концепции следственными органами при рассмотрении сообщений о налоговых преступлениях выяснилось, что ее реализация вовсе не «способствует эффективности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях».

Впрочем, в 2011 г. не только законодателям и их помощникам казалось, что закон, подобный принятому *Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ*, необходим. Например, описывая ситуацию, когда суды приняли сторону следователя, возбудившего уголовное дело по ст. 199 УК РФ, а не адвоката, который, ссылаясь на п. 3 ст. 108 НК РФ, утверждал, что поводом для возбуждения уголовного дела является вступившее в силу решение налогового органа, адвокат А. Соничев заключает: «Такое положение вещей не могло длиться вечно, и Федеральным законом от 06.12.2011 № 407-ФЗ были внесены дополнения в ст. 140 УПК РФ» (Соничев, 2012). Однако не вечным оказалось иное — дополнение, внесенное этим законом (заметим, что, судя по отечественной истории, шансов для «вечности» изначально было намного больше у отмененного, чем у добавленного; у последнего по указанному основанию шансов как раз не было, что история в очередной раз и подтвердила). Для объективности заметим, что почти сразу за принятием закона появилось и немало публикаций, указывавших на негативные последствия этого закона для борьбы с налоговыми преступлениями, например (Дикарев, 2012; Сычев, 2012) или статья, в которой категорически утверждалось, что, «дополнив ст. 140 УПК частью 1.1, законодатель, с одной стороны, существенно понизил степень процессуально-правового воздействия на криминальную среду в сфере налоговой деятельности, а с другой — создал дополнительные условия для повышения уровня коррупционного воздействия на организацию деятельности налоговых органов, получивших монопольное право инициировать рассмотрение вопроса о возбуждении уголовных дел о налоговых преступлениях» (Гончар, Мешков, 2012).

И хотя в *Пояснительной записке к проекту Федерального закона «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»* (Пояснительная...) (будущему *Федеральному закону от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ*), подготовленному «в соответствии с указанием Президента Российской Федерации Пр-840 от 15 апреля 2013 г. и с учетом результатов рассмотрения на заседании Межведомственной рабочей группы по противодействию незаконным финансовым операциям, состоявшемся 13 декабря 2012 г., вопроса об эффективности существующих уголовно-процессуальных механизмов, обеспечивающих деятельность компетентных органов в сфере борьбы с налоговой преступностью», сделанное законодателями двумя годами ранее ошибкой не именуется, но признание его таковым явно следует из текста Пояснительной записки, где в отношении изменений, внесенных *Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ* и установивших, что поводом для

возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, «служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела», без каких-либо оговорок заявлено: «Указанные изменения являются одной из основных причин низкой эффективности раскрытия налоговых преступлений, в связи с чем существенно затруднено использование в уголовном процессе имеющихся результатов оперативно-розыскных мероприятий, проводимых органами внутренних дел Российской Федерации в рамках борьбы с налоговой преступностью». И, опять-таки, хотя в Пояснительной записке сказано, что названным проектом закона «устанавливается общий порядок рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела по статьям 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, что обеспечит комплексный подход к противодействию экономическим преступлениям, реализации возможностей правоохранительных органов и использованию поискового потенциала оперативно-розыскной деятельности для документирования налоговых преступлений и установления умысла на их совершение», в заключении по этому проекту, утвержденному *решением Комитета Государственной Думы по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству от 21 ноября 2013 г. № 73 (2)* и рекомендуящему Государственной Думе принять проект в первом чтении, без обиняков говорится не о том, что «устанавливается общий порядок рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела по статьям 198–199.2», а о том, что «тем самым восстанавливается общий порядок возбуждения уголовного дела по статьям 198–199.2» (Решение.., 2013).

Интересно, что если в заключении Правового управления Аппарата Государственной Думы по проекту Закона в первом чтении сказано: «Изучив проект настоящего Федерального закона, сообщаем, что правовых замечаний концептуального характера по нему не имеется» (Заключение.., 2013), то в его же заключении по проекту Закона во втором чтении отмечается противоположное: «Необходимо отметить, что редакция законопроекта, подготовленного ко второму чтению, концептуально противоречит тексту законопроекта, внесенного Президентом Российской Федерации и принятого Государственной Думой в первом чтении» (Заключение.., 2014) (законопроект, принятый в первом чтении, лишь признавал утратившими силу ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ и введение ее *Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ* и ничего более, в то время как законопроект для второго чтения существенно дополнял ст. 144 УПК РФ).

В итоге, в отношении налоговых ст. 198–199.1 УК РФ стал действовать порядок, установленный новеллами УПК РФ – ч. 7, 8 и 9 ст. 144 УПК РФ, – согласно которому при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных этими статьями, следователь (при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела) не позднее трех суток с момента поступления сообщения должен направить в налоговый орган, вышестоящий по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы налоговой недоимки.

По результатам рассмотрения полученных материалов налоговый орган не позднее 15 суток с момента их получения должен направить следователю заключение о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки в случае, когда обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, уже были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки, по результатам которой вынесено вступившее в

силу решение налогового органа, а также информацию об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения, либо проинформировать следователя о том, что в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) проводится налоговая проверка, по результатам которой решение еще не принято или не вступило в законную силу, либо проинформировать следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства о налогах и сборах в случае, если указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки. Следователь же после получения заключения налогового органа (но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении) по результатам рассмотрения этого заключения должен принять процессуальное решение. Но уголовное дело может быть возбуждено следователем и до получения вышеуказанных заключения или информации из налогового органа, если наличествуют повод и достаточные данные, указывающие на признаки преступления.

В связи с этим в п. 4 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 15 ноября 2016 г. № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» судам разъяснено, что проверяя законность и обоснованность возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, суд должен выяснить, выполнил ли следователь вышеуказанные требования ст. 144 УПК РФ. И если суд установит, что решение о возбуждении уголовного дела принято при отсутствии достаточных данных, указывающих на признаки преступлений, то суд может такое решение признать незаконным и (или) необоснованным и обязать следователя устранить допущенное нарушение закона.

Здесь будет уместно отметить, что *Инструкцией по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утвержденной приказом Генпрокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России и СК России от 8 июня 2015 г.*, предписано налоговым органам при разработке и утверждении плана выездных налоговых проверок на следующий квартал учитывать информацию, поступившую к ним из подразделений территориальных органов МВД России, осуществляющих оперативно-разыскную деятельность, Следственного комитета и органов прокуратуры Российской Федерации, и по результатам рассмотрения этой информации назначать не позднее квартала, следующего за кварталом ее поступления, выездные налоговые проверки налогоплательщиков, в отношении которых имеются сведения о возможных нарушениях налогового законодательства. О дальнейшем усилении взаимодействия налоговых и следственных органов в борьбе с уклонением от уплаты налогов свидетельствуют *направленные налоговым органам письмом ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ и следственным органам письмом СК России от 3 июля 2017 г. № 242/3-32-2017 методические рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов).*

Правовые реформы, подобные описанной выше и проводимые, естественно, с благими намерениями, но с неожиданными и не благими последствиями, приводят к тому, что судьи не успевают ориентироваться в часто меняющемся законодательстве, и в результате возникают ситуации, подобные той, что послужила основанием для *определения Конституционного Суда РФ от 27 сентября 2016 г. № 2153-О «По запросу Железнодорожного районного суда города Рязани о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 1 Федерального закона от 22 октября 2014 года № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»».*

В своем запросе в Конституционный Суд РФ Железнодорожный районный суд Рязани просил признать противоречащими *ст. 1 (ч. 1), 15 (ч. 1 и 2), 19 (ч. 1) и 49 (ч. 1) Конституции РФ* положения *ст. 1 Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ*, а именно ее п. 2, которым признана утратившей силу ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ, устанавливавшая, что поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, служат только материалы, направленные налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, и п. 3, которым ст. 144 УПК РФ дополнена ч. 7, 8 и 9, закрепившими порядок взаимодействия следователя и налогового органа при возбуждении уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ.

Районный суд оказался в неясной для него правовой ситуации, когда в его производство поступило уголовное дело индивидуального предпринимателя, которому органами предварительного следствия было вменено уклонение от уплаты НДС в крупном размере путем включения заведомо ложных сведений в налоговые декларации за 2014 г. Уголовное дело было возбуждено на основании материалов, поступивших следователю от органа дознания, без проведения предварительной налоговой проверки предпринимателя налоговым органом: в рамках оперативно-разыскных мероприятий в апреле 2015 г. сотрудники органа внутренних дел произвели оперативное обследование помещения, занимаемого предпринимателем, и изъяли финансово-хозяйственную документацию, которая, наряду с истребованными из налогового органа документами, была исследована сотрудником органа внутренних дел – ревизором, установившим, что сумма неуплаченного налога составила 2,7 млн руб. Полученные сведения, а также объяснения главного бухгалтера предпринимателя легли в основу, как результаты оперативно-разыскной деятельности, решения следователя о возбуждении уголовного дела. В дальнейшем экспертом следственного органа была проведена налоговая судебная экспертиза, подтвердившая выводы первоначального исследования. Однако налоговый орган сообщил об отсутствии у него информации о нарушении предпринимателем в указанном периоде законодательства о налогах и сборах.

При таких обстоятельствах у районного суда в Рязани (который к тому же считал, что сотрудниками органов внутренних дел в отношении индивидуального предпринимателя фактически была проведена налоговая проверка, на осуществление которой они не уполномочены) возникли вопросы о правомерности проведения сотрудниками органа внутренних дел самостоятельной проверки соблюдения налогового законодательства, правомерности возбуждения по ее материалам уголовного дела и направления этого дела в суд без заключения налогового органа о наличии нарушения налогового законодательства и без расчета налоговым органом сумм недоимки, пеней и штрафов. Поэтому районный суд приостановил производство по уголовному делу и направил вышеуказанный запрос в Конституционный Суд РФ, вынеся об этом судебное постановление от 11 мая 2016 г.

По мнению районного суда, законодатель, признав утратившей силу ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ, ограничивавшую поводы для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, и закрепив новый порядок взаимодействия следователя с налоговым органом в ч. 7, 8 и 9 ст. 144 УПК РФ, внес неопределенность в правовое регулирование, поскольку ранее *Федеральными законами от 26 декабря 2008 г. № 293-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части исключения внепроцессуальных прав органов внутренних дел Российской Федерации, касающихся проверок субъектов предпринимательской деятельности»*, от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ *«О внесении изменений в часть*

первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» и от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» были внесены комплексные, системные изменения в законодательство, направленные на устранение условий для административного произвола в отношении налогоплательщиков, ограничение проверок, в том числе вне связи с фактом правонарушения, установленным решением налогового органа. Оспариваемые нормы, как утверждалось в запросе районного суда, по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, позволяют органам внутренних дел осуществлять функции налогового контроля над субъектами предпринимательской деятельности вопреки, в частности, положениям Налогового кодекса РФ и *Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции»*.

Однако Конституционный Суд РФ отказал Железнодорожному районному суду Рязани в принятии к рассмотрению его запроса, сочтя, что неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции РФ вышеописанные *п. 2 и 3 ст. 1 Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ*, отсутствует, мотивировав это, в частности, следующим.

Уголовно-процессуальным законодательством уголовные дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, отнесены к делам публичного обвинения, по которым прокурор, следователь, орган дознания и дознаватель в каждом случае обнаружения признаков преступления принимают предусмотренные УПК РФ меры по установлению события преступления и изобличению виновных в его совершении (ст. 21 УПК РФ). По смыслу вышеназванных уголовно-процессуальных норм, сообщение налогового органа не является обязательным поводом для возбуждения уголовного дела, а служит одним из видов доказательств, которое хотя и не имеет преимуществ перед другими видами доказательств, но не может игнорироваться должностными лицами, осуществляющими уголовное судопроизводство, и подлежит проверке и оценке по общим правилам доказывания в совокупности с иными доказательствами (ч. 2 ст. 17, ст. 84, 87 и 88 УПК РФ).

Конституционный Суд РФ указал, что действующий порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, которые являются наиболее опасными из всех нарушений законодательства о налогах и сборах и совершение которых, как правило, сопровождается умышленными действиями по сокрытию содеянного и лиц, к ним причастных, предполагает возможность незамедлительного возбуждения уголовного дела для фиксации в неотложном порядке следов преступления под угрозой утраты доказательств. Такой порядок согласуется с необходимостью использования специальных – в том числе негласных (оперативно-разыскных) – средств, которыми органы налогового контроля не располагают (*Федеральный закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»*), в целях выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия налоговых преступлений и установления лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших, наделяет органы, осуществляющие оперативно-разыскную деятельность, полномочиями по проведению оперативно-разыскных мероприятий, результаты которых могут служить поводом и основанием для возбуждения уголовного дела, направляться в налоговые органы для использования при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, притом что оперативно-разыскные мероприятия могут проводиться лишь при получении сведений о признаках подготавливаемого, совершаемого или совершенного противоправного деяния, а органы, управомоченные осуществлять оперативно-разыскную деятельность, реализуют свои функции в пределах их

компетенции, установленной законом, не подменяя налоговые органы, которые наделены правом проведения мероприятий налогового контроля.

Сославшись на свое *постановление от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева»*, Конституционный Суд РФ отметил, что устанавливая в соответствии со *ст. 71 (п. «г»), 76 (ч. 1) и 114 (п. «б» ч. 1) Конституции РФ* порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой, в том числе налоговой, политики, законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению.

Конституционный Суд РФ указал также, что по смыслу вышеуказанных норм УПК РФ и Налогового кодекса РФ, *Федеральных законов «Об оперативно-розыскной деятельности» и «О полиции»* и вопреки мнению заявителя — районного суда, органы внутренних дел не наделены функциями налогового контроля в отношении субъектов предпринимательской деятельности; они осуществляют не контроль их финансово-хозяйственной деятельности и их налоговой дисциплины, а проверку информации о преступлении. И деятельность полиции не дублирует функции налоговых органов, поскольку по своему характеру не является контролирующей, а Федеральная налоговая служба, в свою очередь, не правомочна устанавливать признаки преступного деяния. В каждом случае предмет проверки имеет свои особенности, исходя из которых и определяются пределы компетенции государственных органов.

Таким образом, действующее законодательство, предусматривая различные процессуальные механизмы выявления нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, не дает оснований считать соответствующие процедурные правила противоречащими конституционным требованиям справедливости, определенности и необходимости.

К тому же, как отметил Конституционный Суд РФ, суд, рассматривающий дело о налоговом преступлении, наделен широкими полномочиями, обеспечивающими законность производства по делу, полноту и достоверность установления его обстоятельств и позволяющими признать недопустимыми полученные с нарушением закона доказательства, в том числе ввиду неправомерности возбуждения уголовного дела, привлечь сотрудников налогового органа в качестве специалистов или экспертов, назначить повторную экспертизу, постановить оправдательный приговор, в частности в связи с толкованием сомнений в виновности в пользу обвиняемого, и т. д. Изменение же порядка возбуждения уголовных дел о тех или иных преступлениях относится к дискреционным полномочиям законодателя, который вправе с учетом социально-экономических, организационных и других условий избирать ту или иную модель правового регулирования; оценка целесообразности избранного варианта уголовной и уголовно-процессуальной политики к компетенции Конституционного Суда РФ не относится.

Из ситуаций, подобных изложенной в описательной части рассмотренного акта Конституционного Суда РФ, становится понятным и очевидным, что для уголовного судопроизводства, в том числе по делам о налоговых преступлениях, исключительно большое значение имеют содержащиеся в недавних постановлениях Пленума Верховного Суда РФ разъяснения, предназначенные обеспечивать правильное и единообразное применение норм Уголовного, Уголовно-процессуального и Уголовно-исполнительного кодексов в условиях частых их изменений: *постановления*

Пленума Верховного Суда РФ от 29 мая 2014 г. № 9 «О практике назначения и изменения судами видов исправительных учреждений», от 22 декабря 2015 г. № 58 «О практике назначения судами Российской Федерации уголовного наказания», от 22 декабря 2015 г. № 59 «О внесении изменений в некоторые постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации по уголовным делам», от 24 мая 2016 г. № 23 «О внесении изменений в отдельные постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации по уголовным делам», от 15 ноября 2016 г. № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности», от 29 ноября 2016 г. № 55 «О судебном приговоре», от 29 ноября 2016 г. № 56 «О внесении изменений в некоторые постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации по вопросам совершенствования оснований и порядка освобождения от уголовной ответственности», от 16 мая 2017 г. № 15 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об административном надзоре за лицами, освобожденными из мест лишения свободы».

Важность таких постановлений отмечена в определении Конституционного Суда РФ от 25 октября 2016 г. № 2251-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Республики Таджикистан Рахматуллоева Зарифджона Бозоровича на нарушение его конституционных прав статьями 30 и 228.1 Уголовного кодекса Российской Федерации», где сказано, что «требование определенности правового регулирования, вытекающее из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства, предполагает, что механизм его действия должен быть понятен субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся в очевидной взаимосвязи нормативных положений; вместе с тем необходимая степень определенности правового регулирования может быть достигнута путем выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний в их действии по кругу лиц, во времени и в пространстве с помощью даваемых Верховным Судом Российской Федерации разъяснений по вопросам судебной практики, целью которых является устранение неопределенности нормы, обеспечение ее однозначного истолкования и единообразного применения, в том числе при необходимости адекватного и своевременного приспособления регулирующей роли нормы в единстве ее буквы и духа к той или иной сфере общественных отношений в их динамике». В этом же определении Конституционный Суд РФ прямо указал, что после принятия постановления Пленума Верховного Суда РФ, «в котором разъясняется смысл той или иной нормы права, применение судами общей юрисдикции в ходе рассмотрения дела конкретных правовых норм должно соотноситься с разъяснениями, данными в постановлении», и что «иное может свидетельствовать о судебной ошибке, допущенной при разрешении дела».

Наказания налоговых преступников

В отечественных средствах массовой информации немало публикаций и выступлений, из которых прямо или косвенно можно сделать вывод о разгуле налоговой преступности в стране. Немало и сообщений о привлечении к уголовной ответственности и последующем суровом наказании налоговых преступников. Представление о том, сколько в действительности налоговых преступников ежегодно осуждается в нашей стране в последние годы и насколько сурово их наказание, дают табл. 1 — о видах и размерах наказаний, установленных Уголовным кодексом за налоговые преступления; рис. 8 и табл. 2 — о количестве осужденных за налоговые преступления и о видах и размерах примененных к ним наказаний (построены на основании

данных, представленных в открытых отчетах МВД России по форме № 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания» (Сводные..., 2011; Сводные..., 2012; Сводные..., 2013; Сводные..., 2014; Сводные..., 2015; Сводные..., 2016); данные за 2013–2016 гг. охватывают ст. 198–199.2 УК РФ; данные за 2011 и 2012 гг. охватывают только ст. 198 и 199 УК РФ; за более ранние годы в отчетах МВД России, представленных в открытом доступе в сети Интернет, нет аналогичных по полноте данных).

Таблица 1

Предусмотренные УК РФ наказания за налоговые преступления в 2011–2016 гг.

Вид наказания	Диапазоны размеров наказаний в статьях (частях статей) Уголовного кодекса					
	198 (ч. 1)	198 (ч. 2)	199 (ч. 1), 199.1 (ч. 1)	199 (ч. 2)	199.1 (ч. 2)	199.2
штраф в определенной сумме	100–300 тыс. руб.	200–500 тыс. руб.	100–300 тыс. руб.	200–500 тыс. руб.	200–500 тыс. руб.	200–500 тыс. руб.
штраф в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период	1–2 года	1,5–3 года	1–2 года	1–3 года	от 2 до 5 лет	1,5–3 года
арест на срок*	до 6 месяцев	нет	до 6 месяцев	нет	нет	нет
лишение свободы на срок	до 1 года	до 3 лет	до 2 лет**	до 6 лет**	до 6 лет**	до 5 лет**

* Срок «до 6 месяцев» установлен с 11 марта 2011 г. *Федеральным законом от 7 марта 2011 г. № 26-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации»* (ранее был срок от 4 до 6 месяцев).

** Возможно дополнительное наказание: лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

С 1 января 2017 г. к наказаниям, названным в табл. 1, добавилось наказание в виде принудительных работ (применяются как альтернатива лишению свободы и заключаются в привлечении осужденного к труду в местах, определяемых учреждениями и органами уголовно-исполнительной системы – ст. 53.1 УК РФ). Срок начала применения этого наказания неоднократно менялся редакциями *Федерального закона от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ*, и по состоянию за первое полугодие 2017 г. это наказание по «налоговым» статьям УК РФ еще не применялось (всего за это полугодие к принудительным работам по статьям главы 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» УК РФ, в которую входят «налоговые» статьи, были приговорены 9 человек (Сводные..., 2017)). Кроме того, как уже отмечалось, с 10 августа 2017 г. ст. 199.2 УК РФ содержит две части, предусматривающие наказания за крупный (особо крупный) размер деяния в диапазонах: штраф 200–500 тыс. руб. (500 тыс. – 2 млн руб.); штраф в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период 1,5–3 года (2 года – 5 лет); принудительные работы на срок до 3 лет (до 5 лет); лишение свободы на срок до 3 лет (до 7 лет); последние два вида наказания могут дополняться наказанием в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

Расхождения по следуемым из табл. 2 годовым суммам количеств осужденных к различным видам наказаний с количествами осужденных за тот же год, показанными на рис. 8, обусловлены тем, что в табл. 2 не учтены осужденные, освобожденные по амнистии (в 2016 г. по амнистии было освобождено от

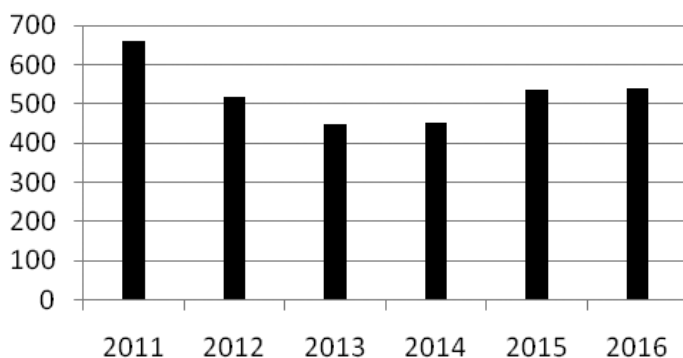


Рис. 8. Количество осужденных за уклонение от уплаты налогов (2011–2016 гг.)

Таблица 2

Виды наказаний осужденных за уклонение от уплаты налогов в 2011–2016 гг.

Виды и размеры наказаний	Количество осужденных за год, чел.					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Наказание в виде лишения свободы	21	21	29	15	38	47
<i>в % от числа осужденных за уклонение***</i>	<i>3,2</i>	<i>4,0</i>	<i>6,5</i>	<i>3,3</i>	<i>7,1</i>	<i>8,7</i>
на срок до 1 года	6	4	3	2	9	9
<i>в % от числа осужденных к лишению свободы</i>	<i>28,6</i>	<i>19,0</i>	<i>10,3</i>	<i>13,3</i>	<i>23,7</i>	<i>19,1</i>
на срок от 1 года до 2 лет*	8	9	12	6	19	24
<i>в % от числа осужденных к лишению свободы</i>	<i>38,1</i>	<i>42,9</i>	<i>41,4</i>	<i>40,0</i>	<i>50,0</i>	<i>51,1</i>
на срок от 2 до 3 лет*	5	3	7	3	6	6
<i>в % от числа осужденных к лишению свободы</i>	<i>23,8</i>	<i>14,3</i>	<i>24,1</i>	<i>20,0</i>	<i>15,8</i>	<i>12,8</i>
на срок от 3 до 5 лет*	0	3	5	3	2	6
<i>в % от числа осужденных к лишению свободы</i>	<i>0</i>	<i>14,3</i>	<i>17,2</i>	<i>20,0</i>	<i>5,3</i>	<i>12,8</i>
на срок от 5 до 8 лет*	2	1	2	0	2	1
<i>в % от числа осужденных к лишению свободы</i>	<i>9,5</i>	<i>4,8</i>	<i>6,9</i>	<i>0</i>	<i>5,3</i>	<i>2,1</i>
на срок от 8 до 10 лет*, **	0	1	0	1	0	1
Наказание в виде условного осуждения к лишению свободы	266	141	88	127	60	57
<i>в % от числа всех осужденных за уклонение</i>	<i>40,2</i>	<i>27,2</i>	<i>19,6</i>	<i>28,1</i>	<i>11,2</i>	<i>10,5</i>
Наказание (основное) в виде штрафа	356	336	310	285	112	118
<i>в % от числа всех осужденных за уклонение</i>	<i>53,8</i>	<i>64,7</i>	<i>69,0</i>	<i>63,1</i>	<i>20,9</i>	<i>21,8</i>
Наказание (дополнительное) в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью	39	53	21	30	47	28

* В диапазоне сроков его верхняя граница входит в диапазон, нижняя – нет.

** Сроки более 8 лет назначены по совокупности преступлений.

*** Курсивом везде обозначены расчеты автора.

наказания 288 чел., в том числе 127 чел. от наказания в виде лишения свободы; в 2015 г. таких было 312 и 118 чел. соответственно), осужденные, уголовные дела по которым были прекращены судом (по основаниям, отличным от отсутствия события, состава преступления, непричастности к преступлению, в разные годы было прекращено от 221 до 309 уголовных дел), и пр.

Относительно много или мало осуждается в России ежегодно за налоговые преступления? Общее представление об этом можно составить, например, по данным табл. 3, построенной на основании тех же данных МВД России, что и табл. 2.

Таблица 3

**Количество осужденных в 2011–2016 гг. по статьям
раздела VIII «Преступления в сфере экономики» УК РФ**

Статьи Уголовного кодекса	Количество осужденных за год, чел.					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Статьи раздела VIII «Преступления в сфере экономики», в том числе:	376 278	344 279	328 886	307 670	311 964	296 613
статьи главы 21 «Преступления против собственности»	369 567	339 550	324 629	303 213	307 050	290 697
статьи главы 22 «Преступления в сфере экономической деятельности»	6072	4276	3729	3842	4225	5358
статьи главы 23 «Преступления против интересов службы в коммерческих и иных организациях»	639	453	528	615	689	558
статьи за уклонение от уплаты налогов и сборов (из главы 22)	662	519	449	452	537	541

Количество статей в главах УК РФ, указанных в табл. 3, и их содержание в эти годы неоднократно изменялись, соответственно менялась криминализация деяний, в том числе криминализировались деяния, ранее преступными не признаваемые. Поэтому прямое сопоставление динамики данных по налоговым преступлениям с динамикой данных по преступлениям какой-либо выбранной главы УК РФ или всего раздела будет ошибочным. Но в пределах одного года сопоставление данных ошибочным не будет. Последнее показывает, что в 2011–2016 гг. число осужденных за уклонение от уплаты налогов никогда не превышало 13% от числа осужденных по статьям главы 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» УК РФ (в которую входят «налоговые» статьи) и никогда не превышало 0,2% от числа осужденных по статьям раздела VIII «Преступления в сфере экономики» УК РФ (в который входит глава 22).

Учитывая, что в 2011–2016 гг. ежегодное количество осужденных за уклонение от уплаты налогов составляло от 449 чел. (в 2013 г.) до 662 чел. (в 2011 г.) и при этом ежегодное количество осужденных к реальным срокам лишения свободы составляло от 15 чел. (в 2014 г.) до 47 чел. (в 2016 г.), вряд ли можно считать практику применения российского уголовного закона суровой по отношению к налоговым преступникам.

Это обстоятельство лежит в русле тенденции последних лет в уголовной сфере. Например, выступая на IX Всероссийском съезде судей, проходившем в Москве 6–9 декабря 2016 г., Председатель Верховного Суда РФ В. М. Лебедев констатировал: «За последние пять лет ежегодно примерно четверть подсудимых освобождается судом от уголовной ответственности. Существенно, на 42%, сократилось количество осужденных к реальному лишению свободы (с 312 тыс. в 2006 г. до 219 в 2015-м), что свидетельствует об обеспечении разумного баланса между защитой общества от преступлений и дифференциации мер уголовной ответственности с учетом принципа индивидуализации наказания» (Выступление..., 2017).

На необходимость последнего указано и в вышеназванном постановлении Конституционного Суда РФ от 10 февраля 2017 г. № 2-П, где сказано, что «конституционные требования справедливости и гуманизма предопределяют необходимость дифференциации юридической ответственности в зависимости от существенных обстоятельств, влияющих на выбор той или иной меры государственного принуждения, а потому, предусматривая для совершивших правонарушение лиц конкретный вид юридической ответственности, федеральный законодатель обязан

соотносить его с характером правонарушения, опасностью для находящихся под охраной закона ценностей, личностью и степенью вины правонарушителя, гарантируя тем самым адекватность порождаемых последствий тому вреду, который причинен в результате правонарушения, не допуская избыточного государственного принуждения и обеспечивая баланс прав привлекаемого к ответственности гражданина и публичного интереса, состоящего в защите личности, общества и государства от противоправных посягательств».

Освобождение совершивших налоговое преступление от уголовной ответственности за него

Многократное, от 11 (в 2012 г.) до 17 (в 2016 г.) раз превышение числа выявленных налоговых преступлений (рис. 2) над числом осужденных за уклонение от уплаты налогов (рис. 8), объясняется, как мы полагаем, тем, что лица, которым грозила уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, прибегли к нормам, содержащимся в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ, согласно которым в редакциях тех лет лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы налоговых недоимки, пеней, штрафа, а лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 199 или 199.1 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если указанные суммы полностью уплачены этим лицом или организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой меняется данному лицу.

Также согласно ч. 1 ст. 76.1 «Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности» УК РФ, введенной Федеральным законом от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ, лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198–199.1 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе РФ в результате преступления, возмещен в полном объеме; согласно ч. 2 той же статьи лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если возместило ущерб, причиненный государству в результате совершения преступления, и перечислило в федеральный бюджет денежное возмещение в размере двукратной суммы причиненного ущерба (до 15 июля 2016 г. – в размере пятикратной суммы причиненного ущерба).

Как разъяснено в п. 11 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 15 ноября 2016 г. № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности», при освобождении от уголовной ответственности лиц по основаниям, предусмотренным ст. 76.1 УК РФ, необходимо учитывать примечания к соответствующим статьям Уголовного кодекса РФ, исходя из чего судам следует иметь в виду, что лицо признается впервые совершившим преступление, если оно не имеет неснятую или непогашенную судимость за преступление, предусмотренное той же статьей, от ответственности по которой оно освобождается.

Кроме того, согласно ч. 1 действующей редакции ст. 28.1 «Прекращение уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности» (до 8 декабря 2011 г. имела название «Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах») Уголовно-процессуального кодекса РФ суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа прекращает уголовное преследование в отношении лица,

подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. 198–199.1 УК РФ, при наличии оснований, предусмотренных ст. 24 и 27 УПК РФ или ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, в случае, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе РФ в результате преступления, возмещен в полном объеме, т. е. уплачены налоговые недоимка, пени, штраф. Согласно ч. 3 той же редакции ст. 28.1 УПК РФ суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа или дознаватель с согласия прокурора прекращает уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, при наличии оснований, предусмотренных ст. 24 и 27 УК РФ, и в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 76.1 УК РФ.

Именно эти нормы уголовного права дают возможность лицу, впервые совершившему налоговое преступление, избежать уголовной ответственности, в частности, лишения свободы, если это лицо компенсирует государству ущерб, причиненный им бюджетной системе. Думается, что именно поэтому (почти исключительно поэтому) мы наблюдаем столь разительное отличие числа выявленных налоговых преступлений от числа лиц, осужденных за эти преступления.

Для практики освобождения от уголовной ответственности исключительно важно выполнение двух требований ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ, относящихся к возмещению ущерба, причиненного бюджету: во-первых, возмещение должно быть в полном объеме ущерба, во-вторых, возмещение должно быть закончено до назначения судебного заседания. Но если первое требование есть в *Уголовном кодексе* (ч. 1 ст. 76.1, примечания 2 ст. 198 и 199), то второе установлено только в *Уголовно-процессуальном кодексе* (ч. 1 ст. 28.1), а значит оно для судьбы подозреваемого или обвиняемого в совершении налогового преступления не меньше первого требования.

По этим требованиям в п. 12 и 13 вышеназванного постановления Пленума Верховного Суда РФ от 15 ноября 2016 г. № 48 даны разъяснения, из которых можно заключить, что полное возмещение ущерба, если оно произведено после назначения судом первой инстанции судебного заседания, должно быть признано судом обстоятельством, смягчающим наказание (в соответствии с п. «к» ч. 1 ст. 61 «Обстоятельства, смягчающие наказание» УК РФ), но не обстоятельством, самим по себе освобождающим от уголовной ответственности. Частичное (неполное) же возмещение причиненного налоговым преступлением ущерба, произведенное хотя бы и до назначения судебного заседания, лишь может быть признано в качестве смягчающего обстоятельства (на основании ч. 2 ст. 61 УК РФ). Здесь важна оговорка «может быть», т. е. может и не быть; по-видимому, решающим будет размер доли частичного возмещения в полной сумме ущерба. Обещания, а также различного рода обязательства лица, совершившего преступление, возместить ущерб бюджету в будущем и вовсе не являются обстоятельствами, дающими основание для освобождения этого лица от уголовной ответственности. Что касается освобождения от уголовной ответственности по ст. 199.2 УК РФ, то Пленум пришел к выводу, что требуемые ст. 76.1 возмещение ущерба и денежные перечисления в бюджет должны быть выполнены в полном объеме до удаления суда в совещательную комнату (п. 14 постановления Пленума).

Яркий пример важности возмещения ущерба, причиненного налоговым преступлением, именно до начала судебного заседания – недавнее *постановление Московского городского суда от 12 апреля 2017 г. № 4у-1511/2017*. Его краткая суть такова.

Постановлением Хамовнического районного суда Москвы от 17 ноября 2016 г. в отношении гражданина было прекращено уголовное дело по предъявленному

ему обвинению в совершении в особо крупном размере преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Основание прекращения – подсудимый впервые совершил преступление, раскаялся в содеянном, ущерб, причиненный бюджетной системе РФ (более 45 млн руб.), возместил в полном объеме.

На это постановление в судебную коллегия по уголовным делам Московского городского суда поступило апелляционное представление Хамовнического межрайонного прокурора, который счел, что суд необоснованно прекратил уголовное дело на основании примечания 2 к ст. 199 УК РФ (нарушив требования уголовно-процессуального закона и неправильно применив уголовный закон), т. к. подсудимый возместил ущерб в полном объеме лишь после назначения судебного заседания.

Адвокат подсудимого, возражая на апелляционное представление, утверждал, что в этом представлении не указано, в чем именно заключается нарушение норм закона, какие основополагающие начала уголовного права нарушены или какой вред принесен государству при поступлении в бюджет денежных средств, которые подсудимый добровольно перечислил. Адвокат также полагал, что прокуратура представила апелляционное представление без надлежащей мотивации и аргументации, не указала, в чем именно неправильно применен уголовный и уголовно-процессуальный закон, и указывал, что апелляционное представление составлено из общих фраз, при поверхностном изучении материалов уголовного дела.

Однако суд апелляционной инстанции, проверив материалы уголовного дела и выслушав мнения участников процесса, *апелляционным определением от 6 февраля 2017 г. по делу № 10-1497/2017* отменил постановление Хамовнического районного суда и направил уголовное дело в тот же районный суд на новое судебное рассмотрение, но в ином составе суда. Причина – постановление суда о прекращении уголовного дела вынесено с существенными нарушениями требований уголовно-процессуального закона, поскольку судом не было принято во внимание, что до назначения судебного заседания ущерб не был возмещен в полном объеме, в связи с чем оснований для прекращения уголовного дела на основании ч. 1 ст. 76.1 УК РФ не имелось (при этом суд апелляционной инстанции отметил, что рассмотрение дела в суде первой инстанции неоднократно откладывалось по ходатайству подсудимого для предоставления времени на погашение налоговой задолженности).

На это апелляционное определение судебной коллегии по уголовным делам Московского городского суда была подана кассационная жалоба в Московский городской суд с просьбой решение суда апелляционной инстанции отменить и уголовное дело прекратить. Но судья Московского городского суда, изучавший эту жалобу, проверив представленные материалы, не нашел оснований для передачи ее для рассмотрения в судебном заседании суда кассационной инстанции, а потому постановил отказать в такой передаче.

При этом судья сослался на вышеописанные положения *постановления Пленума Верховного Суда РФ от 15 ноября 2016 г. № 48*, разъяснившего судам, что для освобождения от уголовной ответственности ущерб должен быть возмещен в полном объеме до назначения судом первой инстанции судебного заседания, и указал, что из материалов уголовного дела следует, что постановление о назначении судебного заседания вынесено 26 августа 2016 г., судебное заседание назначено на 9 сентября 2016 г., а возмещение ущерба бюджету произведено 15 ноября 2016 г., и при таких обстоятельствах апелляционное определение является законным, оснований для его отмены не имеется. То есть относительно небольшая задержка с возмещением ущерба сделала невозможным прекращение уголовного дела до суда.

В этом разделе уместно развеять одно довольно популярное среди налогоплательщиков-бизнесменов заблуждение о том, что обращение в арбитражный суд с обжалованием решения налогового органа, вступившего в законную силу, само по себе является основанием для отказа в возбуждении уголовного дела. *Инструкция по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утвержденная приказом Генпрокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России и СК России от 8 июня 2015 г. (п. 13)*, в этом вопросе категорична: обжалование налогоплательщиком в суд вступившего в законную силу решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности и применение судом обеспечительных мер в форме приостановления действия решения налогового органа не являются основаниями для отказа в возбуждении уголовного дела.

Новая тенденция во взыскании суммы ущерба, причиненного налоговым преступлением

В самые последние годы в работе налоговых и правоохранительных органов появилась и стала распространяться тенденция взыскивать сумму ущерба, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов юридического лица, с физических лиц, непосредственно виновных в этом уклонении.

Такое бывало и ранее, но лишь как единичные факты, хотя еще в *постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (п. 24)* разъяснялось судам, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску, и что истцами по этому иску могут выступать налоговые органы или органы прокуратуры, а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (ст. 1064 «Общие основания ответственности за причинение вреда» и 1068 «Ответственность юридического лица или гражданина за вред, причиненный его работником» Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)) несет ответственность за вред, причиненный преступлением. Теперь же такие иски становятся обычными.

Инструкция по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утвержденная приказом Генпрокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России и СК России от 8 июня 2015 г. (п. 17 и 18), прямо предписывает следственным органам после установления суммы налоговой задолженности и при невозмещении ущерба информировать об этом органы прокуратуры для решения вопроса о предъявлении гражданского иска в уголовном судопроизводстве. И если в результате принятых налоговыми и следственными органами мер по взысканию налоговых недоимки, пени, штрафов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, налогоплательщик не уплатил их в полном объеме, то органы прокуратуры должны предъявлять гражданский иск (в соответствии с ч. 3 ст. 44 «Гражданский истец» УПК РФ). Следственные же органы при решении вопроса о возбуждении уголовного дела должны безотлагательно принимать меры по установлению имущества и последующему наложению ареста на него в целях обеспечения возмещения ущерба, причиненного налоговым преступлением, а в необходимых случаях направлять оперативным подразделениям поручения о проведении оперативно-разыскных мероприятий по выявлению имущества, за счет которого может быть возмещен ущерб.

Конституционный Суд РФ рассматривал жалобу гражданина, который приговором суда от 15 января 2015 г. был осужден за уклонение от уплаты налогов с организации в крупном размере путем включения в налоговые декларации по НДС заведомо ложных сведений, т. е. за совершение преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, и при этом суд частично удовлетворил иск прокурора о взыскании с гражданина в доход федерального бюджета в счет возмещения причиненного его действиями ущерба 26,5 млн руб. — *определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Воронова Александра Алексеевича на нарушение его конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, статьей 54 и пунктом 1 части первой статьи 309 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 1064 и пунктом 1 статьи 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 27 Налогового кодекса Российской Федерации»* (со ссылками на это *определение Конституционного Суда РФ* и на вышеназванное *постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64* вынесено *апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда от 24 августа 2016 г. № 33-14869/2016 по делу № 2-5605/2016*, который рассмотрел очень интересное дело о взыскании ущерба, причиненного налоговым преступлением, с гражданина, являющегося единственным участником, генеральным директором и главным бухгалтером общества с ограниченной ответственностью и привлеченного налоговым органом к ответственности за совершение налогового правонарушения; к сожалению, за неимением места мы не можем осветить это дело надлежащим образом).

В своей жалобе в Конституционный Суд РФ названный гражданин оспаривал, в частности, конституционность *п. 1 ст. 1064 и п. 1 ст. 1068 ГК РФ* и *п. 1 ст. 27 НК РФ*, в силу которого законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов. По мнению заявителя жалобы, их нормы не соответствуют *ст. 35 (ч. 1) и 57 Конституции РФ*, поскольку в силу своей неопределенности порождают возможность произвольного взыскания с осужденного за уклонение от уплаты налогов с организации недоимки по налогам, плательщиком которых это физическое лицо (осужденный) не является. Заметим, что именно последнее обстоятельство нередко воспринимается как свидетельствующее о новой тенденции во взыскании суммы ущерба, причиненного налоговым преступлением, ибо само по себе возмещение причиненного преступлением ущерба через предъявление гражданского иска в уголовном деле — обычное явление с давней историей, возражений против своей сути давно не порождающее; в налоговых же преступлениях недоимку, числящуюся за организацией как плательщиком налога, активно стали взыскивать с лица, плательщиком этого налога заведомо не являющегося, но уличенного в том, что по его вине эта недоимка возникла.

Естественно, что Конституционный Суд РФ не нашел оснований для принятия указанной жалобы к рассмотрению, сославшись в обоснование этого, в частности, на позиции, изложенные в вышеназванном *постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64*, и на то, что согласно ст. 54 УПК РФ в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с Гражданским кодексом РФ несет ответственность за вред, причиненный преступлением; о привлечении физического или юридического лица в качестве гражданского ответчика дознаватель, следователь или судья выносит постановление, а суд — определение. Конституционный Суд РФ отметил, что эта норма, являясь бланкетной, прямо отсылает к соответствующим

положениям гражданского законодательства при разрешении вопросов, связанных с возмещением вреда, причиненного преступлением; суду же в каждом конкретном случае на основе собранных доказательств и материалов уголовного дела надлежит установить лицо, ответственное по гражданскому иску налогового органа производить возмещение в бюджет суммы недоимки. Аналогичная по сути позиция в связи с налоговыми преступлениями ранее была выражена в *определении Конституционного Суда РФ от 16 апреля 2009 г. № 442-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Барилова Петра Владимировича на нарушение его конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, статьей 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации и пунктом 1 статьи 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации»*, а позже – в *определении от 20 декабря 2016 г. № 2632-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Вялова Владимира Владимировича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации и статьей 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации»*.

В 2017 г. Конституционный Суд РФ снова подтвердил свою позицию по этому вопросу, отказав в принятии к рассмотрению аналогичной вышеописанной жалобы гражданина, «являвшегося фактическим руководителем и учредителем организации» и осужденного за уклонение от уплаты налогов, к которому Федеральная налоговая служба предъявила иск о возмещении ущерба, причиненного государству преступлением. В связи с этим в *определении Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2017 г. № 396-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Воронцового Эдуарда Станиславовича на нарушение его конституционных прав положением абзаца первого пункта 1 статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации»* отмечено, что Конституционный Суд РФ в своих решениях неоднократно указывал, что обязанность возместить причиненный вред как мера гражданско-правовой ответственности применяется к причинителю вреда при наличии состава правонарушения, включающего, как правило, наступление вреда, противоправность поведения причинителя вреда, причинную связь между противоправным поведением причинителя вреда и наступлением вреда, а также его вину.

Поэтому правильно констатируется, что ныне «с уверенностью можно говорить о наступлении эры персональной ответственности менеджмента и собственников бизнеса не только за деятельность, но и за налоговые долги компаний», и правильно рекомендуется «при планировании операций и разработке тактики защиты учитывать риск наступления неблагоприятных последствий как с точки зрения уголовно-правового преследования, так и с точки зрения личной материальной ответственности руководителей и собственников бизнеса. Для этого, в частности, необходимо с самого начала проведения проверки налоговых обязательств налоговыми или правоохранительными органами разрабатывать комплексный подход к защите как бизнеса в целом, так и его руководителей в частности» (О развитии..., 2017). Об этом же, но образно, сказано в книге о законных налоговых схемах: «Если рекомендация уплатить все требуемые суммы вызывает у руководителя негодование, следует вспомнить о том, что в случае привлечения к уголовной ответственности на него все равно будет возложена обязанность возместить ущерб, но в этом случае к ней добавится судимость и, возможно, к тому же произойдет удвоение долга перед бюджетом» (Смолицкая, 2018, с. 15).

Заметим, что аналогичный подход к взысканию ущерба, причиненного налоговым преступлением, применяется и в других странах, например – *постановление Пленума Верховного суда Республики Беларусь от 26 марта 2015 г. № 1 «О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты сумм*

налогов, сборов (статья 243 УК)»; постановление Пленума Верховного суда Республики Узбекистан от 31 мая 2013 г. № 8 «О применении судами законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей».

Вместе с тем в нашей стране сохраняет свою силу правовая позиция, выраженная в п. 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица», согласно которой добросовестность и разумность при исполнении возложенных на директора обязанностей заключаются в принятии им необходимых и достаточных мер для достижения целей деятельности, ради которых создано юридическое лицо, в том числе в надлежащем исполнении публично-правовых обязанностей, возлагаемых на юридическое лицо действующим законодательством, в связи с чем в случае привлечения юридического лица к публично-правовой ответственности (налоговой, административной и т. п.) по причине недобросовестного и (или) неразумного поведения директора понесенные в результате этого убытки юридического лица могут быть взысканы с директора. Однако при обосновании добросовестности и разумности своих действий (бездействия) директор может представить доказательства того, что квалификация действий (бездействия) юридического лица в качестве правонарушения на момент их совершения не являлась очевидной, в том числе по причине отсутствия единообразия в применении законодательства налоговыми, таможенными и иными органами, вследствие чего невозможно было сделать однозначный вывод о неправомерности соответствующих действий (бездействия) юридического лица.

В заключение отметим, что несмотря на успехи, достигнутые в последние годы в борьбе с налоговой преступностью, ожидать искоренения этой преступности в ближайшем будущем не приходится. Более того, следует ожидать значительного усложнения во всех важных аспектах этой борьбы, ибо, с одной стороны, растущая компьютеризация налоговой сферы вкупе с цифровизацией бизнес-сферы существенно облегчают борьбу с налоговой преступностью, прежде всего за счет невиданных ранее и начинающихся открываться лишь недавно возможностей сплошного налогового контроля. Но, с другой стороны, налоговая преступность бросает налоговым и правоохранительным органам вызовы и угрозы, аналогичные тем, что отмечены в Программе «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденной распоряжением Правительства РФ от 28 июля 2017 г. № 1632-р.

Источники

Александров И. В. Расследование налоговых преступлений. М., 2014.

Белов Е. В., Харламова А. А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации. М., 2016.

Володина Н. В. Уклонение от уплаты налогов как налоговое преступление, угрожающее национальной безопасности современной России // Современное право. 2017. № 1. С. 96–100 (СПС «КонсультантПлюс»).

Выступление Председателя Верховного Суда Российской Федерации Вячеслава Михайловича Лебедева на IX Всероссийском съезде судей // Судья. 2017. № 1. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.zhurnalsudya.ru/archive/2017/1.2017/?article=2439> (дата обращения: 28.09.2017).

Глебов Д. А., Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2005.

Гончар В. В., Мешков М. В. Новые нормы института возбуждения уголовного дела // Законность. 2012. № 5. С. 45–48 (СПС «КонсультантПлюс»).

Дикарев И. С. Повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Налоги. 2012. № 3. С. 5–7. (СПС «КонсультантПлюс»).

Ефимичев П. С. Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности. М., 2004.

Заключение Правового управления Аппарата Государственной Думы от 14 ноября 2013 г. № 2.2-1/5415 «По проекту Федерального закона № 357559-6 “О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации” (первое чтение)» // Паспорт проекта Федерального закона № 357559-6 «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» (об уточнении порядка возбуждения уголовных дел). (СПС «КонсультантПлюс»).

Заключение Правового управления Аппарата Государственной Думы от 24 сентября 2014 г. № 2. 2-1/4793 «По проекту Федерального закона № 357559-6 “О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации” (второе чтение)» // Паспорт проекта Федерального закона № 357559-6 «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» (об уточнении порядка возбуждения уголовных дел). (СПС «КонсультантПлюс»).

Зрелов А. П., Краснов М. В. Налоговые преступления. М., 2004.

Карякин В. В., Махов В. Н. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях. М., 2005.

Кучеров И. И., Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Комментарий. М., 2004.

Кучеров И. И., Шукин А. В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., 2006.

Ларичев В. Д., Бембетов А. П. Налоговые преступления. М., 2001.

Ларичев В. Д., Трунцевский Ю. В., Баграев С. П. Методика криминологического исследования налоговой преступности (вопросы совершенствовании). М., 2007.

Мосин Е. Ф. Уголовная ответственность бухгалтера за участие в налоговых преступлениях на фоне практики российского бизнеса // Жизнь и безопасность. 2004. № 2–3а. С. 285–297.

Мосин Е. Ф. Налоговые преступления: актуальные вопросы уголовно-правовой характеристики // Финансы и бизнес. 2006. № 3. С. 86–96.

Мосин Е. Ф. Современные тенденции в применении уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Акционерный вестник. 2007. № 4. С. 24–38.

Мосин Е. Ф. История норм уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления в свете конституционной экономики // Финансы и бизнес. 2010а. № 2. С. 100–110.

Мосин Е. Ф. Либерализация уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Акционерный вестник. 2010б. № 4. С. 62–71; № 6. С. 6.

Мосин Е. Ф. Конституционно-экономические аспекты борьбы с налоговыми преступлениями в России // Уголовное право: современное состояние и перспективы развития: сб. науч. ст. / под ред. В. И. Тюнина. СПб., 2014. С. 142–152

Мосин Е. Ф. Налоговые споры в кризисные годы // Финансы и бизнес. 2016а. № 1. С. 121–135.

Мосин Е. Ф. Эффективность налогового администрирования в годы кризиса // Финансы и бизнес. 2016б. № 4. С. 77–103.

Мосин Е. Ф. Экономическая оценка изменений в криминализации уклонения от уплаты налогов в современной России // Уголовное право, уголовный закон: теория и практика: сб. науч. ст. / под ред. В. И. Тюнина. СПб., 2017. С. 170–178.

О развитии практики взыскания не уплаченных компаниями налогов с физических лиц (Юридическая фирма «Гольцблат БЛП», Практика по разрешению споров / Уголовно-правовая защита бизнеса / Налоговая практика по России/СНГ). Информационное письмо № 595 // СПС «КонсультантПлюс». 2017.

Общие сведения о состоянии преступности / Состояние преступности – январь – декабрь 2010 года // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: <https://мвд.пф/upload/site1/import/0e6b1bf0d3.pdf>. (дата обращения: 27.10.2017).

Общие сведения о состоянии преступности / Состояние преступности – январь – декабрь 2011 года // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: <https://мвд.пф/upload/site1/import/c47a38e0d6.pdf>. (дата обращения: 27.10.2017).

Петросян О. Ш., Артемьева Ю. А. Налоговые преступления. М., 2009.

Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Паспорт проекта Федерального закона № 357559-6 «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» (об уточнении порядка возбуждения уголовных дел) (СПС «КонсультантПлюс»).

Решение Комитета Государственной Думы по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству от 17 октября 2011 г. № 153(2) «О проекте Федерального закона № 602755-5 «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» (о порядке возбуждения уголовного дела и оглашения приговора по преступлениям в сфере экономической деятельности)» // Паспорт проекта Федерального закона № 602755-5 «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» (о порядке возбуждения уголовного дела и оглашения приговора по преступлениям в сфере экономической деятельности) (СПС «КонсультантПлюс»).

Решение Комитета Государственной Думы по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству от 21 ноября 2013 г. № 73(2) «О проекте Федерального закона № 357559-6 «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»» // Паспорт проекта Федерального закона № 357559-6 «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» (об уточнении порядка возбуждения уголовных дел). (СПС «КонсультантПлюс»).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 1 полугодие 2017 года (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания») // Данные судебной статистики // Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=4152> (дата обращения: 02.11.2017).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2011 год (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания») // Данные судебной статистики // Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=837> (дата обращения: 12.10.2017).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2012 год (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания») // Данные судебной статистики // Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=1776> (дата обращения: 12.10.2017).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2013 год (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания»; № 11 «Отчет о составе осужденных, месте совершения преступления») // Данные судебной статистики. Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=2362> (дата обращения: 12.10.2017).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2014 год (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания»; № 11 «Отчет о составе осужденных, месте совершения преступления») // Данные судебной статистики. Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=2883> (дата обращения: 12.10.2017).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2015 год (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания»; № 11 «Отчет о составе осужденных, месте совершения преступления») // Данные судебной статистики. Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3418> (дата обращения: 12.10.2017).

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2016 год (№ 10.1 «Отчет о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания»; № 11 «Отчет о составе осужденных, месте совершения преступления») // Данные судебной статистики. Судебная статистика. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3834> (дата обращения: 12.10.2017).

Смолицкая Е. Е. Законные налоговые схемы. М., 2018.

Соловьев И. Н. Налоговые преступления и преступность. М., 2006.

Соловьев И. Н. Оперативно-розыскная деятельность в сфере экономики и налогообложения. М., 2013.

Сонищев А. Уголовное преследование по налоговым преступлениям // Консультант. 2012. № 7. С. 51–53 // СПС «КонсультантПлюс».

Состояние преступности в России за январь – сентябрь 2017 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: <https://мвд.рф/folder/101762/item/11341800> (дата обращения: 12.10.2017).

Состояние преступности в России за январь – декабрь 2012 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: https://мвд.ru/upload/site1/document_file/viXMMRlab8.pdf (дата обращения: 05.10.2015).

Состояние преступности в России за январь – декабрь 2013 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: https://мвд.ru/upload/site1/document_file/H8NGnfdiEu.pdf (дата обращения: 05.10.2015).

Состояние преступности в России за январь – декабрь 2014 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: https://мвд.ru/upload/site1/document_file/pxOrdPt4VF.pdf (дата обращения: 05.10.2015).

Состояние преступности в России за январь – декабрь 2015 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: https://мвд.рф/upload/site1/document_file/sb_1512.pdf (дата обращения: 21.08.2016).

Состояние преступности в России за январь – декабрь 2016 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. URL: https://мвд.рф/upload/site1/document_news/009/338/947/sb_1612.pdf (дата обращения: 26.09.2017).

Сычев П. Г. Стадия возбуждения уголовного дела об экономическом преступлении: тенденции развития // Российский следователь. 2012. № 17. С. 17–21. (СПС «КонсультантПлюс»).

Чельшева О. В., Феськов М. В. Расследование налоговых преступлений. СПб., 2001.

References

- Aleksandrov I. V. *Rassledovanie nalogovykh prestuplenij [Investigation of tax crimes]*. Moscow, 2014. (In Russian)
- Belov E. V., Harlamova A. A. *Nalogovye prestupleniya: ugovornaya otvetstvennost', problemy kvalifikatsii [Tax crimes: criminal liability, qualification problems]*. Moscow, 2016. (In Russian)
- Volodina N. V. *Uklonenie ot uplaty nalogov kak nalogovoe prestuplenie, ugrozhayushchee nacional'noj bezopasnosti sovremennoj Rossii [Evasion from payment of taxes as a tax crime threatening the national security of modern Russia]*. *Sovremennoe pravo [The modern law]*, 2017, N 1, pp. 96–100. (In Russian)
- Vystuplenie Predsedatelya Verhovnogo Suda Rossijskoj Federatsii Vyacheslava Mihajlovicha Lebedeva na IX Vserossijskom s"ezde sudej [Speech of the Chairman of the Supreme Court of the Russian Federation Vyacheslav Mikhailovich Lebedev on the All-Russian Federation with “riding judges”]. *Sud'ya [Judge]*, 2017. N 1. Available at: <http://www.zhurnalsudya.ru/archive/2017/1.2017/?article=2439> (accessed: 28.09.2017). (In Russian)
- Glebov D. A., Rolik A. I. *Nalogovye prestupleniya i nalogovaya prestupnost' [Tax crimes and tax criminality]*. St. Petersburg, 2005. (In Russian)
- Gonchar V. V., Meshkov M. V. *Novye normy instituta vzbuzhdeniya ugovornogo dela [New norms of institute of institution of criminal case]*. *Zakonnost' [Legitimacy]*, 2012, N 5, pp. 45–48. (In Russian)
- Dikarev I. S. *Povod dlya vzbuzhdeniya ugovornyh del o nalogovykh prestupleniyah [The pretext for instituting criminal cases on tax crimes]*. *Nalogi [Taxes]*, 2012, N 3, pp. 5–7. (In Russian)
- Efimichev P. S. *Predvaritel'noe rassledovanie del o nalogovykh prestupleniyah i obespechenie prav lichnosti [Preliminary investigation of tax crimes cases and ensuring the rights of the individual]*. Moscow, 2004. (In Russian)
- Zaklyuchenie Pravovogo upravleniya Apparata Gosudarstvennoj Dумы ot 14 noyabrya 2013 g. № 2. 2-1/5415 «Po proektu Federal'nogo zakona № 357559-6 “O priznanii utrativshimi silu otdel'nykh polozhenij zakonodatel'nykh aktov Rossijskoj Federatsii” (pervoe chtenie)» [Conclusion of the Legal Department of the Staff of the State Duma of November 14, 2013 No. 2. 2-1/5415 “On the Draft Federal Law No. 357559-6 on the Repeal of Certain Provisions of the Legislative Acts of the Russian Federation” (first reading)]. *Pasport proekta Federal'nogo zakona № 357559-6 «O vnesenii izmenenij v Ugolovno-processual'nyj kodeks Rossijskoj Federatsii» (ob utochnenii porjadka vzbuzhdeniya ugovornyh del) [The passport of the draft Federal Law No. 357559-6 “On Amending the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation” (on clarifying the procedure for the initiation of criminal cases)]*. *SPS «Konsul'tantPlyus» [ATP «ConsultantPlus»]*. (In Russian)

Zaklyuchenie Pravovogo upravleniya Apparata Gosudarstvennoj Dumy ot 24 sentyabrya 2014 g. № 2.2-1/4793 «Po proektu Federal'nogo zakona № 357559–6 “O vnesenii izmenenij v Ugolovno-processual'nyj kodeks Rossijskoj Federacii” (vtoroe chtenie)» [Conclusion of the Legal Department of the Staff of the State Duma of September 24, 2014 No. 2.2-1/4793 “On the Draft Federal Law No. 357559–6” On Amending the Criminal Procedure Code of the Russian Federation “(second reading)”. Pasport proekta Federal'nogo zakona № 357559–6 «O vnesenii izmenenij v Ugolovno-processual'nyj kodeks Rossijskoj Federacii» (ob utochnenii poryadka vzbuzhdeniya ugovolnyh del) [The passport of the draft Federal Law. No. 357559–6 “On Amending the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation” (on clarifying the procedure for the initiation of criminal cases)]. *SPS «Konsul'tantPlyus» [ATP «ConsultantPlus»]*. (In Russian)

Zrelov A. P., Krasnov M. V. *Nalogovye prestupleniya [Tax crimes]*. Moscow, 2005. (In Russian)

Kuchеров I. I., Solov'ev I. N. *Ugolovnaya otvetstvennost' z analogovye prestupleniya. Kommentarij [Criminal responsibility for tax crimes. A comment]*. Moscow, 2004. (In Russian).

Kuchеров I. I., Shchukin A. V. *Ugolovnaya otvetstvennost' za sokrytie denezhnyh sredstv i imushchestva, za schet kotoryh dolzhno proizvodit'sya vyzyskanie nalogov i sborov [Criminal liability for concealing money and property, due to which collection of taxes and levies]*. Moscow, 2006. (In Russian)

Larichev V. D., Bembetov A. P. *Nalogovye prestupleniya [Tax crimes]*. Moscow, 2001. (In Russian)

Larichev V. D., Truncevskij Y. V., Bagraev S. P. *Metodika kriminologicheskogo issledovaniya nalogovoj prestupnosti (voprosy sovershenstvovani) [The method of criminological research of tax crime (questions of improvement)]*. Moscow, 2007. (In Russian).

Mosin E. F. *Ugolovnaya otvetstvennost' buhgaltera za uchastie v nalogovyh prestupleniyah na fone praktiki rossijskogo biznesa [Accountant's criminal liability for participation in tax crimes against the backdrop of the practice of Russian business]*. *Zhizn' i bezopasnost' [Life and safety]*, 2004, N 2–3a, pp. 285–297. (In Russian)

Mosin E. F. *Nalogovye prestupleniya: aktual'nye voprosy ugolovno-pravovoj harakteristiki [Tax crimes: topical issues of criminal law description]*. *Finansy i biznes [Finance and business]*, 2006, N 3, pp. 86–96. (In Russian)

Mosin E. F. *Sovremennye tendencii v primenении ugovolnogo zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya [Current trends in the application of criminal law on liability for tax crimes]*. *Akcionernyj vestnik [Joint Stock Herald]*, 2007, N 4, pp. 24–38. (In Russian)

Mosin E. F. *Istoriya norm ugovolnogo zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya v svete konstitucionnoj ehkonomiki [History of the norms of criminal legislation on liability for tax crimes in the light of the constitutional economy]*. *Finansy i biznes [Finance and business]*, 2010a, N 2, pp. 100–110. (In Russian)

Mosin E. F. *Liberalizaciya ugovolnogo zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya [Liberalization of criminal law on liability for tax crimes]*. *Akcionernyj vestnik [Joint Stock Herald]*, 2010b, N 4, pp. 62–71; N 6, p. 6. (In Russian)

Mosin E. F. *Konstitucionno-ehkonomicheskie aspekty bor'by s nalogovymi prestupleniyami v Rossii [Dissertation thesis: Konstitucionno-economic aspects of struggle against tax crimes in Russia]*. *Ugolovnoe pravo: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya: sb. nauch. st. / pod red. V. I. Tyunina [Criminal law: the current state and development prospects: a collection of scientific articles. Ed. by V. I. Tyunina]*. St. Petersburg, 2014, pp. 142–152 (In Russian)

Mosin E. F. *Nalogovye spory v krizisnye gody [Tax disputes in crisis years]*. *Finansy i biznes [Finance and business]*, 2016a, N 1, pp. 121–135. (In Russian)

Mosin E. F. *Effektivnost' nalogovogo administrirovaniya v gody krizisa [Effectiveness of tax administration in times of crisis]*. *Finansy i biznes [Finance and business]*, 2016b, N № 4, pp. 77–103. (In Russian)

Mosin E. F. *Ekonomicheskaya ocenka izmenenij v kriminalizacii ukloeneniya ot uplaty nalogov v sovremennoj Rossii [Economic assessment of changes in the criminalization of tax evasion in modern Russia]*. *Ugolovnoe pravo: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya: sb. nauch. st. / pod red. V. I. Tyunina [Criminal law: the current state and development prospects: a collection of scientific articles. Ed. by V. I. Tyunina]*. St. Petersburg, 2017, pp. 170–178. (In Russian)

O razviti praktiki vyzyskaniya ne uplachennyh kompaniyami nalogov s fizicheskikh lic (Yuridicheskaya firma «Gol'cblat BLP», *Praktika po razresheniyu sporov / Ugolovno-pravovaya zashchita biznesa / Nalogovaya praktika po Rossii/SNG*). *Informacionnoe pis'mo № 595 [On the development of the practice of collecting unpaid taxes from individuals (Goltsblat BLP Law Firm, Practice on Dispute Resolution / Criminal Law Protection of Business / Tax Practice in Russia / CIS)*. Information letter No. 595]. *SPS «Konsul'tantPlyus» [ATP «ConsultantPlus»]*. 2017. (In Russian)

Obshchie svedeniya o sostoyanii prestupnosti / Sostoyanie prestupnosti – yanvar' – dekabr' 2010 goda [General information on the state of crime / Crime status – January – December 2010]. *MVD Rossii [Ministry of Internal Affairs of Russia]*. Available at: <https://мвд.рф/upload/site1/import/0e6b1bf0d3.pdf>. (accessed: 27.10.2017). (In Russian)

Obshchie svedeniya o sostoyanii prestupnosti / Sostoyanie prestupnosti – yanvar’ – dekabr’ 2011 goda [General information on the state of crime / Crime status – January – December 2011]. *MVD Rossii* [Ministry of Internal Affairs of Russia]. Available at: <https://мвд.рф/upload/site1/import/c47a38e0d6.pdf>. (accessed: 27.10.2017). (In Russian)

Petrosoyan O. Sh., Artemeva Y. A. *Nalogovye prestupleniya* [Tax crimes]. Moscow, 2009. (In Russian)

Poyasnitel'naya zapiska k proektu Federal'nogo zakona «O priznanii utrativshimi silu otdel'nyh polozhenij zakonodatel'nyh aktov Rossijskoj Federacii» [Explanatory note to the draft of the Federal Law “On the recognition of certain provisions of the legislative acts of the Russian Federation as invalid”]. *Pasport proekta Federal'nogo zakona № 357559-6 «O vnesenii izmenenij v Ugolovno-processual'nyj kodeks Rossijskoj Federacii» (ob utochnenii poryadka vozvuzhdeniya ugovolnyh del)* [The passport of the draft Federal Law No. 357559-6 “On Amending the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation” (on clarifying the procedure for the initiation of criminal cases)]. *SPS «Konsul'tant Plyus»* [ATP «Consultant Plus»]. 2017. (In Russian)

Reshenie Komiteta Gosudarstvennoj Dumy po grazhdanskomu, ugovolnomu, arbitrazhnomu i processual'nomu zakonodatel'stvu ot 17 oktyabrya 2011 g. № 153(2) «O proekte Federal'nogo zakona № 602755-5 “O vnesenii izmenenij v stat'i 140 i 241 Ugolovno-processual'nogo kodeksa Rossijskoj Federacii” (o poryadke vozvuzhdeniya ugovolnogo dela i oglasheniya prigovora po prestupleniyam v sfere ehkonomicheskoy deyatel'nosti)» [Decision of the State Duma Committee on Civil, Criminal, Arbitration and Procedural Legislation of October 17, 2011 N 153 (2) “On the Draft Federal Law N 602755-5” On Amending Articles 140 and 241 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation “(on the procedure for initiating a criminal case and disclosing a verdict on crimes in the sphere of economic activity)”]. *Pasport proekta Federal'nogo zakona № 602755-5 «O vnesenii izmenenij v stat'i 140 i 241 Ugolovno-processual'nogo kodeksa Rossijskoj Federacii» (o poryadke vozvuzhdeniya ugovolnogo dela i oglasheniya prigovora po prestupleniyam v sfere ehkonomicheskoy deyatel'nosti)* [The passport of the draft Federal Law No. 602755-5 “On Amendments to Articles 140 and 241 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation” (on the procedure for initiating a criminal case and announcing a verdict on crimes in the sphere of economic activity)]. *SPS «Konsul'tant Plyus»* [ATP «Consultant Plus»]. 2017. (In Russian)

Reshenie Komiteta Gosudarstvennoj Dumy po grazhdanskomu, ugovolnomu, arbitrazhnomu i processual'nomu zakonodatel'stvu ot 21 noyabrya 2013 g. № 73(2) «O proekte Federal'nogo zakona № 357559-6 “O priznanii utrativshimi silu otdel'nyh polozhenij zakonodatel'nyh aktov Rossijskoj Federacii”» [Decision of the State Duma Committee on Civil, Criminal, Arbitration and Procedural Legislation of November 21, 2013 No. 73 (2) “On the Draft Federal Law No. 357559-6 on the Repeal of Certain Provisions of the Legislative Acts of the Russian Federation”]. *Pasport proekta Federal'nogo zakona № 357559-6 «O vnesenii izmenenij v Ugolovno-processual'nyj kodeks Rossijskoj Federacii» (ob utochnenii poryadka vozvuzhdeniya ugovolnyh del)* [The passport of the draft Federal Law No. 357559-6 “On Amending the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation” (on clarifying the procedure for the initiation of criminal cases)]. *SPS «Konsul'tant Plyus»* [ATP «Consultant Plus»]. (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 1 polugodie 2017 goda (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennyh k ugovolnoj otvetstvennosti i vidah ugovolnogo nakazaniya» [Summary statistical information on the criminal record in Russia for the first half of 2017 (No. 10.1 “Report on the number of criminal cases and types of criminal punishment”)] Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii [Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=4152> (accessed: 02.11.2017). (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 2011 god (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennyh k ugovolnoj otvetstvennosti i vidah ugovolnogo nakazaniya» [Summary statistical information on the criminal record in Russia for 2011 (No. 10.1 “Report on the number of criminal cases and types of criminal punishment”)]. Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii [Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=837> (дата обращения: 12.10.2017). (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 2012 god (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennyh k ugovolnoj otvetstvennosti i vidah ugovolnogo nakazaniya» [Summary statistical data on the criminal record in Russia for 2012 (No. 10.1 “Report on the number of criminal cases and types of criminal punishment”)]. Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii [Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=1776> (accessed: 12.10.2017). (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 2013 god (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennyh k ugovolnoj otvetstvennosti i vidah ugovolnogo nakazaniya»; № 11 «Otchet o sostave osuzhdennyh, meste soversheniya prestupleniya» [Consolidated statistical data on the criminal record in Russia for 2013 (No. 10.1 “Report on the number of persons brought to criminal responsibility and types of criminal punishment”, No. 11 “Report on the composition of convicts, the place of commission of the crime”)]. Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii

[Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=2362> (accessed: 12.10.2017). (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 2014 god (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennykh k ugovnoy otvetstvennosti i vidakh ugovnogo nakazaniya»; № 11 «Otchet o sostave osuzhdennykh, meste soversheniya prestupleniya») [Summary statistical information on the criminal record in Russia for 2014 (No. 10.1 “Report on the number of persons brought to criminal responsibility and types of criminal punishment”, No. 11 “Report on the composition of convicts, the place of commission of the crime”)]. Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii [Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=2883> (accessed: 12.10.2017). (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 2015 god (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennykh k ugovnoy otvetstvennosti i vidakh ugovnogo nakazaniya»; № 11 «Otchet o sostave osuzhdennykh, meste soversheniya prestupleniya») [Consolidated statistical data on the criminal record in Russia for 2015 (No. 10.1 “Report on the number of persons brought to criminal responsibility and types of criminal punishment”, No. 11 “Report on the composition of convicts, the place of commission of the crime”)]. Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii [Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3418> (accessed: 12.10.2017). (In Russian)

Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 2016 god (№ 10.1 «Otchet o chisle privilechennykh k ugovnoy otvetstvennosti i vidakh ugovnogo nakazaniya»; № 11 «Otchet o sostave osuzhdennykh, meste soversheniya prestupleniya») [Summary statistical data on the criminal record in Russia for 2016 (No. 10.1 “Report on the number of persons brought to criminal responsibility and types of criminal punishment”, No. 11 “Report on the composition of convicts, the place of commission of the crime”)]. Sudebnyj departament pri Verhovnom Sude Rossijskoj Federacii [Judicial Department of the Supreme Court of the Russian Federation]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3834> (accessed: 12.10.2017). (In Russian)

Smolitskaya E. E. *Zakonnnye nalogovye skhemy* [Legal tax schemes]. Moscow, 2018. (In Russian)

Solovyev I. N. *Nalogovye prestupleniya i prestupnost'* [Tax crimes and crime]. Moscow, 2006. (In Russian)

Solovyev I. N. *Operativno-rozysknaya deyatel'nost' v sfere ehkonomiki i nalogoblozheniya* [Operative-search activity in the sphere of economy and taxation]. Moscow, 2013. (In Russian)

Sonichev A. *Ugovnoe presledovanie po nalogovym prestupleniyam* [Criminal prosecution of tax crimes]. *Konsul'tant* [Consultant], 2012, N 7, pp. 51–53. (In Russian)

Sostoyanie prestupnosti v Rossii za yanvar' – sentyabr' 2017 goda. FKU «Glavnyj informacionno-analiticheskij centr» MVD Rossii [The state of crime in Russia for January – September 2017. FKU “Main Information and Analytical Center” of the Ministry of Internal Affairs of Russia]. Available at: <https://мвд.рф/folder/101762/item/11341800> (accessed: 12.10.2017). (In Russian)

Sostoyanie prestupnosti v Rossii za yanvar' – dekabr' 2012 goda. FKU «Glavnyj informacionno-analiticheskij centr» MVD Rossii [The state of crime in Russia in January – December 2012. FKU “Main Information and Analytical Center” of the Ministry of Internal Affairs of Russia]. Available at: https://мвд.ру/upload/site1/document_file/vIXMMRlab8.pdf (accessed: 05.10.2015). (In Russian)

Sostoyanie prestupnosti v Rossii za yanvar' – dekabr' 2013 goda. FKU «Glavnyj informacionno-analiticheskij centr» MVD Rossii [The state of crime in Russia in January – December 2013. FKU “Main Information and Analytical Center” of the Ministry of Internal Affairs of Russia]. Available at: https://мвд.ру/upload/site1/document_file/H8NGnfdiEy.pdf (accessed: 05.10.2015). (In Russian)

Sostoyanie prestupnosti v Rossii za yanvar' – dekabr' 2014 goda. FKU «Glavnyj informacionno-analiticheskij centr» MVD Rossii [The state of crime in Russia for January – December 2014]. Available at: https://мвд.ру/upload/site1/document_file/pxOrdPt4BF.pdf (accessed: 05.10.2015). (In Russian)

Sostoyanie prestupnosti v Rossii za yanvar' – dekabr' 2015 goda. FKU «Glavnyj informacionno-analiticheskij centr» MVD Rossii [The state of crime in Russia for January – December 2015. FKU “Main Information and Analytical Center” of the Ministry of Internal Affairs of Russia]. Available at: https://мвд.рф/upload/site1/document_file/sb_1512.pdf (accessed: 21.08.2016). (In Russian)

Sostoyanie prestupnosti v Rossii za yanvar' – dekabr' 2016 goda. FKU «Glavnyj informacionno-analiticheskij centr» MVD Rossii [The state of crime in Russia for January – December 2016. FKU “Main Information and Analytical Center” of the Ministry of Internal Affairs of Russia]. Available at: https://мвд.рф/upload/site1/document_news/009/338/947/sb_1612.pdf (accessed: 26.09.2017). (In Russian)

Sychev P. G. *Stadiya vobuzhdeniya ugovnogo dela ob ehkonomicheskom prestuplenii: tendencii razvitiya* [Stage of criminal case on an economic crime: development tendencies]. *Rossijskij sledovatel'* [The Russian investigator], 2012, N 17, pp. 17–21. (SPS «Konsul'tantPlyus» [ATP «ConsultantPlus»]). (In Russian)

Chelysheva O. V., Feskov M. V. *Rassledovanie nalogovykh prestuplenij* [Investigation of tax crimes]. St. Petersburg, 2001. (In Russian)