

Международный учебно-методический
центр финансового мониторинга

Пикуров Н. И.

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
КАК ПРЕДИКАТНЫЕ
В ОТНОШЕНИИ ЛЕГАЛИЗАЦИИ
ПРЕСТУПНЫХ ДОХОДОВ:
ПОДХОДЫ К РЕАЛИЗАЦИИ
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

Москва 2014

УДК 343.359

ББК 67.518.1

ПЗ2

Рецензент:

*проректор по научной работе Российской правовой академии
Министерства Юстиции Российской Федерации доктор юридических
наук, профессор Б. В. Яценко*

Пикуров Н. И. Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов / Н. И. Пикуров. — Москва : МУМЦФМ ; 2014. — 152 с.

© Международный учебно-методический центр
финансового мониторинга, 2014

ISBN 978-5-904729-93-6

ОГЛАВЛЕНИЕ

Перечень сокращений.....	5
Введение	6
Глава 1. Новые международные стандарты и пути их реализации в зарубежном и российском законодательстве.....	9
§ 1.1. Понятие, природа и виды легализации (отмывания) преступных доходов	9
§ 1.2. Новые международные стандарты противодействия легализации преступных доходов	18
§ 1.3. Налоговые преступления как предикатные по отношению к отмыванию преступных доходов в уголовном праве зарубежных государств.....	24
§ 1.4. Обоснование необходимости ответственности за легализацию доходов от налоговых преступлений	44
Глава 2. Природа имущественной выгоды, полученной в результате налогового преступления	60
§ 2.1. Экономическая и юридическая природа дохода, сбереженного посредством неуплаты налога.....	60
§ 2.2. Толкование признака приобретения дохода, образовавшегося в результате неуплаты налога	64
§ 2.3. Имущественное выражение преступных доходов в новых экономических условиях	72
§ 2.4. Характер взаимосвязи предикатного налогового преступления с преступным отмыванием полученных от него доходов.....	85
Глава 3. Возможности реализации уголовной ответственности за отмывание доходов, полученных в результате совершения налоговых преступлений	90
§ 3.1. Виды налоговых преступлений, которые могут рассматриваться в качестве предикатных по отношению к легализации преступных доходов	90

§ 3.2. Проблемы установления связи предмета легализации с налоговым преступлением	94
§ 3.3. Установление взаимосвязи объективной и субъективной стороны налогового преступления и отмыwania преступных доходов	101
§ 3.4 Установление субъектов налогового преступления и отмыwania преступных доходов.....	111

Глава 4. Правовые меры изъятия преступных доходов от налоговых преступлений и вопросы совершенствования законодательства в сфере их легализации.....

§ 4.1 Обращения легализуемых преступных доходов от налоговых преступлений в собственность государства	117
§ 4.2 Вопросы совершенствования законодательства в сфере противодействия отмыванию преступных доходов.....	120
Заключение	127
Список использованных источников	131
Приложения № 1. Анализ судебной практики рассмотрения уголовных дел о налоговых преступлениях	140
Приложения № 2. Анализ судебной практики рассмотрения уголовных дел о преступлениях, связанных с легализацией денежных средств, добытых преступным путем.....	146

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ

- БВС — Бюллетень Верховного Суда;
ГК — Гражданский кодекс;
ЕНВД — единый налог на вмененный доход;
ЕС — Европейский Союз;
ЕСН — единый социальный налог;
ЕСХН — единый сельскохозяйственный налог;
НДС — налог на добавленную стоимость;
НДФЛ — налог на доходы физических лиц;
НК — Налоговый кодекс;
ООН — Организация Объединенных Наций;
ООО — Общество с ограниченной ответственностью;
ОРМ — оперативно-розыскные мероприятия;
ПБУ — Положения по бухгалтерскому учету;
ПОД/ФТ — противодействие отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма;
ПФР — подразделение финансовой разведки;
СК — Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии;
СМИ — средства массовой информации;
УК — Уголовный кодекс;
УПК — Уголовно-процессуальный кодекс;
ФАТФ — Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием преступных доходов;
ФЗ — Федеральный закон;

ВВЕДЕНИЕ

Внесение законодателем изменений в содержание ст. 174 и 174.1 УК РФ (Федеральный закон (ФЗ) от 28.06.2013 N 134-ФЗ) создало новую правовую ситуацию, расширяющую возможность признания в качестве предикатных преступлений общественно опасных деяний, связанных с получением экономической выгоды за счет неисполнения налоговой обязанности. Соответствующие изменения внесены также и в ФЗ от 07.08.2001 N 115-ФЗ (ред. от 28.06.2013) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (с изм. и доп., вступающими в силу с 31.07.2013) и другие нормативные правовые акты, что подтверждает последовательное исполнения Российской Федерацией своих обязательств в сфере противодействия отмыванию денежных средств и финансированию терроризма (далее — ПОД/ТФ) и свидетельствует о соответствии отечественного законодательства в этой сфере рекомендациям обновленных международных стандартов.

После вступления в силу новой редакции ст. 174 и 174.1 УК прошло больше года, однако можно сказать, что судебная практика пока еще не отреагировала на изменения в содержании диспозиции ст. 174 и 174.1 УК РФ, по крайней мере, нет официально опубликованных данных о применении указанных статей применительно к отмыванию доходов от налоговых преступлений. Учитывая относительно небольшой срок, прошедший с момента вступления в силу новой редакции ст. 174 и 174.1 УК РФ, рано вести речь о неприятии новых положений. Необходимо учитывать инерционный характер практики, проявляющийся в том, что новые законы начинают в полной мере работать лишь по истечении определенного времени после их принятия, иногда довольно значительного периода.

Измененное законодательство само по себе не сможет поменять практику привлечения к уголовной ответственности, требуется не-

мало усилий на усвоение новых подходов к толкованию признаков составов преступлений, совершаемых в этой сфере. Многие годы в фундаментальных работах, посвященных противодействию отмывания денежных средств, в учебниках и учебных пособиях сформировалась позиция относительно невозможности учета налоговых преступлений в качестве предикатных (что, как известно, соответствовало прежнему законодательству). И доктрина, и позиции практиков являются действенным фактором, определяющим направление и форму реализации уголовной политики в этой данной.

К числу других трудностей на пути внедрения в жизнь этих уголовно-правовых предписаний можно отнести рассогласованность некоторых норм позитивного правового регулирования (гражданского, налогового, бюджетного и иных отраслей права) и новых по содержанию уголовно-правовых норм. В связи с этим необходимо выявить наиболее проблемные вопросы, возникающие или могущие возникнуть при осуществлении уголовного преследования за отмывание преступных доходов, полученных в результате совершения налоговых преступлений. Ответы на некоторые вопросы могут быть получены в результате изучения опыта других государств, законодательство которых позволяет признавать налоговые преступления в качестве предикатных. Вместе с тем, рассматривая опыт других государств на предмет возможности его использования для совершенствования российской практики применения правовых норм в сфере ПОД/ТФ, необходимо учитывать специфику правовой системы Российской Федерации, особенности отношений, возникающих в сфере предупреждения, выявления, пресечения деяний, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма¹, а также отношений, возникающих в связи с уголовным преследованием лиц, отмывающих незаконные доходы, а также сложившиеся традиции правоприменения. При этом важно рассмотреть особенности имплементации международных стандартов в области противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма в российское законодательство, исследуя меж-

¹ См.: Жубрин Р.В. Состояние профилактики легализации преступных доходов // Российская юстиция. 2013. № 1. С. 34 — 35; Жубрин Р.В., Ларьков А.Н. Профилактика легализации преступных доходов. М., 2012.

траслевое взаимодействие в соответствии с новыми требованиями таких стандартов.

На основе изучения новой для российской правоприменительной системы проблемы в настоящей работе раскрываются методологические подходы к определению преступного дохода от налоговых преступлений, предлагаются приемы его выявления, а также определяются критерии, позволяющие вычлнить доход в стоимостном выражении и его преобразование в иное имущество либо отчуждение в результате сделки, которые должны учитываться при квалификации налоговых преступлений в качестве предикатных по отношению к отмыванию преступных доходов.

ГЛАВА 1.

НОВЫЕ МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ И ПУТИ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ В ЗАРУБЕЖНОМ И РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

§ 1.1. Понятие, природа и виды легализации (отмывания) преступных доходов

Под легализацией (отмыванием) преступных доходов в самом общем виде понимается сокрытие источников происхождения таких доходов и вовлечение их в легальный экономический оборот. Юридические основания криминализации отмывания или легализации преступных доходов в международном уголовном праве появились относительно недавно. Введение дополнительной ответственности за вовлечение имущества, полученного преступным путем, в экономический оборот требовало от национальных правовых систем пересмотра некоторых принципиальных подходов к основаниям уголовной ответственности. Дело в том, что извлечение потребительских свойств, как и любое иное использование имущества, добытого преступным путем, как бы уже учтено при формулировании санкций за преступление, в результате которого такое имущество приобреталось.

Путь к обоснованию ответственности за легализацию лежал через признание самостоятельной опасности вовлечения в легальный экономический оборот преступных доходов. Такое решение вряд ли могло бы состояться без придания проблеме международно-правового звучания. Все это происходило на фоне появления в международном уголовном праве самостоятельной группы норм, отражающих необходимость координации усилий государств в сфере противодействия экономической преступности, что в свою очередь вызвано интеграционными тенденциями в сфере экономических отношений.

Возникновение общих экономических проблем, с одной стороны, и транснациональный характер причин, порождающих такие проблемы, заставило мировое сообщество пойти по пути объединения усилий по противодействию криминальным явлениям, паразитирующим на процессах интеграции международного экономического пространства.

Одним из направлений проникновения криминала в экономику является использование в предпринимательских целях доходов, добытых преступным путем². Международно-правовое согласование усилий по противодействию таким явлениям первоначально было реализовано применительно к доходам от преступлений, имеющих очевидный транснациональный характер. Оно было связано с необходимостью перекрыть возможность пользования имуществом, добытым в результате торговли наркотиками и психотропными средствами. Противодействие легализации преступных доходов способствует нормальному развитию экономики, ее стабилизации за счет снижения объема теневого сектора, в целом, создает условия для формирования общественного благополучия.

Как отмечено в преамбуле Конвенции Организации Объединенных Наций (ООН) о борьбе против незаконного оборота наркотических средств и психотропных веществ, которая заключена в г. Вене 20.12.1988, незаконный оборот обеспечивает большие прибыли и финансовые средства, что позволяет транснациональным преступным организациям проникать в правительственные механизмы, законную торговую и финансовую деятельность и общество на всех его уровнях, разлагать и подрывать их. Основная задача — лишить лиц, занимающихся незаконным оборотом доходов, получаемых от преступной деятельности, и тем самым устранить главный мотив, побуждающий их к этому, и тем самым подорвать экономическую базу одного из опаснейших секторов международной транснациональной преступности.

Последовательное развитие такой линии ООН привело к включению норм о необходимости криминализации отмывания преступных доходов, полученных в результате организованной транснациональ-

² Криминологическое обоснование криминализации отмывания преступных доходов обстоятельно рассмотрены в работе: Жубрин Р.В. Криминологическая обоснованность уголовной ответственности за легализацию преступных доходов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2013, № 10. — С. 39—47.

ной преступной деятельности (Конвенция против транснациональной организованной преступности (принята Резолюцией 55/25 на 62-ом пленарном заседании в г. Нью-Йорке 15.11.2000 г.) и коррупционной деятельности (Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции (принята Генеральной Ассамблеей ООН 31 октября 2003 г.). Особо выделено направление противодействия использованию преступных доходов для финансирования терроризма.

Вместе с тем, такой путь развития международно-правового сотрудничества в сфере противодействия легализации преступных доходов применительно к преступлениям отдельного вида привел к тому, что нормы, регламентирующие международно-правовое противодействие легализации, оказались распределёнными по многим международным документам, что затрудняет формулирование единого основания криминализации отмывания преступных доходов.

Потребность формирования единства требований по криминализации фактов легализации преступных доходов независимо от вида основного преступления, послужившего источником такого дохода, нашла свою реализацию в специализированном международно-правовом акте, направленном на противодействие легализации преступных доходов, который был принят 8 ноября 1990 г. в г. Страсбурге государствами-членами Совета Европы. Этот документ открыт для подписания любой другой страной. Положения Конвенции Совета Европы об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности 1990 г. далее были развиты в Конвенции Совета Европы об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности и о финансировании терроризма, принятой в Варшаве 16 мая 2005 г.

Более конкретным описанием обязательств, сопровождающих деятельность в сфере противодействия отмыванию преступных доходов, наполнены региональные и внутрисоюзные соглашения государств, которые развивают положения указанных выше международно-правовых актов. К ним можно отнести: Директиву Евросоюза (ЕС) о борьбе с отмыванием денег 2005 г. (2005/60/ЕС); Договор о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма при перемещении наличных денежных средств и (или) денежных инструментов через таможенную границу Таможенного союза (Подписан в г. Мо-

ске 19.12.2011) и др. Эти соглашения регулируют в основном вопросы взаимодействия финансовых институтов, контролирующих и правоохранительных органов, однако некоторые положения таких соглашений конкретизируют отдельные понятия, используемые при криминализации отмывания денежных средств.

Рассмотренные выше источники норм международного права формируют достаточно широкие возможности для гармонизации национальных правовых систем в части противодействия легализации и сближения уголовно-правовых оценок таких деяний. Анализ практики имплементации международно-правовых норм, направленных на противодействие легализации преступных доходов, показывает, что правовые позиции разных государств в этих вопросах различаются. Тем не менее, есть все основания для определения наиболее общих международно-правовых подходов к установлению природы данного преступного деяния и форм его проявлений.

Природа рассматриваемого преступления определяется его направленностью против интересов цивилизованной рыночной экономики, предполагающей запрет получения и использования в экономической деятельности дохода, который получен с помощью насилия, обмана, злоупотребления должностным положением, а также иным преступным способом. Дополнительным критерием, определяющим достаточно высокую вредоносность таких деяний, является наличие у таких доходов функции воспроизводства преступной деятельности, в том числе имеющей транснациональный характер.

Основные опасные последствия отмывания преступных доходов заключаются в следующем: из сферы законной экономической деятельности ежегодно преступным путем изымаются миллиарды долларов, что представляет реальную угрозу финансовому благополучию стран и затрагивает устойчивость мирового рынка; отмывание денег подрывает международные усилия, направленные на создание свободных и конкурентных рынков и препятствует развитию национальной экономики, оно нарушает нормальный ход рыночных операций, может вызвать повышение спроса на наличность, дестабилизирует процентные ставки и валютные курсы, порождает нечестную конкуренцию и значительно усиливает инфляцию в тех странах, где преступники проворачивают свои дела; за счет доходов от незаконной деятельности преступные организации могут полу-

чить колоссальные экономические возможности, которые позволят им манипулировать экономикой небольших стран³.

Указанные выше обстоятельства позволяют сделать вывод, что общественно опасные последствия отмывания преступных доходов выходят за рамки общественной опасности преступлений, в результате которых они получены, что позволяет рассматривать легализацию в качестве самостоятельного преступления, причиняющего вред основополагающим ценностям.

Ключевым для криминализации отмывания (легализации) преступных доходов является установление:

- признаков предмета преступления (дохода или имущества, добытого преступным путем);
- признаков и способов легализации;
- открытого либо закрытого перечня основных (предикатных) преступлений, посредством которых получены преступные доходы.

Первое конвенционное определение понятия незаконных (преступных) доходов было дано применительно к незаконному обороту наркотических средств и психотропных веществ. Согласно ст. 1 Венской конвенции 1988 г., с которой, как мы уже отметили, началось развитие системы международно-правовых актов по противодействию легализации, незаконные (преступные) доходы представляют собой любую собственность, полученную или приобретенную прямо или косвенно в результате незаконного оборота наркотических средств или психотропных веществ (т.е. совершения правонарушения, признанного таковым в соответствии с пунктом 1 статьи 3 Конвенции). При этом «собственность» означает активы любого рода, материальные или нематериальные, движимые или недвижимые, осязаемые или неосязаемые, а также юридические документы или акты, удостоверяющие право на такие активы или участие в них.

В других конвенциях для определения доходов используется понятие имущества, содержанием которого также являются любые активы, будь то материальные или нематериальные, движимые или недвижимые, выраженные в вещах или в правах, а также юридические документы или акты, подтверждающие право на такие активы

³ См.: Рекомендации ФАТФ. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения / Пер. с англ.—М.: Вече, 2012.

или интерес в них (ст. 2 Конвенции ООН против транснациональной организованной преступности (принята 15.11.2000) ⁴).

Пожалуй, самое широкое определение доходов как любой экономической выгоды, полученной или извлеченной прямо или косвенно в результате совершения преступлений, дано в Варшавской конвенции Совета Европы 2005 г. *Понимание дохода как любой экономической выгоды дает основание признать в качестве такового не только прибавление имущественных активов (их приобретение в узком смысле), но и сохранение при наличии обязанности передачи их по договору или в силу публично-правовых требований, например, посредством уклонения от уплаты налогов (приобретение в полном смысле этого слова).*

При решении вопросов конфискации Венская конвенция 1988 г. разделяет доходы от преступной деятельности и имущество или иные активы, в которые эти доходы преобразованы. Так, согласно ст. 5, если доходы были превращены или преобразованы в другую собственность, то конфискационные меры применяются в отношении такой собственности, а не доходов. Если доходы были приобщены к собственности, приобретенной из законных источников, такая собственность без ущерба для любых полномочий, касающихся наложения ареста или замораживания, подлежит конфискации в объеме, соответствующем оцененной стоимости этих приобщенных доходов. Это положение очень важно применительно к тем случаям, когда преступные доходы на момент решения вопроса о конфискации имеют вид обезличенного имущества или имущественных прав. Кроме того, конфискационные меры распространяются таким же образом и в той же мере, как и в отношении доходов, на поступления или иную прибыль, которые получены от доходов, собственности, в которую были превращены или преобразованы доходы; или собственности, к которой были приобщены доходы (п.4 ст. 5 Венской конвенции 1988 г.).

Такое разделение понятия незаконного дохода и производного от них имущества, подлежащего конфискации, также важно при установлении размера предмета легализации в том случае, если он имеет криминообразующее или квалифицирующее значение. По на-

⁴ По месту подписания основных документов ее еще называют Палермской конвенцией. См.: Михайлов В. Палермская конвенция ООН против транснациональной организованной преступности// Российская юстиция. 2001. № 7.

шему мнению, такое разделение следует толковать следующим образом: размер прибыли, полученной от использования преступных доходов, не входит в само понятие преступного дохода, но является подтверждением факта его преобразования. Другими словами, получение прибыли является способом преобразования преступных доходов, т.е. приемом легализации. Соответственно и деятельность по легализации как элемент объективной стороны легализации имеет протяженность во времени до тех пор, пока сохраняется связь между получаемой прибылью или иным увеличением активов за счет доходов, полученных в результате предикатного преступления, и имеется возможность вычленения объема активов, источником которого является преступный доход.

Способы отмывания преступных доходов очень разнообразны, причем они обладают особенностями применительно к отдельным группам преступлений. В целом же понятие отмывания или легализации охватывает любые способы, маскирующие преступный характер источника происхождения дохода, преобразующие его таким образом, который затрудняет установление такого источника. Согласно ст. 3 Венской Конвенции, каждая Страна принимает такие меры, которые могут потребоваться, с тем чтобы признать уголовными преступлениями, согласно своему законодательству, следующие действия, когда они совершаются преднамеренно:

— конверсию или перевод собственности, если известно, что такая собственность получена в результате любого правонарушения или правонарушений, признанных таковыми в соответствии с указанной конвенцией, в целях сокрытия или утаивания незаконного источника собственности или в целях оказания помощи любому лицу, участвующему в совершении такого правонарушения или правонарушений, с тем чтобы он мог уклониться от ответственности за свои действия;

— сокрытие или утаивание подлинного характера, источника, местонахождения, способа распоряжения, перемещения, подлинных прав в отношении собственности или ее принадлежности, если известно, что такая собственность получена в результате правонарушения или правонарушений, признанных таковыми в соответствии с конвенцией или в результате участия в таком правонарушении или правонарушениях. Такая формулировка позволяет признать престу-

плением не только действия лиц, непосредственно совершивших основное правонарушение, но и других лиц, осознающих, что они участвуют в сокрытии незаконного характера таких доходов.

Последующие конвенции формулировали понятие легализации преступных доходов, опираясь на указанные выше положения и уточняя их. В Страсбургской конвенции 1990 г., кроме перечисленных способов, упомянуты также: утаивание или сокрытие действительной природы, происхождения, местонахождения, размещения, движения имущества или прав на него, если известно, что это имущество представляет собой доход, полученный преступным путем. Кроме того, как и в Венской конвенции 1988 г., предлагается криминализовать приобретение, владение или использование имущества, если в момент его получения было известно, что оно является доходом, добытым преступным путем, а также участие или соучастие в любом из перечисленных выше преступлении или в покушении на его совершение, а также помощь, подстрекательство, содействие или консультирование в связи с совершением такого преступления. В целом такой же по содержанию перечень дается и в Палермской конвенции 2000 г.

В Страсбургской конвенции 1990 г. указано, что деяние может быть признано преступлением не только при наличии осведомленности о преступном происхождении имущества, но и случае, когда преступник: должен был предполагать, что имущество является доходом, полученным преступным путем; действовал с целью получения выгоды; действовал с целью способствовать продолжению преступной деятельности. То есть, допускается ответственность не только за умышленное, но и за неосторожное содействие легализации — «должен предполагать».

Исходя из приведенных выше определений, видно, что *легализация — это продолжаемая преступная деятельность, либо соучастие в ней на любом этапе до ее окончания. Несмотря на то, что лица, содействующие сокрытию преступного характера доходов, являются соучастниками легализации, их деятельность может быть выделена в самостоятельное преступление, в котором они оказываются исполнителями.* Примером такого понимания имплементируемых норм является российское уголовное законодательство (см. ст. 174 и ст. 174.1 УК РФ).

Принципиальная новизна криминализации отмыывания преступных доходов заключается в том, что такое преступление носит производный характер и предполагает обязательное наличие юридической связи между легализацией и основным (предикатным) преступлением. Вместе с тем, такая связь неоднозначна, она имеет сложный характер. Предикатное преступление может быть совершено вне пределов юрисдикции того государства, в котором преступный доход отмыывается, субъект предикатного преступления может не совпадать с субъектом легализации.

Возникают вопросы квалификации отмыывания в тех случаях, когда лица, совершившие предикатное преступление, не привлечены по какой-то причине к уголовной ответственности и т.п. Международно-правовая практика сформировалась таким образом, что допускает признание легализации даже в условиях, когда основное преступление не было предметом судебного разбирательства или же находится вне юрисдикции государства. Точно так же, привлечение к уголовной ответственности лиц, отмыывающих преступные доходы, не предполагает обязательного решения вопроса об уголовной ответственности лиц, совершивших преступление, ставшее источником таких доходов. Эти положения нашли свое отражение и в соответствующих конвенциях. Так, согласно ст. 6 Страсбургской конвенции 1990 г., для признания легализации преступлением не имеет значения, подпадает ли основное преступление под уголовную юрисдикцию Стороны.

Перечень предикатных преступлений в конвенциях, посвященных противодействию определенных видов преступлений, увязан с такими видами. Для Венской конвенции 1988 г. — это незаконный оборот наркотических средств и психотропных веществ, для Палермской конвенции 2000 г. — транснациональные организованные преступления и т.п. Для конвенций, специально посвященных противодействию отмыыванию преступных доходов, перечень предикатных преступлений, естественно, шире. Так, согласно ст. 1 Страсбургской конвенции 1990 г., «основное преступление» означает любое преступление, в результате которого были получены доходы, которые могут стать объектом преступления в соответствии со статьей 6 настоящей Конвенции (т.е. предметом отмыывания — Н.П.).

Субъектом легализации может быть как лицо, совершившее основное преступление, так и другое лицо, не причастное к предикатному преступлению. Тем не менее, Страсбургская конвенция 1990 г. оставляет возможность не применять положения о криминализации отмыывания преступных доходов к лицам, совершившим основное преступление (ст. 6 Конвенции). Указания на возможность неприменения криминализации отмыывания доходов к лицам, совершившим основное преступление, если этого требуют основополагающие принципы внутреннего законодательства Государства-участника, содержится и в других конвенциях, например, в ст. 6 Палермской конвенции 2000 г.

Как это следует из приведенных выше определений, *легализация* — *это умышленное преступление*, однако необходимо помнить, что понимание умысла в конвенциях достаточно широкое. Например, при сопоставлении текстов части первой и третьей ст. 6 Страсбургской конвенции 1990 г. видно, что наличие умысла включает и такую ситуацию, когда преступник *должен был предполагать*, что имущество является доходом, полученным преступным путем, т.е. с точки зрения российского законодательства это определение ближе к неосторожной форме вины. Вместе с тем, применительно к действующей редакции ст. 174 и 174.1 УК РФ речь идет лишь об имуществе, заведомо приобретенном другими лицами преступным путем, т.е. данное преступление не может быть неосторожным.

§ 1.2. Новые международные стандарты противодействия легализации преступных доходов

Отсутствие на уровне ООН конвенционного специализированного документа, предметно посвященного противодействию легализации преступных доходов, как мы уже отметили, порождает определенные трудности в плане обеспечения единства подходов к решению данной проблемы на различных континентах. Однако эту важную функцию координации усилий международного сообщества в данной сфере стал выполнять другой международно-правовой орган. Вопросы межгосударственного взаимодействия в сфере противодействия легализации преступных доходов получили достаточно интенсивное развитие с помощью международной организа-

ции, специализирующейся на разработке международных стандартов противодействия легализации преступных доходов. Речь идет о Группе разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), созданной в 1989 г. Решения ФАТФ носят рекомендательный характер, но эти рекомендации представляют собой реальную международную программу борьбы с использованием финансовой системы физическими и юридическими лицами, отмывающими преступные доходы. Они, наряду с мерами организационного и финансового порядка, включают в себя и положения, касающиеся криминализации легализации преступных доходов. Благодаря довольно жесткой системе контроля за соблюдением разработанных ФАТФ рекомендаций и наличием финансовых механизмов, мотивирующих государства их исполнять, они превращаются в действенные нормы международного права в сфере противодействия отмыванию преступных доходов.

В рекомендациях ФАТФ, которые являются минимальными стандартами формирования национальной системы противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма, в том числе требований к национальной правовой системе в части установления уголовной ответственности за такого рода деяния, сведены и по необходимости дополнены базовые положения основных международных правовых актов по данным вопросам⁵. Другими словами, этот консолидированный международно-правовой документ обладает большей оперативной подвижностью по сравнению с конвенциями, что позволяет вовремя реагировать на происходящие изменения в сфере транснациональной организованной преступности. В то же время, признана его важная роль в формировании стандартов противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма.

Международные стандарты представляют собой форму существования международно-правовых норм и принципов, концентрирующую правовую информацию определенной сферы в относительно приемлемых для всех субъектов международных договоров положений. В отличие от обычных норм мягкого права, допускаю-

⁵ См.: *Зубков В.А., Осипов С.К.* Международные стандарты в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма: учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2010.

щего относительно широкий «люфт» в реализации их в национальном законодательстве, международные стандарты ФАТФ носят более определенный, четкий и достаточно императивный характер. Соответственно и сферы правового регулирования, в которых рождаются стандарты, требуют большей, чем обычно, унификации.

Разрабатывая стандарты противодействия определенным видам транснациональной преступности, международные организации и их органы используют консолидированную информацию об основных тенденциях появления новых форм и приемов криминальной активности, выявляя закономерности мимикрии преступности, приспособления ее под легальные формы деятельности. В этом отношении национальные правовые системы могут опережать, либо запаздывать с оценкой новых форм преступной деятельности и трансформации ее содержания. Этот разрыв неизбежен, поскольку обусловлен закономерностями взаимодействия общего и особенного. Национальные традиции, в том числе в сфере законотворчества и правоприменения, более консервативны. Не отличаются динамизмом и доктрины уголовного права. В этом механизме правового регулирования ответственности за экономические преступления, каковыми являются уклонение от уплаты налогов и отмывание преступных доходов, наиболее динамичным оказался законодатель. Только за последние пять лет внесено несколько десятков изменений в гл. 22 УК РФ, а также в статьи гл. 21 УК РФ, предусматривающей ответственность за преступления, совершаемые в сфере предпринимательской деятельности (ст. 159, 160 и 165 УК РФ). К такому динамичному развитию уголовного законодательства оказалась не готовой правоприменительная практика. Причин для этого много, и более подробно они будут рассмотрены в следующих разделах, здесь же отметим лишь тот факт, что практика правоприменения обычно меняется не столь быстро, как этого требуют условия опережающего воздействия на преступность. В этих условиях важно правильно определить точки приложения усилий для корректировки доктрины и разработки предложений по совершенствованию законотворческой и правоприменительной практики с учетом меняющихся для изменения доктрины, уголовной политики и законотворчества и практики правоприменения.

Имплементация новых международных стандартов в сфере противодействия отмыванию денежных средств и финансированию

терроризма отличается своими особенностями. В отличие от других направлений международного сотрудничества в этой сфере, как ни в какой другой, наши национальные подходы наиболее полно совпадают с требованиями международных стандартов, что отмечено в решениях Группы разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег. Российское законодательство достаточно оперативно приводится в соответствие с этими новейшими рекомендациями.

Так, в начале 2012г. (16.02) в Париже, на заседании международной группы ФАТФ, были пересмотрены международные стандарты по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма. Одно из основных новшеств касалось «отмывания» дохода, полученного от налоговых и таможенных преступлений⁶. Такое решение возникло не случайно. ***Получение конкурентных преимуществ за счет уклонения от уплаты налогов, по сути, превратилось в новое направление получения имущественных выгод неэкономическим путем*** (подробнее об этом в следующих главах). Реакцией на такие тенденции стало расширение сферы предикатных преступлений. Налоговые преступления попали под усиленное внимание службы финансового мониторинга.

В преддверии председательствования в международной организации ФАТФ в июне 2013 года Президент Российской Федерации поручил Федеральной службе по финансовому мониторингу включиться в работу по подготовке национального плана по борьбе с уклонением от уплаты налогов. А после укрепления нормативно-правовой базы, как и в других странах, была сформулирована задача подготовки национального плана по борьбе с отмыванием денег, с уклонением от уплаты налогов, с деофшоризацией — «с пониманием того, кто является конечным бенефициаром той или другой компании», — объяснил задачу Президент. Были обозначены приоритеты председательства и отмечено, что Россия выполняет все требования ФАТФ, которые поддерживаются и Советом Безопасности ООН, и «восьмеркой», и «двадцаткой», то есть отечественная «антиотмывочная» система им соответствует⁷.

⁶ См.: РГ от 17.02. 2012 г.

⁷ См.: Латухина К. В России появится национальный план по борьбе с отмыванием денег. РГ № 6115 от 28 июня 2013 г.

Оперативность реакции Российской Федерации на новые стандарты ФАФТ проявилась уже в том, что в июне 2013 г. были внесены изменения в законодательство в сфере ПОД/ФТ, в том числе в УК РФ в ст. 174 и 174.1 УК РФ. Из указанных статей была исключена ссылка на невозможность легализации доходов, полученных в результате налоговых преступлений. Допущение законодателем возможности признания налоговых преступлений в качестве предикатных по отношению к отмыванию преступных доходов формирует общественно полезную функцию такой связки — создает условия для улучшения ситуации в сфере собираемости налогов. Поскольку такое решение не связано с пересмотром системы налогов и основополагающих начал налогового администрирования, нет оснований вести речь об изменении правил игры в сфере налогообложения. Правила остаются прежними, они равны для всех, и возрастает лишь требовательность к их соблюдению и усиливается ответственность за использования экономической выгоды, полученной в результате неуплаты налогов, в экономической деятельности. В связи с этим, возрастают возможности предупреждения таких преступлений за счет подключения механизма финансового мониторинга и оперативно-розыскной деятельности, направленных на выявление фактов отмывания преступных доходов, полученных в результате налоговых преступлений⁸.

Выявление латентной части уклонения от уплаты налогов существенно затруднено, поскольку преступление считается оконченным только после истечения сроков уплаты налога. К тому времени многие доказательства преступной деятельности — подлоги первичных документов, мнимые сделки, направленные на незаконное уменьшение налоговой базы и т.п. — маскируются посредством запутанных серий различного рода финансовых операций и сделок, в том числе с фирмами, которые к моменту проверки прекращают свою деятельность. Подключение возможностей финансовых расследований позволит раскрывать запутанные формулы налоговых преступлений в обратном порядке — от признаков легализации преступных доходов к предикатным преступлениям. Основой для такой возможности является частичное совпадение признаков объективной стороны того и другого преступления.

⁸ См.: Жубрин Р.В. Надзор за исполнением законов об оперативно-розыскной деятельности по делам о легализации преступных доходов // Законность. 2013. № 1.

Таким образом, при реализации новых возможностей по противодействию легализации доходов, полученных в результате уклонения от уплаты налогов, в основу должны быть положены международные стандарты в области противодействия отмыванию денег и финансированию терроризма. Российское законодательство изменено в соответствии с требованиями новых стандартов. Учен опыт законодательства тех стран, в которых налоговые преступления признаются предикатными по отношению к преступлениям по легализации преступных доходов; доктринальные позиции зарубежных и российских ученых; мнения субъектов правоприменения и практика применения норм в сфере ПОД/ФТ.

Для этого необходимо определить методологические подходы к определению преступного дохода от налоговых преступлений, обосновать пути его выявления, а также критерии, позволяющие вычленить доход в стоимостном выражении и проследить его преобразование в иное имущество либо отчуждение в результате сделки, которые должны учитываться при квалификации налоговых преступлений в качестве предикатных.

Следующим важным шагом в этом направлении является обеспечение правильного восприятия правоприменителем особенностей применения нового уголовного законодательства, допускающего признание налогового преступления предикатным для отмывания преступных доходов. Подготовка практики для восприятия новых правовых реалий представляется достаточно трудной задачей, поскольку это связано с преодолением веками складывающихся стереотипов квалификации преступлений в сфере экономической деятельности, которые сегодня уже не соответствуют сложившимся экономическим и криминологическим реалиям.

Определенной инерцией обладает и доктрина уголовного права в плане юридической оценки нового типа правовых конструкций, к каковым относится связка налоговых преступлений и преступлений, заключающихся в отмывании преступных доходов. Достаточно обратиться к учебникам уголовного права, изданным в 20014 г., в которых относительно новой редакции ст. 174 и 174.1 УК РФ либо не говорится ничего, либо в общей форме утверждается, что теперь в качестве предикатного преступления может рассматриваться любое преступление. Опросы экспертов показывают, что большая часть

ученых и практиков не готова признать возможность квалификации по ст. 174 и 174.1 УК РФ действий, связанных с отмыыванием доходов, полученных в результате уклонения от уплаты налога. Основным препятствием, по мнению экспертов, является нарушение принципа *non bis in idem* (нельзя привлекать дважды за одно и то же), невозможность признать имущество, с которого не уплачен налог, доходом, требующим легализации. В этих условиях возникает необходимость анализа указанной позиции, ее соответствия современному законодательству и основам доктрины уголовного права.

§ 1.3. Налоговые преступления как предикатные по отношению к отмыыванию преступных доходов в уголовном праве зарубежных государств

Сравнительно-правовые исследования являются важным инструментом, позволяющим найти общие подходы для решения проблем, имеющих транснациональный характер. К их числу относится и проблема ПОД/ФТ. Относительно отмыывания доходов, полученных преступным путем, межгосударственное взаимодействие продвинулось достаточно далеко. Несмотря на существенные различия в особенностях правовых систем разных стран, удалось найти решение, объединяющее разные концептуальные модели. Имеются значительные расхождения по вопросам объективной и субъективной стороны составов преступлений, связанных с отмыыванием преступных доходов, однако основные, сущностные признаки составов в целом совпадают. Значительной международно-правовой унификации в этой сфере подверглись и нормы Общей части, что позволяет в сопоставимых параметрах сравнивать правоприменение разных стран.

Несколько иная ситуация существует при анализе иностранного уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за отмыывание преступных доходов, полученных в результате налогового преступления. *Непосредственно затрагивая особенности экономической организации жизни конкретного государства и различия в рыночных механизмах каждой страны в отдельности, этот вопрос не может в принципе решаться единообразно. Разная система налогов, своеобразные способы описания признаков налоговых преступлений, разный подход к криминализации неокон-*

ченной преступной деятельности (приготовления и покушения) и соучастия в ней — все это затрудняет сопоставление практики привлечения к уголовной ответственности в разных странах.

Вместе с тем, могут быть обозначены общие подходы, в основе которых лежат фиксированные законом элементы, имеющие сопоставимые характеристики. Речь идет о том, что, несмотря на различие в системе налогов, все они в конечном итоге могут быть сведены к сопоставимым типам. Но самое главное, основное содержательное свойство налогового преступления — полное или частичное неисполнение налоговой обязанности, выраженное в определенной денежной сумме как итог налогового преступления, — вполне сопоставим. Соответственно, могут быть сопоставимы и схемы соединения предметов налогового преступления и отмывания преступных доходов. Анализ литературных источников, комментариев юристов и материалов отдельных уголовных дел сферы отмывания преступных доходов в различных странах позволяет сделать вывод, что наиболее близки нам по проблематике дискуссии по этим вопросам в странах романо-германской правовой системы. Меньше дискутируют по вопросам признания налоговых преступлений в качестве предикатных в государствах, где господствуют доктрины общего права. Как показывает обзор законодательства таких стран и практики его применения, правоприменитель не испытывает особых затруднений в привлечении к уголовной ответственности за легализацию преступных доходов, образовавшихся в результате удержания сумм неуплаченных налогов.

За основу исследования проблем признания налоговых преступлений в качестве предикатных нами использована таблица 1.1, показывающая отношение законодателей разных стран к этой проблематике⁹.

Таблица 1.1

Страна	Отношение законодателей к проблематике
1	2
Аргентина	Власти полагают, что налоговые преступления наряду с торговлей наркотиками являются основным источником грязных денег. Налоговые преступления являются предикатными по отношению к отмыванию денег.

⁹ Данные предоставлены правовым управлением Росфинмониторинга по состоянию на январь 2014 г.

1	2
Австралия	Неясно, являются ли налоговые преступления предикатными. Однако налоговой информации, получаемой от юридических лиц и образований, уделяется особое внимание, т.к. она помогает устанавливать бенефициарного владельца.
Австрия	Налоговые преступления не являются предикатными
Бразилия	Налоговые преступления не являются предикатными. Но власти полагают, что налоговые преступления являются одним из основных источников грязных денег.
Канада	Налоговые преступления исключены из перечня определенных категорий преступлений. Однако налоговой информации, получаемой от юридических лиц и образований, уделяется особое внимание, т.к. она помогает устанавливать бенефициарного владельца
Китай	Налоговые преступления являются предикатными.
Дания	Налоговые преступления являются предикатными.
Финляндия	Налоговые преступления являются предикатными. Налоговой информации, получаемой от юридических лиц и образований, уделяется особое внимание, т.к. она помогает устанавливать бенефициарного владельца
Германия	Налоговые преступления являются предикатными. Однако надо доказывать умысел.
Греция	Налоговые преступления являются предикатными.
Гонконг	Налоговые преступления являются предикатными.
Исландия	Налоговые преступления являются предикатными.
Индия	Налоговые преступления не являются предикатными.
Ирландия	Налоговые преступления являются предикатными.
Италия	Налоговые преступления являются предикатными.
Япония	Налоговые преступления являются предикатными.
Корея	Налоговые преступления являются предикатными.
Мексика	Налоговые преступления являются предикатными. Информация, связанная с налогами, может объяснить необычность сделки и имело ли место отмывание денег (ОД).

1	2
Нидерланды	Налоговые преступления являются предикатными.
Новая Зеландия	Неясно, являются ли налоговые преступления предикатными.
Норвегия	Налоговые преступления являются предикатными.
Португалия	Налоговые мошенничества являются предикатными.
Сингапур	Неясно, являются ли налоговые преступления предикатными, но предикатными к ОД являются 335 видов преступного поведения.
ЮАР	Можно предположить, что налоговые преступления являются предикатными.
Испания	Налоговые преступления являются предикатными.
Швеция	Налоговые преступления являются предикатными.
СК	Налоговые преступления являются предикатными.
США	Налоговые преступления являются предикатными.

Вопросы использования опыта других государств для разработки предложений по совершенствованию российского уголовного законодательства, и особенно, практики его применения, в последнее время пропагандируются достаточно осторожно. По-видимому, сказываются неудачные попытки «привить» к российской правовой системе отдельные юридические конструкции западных правовых систем.

В связи с тем, что признание налоговых преступлений в качестве предикатных по отношению к отмыванию преступных доходов объединяет в себя проблемы того и другого вида преступлений, задача изучения опыта других государств усложняется. Вначале остановимся на кратком обзоре особенностей налогового администрирования и установления ответственности за уклонение от уплаты налогов в разных странах.

В зарубежных государствах используются различные варианты организации налогового администрирования¹⁰, в системе государственной власти созданы специальные органы управления, которые именуют органами налогового администрирования или налоговыми администрациями. В одних странах они обладают самостоятельным статусом (Австралия, Китай, Япония), в других являются структурны-

¹⁰ См.: Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 18.

ми подразделениями финансовых органов (Италия, Франция¹¹, Швейцария, США) или подчинены уполномоченному органу, ведающему государственными доходами (Казахстан)¹². Налоговую политику во Франции проводит Министерство экономики и финансов, в Греции — Министерство финансов, в Швейцарии — Федеральный департамент финансов, в Казахстане — Министерство государственных доходов¹³.

В Финляндии налоговые органы взимают 8 из 14 установленных налогов, остальные контролируются другими ведомствами, например, таможней¹⁴. Подобным образом система налогового администрирования организована и в некоторых других странах. В Японии функции налогового контроля осуществляет Национальное налоговое управление, в Германии¹⁵ — Федеральное налоговое управление, в США — Служба внутренних доходов, во Франции — Генеральная дирекция налогов, в Швейцарии — Федеральная налоговая администрация, в Малайзии — Совет внутренних доходов, в Бразилии — Федеральная налоговая служба¹⁶, в Киргизии — Государственная налоговая инспекция¹⁷. Организация контроля за уплатой налогов в зарубежных странах предполагает создание благоприятной общественной и административной среды при осознании гражданского долга населением, а также точная идентификация налогоплательщика, например, в США используется номер, изначально созданный в общественных целях¹⁸. Во Франции, так же, как и в США, — номер для частных лиц и юридических лиц¹⁹.

¹¹ См.: Попонова Н.А. Налоговые органы во Франции // Финансы. 2002. № 1. С. 73.

¹² Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2001. № 11 - 12. Ст. 168.

¹³ См.: Вахитов Р.Р. Хартия налогоплательщика улучшает взаимоотношение сторон в налоговых отношениях // Налоговед. 2005. № 4. С. 64.

¹⁴ См.: Арбузов В.А., Арбузов В.В. Налоговое законодательство и недвижимость в Финляндии. СПб., 2001. С. 43.

¹⁵ См.: Положение о налогах и сборах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabe№ord№su№eg (AO) (ред. от 01.10.2002) // www.lib.ua-gu.№et.

¹⁶ Цит.по: Трегубова Е.В., Украинцева А.И. Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения). С. 53 – 54 // Административное и муниципальное право. 2012. № 3. С. 53 - 64.

¹⁷ См.: Исмаилов М.А., Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р. Налоговая система Киргизской Республики // Налоговый вестник. 2002. № 11. С. 5.

¹⁸ См.: Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право. 1998. № 4. С. 105.

¹⁹ Трегубова Е.В., Украинцева А.И. Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) С. 55 // Административное и муниципальное право. 2012. № 3. С. 53 — 64.

Таможенным органам предоставляются полномочия по контролю взимания налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу и в ряде других стран. В этом мировая практика по осуществлению налогового контроля схожа с практикой осуществления налогового контроля в Российской Федерации²⁰. На таком фоне в зарубежном праве развивается развернутая система наказаний за налоговые преступления, которая включает в разных государствах разнообразные юридические последствия: возможность конфискации имущества, приобретенного на средства, сокрытые от налогообложения, запрет на участие в публичных торгах или на работу в государственных учреждениях, лишение права на получение прибыли от сделки, ограничение в избирательном праве, а также лишение иных гражданских прав, публичное оглашение факта совершения тем или иным лицом налогового преступления. В этом перечне дополнительных наказаний особое внимание следует обратить на связь конфискации с имуществом, укрытым от налогов. Другими словами, оно приравнивается к чужому имуществу, противоправно изъятому у других лиц. Такой оценке правовой природы имущества, удержанного вследствие уклонения от уплаты налогов, не мешает то обстоятельство, что подобное имущество первоначально имело легальные истоки, но стало криминальным после неисполнения налоговой обязанности. Вместе с тем, следует учитывать, что в некоторых зарубежных государствах налог взыскивается и с имущества, полученного противоправным путем. В таком случае виновный как бы оплачивает свой доход дважды — вначале конфискацией незаконно приобретенного имущества, а затем, принудительным взысканием налогов с сумм незаконного обогащения.

Налоговому законодательству посвящен раздел 26 Свода законов США, в котором содержатся и уголовно-правовые нормы (в гл. 75). Пар. 7201 устанавливает уголовную ответственность всякого, кто «сознательно пытается тем или иным способом уклониться от уплаты налогов, предписанных к выплате...» С объективной стороны данное преступление образуют «существование дефицита налоговых выплат», «утвердительный акт, включающий факт уклонения от уплаты налогов или попытку совершения такого действия», а с субъективной — «умышленность действия».

²⁰ См.: Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран. М., 2008. С. 231.

В деле Спайс против Соединенных штатов Верховный Суд США разъяснил, в частности, что «факт утвердительной преднамеренной попытки может быть заключен из того, что имеется двойная бухгалтерия, куда заносятся фальшивые сведения, или фальшивые счета, или документы, уничтожение книг или записей, сокрытие имущества или источника доходов, и такое ведение дел, при котором можно избежать учета».

В этой же главе содержится еще 14 составов налоговых преступлений: §7202 предусматривает «намеренный пропуск сбора и уплаты налогов». §7203 говорит о «намеренном пропуске подачи налоговой декларации». Это также «подача ложного заявления или пропуск подачи заявлений сотрудников» (§ 7204); «обман или недостоверное заявление» (§ 7206); «представление недостоверной декларации, заявления или иной документации, представление ложных заявлений покупателей, имеющих отношение к налогам» (§ 7207).

Как показывает обзор юридической литературы, посвященной иностранному законодательству, факт признания налоговых преступлений в качестве предикатных очевиден, однако в указанных научных работах практически не затрагивается вопрос о том, каким образом доход, полученный в результате налоговых преступлений, может быть учтен при квалификации отмывания преступных доходов. Связано это, во-первых, с тем, что под налоговыми преступлениями зачастую понимаются разные преступные деяния, сопоставить которые напрямую очень трудно, к тому же часть налоговых преступлений относится к разновидности мошенничества. Такие преступления, хотя и связаны с нарушением налогового законодательства, но представляют собой различные способы изъятия имущества из государственной казны за счет предоставления фиктивных документов о наличии права на налоговый вычет (возвращение налога).

Понятие налогового мошенничества очень распространено в законодательстве большинства стран²¹. Например, по закону Канады налоговое мошенничество определяется как сознательное действие или намерение действия с целью обмана налоговых органов, позволяющее

²¹ Здесь и далее используется не только действующее законодательство, но и юридические образцы решений в виде отмененных правовых актов, которые могут оставаться актуальными для нашей правовой системы. Для нас применительно к рассматриваемым вопросам важно, в принципе, установить образцы разных подходов законодателя к определению возможности установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и легализацию экономической выгоды, полученной в результате налоговых преступлений.

сократить размер подлежащих уплате налогов или получить незаконное возмещение налогов из бюджета. В качестве квалифицирующего признака определено наличие сговора с любыми лицами об уклонении от уплаты налогов²². Применимо оно и к некоторым видам мошенничества, совершаемого при оформлении возврата сумм уплаченного налога на добавленную стоимость. Длительное время велись дискуссии, является ли это преступление видом уклонения от уплаты налога, или же оно должно быть отнесено к имущественным преступлениям. Более определенно поступил законодатель тех государств, которые выделили это деяние в самостоятельный вид. Например, в США мошенничество является одним из способов совершения налогового преступления²³. Федеральным законодательством США с давних времен преступными деяниями признаются: неуплата налога (§ 7201); намеренный пропуск сбора и уплаты налога (§ 7202); уклонение от уплаты налога посредством обмана, ложного заявления, представления недостоверной декларации (§ 7204, 7206, 7207)²⁴. В законодательстве таких стран, как Великобритания, Италия, ФРГ, Канада, КНР, США, Финляндия и Франция, уклонение от уплаты налогов определяется как «невыполнение обязанности быть честным», обман или налоговое мошенничество²⁵. Например, в соответствии со ст. 97 Декрета Президента Республики Италия от 29 сентября 1973 г. «О взимании подоходного налога», преступными признаются действия лица по совершению мошеннических операций с имуществом с целью избегания уплаты налогов²⁶.

²² См.: Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. С. 314; Кучеров И.И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде // Налоговый вестник. 2002. № 12.

²³ Цит. по: Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 17 // Налоги. 2010. № 4. С. 14 – 18.

²⁴ См.: Примерный уголовный кодекс США. Оригинальный проект института американского права / Под ред. Б.С. Никифорова. М., 1969. С. 147 - 148; Criminal law-United states. Second edition. LaFare, Wayne R. Handbook on criminal law. St. Paul, Minnesota. P. 742.

²⁵ Цит. по: Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 16 // Налоги. 2010. № 4. С. 14 – 18 // Criminal law. Third edition. Catherines Elliot and Frances Quinn / Chapter № 9 Fraudulent property offences. P. 168; Примерный уголовный кодекс США. Оригинальный проект института американского права / Под ред. Б.С. Никифорова. М., 1969. С. 147 - 148; Criminal law-United states. Second edition. LaFare, Wayne R. Handbook on criminal law. St. Paul, Minnesota. P. 742; Решетников Ф.М. Буржуазное уголовное право - орудие защиты частной собственности. М., 1982. С. 93; Clark and Marshal. A Treatise on the law of crimes. Mundellin, 1967. P. 923.

²⁶ См.: Декрет Президента Республики Италия от 29 сентября 1973 г. «О взимании подоходного налога».

Неоднозначно отношение зарубежных законодателей к налоговому мошенничеству и степени его общественной опасности²⁷. Например, в законодательстве Люксембурга уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов не предусмотрена, а в Швейцарии налоговое мошенничество квалифицируется по административному праву. Вместе с тем, в большинстве государств умышленное неисполнение налоговых обязанностей, выражающееся в уклонении от уплаты налогов, расценивается как общественно опасное уголовно наказуемое деяние²⁸.

В странах англо-саксонской системы права уголовная ответственность за налоговое мошенничество предусмотрена не только для физических лиц, но и для юридических лиц (корпораций)²⁹. В ряде стран континентальной Европы и США нормы об уклонении от уплаты налогов обособлены от общей нормы о мошенничестве³⁰. В разных странах учитываются различные способы уклонения от уплаты налогов, в том числе нарушение порядка учета налогоплательщиков, ведения бухгалтерских документов, декларирования, исчисления и уплаты налогов, использования налоговых льгот и т.д.³¹. Однако общим для всех способов уклонения от уплаты налогов является то, что данное преступление, как правило, совершается посредством обмана или оставления в неведении налоговых органов, так как выражается или в представлении им ложной информации об объектах налогообложения и подлежащих уплате налогов, или в непредставлении должной информации о них³².

Во Франции налоговое мошенничество отличается от обычного характером причиненного вреда — это не утрата наличного имущества, а уменьшение государственных доходов. Кроме того, учитывается

²⁷ Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 14 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18

²⁸ Кучеров И.И. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов // *Налоговый вестник*. 2006. № 2.

²⁹ Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 15 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18.

³⁰ См.: Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // *Законодательство*. 2004. № 5, 6.

³¹ См.: Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Трапезников В.А., Гончаров М.В. Актуальные вопросы налогового права (сборник статей) // Приложение к журналу «Налоги и финансовое право». 2005. № 9.

³² Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 16 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18.

также способ совершения преступления, например, пассивный налоговый обман не соответствует понятию «обманных уловок» простого мошенничества. Нормы об уклонении от уплаты налогов закреплены в Кодексе о налогах (Code general des impots (CGI)), а определение налогового мошенничества (fraude fiscale) не охватывается простым мошенничеством (escroquerie), изложенным в УК Франции. Налоговое мошенничество по французскому законодательству заключается в следующих альтернативных признаках: в отсутствии первичных учетных документов, отражающих произведенную хозяйственную операцию; в фальсификации первичных документов, отражающих хозяйственную операцию, в действительности не имевшую места; в получении от государства необоснованных выплат.

Для квалификации налогового мошенничества необходимо сочетание двух элементов: недобросовестного умаления налогов как результата деяния (уклонения от установления налоговой обязанности или полного или частичного платежа налогов) или попытки сделать это; использования указанных в законе мошеннических средств для достижения этого результата³³.

К числу мошеннических средств закон относит: а) непредставление декларации в указанный срок; б) сокрытие объектов налогообложения; в) организация неплатежеспособности и иные уловки, направленные на воспрепятствование взысканию налогов; г) иные мошеннические способы (фальсификация расходов, обманное получение льгот и др.)³⁴.

В отличие от немецкого (закрепленного § 371 Налогового устава), для французского налогового мошенничества необходимы только прямой умысел и недобросовестность в отношении умаления налогов. Однако, хотя бремя доказывания вины и лежит на обвинении, суды на практике не требуют каких-либо особо убедительных доказательств. Фактически нередко имеет место объективное вме-

³³ Цит. по: Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 17 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18 // Мартинез Ж.-К. Налоговое мошенничество. Париж: PUF, 1984. С. 93 — 94 (MartiNeez J.-C. La fraude fiscale. Paris: PUF, 1984. P. 93 - 94); Козьян М. Налоговое мошенничество, обход налога, налоговая оптимизация // *Право и имущество*. 1995. № 2. С. 3 (Cozia№ M., Fraude fiscale, evasio№ fiscale, optimisatio№ fiscale // *Droit et patrimoi№e*. 1995. № 2. P. 3); Наватт Б. Мошенничество и ловкость в налоговом праве. Париж: PUF, 1984. С. 87.

³⁴ См.: Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // *Законодательство*. 2004. № 5. С. 31.

нение, в особенности в отношении руководителей хозяйственных обществ³⁵. Наказание достаточно строгое: при особо отягчающих обстоятельствах (рецидив в течение пяти лет после осуждения) — лишение свободы на срок до 10 лет, штраф — до 100 тыс. евро, и в качестве дополнительных наказаний допускается лишение политических, гражданских и семейных прав.

Обвинительный приговор за подобные деяния публикуется полностью или частично за счет осужденного в официальных и иных изданиях, указанных судом, а также размещается на информационных щитах, расположенных в месте жительства осужденного и на наружной двери здания, в котором осужденный осуществляет профессиональную деятельность. Кроме того, на осужденного возлагается солидарная ответственность по долгам налогоплательщика (например, юридического лица) перед бюджетом³⁶.

В ст.1746 и ст.1747 Кодекса о налогах установлена уголовная ответственность за коллективное противодействие налогообложению.

Кроме универсальных норм об уголовной ответственности за налоговые посягательства, Кодекс о налогах содержит нормы об уголовной ответственности за деяния, совершаемые в связи с взиманием отдельных видов налогов³⁷.

С учетом опыта других государств, О.Г. Карпович вносит предложение включить в УК РФ новую статью — «Налоговое мошенничество», под которым следует понимать действия, направленные на обман налоговых органов путем умышленного искажения сведений, необходимых для налогообложения, с одновременным исключением из диспозиций ст. ст. 198 и 199 УК РФ признака «включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений». Вместе с тем, автор отмечает, что в отечественном законодательстве присутствует недооценка опасности налоговых преступлений, что выражается в мягкости санкций налоговых статей в отличие от ст. 159 УК РФ³⁸.

³⁵ Цит по: Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 16 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18

³⁶ Крылова Н.Е. Основные черты Уголовного кодекса Франции. М., 1996. С. 105.

³⁷ Гусева Т.А., Толкачев Р.А. Разграничение налогового планирования от избежания налогообложения: опыт Франции // *Налоговед*. 2006. № 9.

³⁸ Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 18 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18.

При реализации таких предложений следует учитывать, что, с одной стороны, подобные деяния нарушают налоговое законодательство и напрямую связаны с системой уплаты налога, с другой — их механизм ближе к преступлениям против собственности. Независимо от наименования таких преступлений, следует признать, что полученный в результате их совершения доход очень легко конкретизируется (индивидуализируется) и потому не вызывает затруднений при квалификации преступления в случае его отмывания. Квалификация в таком случае практически ничем не отличается от квалификации преступного отмывания доходов, добытых путем хищения. В этом плане опыт других государств может быть использован при формулировании рекомендаций отечественному правоприменителю лишь в той части, которая касается вопросов отграничения налогового мошенничества от типичного налогового преступления.

В Германии уголовная ответственность за налоговое мошенничество или, как указано в законе, уклонение от уплаты налогов (*Steuerhinterziehung*) предусмотрена в § 370 Налогового устава (*Abgabenordnung*)³⁹.

Менее опасные правонарушения рассматриваются в качестве административных проступков: а) неуплата налогов по неосторожности (§ 378 Налогового устава, штраф до 50 тыс. евро); б) деяния, создающие опасность неуплаты налогов (§ 379 Налогового устава, штраф до 5 тыс. евро); в) неуплата налогов или несвоевременная их уплата, не сопряженная с обманом (§ 380 Налогового устава, штраф до 25 тыс. евро) и др.

В качестве охраняемого правового блага (объект преступления в нашем понимании) § 370 Налогового устава по аналогии с обычным мошенничеством в правоповедении принято понимать имущественные интересы (в зависимости от вида налогов — соответственно интересы государства или Европейского сообщества⁴⁰).

В качестве «налоговых выгод» в германском налоговом законодательстве рассматриваются налоговые возмещения, отсрочки в уплате налогов и уменьшение размеров авансовых платежей. При

³⁹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. С. 314.

⁴⁰ Цит по: *Wirtschafts- und Steuerstrafrechts* / Hrsg. von H.-B. Wabnitz, T. Janovsky. München, 2000. S. 701 // Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 17 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 — 18.

этом просрочка в уплате налогов и их неуплата влекут уголовную ответственность, только если они не связаны с активным или пассивным обманом.

Налоговое мошенничество в таких случаях считается оконченным с момента неправильного исчисления налога налоговым органом — именно в этот момент преступник добивается умаления налогов и получает необоснованные выгоды, отчего страдают публичные имущественные интересы.

Обязанность лица, обнаружившего ошибки в налоговой отчетности, сообщить об этом в налоговый орган образует пассивное уклонение от уплаты налогов (добросовестное заблуждение).

В § 370 Налогового устава Германии содержатся три формы деяния:

а) неправильные или неполные сообщения финансовым или иным властям о фактах, имеющих налоговую значимость (активный обман);

б) оставление в неосведомленности финансовых или иных властей о фактах, имеющих налоговую значимость, в нарушение правовой обязанности (пассивный обман);

в) неприменение в нарушение правовой обязанности налоговых знаков или марок (особая разновидность пассивного обмана).

Действие данной нормы распространяется на таможенные пошлины, налоги и пошлины ЕС и стран — его участниц, а также на товары, импорт, экспорт или транзит которых запрещен.

Преступление может совершаться с прямым или косвенным умыслом. Совершение того же деяния по неосторожности влечет наложение административного штрафа.

Обязанность знать предписания налогового законодательства в Германии вытекает из того, что любое лицо осознает обязанность добросовестно декларировать свои доходы, отдает себе отчет в недопустимости представления подложных документов и использования иных распространенных способов уклонения от уплаты налогов, таких как отнесение личных потребительских расходов на хозяйственные издержки.

Субъектом уклонения от уплаты налогов являются налогоплательщик, а также любое фактически совершившее указанные в законе деяния лицо, например, действующее по поручению налогоплательщика или в пользу другого лица; работник налогоплательщика,

финансовый консультант, налоговый инспектор, фактический директор, налоговый агент и любые другие лица, фактически виновные в содеянном.

Уклонение от уплаты нескольких налогов на практике рассматривается в качестве совокупности деяний (§ 53 УК Германии). (В такой ситуации наказание назначается за каждое из входящих в совокупность деяний, после чего путем частичного сложения определяется окончательное общее наказание), если же несколько деклараций содержат согласованные ложные сведения и вручаются одновременно, содеянное квалифицируется как единое деяние (§ 52 УК Германии).⁴¹ (В этом случае наказание назначается только за наиболее тяжкое из совершенных единым деянием преступлений).

Параграф 371 Налогового устава Германии предусматривает особую разновидность деятельного раскаяния, исключающего наказуемость деяния. Данная норма применяется при выполнении следующих условий: а) добровольное сообщение в налоговый орган правдивых сведений о фактах, ранее скрытых или искаженных (по существу, речь идет о явке с повинной); б) последующая уплата в установленный срок неуплаченных налогов (если таковые имеются).

Явка с повинной не освобождает от наказания, если: а) должностное лицо налогового органа уже явилось для проведения налоговой проверки или расследования налогового преступления или правонарушения; б) виновному или его представителю было объявлено о начале уголовного или административного преследования; в) деяние уже было выявлено полностью или отчасти, и виновный знал об этом либо должен был знать с учетом разумной оценки обстоятельств дела⁴².

Ответственность за налоговые преступления рассмотрим на примере Китая. Такие преступления подробно анализируются в работе Брызгалина А.В., Берника В.Р., Головкина А.Н. Трапезникова В.А., Гончарова М.В.⁴³. В § 6 «Преступления против порядка сбора на-

⁴¹ Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 17 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 – 18.

⁴² Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 17 // *Налоги*. 2010. № 4. С. 14 – 18.

⁴³ См.: Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Трапезников В.А., Гончаров М.В. Актуальные вопросы налогового права (сборник статей) // Приложение к журналу «Налоги и финансовое право». 2005. № 9.

логов» УК Китая⁴⁴ этого государства содержится целый ряд статей, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления. УК Китая так определяет эти преступные деяния: неуплата или недоплата подлежащего уплате налога налогоплательщиком путем подделки, переделки, утаивания, самовольного уничтожения книг, счетов, ваучеров, завышения сведений о расходах или непредставление, занижение сведений о доходах, отказ от декларирования или фиктивное декларирование уплаты налогов после уведомления налоговых органов о декларировании, если сумма неуплаченного налога составила 10% и более, но менее 30% от подлежащего уплате налога и десять тысяч и более, но менее ста тысяч юаней, либо уклонение от уплаты налога после повторного административного наказания, вынесенного налоговыми органами. Статья 202 УК Китая предусматривает наказание за задолженность по подлежащему уплате налогу путем перемещения или утаивания собственности, если это привело к невозможности взимания задолженности по уплате налога и если сумма составила от десяти до ста тысяч юаней. В соответствии со ст. 204 УК Китая, преступлением признается получение обманным путем возвращаемого государством налога на экспорт с помощью ложного декларирования экспорта или иными обманными способам⁴⁵ <12>. Также наряду с уклонением от уплаты налогов преступным в Китае признается отказ от уплаты налогов. В ст. 45 Закона КНР от 4 сентября 1992 г. «Об управлении взиманием налогов» эти действия связываются с наличием фактов насилия и угроз в процессе исполнения ответственным лицом своей обязанности по уплате налогов.⁴⁶

В Китае формирование налоговой политики осуществляет Управление налогов, которое является структурным подразделением Министерства финансов, но налоговый контроль отнесен к компетенции другого органа исполнительной власти — Главного государственного налогового управления. Главное государственное налого-

⁴⁴ См.: Уголовный кодекс Китайской Народной Республики / Под ред. и с предисл. проф. А.И. Коробеева (пер. с кит. Д.В. Вичикова). Владивосток: Изд-во Дальневосточ. ун-та, 1999. С. 125.

⁴⁵ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. С. 320 — 321.

⁴⁶ Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2000. С. 51 — 52.

вое управление Китая имеет в своей структуре ряд департаментов и управлений: Департамент взимания и управления налогами, Департамент Финансового управления, Департамент контроля, Главное управление, Управление налоговой политики и налогового законодательства, Управление планирования и статистики, Управление налогов с оборота, Управление налогов на прибыль (доходы), Управление местных налогов, Управление сельскохозяйственных налогов, Управление международного налогообложения, Управление налогообложения экспорта и импорта, Управление налоговых расследований, Управление кадров — и все они осуществляют функции налогового контроля в соответствии с отнесением к их компетенции. Каждое из основных указанных подразделений включает несколько отделов⁴⁷.

Особого внимания заслуживает редакция одной из статей Уголовного кодекса Китая, которая описывает действия, которые по нашему законодательству не наказуемы. Согласно ст. 201 УК Китая, фальсификация, подделка, сокрытие, самовольное уничтожение налогоплательщиком бухгалтерских книг, расчетных документов; включение в бухгалтерскую книгу дополнительных статей расходов или невключение в нее или уменьшение количества статей доходов; отказ от декларирования после получения уведомления налоговых органов о необходимости декларирования или подача фальсифицированной налоговой декларации; неуплата подлежащих уплате налогов или уплата в меньшем размере в случае, если сумма неуплаченного налога в процентном отношении составляет 10% и более, но менее 30% от суммы подлежащих уплате налогов, а в денежном отношении — 10 тыс. и более, но менее 100 тыс. юаней, или в случае, если за уклонение от уплаты налогов налоговыми органами уже было дважды наложено административное взыскание, а плательщик продолжает уклоняться от уплаты налогов — наказываются лишением свободы на срок до 3 лет или арестом и дополнительно — штрафом в размере от однократной до 5-кратной суммы налогов, в отношении которых производится уклонение от уплаты; те же деяния, если сумма налогов, в отношении которой производится уклонение от уплаты, в

⁴⁷ См.: Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2001. С. 105.

процентном отношении составляет 30% и более от суммы подлежащих уплате налогов, а в денежном отношении — 100 тыс. юаней и более — наказываются лишением свободы на срок от 3 до 7 лет со штрафом в размере от однократной до 5-кратной суммы налогов, в отношении которых производится уклонение от уплаты.

Неперечисление или перечисление в меньшем размере уже удержанных или собранных налогов, совершенные налоговыми агентами, обязанными их удерживать или перечислять предусмотренными в части первой настоящей статьи способами, если эта сумма составляет 10% и более от суммы подлежащих перечислению налогов, или 10 тыс. юаней и более в денежном отношении — наказываются в соответствии с частью первой настоящей статьи.

При неоднократном совершении деяний, упомянутых в частях первой и второй настоящей статьи, если ни за одно из них лицо не наказывалось, расчет неперечисленных налогов производится, исходя из их общей суммы.

Прежде всего, обращает на себя внимание тот факт, что речь идет о первичных действиях, направленных на создание условий для уклонения от уплаты налогов: уничтожение налогоплательщиком бухгалтерских книг, расчетных документов; включение в бухгалтерскую книгу дополнительных статей расходов или невключение в нее или уменьшение количества статей доходов. По российскому законодательству такие действия не наказуемы, между тем, как показывают результаты анонимного анкетирования бухгалтеров, именно этот способ позволяет длительное время уклоняться от уплаты налогов практически без риска понести уголовное наказание. Этот пример высвечивает явный пробел в криминализации действий, являющихся ключевым элементом уклонения от уплаты налога. При анонимном анкетировании бухгалтерских работников выяснилась такая деталь (впрочем, как можно предполагать, известная практически каждому предпринимателю): руководитель предприятия заранее определяет сумму налога, которая, исходя из соображений выгоды предприятия, должна быть уплачена в отчетный период, и уже под эту сумму подгоняются первичные документы учета. Лица, исполняющие указания о внесении изменений в первичные документы учета или же формирующие изначально недостоверное содержание таких документов, не являются субъектами налоговых преступлений. До-

казать их связь в виде пособничества с исполнителями преступной неуплаты налогов на практике очень трудно. Введение таких признаков состава налогового преступления позволило бы снять важную преграду в раскрытии налоговых преступлений и на более ранней стадии включить в действие уголовный закон.

Применительно к отмыванию доходов, полученных в результате незаконных действий с имуществом, изъятым из законного оборота, или похищенным, правоприменительный опыт может быть учтен при формулировании новой идеологии в области законотворчества и правоприменения, поскольку несмотря на значительные расхождения по вопросам объективной и субъективной стороны таких действий в разных государствах, основные, сущностные признаки составов в целом совпадают. Значительной унификации на уровне международно-правовых актов в отношении таких составов подверглись и нормы Общей части, что позволяет в сопоставимых параметрах сравнивать правоприменение разных стран.

Несколько иная ситуация в сфере введения ответственности за отмывание преступных доходов, полученных в результате налогового преступления. Непосредственно затрагивая особенности экономической ситуации и рыночные механизмы каждой страны в отдельности, этот вопрос не может в принципе решаться единообразно. Могут быть лишь обозначены общие подходы, выражающие итоговые результаты отмывания доходов, полученных при совершении налоговых преступлений — легализация преступного дохода как итог таких действий и юридические последствия деяния — уголовная ответственность за подобную реализацию. Сам же способ легализации, как и виды налоговых преступлений, слишком разнообразны в силу различия в налоговых системах и особенностях уголовной ответственности различных стран. К этому следует прибавить разный подход к криминализации неоконченной преступной деятельности (приготовления и покушения) и соучастия в ней.

Прежде всего, следует отметить, что в значительном числе зарубежных стран налоговые преступления не включены в список предикатных преступлений для отмывания преступных доходов и в то же время не исключены из него (см. Таблицу № 6). Что же касается отмывания доходов, полученных в результате типично налоговых преступлений, то их квалификация определяется исходя из особен-

ностей уплаты налога, их видов и системы в целом, а также специфики формулирования составов об ответственности за налоговые преступления. Применительно к последнему различий больше, чем при сравнении налоговых систем. Для иллюстрации данного положения возвратимся к характеристике законодательных актов отдельных стран, предусматривающих ответственность за отмывание преступных доходов⁴⁸.

Согласно Закону США о контроле над отмыванием денег 1986 г., отмывание денег в сфере торговли наркотиками и организованной преступности было объявлено федеральным преступлением. Данный закон (параграф 1956) был включен в раздел 18 федерального Свода законов. Раздел 26 описывает, помимо иных налоговых правонарушений, также налоговые преступления, в разделе 15 содержатся составы мошеннических действий.

Отмыванием денег признается «осознанное участие в финансовой сделке с доходами от какой-либо формы незаконной деятельности либо с намерением способствовать продолжению особой незаконной деятельности (пар. 1956 (а)(1)(А)(1), либо с целью сокрытия характера, местонахождения, источника, владения или контролирования нелегальных доходов» (пар. 1956 (а)(1)(В)(0). В свою очередь, «особая незаконная деятельность» определена как деятельность, включающая в себя широкий список законодательно очерченных преступлений (параграф 1956 (с)(7).

Согласно параграфу 2 Свода законов (Разд. 18), исполнителями (principals) признаются не только собственно исполнители, но и подстрекатели, пособники и организаторы. Другие же лица являются пособниками после факта совершения преступления (прикосновенными по нашей терминологии). Поэтому отмыванием денег является не только легализация денег незаконного происхождения или сокрытие источника средств (или самого существования средств), но и другие действия с намерением способствовать этому.

Названный закон криминализировал и международное отмывание денег. Под последним понимается перевозка или передача денежных средств или фондов в международном масштабе с целью

⁴⁸ Характеристика этого законодательства подробно изложена в работе: Эдвард Ф. Кронин. Налоговые преступления. Руководство. Управление главного советника по уголовным делам налоговой службы. 2009. На англ. языке.

способствовать выполнению особой незаконной деятельности либо с целью скрыть или замаскировать характер, местонахождение, источник, владение или контролирование нелегальных доходов. В результате были криминализованы действия, направленные на сокрытие существования, незаконных источников либо незаконного использования доходов с представлением этих доходов как легальных. Закон своим острием направлен, прежде всего, на борьбу с профессиональными отмывателями денег.

Названный закон криминализовал и международное отмывание денег. Толчок к дальнейшему развитию законодательства в сфере ПОД/ФТ дали события 11 сентября 2001 г. (федеральный закон Patriot Act, принятый в США в октябре 2001г., был в основном направлен против финансирования терроризма.

Нормы об ответственности за отмывание денег представлены и в уголовном законодательстве многих штатов. Так, в соответствии с п. «а» параграфа 186.2. УК Калифорнии под «деятельностью, направленной на извлечение преступных доходов», понимается «любое действие, осуществленное или предпринятое к осуществлению, а также любой вред, причиненный финансовым доходам или преимуществам, которые могут быть квалифицированы как преступление в соответствии с любой из ниже перечисленных норм». Здесь же дан перечень норм особенной части УК, устанавливающих ответственность за совершение различных имущественных преступлений, начиная с кражи и заканчивая отмыванием денег, но основной смысл заключается не в квалификации деяния, а в том, что оно связано с организованной преступной деятельностью.

Неразрывная связь институтов преступных доходов и отмывания денег с организованной преступностью следует также из того факта, что главы 9 и 10 раздела 7 Уголовного кодекса Калифорнии были инкорпорированы в него в качестве специальных мер по борьбе с организованной преступностью. В соответствии с указанием параграфа 186, нормы, составляющие главы 9 и 10, могут цитироваться как «Акт штата Калифорния о контроле за доходами организованной преступности».

Самостоятельный характер рассматриваемых норм определяет более глубокую нормативную разработку институтов извлечения

преступных доходов и отмывания денег, включающую в себя также ряд процессуальных норм. В соответствии с п. «а» пар. 186.10. «любое лицо, которое осуществило или предприняло попытку осуществить перевод («transaction»), или более, чем один перевод в течение 24-х часов, («transaction»), валютных ценностей («monetary instrument») общей стоимостью, превышающей пять тысяч долларов США, с использованием одного или несколько финансовых институтов (1) с целью способствовать, управлять, упрочивать, развивать или облегчить способствование, управление, упрочивание, развитие любой преступной деятельности либо (2) [достоверно] зная, что валютные ценности представляют собой доходы от преступной деятельности, либо извлечены прямо или косвенно из доходов от преступной деятельности, виновно в отмывании денег».

На возможную связь отмывания денежных средств и налоговых преступлений указывает как отсылка к организованной преступной деятельности, которая в качестве своего элемента может включать и систему действий по отмыванию налогов, так и некоторые из уголовных дел, которые приводятся в руководстве по расследованию налоговой преступности⁴⁹. В приведенном перечне уголовных дел вместе с отмыванием денег указаны и налоговые преступления. Так, комментируя одно из уголовных дел, автор руководства пишет, что знание налоговых последствий может быть доказательством того, что преступники знали о налоговых последствиях их схемы, включающей план отмывания денег и сокрытия от Казначейства этого факта (см. Соединенные Штаты против Sanzo , 673 F.2d 64 , 69 (2d Cir.), также Соединенные Штаты против Alston , 77 F.3d 713 (3d Cir. 1996 и др.).

§ 1.4. Обоснование необходимости ответственности за легализацию доходов от налоговых преступлений

Проекция рекомендаций ФАТФ на действующее российское законодательство позволяет определить виды налоговых преступлений, которые могут рассматриваться в качестве предикатных по отношению к легализации преступных доходов. Так, в систему

⁴⁹ См.: Эдвард Ф. Кронин. Налоговые преступления. Руководство. Управление главного советника по уголовным делам налоговой службы. 2009. На англ. языке. 2009.

налоговых преступлений (в широком понимании этого термина), которые могут быть предикатными для отмывания преступных доходов, входят следующие общественно опасные деяния:

— совершаемое с нарушением налогового законодательства мошенничество, заключающееся в получении бюджетных средств путем обмана налоговых органов и незаконного возврата сумм, якобы излишне уплаченных, либо излишне взысканных налогов, в том числе, налог на добавленную стоимость (НДС), пени, штрафов (ст. 159 УК РФ);

— совершаемое сотрудниками налоговых органов с нарушением налогового законодательства присвоение или растрата бюджетных средств под видом возврата сумм, якобы излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, в том числе НДС, пени, штрафов, совершаемое сотрудниками налоговых органов, ответственными за принятие такого решения (ст. 160 УК РФ);

— уклонение от уплаты налогов и сборов, совершаемые посредством активного обмана (ст. 198— 199 УК РФ);

— неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

Если первые две позиции представляются очевидными, то последняя нуждается в особом рассмотрении и обосновании. Анализ аргументов должен, как представляется, начинаться с изучения особенностей экономических преступлений и доктринальных взглядов, а также некоторых сложившихся десятилетиями стандартов правоприменительной деятельности.

Налоговые преступления, как и отмывание преступных доходов, отнесены к числу так называемых экономических преступлений, точнее преступлений в сфере экономической деятельности. Уголовно-правовая охрана этой сферы сопровождается почти непрерывными дискуссиями о пределах вмешательства с помощью уголовно-правовых средств в экономику и о реальных возможностях уголовного права. Без уяснения общих подходов к разрешению указанной проблемы невозможно определить характер рассматриваемых преступлений, возможность их объединения в единую сложную уголовно-правовую конструкцию, а также выявить существующие в настоящее время и могущие возникнуть в будущем препятствия, снижающие эффективность применяемых норм.

В связи с особым положением экономических отношений в структуре социальных связей любого общества, они, как никакие другие виды отношений, способны к саморазвитию, в основе которого лежит возможность взаимного удовлетворения субъектов хозяйственных отношений за счет обмена товарами и услугами. В силу этого они меньше всего нуждаются во внешнем воздействии, ориентируясь на конкретные экономические интересы субъектов, вступающих в хозяйственные отношения друг с другом. Экономический прогресс в таком случае определяется поиском наиболее эффективных форм взаимодействия с целью полного удовлетворения каждой стороны хозяйственных связей при наименьших издержках для каждой из них. На таком балансе интересов и формируются принципы получения прибыли.

Вместе с тем, оптимальный баланс интересов является всего лишь идеалом, который нарушается при столкновениях с реальной действительностью. А она такова, что стремление получить большую выгоду при меньших затратах приводит к стремлению нарушить баланс в свою пользу. Такое стремление при нормальном развитии экономических отношений обычно блокируется системой сдержек и противовесов, которые формируются естественным саморазвивающимся образом. Одним из таких механизмов, удерживающих от неэквивалентного обмена, является свобода участников рынка в принятии решения вступать или не вступать в отношение с другим субъектом. Эта свобода оформляется правом в виде свободы договора, который предоставляет оптимальные возможности взаимного удовлетворения интересов участников рыночных отношений с учетом конкретных и неповторимых обстоятельств. Именно эта идея лежит в основе частного права. Вмешательство норм публичного права, рассчитанного на типовую ситуацию, заранее зафиксированную в законе, нарушает принцип максимальной выгоды для каждой стороны, поскольку не учитывает уникальность каждой хозяйственной связи и особенностей интересов конкретных субъектов. В связи с этим, для регулирования и защиты экономических отношений наиболее приемлемы юридические методы, не связанные с применением принуждения (санкций). В этом плане либеральная теория развития экономики, принципом которой является свобода выбора, по

своей сути конфликтует с публично-правовыми способами регулирования экономических отношений. Наиболее мощное влияние либеральных идей на российского законодателя пришлось на завершение первого десятилетия двадцать первого века.

Анализ позиции видных российских ученых и практиков, выступавших за претворение в жизнь указанных выше идей, показывает, что сама по себе теория либерализации уголовного законодательства в сфере экономики не только имеет право на существование, но и представляет собой наиболее эффективный путь сосуществования публично-правовых мер, каковыми являются уголовно-правовые запреты, с основными закономерностями развития рыночной экономики. Либерализация, действительно могла бы снять то напряжение, которое возникло между бизнес-сообществом и правоохранительной системой. Факт использования уголовного закона в качестве инструмента давления на бизнес, устранение конкурентов был подтвержден на самом высоком государственном уровне. Ситуация не могла быть оставлена без внимания и реакции со стороны государства, и такая реакция последовала. После прошедших парламентских слушаний в срочном порядке были подготовлены и направлены в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации законопроекты, касающиеся в комплексе уголовного и уголовно-процессуального законодательства. Нельзя сказать, что это были первые шаги либерализации экономического уголовного законодательства, скорее всего, их можно признать еще одним звеном либерализации, которая продолжила движение в направлении смягчения уголовно-правовых мер в сфере экономической деятельности. Однако, как показал дальнейший ход развития событий, эти меры не только не ликвидировали негативные тенденции в сфере взаимоотношений бизнеса и уголовного закона, но и углубили их.

Более тщательное изучение претензий известных представителей бизнес-сообщества, а также контент-анализ публикаций в СМИ, показывают, что основные проблемы заключались не в самом уголовном законе и даже не в его строгих санкциях, а в искажении уголовно-правовой политики в процессе правоприменительной деятельности посредством селекционного применения уголовного закона, использования его не по назначению. Уголовный закон нередко использовался в качестве инструмента поддержки интересов одной

стороны экономических отношений за счет другой. К основным факторам, определяющим такую тенденцию, на наш взгляд, можно отнести, во-первых, невысокий уровень компетенции правоприменителя, специализирующегося на уголовно-правовой тематике и меньше разбирающегося в сложных вопросах предпринимательского права и гражданского права в целом; во-вторых, коррупционную составляющую правоохранительной деятельности. Предполагалось, что осуществление идей либерализации совпадет по времени с реализацией антикоррупционного законодательства, снижения уровня коррупции в правоохранительных органах, однако этого не произошло. Более того, условия для коррупционных решений не только не были заглушены, но еще и получили свое развитие. Этому способствовало явно необоснованное расширение границ усмотрения при назначении наказания за экономические преступления, например, за мошенничество в особо крупном размере от 2-х месяцев до 10 лет лишения свободы. С учетом одновременного запрета применения к мошенникам, совершающим преступления в сфере предпринимательской деятельности, такой меры пресечения, как арест, применение уголовного закона практически было блокировано. Еще более льготный режим был создан для лиц, уклоняющихся от уплаты налога.

Между тем, либеральный принцип саморазвития экономических отношений не может быть абсолютным, поскольку он выражает идеальные отношения и действует в полной мере лишь на определенном, достаточно развитом этапе становления рыночной экономики, когда система экономических сдержек и противовесов справляется с задачей обеспечить экономически эквивалентные отношения. Степень развитости таких отношений и предопределяет пределы вмешательства государства в экономические отношения. Несмотря на то, что предпринятая попытка либерализации уголовного законодательства имела в своей основе реальные факты необоснованного вмешательства государства в лице его органов и, особенно правоохранительных, в экономическую деятельность хозяйствующих субъектов, точкой приложения сил для исправления ситуации, на наш взгляд, были выбраны неудачно, без учета российских реалий.

Вместо того, чтобы искоренить факты произвольного вмешательства правоохранительных органов в хозяйственную деятельность путем применения к виновным должностным лицам мер юридиче-

ской ответственности вплоть до уголовной, были внесены изменения в уголовный и в уголовно-процессуальный законы, которые, по сути, блокировали возможность применения уголовного наказания и в тех случаях, когда преступники получали баснословную наживу, обманывая не только своих партнеров по бизнесу, но и обычных граждан (например, дольщиков), оказавшихся втянутыми в предпринимательские авантюры.

История развития экономики показывает, что есть, по крайней мере, два слабых места, которые не могут быть оставлены без внимания государства: 1) использование участником хозяйственных отношений обмана, насилия или своего господствующего положения над другим участником; 2) предательство публичных интересов лицом, вступающим от имени коллективного собственника, каковым является государство или общество в целом, в экономические связи с частными лицами. К последнему близко примыкают случаи злоупотреблений со стороны лиц, управляющих акционерным и другим обобщественным капиталом.

К сожалению, современное состояние рыночных предпринимательских отношений в России далеко от тех условий, в которых зарождается и развивается настоящая либеральная экономика. Отсюда требование дальнейшей либерализации уголовного законодательства в этой сфере требуют, по крайней мере, уточнения применительно к конкретным общественно опасным деяниям. Свобода экономических отношений хозяйствующих субъектов, действительно, является основой и неперенным условием развития экономики, ее «драйвом», но если ее понимать как свободу в выборе средств достижения экономического успеха, то вряд ли это будет соответствовать истинно либеральным ценностям. Самая основная, на наш взгляд, ошибка реформирования уголовного законодательства 2008 — 2011 гг. заключалась в том, что принципы либерализации были применены к экономическим преступлениям в целом без учета того, что среди таких преступных деяний значительное число посягательств, направленных против публичных интересов. К ним относятся и уклонение от уплаты налогов, и отмыwanie преступных доходов.

Реальная жизнь показала, что существует немало внеэкономических способов достижения экономической выгоды, которые во все времена и во всех цивилизованных государствах считались неприем-

лемыми. Насилие, обман, использование административного ресурса как средства ведения бизнеса не могут быть приняты государством, и оно отвечает на такие способы системой уголовно-правовых норм.

Изучение практики применения норм об уголовной ответственности за экономические преступления показывает: не все здесь благополучно. Об этом свидетельствуют данные статистики, характеризующие соотношение законодательных положений и их реальной жизни в виде правоприменения. Здесь же заметим, что значительные трудности квалификации таких преступлений связаны с тем, что подавляющее большинство уголовно-правовых норм об экономических преступлениях требует их конкретизации посредством обращения к нормам других отраслей права (гражданского, финансового, налогового и т.п.). К тому же, нормы других отраслей права, конкретизирующие бланкетные признаки составов экономических преступлений, предназначены совсем для иных целей позитивного правового регулирования, они не содержат признаки состава преступления. Однако без установления такого бланкетного содержания нельзя зафиксировать наличие собственно уголовно-правовых признаков состава. Точнее, зафиксировать можно, однако без ссылки на те экономические нормы позитивного регулирования (гражданского, финансового и др. отраслей права) это решение теряет свойство законности и обоснованности. Путь ссылки на статью УК в данном случае может быть проложен лишь через ссылку на нормы других отраслей права, с нарушением, а в некоторых случаях, напротив, с соблюдением которых уголовно-правовая квалификация экономических преступлений «повисает в воздухе». Это обстоятельство указывает на слабые места правоприменения, которые должны быть заранее предусмотрены законодателем и учтены при формулировании признаков экономических преступлений. Не отличается простотой и толкование текста экономической составляющей бланкетной нормы, поскольку практически каждый признак состава связан с нормами других отраслей права. Рассматривая, например, признаки состава налогового преступления, мы сталкиваемся с тем, что даже в самом налоговом праве, как и в доктринальном толковании его норм, существует очень много неясностей, неточностей, спорных положений. Число таких неясностей умножается при соединении с признаками состава налогового преступления. Межотраслевые несогласованности приводят к тому,

что правоприменителю, столкнувшемуся с подобными противоречиями, легче отказать в возбуждении уголовного дела или прекратить его, чем разбираться в тонкостях межотраслевого взаимодействия правовых норм. Чем дальше (и дольше) продвигается уголовное дело об экономическом преступлении по стадиям уголовного процесса, тем больше вероятности, что оно будет прекращено.

Доказательства существования таких проблем могут быть получены посредством несложных приемов анализа статистических данных, в основу которого положено сопоставление данных о количестве возбужденных уголовных дел по статьям определенной категории, количестве лиц, в отношении которых выдвинуто обоснованное подозрение или предъявлено обвинение⁵⁰, количестве дел, направленных с обвинительным заключением в суд и количестве осужденных по данной статье.

Анализ статистических данных по экономическим преступлениям показывает, что общее число зарегистрированных экономических преступлений (ст. 169-199.2 УК РФ) за последние пять лет снижено более чем в два раза, тогда как число зарегистрированных преступлений по всем составам УК РФ за это же время сократилось примерно в 1,5 раза. Наиболее резкое снижение произошло в 2010 г. и в 2011 г.

Еще больший разрыв между числом возбужденных уголовных дел и рассмотренных судами с вынесением приговора по налоговым преступлениям. Причем такое соотношение возникло еще в начале действия УК РФ. Среднегодовое число лиц, осужденных за налоговые преступления в 1998-2002 гг., в десятки раз меньше числа возбужденных уголовных дел о таких преступлениях. Так, соотношение количества уголовных дел, возбужденных по ст. 198 УК, с числом осужденных лиц составило 14:1, а по ст. 199 УК РФ — 13:1. Далее этот разрыв значительно уменьшился (6:1) применительно к ст. 198 УК РФ и примерно так же применительно к ст. 199 УК. На этот период выпали изменения оснований уголовной ответственности за налоговые преступления (оценочный признак — иной способ уклонения от налогов был заменен исчерпывающим перечнем, включающим всего лишь два варианта: уклонение от уплаты нало-

⁵⁰ Эти цифры, естественно, не совпадут с количеством уголовных дел, но они не могут быть меньше числа уголовных дел, поэтому мы используем данный прием для изучения закономерностей прохождения дела на различных этапах расследования.

гов а) путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным и б) путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений (ФЗ от 08.12.2003 № 162-ФЗ).

Федеральным законом от 29.12.2009 № 383-ФЗ было введено специальное основание освобождения от уголовной ответственности. Согласно примечанию к ст. 198 УК РФ, лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Такое же примечание, отличающееся лишь кругом субъектов, которые могут возместить потери для бюджета, сформулировано и к ст. 199 УК РФ: лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, а также статьей 199.1 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

В целом статистика показывает, что применение норм об уклонении от уплаты налогов и отмывании денежных средств, как впрочем, и норм об ответственности за большинство экономических преступлений, отличается значительным разрывом между числом возбужденных уголовных дел и количеством направленных в суд и еще больший разрыв по сравнению с количеством осужденных лиц. Это хорошо заметно на представленных ниже диаграммах (рис. 1.1 — 1.2). Для того, чтобы сгладить искажения, вызванные наличием временного разрыва между возбуждением уголовного дела и его направлением в суд, нами были сгруппированы соответствующие статистические данные по пятилеткам, начиная с 1998 г⁵¹. Первый столбец — количество возбужденных дел по опре-

⁵¹ О проблемах существенного расхождения в показателях числа возбужденных уголовных дел, раскрытых, направленных в суд и рассмотренных судом применительно ко всем составам экономических преступлений более подробно см.: Применение разноотраслевых норм права при квалификации экономических преступлений: пособие / Пикуров Н.И., Яхьяева С.М., Шафетдинова Г.А., Хоменко О.Н. М., 2014.

деленной статье в среднегодовом исчислении за пять лет, последний — количество осужденных также в среднегодовом исчислении за пять лет. В последней пятилетке мы учитывали также число уголовных дел, направленных в суд с обвинительным заключением (средний столбец).

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации ст. 199 УК

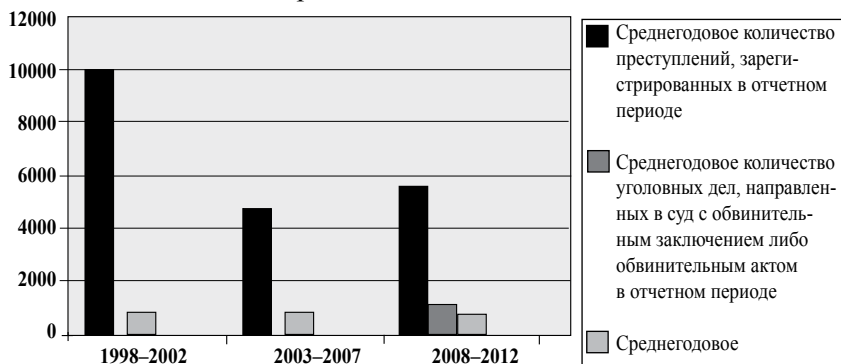


Рисунок 1.1

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица ст. 198 УК РФ

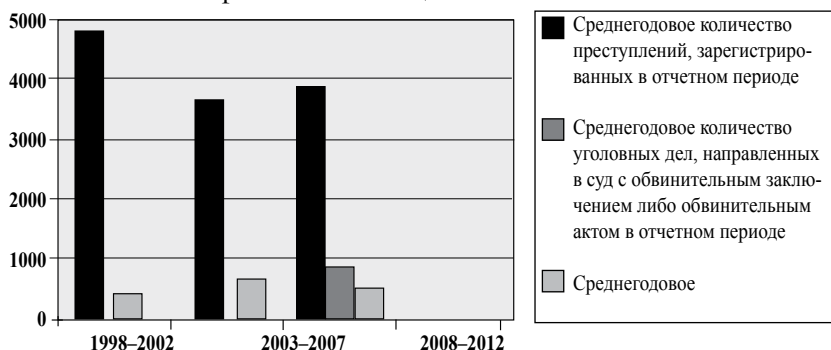


Рисунок 1.2

Примерно такое же соотношение мы можем наблюдать и при анализе статистики возбужденных уголовных дел, направленных в суд с обвинительным заключением и количестве осужденных лиц. При этом еще раз обращаем внимание на условность сопоставления этих показателей, поскольку в одном случае (при возбуждении уголовно-

го дела) единицей измерения выступает само уголовное дело, в другом — обвиняемый. Тем не менее, учитывая, что такое соотношение никогда не может быть отрицательным, а лишь возможно движение в сторону увеличения показателей при движении дела от возбуждения до осуждения конкретного лица, мы посчитали возможным представленное в виде диаграмм сравнение (рис.1.3 — 1.4).

Легализация ст. 174

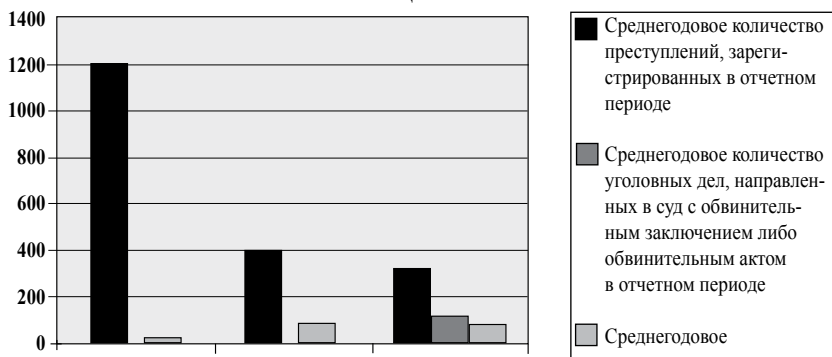


Рисунок 1.3

Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления ст. 174.1

(введена ФЗ от 07.08.2001 N 121-ФЗ, поэтому в графике первой пятилетки практически не отражены данные).

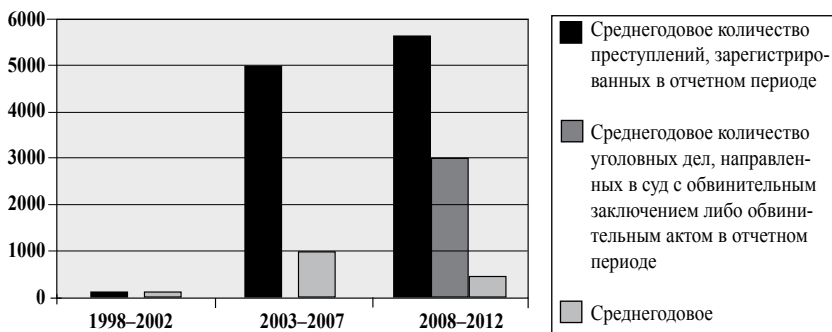


Рисунок 1.4

Указанная выше картина не очень меняется, если взять данные за последние шесть лет, включая 2013 год в сопоставлении числа зарегистрированных и расследованных преступлений в сфере экономической деятельности (см. табл. 1.2).

Таблица 1.2 — Выборочные данные из форм 1-Г (2004-2007г.) и 1-ЕГС (2008-2013гг.).

		количество преступлений, зарегистрированных в отчетном периоде	количество предварительно расследованных преступлений в отчетном периоде	осталось нераскрытых преступлений (независимо от времени совершения и регистрации), уголовные дела о которых впервые приостановлены	Раскрываемость
Итого ст.ст. 169-199.2 УК РФ	2004	58759	26951	27022	49,9%
	2005	86322	36606	37694	49,3%
	2006	107089	41214	57801	41,6%
	2007	97793	44919	46065	49,4%
	2008	93360	45823	38133	54,6%
	2009	96185	42362	38434	52,4%
	2010	65566	24341	35478	40,7%
	2011	47380	16950	23984	41,4%
	2012	39372	15564	19676	44,2%
	2013	32148	13995	15480	47,5%

Для того, чтобы выяснить, на какой стадии уголовного преследования возникает указанный выше разрыв, нами был изучен еще один параметр статистической отчетности — число уголовных дел, направленных в суд с обвинительным заключением. Сопоставление этого числа с количеством лиц, осужденных за налоговые преступления, показало, что на этой стадии разрыв минимальный. Учитывая, что прекращение уголовного дела по реабилитирующим основаниям возможно и в суде, разрыв между уголовно-правовой оценкой совершенных деяний в обвинительном заключении и в суде не столь существенен. К тому же надо прибавить возможность различного толкования судом и прокурором оценочных признаков, содержащихся в

налоговом праве и взятых за основу обвинения в уклонении от уплаты налогов. Согласно 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 статьями 198 — 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, при наличии оснований, предусмотренных статьями 24 и 27 настоящего Кодекса или частью первой статьи 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, в случае, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме. В целях указанной статьи под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме: 1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу; 2) соответствующих пеней; 3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

В 2009 г. государство предпринимает несколько шагов в целях изменения экономического уголовного законодательства. Так, Федеральным законом РФ от 29.12.2009 N 383-ФЗ в ст. 199 и 199.1 УК РФ в четыре раза, а в ст. 198 УК РФ в шесть раз повышен размер разовой неуплаты налога, дающий основание для признания деяния преступлением. Тем самым из-под действия уголовного закона выведена подавляющая масса (в количественном отношении) тех деяний, которые до этого признавались преступлением. Кроме того, введен, а точнее сказать, возвращен специальный вид освобождения от уголовной ответственности. Лицо, впервые совершившее налоговое преступление, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом (НК) Российской Федерации. Если повышение порога криминализации посредством увеличения суммы, образующей крупный размер, способно непосредственно оказать влияние на число возбужденных уголовных дел и соответственно, рассмотренных судом, то специальный вид освобождения от уголовной ответственности за налоговое преступление не может оказать влияния на число возбужден-

ных уголовных дел по ст. 198, 199, 199.1 УК РФ, поскольку освободить от уголовной ответственности в соответствии с примечаниями к ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ можно только по возбужденному уголовному делу.

В 2010 г. существенные изменения произошли в сфере ответственности за легализацию (отмывание) денежных средств или иного имущества. ФЗ РФ от 08.12.2003 № 162-ФЗ сумма, превышение которой образует крупный размер отмывания, существенно увеличена (до этого она рассчитывалась исходя из двух тысяч минимальных размеров оплаты труда, а после принятия поправок должна превышать фиксированную сумму — шесть миллионов рублей). Этот акт можно было бы рассматривать в качестве примера либерализации закона, однако одновременно с увеличением суммы крупного размера этот признак, который был криминообразующим в составе ч. 1 ст. 174 УК РФ, был из нее исключен, что повлекло понижение порога уголовной ответственности. Применительно же к ст. 174.1 УК РФ этот же закон повысил порог ответственности за счет указанного выше изменения суммы, образующей крупный размер. Часть первая этой статьи в редакции ФЗ РФ от 07.08.2001 № 121-ФЗ содержала криминообразующий признак — крупный размер в объеме двух тысяч минимальных размеров оплаты труда, а после изменений 2009 г. эта сумма возросла до шести миллионов, оставаясь криминообразующей для основного состава преступления. В 2013 г. законодатель произвел противоположный ход — исключил из части первой ст. 174 УК РФ признак крупного ущерба, переместив его во вторую часть (см. ФЗ РФ от 28.06.2013 N 134-ФЗ).

Количество преступлений, уголовные дела и материалы о которых находились в производстве на начало года или зарегистрированы в отчетном периоде по делам о налоговых преступлениях и по делам о легализации преступных доходов, представлено в таблицах 1.3 — 1.8.

Таблица 1.3 — Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем ст.174 УК

	Годы						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во преступлений	48	407	490	224	380	338	291

Таблица 1.4 — Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления ст.174-1 УК

	Годы						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во преступлений	9114	8578	9254	2236	727	672	741

Таблица 1.5 — Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица ст.198 УК

	Годы						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во преступлений	5640	6182	5839	2134	1151	1082	835

Таблица 1.6 — Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации ст.199 УК

	Годы						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во преступлений	8416	8686	8261	5134	2895	2529	2457

Таблица 1.7— Неисполнение обязанностей налогового агента ст.199-1 УК

	Годы						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во преступлений	1619	1781	1988	698	432	372	501

Таблица 1.8 — Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов ст.199-2 УК

	Годы						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кол-во преступлений	2032	1604	1505	912	534	339	288

Интерпретируя изложенное в соответствии с формулированными задачами исследования, мы можем сделать вывод, что как налоговые преступления, так и деяния, связанные с отмыванием преступных доходов, по характеру и уровню проблем, возникающих на стадии правоприменения, не очень отличаются от других экономических преступлений, направленных против публичных интересов в сфере экономической деятельности. Отсюда напрашивается и другой, более конкретный вывод: если разрыв между реально совершенными преступлениями и количеством уголовных дел, доведенных до стадии реализации уголовной ответственности, велик, есть основание предположить, что этот разрыв еще более увеличится, если мы будем иметь в виду необходимость рассматривать налоговые преступления в качестве предикатных для отмывания преступных доходов, поскольку количество проблем удвоится.

Как отмечают многие авторы, существенным фактором, затрудняющим применение норм об экономических преступлениях и влекущих не только необоснованные отказы в возбуждении уголовных дел, но и прекращение их на стадии предварительного расследования, а также в суде, является сложная, нередко противоречивая структура составов экономических преступлений⁵².

⁵² Жалинский А.Э. Уголовное право в ожидании перемен: теоретико-инструментальный анализ. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. Яни П.С. Квалификация экономического преступления при юридической и фактической ошибке // Законность. 2011. № 6. Русанов Г.А. Преступления в сфере экономической деятельности: учебное пособие. Москва: Проспект, 2011. и др.

ГЛАВА 2.

ПРИРОДА ИМУЩЕСТВЕННОЙ ВЫГОДЫ, ПОЛУЧЕННОЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ

§ 2.1. Экономическая и юридическая природа дохода, сбереженного посредством неуплаты налога

Изменение конструкции состава отмывания преступных доходов, допускающее возможность признания в качестве предикатных налоговых преступлений, означает появление нового подхода государства к проблеме противодействия преступлениям, имеющим в своей основе корыстную мотивацию, предполагающую получение необоснованной экономической выгоды не только в результате изъятия и обращения в свою пользу чужого имущества, но и незаконного уклонения от исполнения имущественных обязанностей. Такой подход неизбежно связан с изменением устоявшихся положений доктрины уголовного права, переставших соответствовать новым реалиям, и формированием новой практики, которая соответствовала бы закону и, вместе с тем, не нарушала принципов уголовного права, а также прав и свобод субъектов налоговых отношений.

Опросы ученых и практиков показали, что основная трудность в установлении предмета отмывания денежных средств при уклонении от уплаты налога (здесь и далее имеется в виду и налог и сбор — авт.) заключается в том, что налоговая обязанность возникает по российскому законодательству лишь в связи с получением легального дохода. Конструкция вторичной преступной деятельности в виде состава отмывания преступных доходов выражает новый подход государства к проблеме противодействия корыстной преступности, что неизбежно связано не только с изменением в доктрине уголовного права, но и в практике применения уголовного закона, приве-

дении ее в соответствие с новыми реалиями. Время, прошедшее с момента появления в российском уголовном законодательстве норм об ответственности за отмывание преступных доходов, показало, что практика, хотя и с определенными трудностями, начала приспосабливаться к новым требованиям противодействия преступности. Произошли изменения и в доктрине уголовного права, которая в целом (за редким исключением) перестала рассматривать основания уголовной ответственности за отмывание преступных доходов как возможность повторного осуждения за то же преступление.

Вместе с тем, оставались нетронуты отдельные положения прежней доктрины, касающиеся возможности легализации (отмывания) доходов, образованных в результате уклонения от уплаты налогов. Основой тезис заключался в том, что доходы, налоги с которых не уплачены, получены легальным путем. Однако в данном суждении имеется неточность, которая влечет за собой существенную некорректность общего вывода. При таком подходе не учитывается экономическая и юридическая трансформация юридических свойств дохода, который в части неуплаченного налога становится «нелегальным», а при наличии признаков налогового преступления — и преступным. Посредством совершения различного рода фиктивных сделок или подлога бухгалтерских документов субъект пытается придать легитимность этой части преступного дохода и тем самым получить возможность его использования в легальной экономической деятельности.

Другими словами: легальность дохода на момент его получения после неуплаты налога юридически трансформируется в части неисполненной обязанности в неправомерность владения, пользования и распоряжения той его долей, которая должна была быть передана государству в виде налога. Ограничение права собственности на такое имущество подтверждено уже упомянутым решением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, согласно которому налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Неправомерно удерживая эту часть, субъект незаконным путем присваивает себе полномочия распоряжения по своему усмотрению

этой частью имущества. Несмотря на то, что имущество на тот момент уже находилось во владении лица, признаки получения дохода образуются за счет присвоения субъектом отсутствующих у него имущественных прав.

Эта возможность получения дохода не только в результате приобретения конкретных активов, но и посредством погашения имущественных обязательств, давно учитывается правовыми актами, действующим в сфере экономики. Так, в соответствии с п.2 Приказа Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99», доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Противоправное погашение имущественной обязанности при совершении налогового преступления влечет за собой появление криминального дохода, размер которого исчисляется исходя из суммы неуплаченного налога. Имущество в таком случае уже имеется у субъекта предпринимательской деятельности, причем, первоначально оно имеет легальный характер. Признак незаконности владения таким имуществом появляется по истечении срока уплаты налога и неисполнения в этот отведенный срок налоговой обязанности посредством совершения деяния, образующего признаки состава налогового преступления.

Как показывает история, одна из причин появления института ответственности за отмывание противоправных доходов была связана с противодействием фактам уклонения от уплаты налога с имущества, приобретенного в результате совершения именно таких преступлений. Российская налоговая система не предполагает уплаты налогов с криминального дохода, однако это обстоятельство свидетельствует об изначальной связи функций блокирования возможности использовать преступный доход с задачей обеспечения поступлений налогов в государственную казну.

Особенностью взаимосвязи предикатного преступления с легализацией доходов является производность второго от преступного характера первого. Вместе с тем, такая зависимость не означает на

практике однозначную связь между применением мер уголовной ответственности за предикатное преступление с уголовной ответственностью за отмывание преступных доходов. Так, при постановлении обвинительного приговора по статье 174 УК РФ или по статье 174-1 УК РФ достаточно установления факта получения лицом денежных средств или иного имущества, заведомо добытых преступным путем либо в результате совершения преступления (см. п. 21 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 18 ноября 2004 года №23 (с изменениями от 23 декабря 2010 г. № 31) «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем»). Например, освобождение от уголовной ответственности за налоговое преступление по нереабилитирующим основаниям не является препятствием для привлечения такого лица к уголовной ответственности за отмывание денежных средств, поскольку последние само по себе обладает общественной опасностью и противоправностью. Вместе с тем, в данном конкретном случае освобождение от уголовной ответственности по ст. 75.1 УК РФ означает, что лицом не только уплачены все налоги и пени, но и возмещен иной имущественный вред, связанный с совершенным преступлением. При таких условиях есть все основания вести речь о наличии такого основания освобождения от наказания за отмывание преступных доходов, как изменение обстановки либо, при наличии соответствующих условий, возможно освобождение от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием (ст. 75 УК РФ).

Особенность криминального дохода, полученного в результате налогового преступления, заключается в увеличении капитала (имущества в широком его понимании, включающего как объекты вещного права, так и баланс имущественных прав и имущественных обязанностей). Увеличение своего имущественного состояния посредством сбережения той части, которая, безусловно, должна была передаваться в бюджет государства, означает приобретение лицом криминального дохода. Именно это обстоятельство диктует налогоплательщику налога необходимость предпринимать меры по его отмыванию, т.е. приданию ему вида легально приобретенного имущества. В некоторых случаях такое имущество не только юридически, но и фактически выбывает из владения собственника путем притворных

сделок и потом возвращается к нему посредством фиктивных финансовых операций.

Таким образом, легально приобретенный доход в части неуплаченной суммы налога становится незаконным (а при наличии признаков деяний, предусмотренных ст. 198 —199.1 УК РФ — преступным) доходом, в отношении которого лицо теряет полномочия собственника в части распоряжения имуществом по своему усмотрению. То есть, трансформируется не само имущество (его экономические свойства остаются прежними), а меняется его юридический статус — из легально приобретенного оно становится приобретенным (в силу изменения юридических свойств) преступным путем. Естественно, такой подход представляет собой результат доктринального толкования (уточнение термина «приобретенного преступным путем»), хотя и не выходящего за рамки содержания, обозначенного контекстом диспозиции уголовного закона, но все же менее императивного, чем легальное толкование самим законодателем, а в идеальном варианте предполагает совершенствование формы изложения уголовно-правовой нормы, о чем подробнее в заключительной главе работы.

§ 2.2. Толкование признака приобретения дохода, образовавшегося в результате неуплаты налога

В отличие от других преступных способов получения незаконной экономической выгоды, когда имущество мошенническим или иным способом отбиралось у конкурентов по бизнесу или случайных потерпевших, уклонение от уплаты налогов представляется криминальному миру не менее продуктивным. Государственная казна, привлекая мошенников своей доступностью в условиях коррупционных связей, стала подвергаться систематическим атакам с другой стороны — посредством неисполнения публично-правовых обязанностей по уплате налогов. Преимущество этого пути для преступников заключалось, во-первых, в меньшем риске быть привлеченными к уголовной ответственности, поскольку схемы ухода от налогов сами по себе до окончания срока уплаты налога трудно признать криминальными, так как пойманный за руку бизнесмен всегда мог заявить о намерении ис-

полнить обязательства в срок. По закону налоговое обязательство обезличено, оно исполняется в денежной форме за счет любого имущества. Во-вторых, в случае разоблачения налогового преступления у преступника всегда имеется возможность расплатиться с государством по налоговым обязательствам (выполнить то, что он должен был сделать и без разоблачения) с возмещением иных имущественных расходов и штрафов и быть освобожденным от уголовной ответственности. И, в третьих, даже если освобождения от уголовной ответственности не последует, наказание за налоговое преступление не сопоставимо с наказанием за хищение, хотя размер полученной имущественной выгоды будет идентичным. Например, не исполнивший свое налоговое обязательство по выплате в бюджет 29 миллионов рублей субъект рискует быть привлеченным к уголовной ответственности по ч. 1 ст. 199 УК РФ в виде штрафа в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Между тем, при хищении на такую же сумму средств из бюджета субъект наказывается лишением свободы на срок до десяти лет со штрафом в размере до одного миллиона рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет либо без такового и с ограничением свободы на срок до двух лет либо без такового.

Разница максимальных размеров санкций за сравниваемые нами преступления составляет 8 лет лишения свободы (т.е. в пять раз), между тем выгоду бизнесмен получает одну и ту же. Риск стать ответственным за налоговое преступление для собственника имущества организации минимален, поскольку по действующему законодательству ответственность в значительном числе случаев несет не собственник, а лицо, исполняющее функции управления организацией и бухгалтер, хотя итоговую выгоду получает собственник.

Доказать с его стороны подстрекательство или организацию преступления очень сложно, что подтверждают материалы судебной практики. Из сотен изученных нами уголовных дел о неуплате налога с организации нашлись лишь единицы, когда ответственность понес тот, в чью пользу и совершалось деяние. В некоторых случаях суд не усмотрел преступления в действиях главного бухгалтера, ссылаясь на то, что тот всего лишь исполнял приказ руководителя или собственника предприятия. Но эти примеры позволяют усомниться в правильном применении уголовного закона, поскольку исполнение приказа не во всех случаях освобождает от уголовной ответственности. В условиях современной противоречивой правоприменительной практики еще более призрачна возможность привлечения к ответственности за налоговое преступление бенефициара, который в итоге получает прибыль.

В структуре динамичных коммерческих отношений получение дохода на определенную сумму уравнивается по своему результату с уменьшением выплат на такую же сумму. Между тем, действующее уголовное законодательство по-прежнему проводит между такими формами обогащения четкую границу, расценивая их общественную опасность по-разному в соответствии с укрепившимися еще в советский период развития уголовного права представлениями о том, что неисполнение обязанности по передаче имущества во много раз менее опасна, чем изъятие имущества на такую же сумму. Однако такой тезис был приемлем, когда речь шла о собственности как совокупности вещных прав и субъектом экономической деятельности в подавляющем большинстве случаев являлось государство, которое через свои фабрики и заводы вступало как бы само с собой в договорные отношения.

С тех пор многое изменилось. В экономической оборот вовлечены миллионы частных субъектов хозяйственной деятельности, вступающих в договорные отношения по поводу оказания услуг, торговли, производства и прочих видов экономической деятельности. Появилась возможность, которой практически не было в советское время — незаконно наживаться в промышленных масштабах за счет контрагента. При этом противоправная экономическая выгода могла быть получена не только за счет незаконного изъятия имущества у другого лица, но и посредством махинаций в отношении своих иму-

щественных обязанностей. Противоправное удержание имущества, которое должно быть передано в рамках экономических отношений, практически равно по выгоде незаконному получению имущества в таком же размере.

В этих условиях прежний подход к толкованию понятия «**приобретение**» должен меняться. Как мы уже отмечали, в силу традиций, сложившихся еще в советский период развития уголовного права, это приобретение доходов трактуется гораздо уже, чем могло бы быть, исходя из реальных экономических отношений. Этому способствуют некоторые конструктивные особенности диспозиции статей, предусматривающих ответственность за отмывание денежных средств и иного имущества, приобретенного преступным путем.

Дискуссия по поводу возможности признания налоговых преступлений преступным способом приобретения легализуемого имущества ведется и в юридической литературе. Причем, она существовала и до последних изменений в редакции ст. 174 и 174.1 УК РФ, когда еще не было новых рекомендаций ФАТФ, а также непосредственно после их принятия⁵³.

Самым уязвимым моментом считается невозможность логически и юридически признать доход от налогового преступления имуществом, приобретённым преступным путем. Определенные основания для такого сомнения дает судебная практика. В п. 21 постановления Пленума от 18 ноября 2004г. N 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем» (в ред. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.12.2010 N 31), указано, что при постановлении обвинительного приговора по статье 174 УК РФ или по статье 174.1 УК РФ судом должен быть установлен факт **получения** лицом денежных средств или иного имущества, заведомо **добытых** преступным путем либо в результате совершения преступления (выделено мною — Н.П.). Здесь поставлен знак равенства между понятиями приобретение и получение, между тем, в диспозиции статьи употребляется первое, а не второе. Получение по своему содержанию явно уже термина «приобретение». В соответствии с нормами русского языка под при-

⁵³ См.: Фомин В.Н. Международные стандарты ФАТФ по борьбе с отмыванием денежных средств. — Финансовое право, 2012, № 8.

обретением понимается не только получение чего-либо, но и появление новых свойств посредством преобразования.

Сужение судебным толкованием понятия «приобретение» вполне объяснимо традициями, уходящими корнями в применении нормы ст. 208 Уголовного кодекса РСФСР, предусматривающей ответственность за деяние, заключающееся в заранее не обещанном приобретении имущества, заведомо добытого преступным путем. Примерно так же был сформулирован состав в ст. 175 современного УК РФ: заранее не обещанное приобретение или сбыт имущества, заведомо добытого преступным путем (выделено мною — Н.П.). Однако при формулировании состава преступления, предусмотренного ст. 174 УК РФ, а затем и ст. 174.1 УК РФ, законодатель заменил слово «добытых» на термин «приобретенных», а это, как представляется, не одно и то же.

Возможно, такой позиции Верховного Суда РФ способствовало то, что в других постановлениях раскрывалось содержание подобного понятия применительно к предметам, имеющим физические характеристики. Так, в п. 6 постановления Пленума Верховного Суда РФ 15 июня 2006 г. N 14 «О судебной практике по делам о преступлениях, связанных с наркотическими средствами, психотропными, сильнодействующими и ядовитыми веществами,»⁵⁴ указано, что под незаконным приобретением без цели сбыта наркотических средств, психотропных веществ или их аналогов надлежит считать их получение любым способом, в том числе покупку, получение в дар, а также в качестве средства взаиморасчета за проделанную работу, оказанную услугу или в уплату долга, в обмен на другие товары и вещи, присвоение найденного, сбор дикорастущих растений или их частей (выделено мною — Н.П.). В целом в таком же ключе дано определение приобретению в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 12 марта 2002 г. N 5 «О судебной практике по делам о хищении, вымогательстве и незаконном обороте оружия, боеприпасов, взрывчатых веществ и взрывных устройств» (с изменениями от 6 февраля 2007 г.)⁵⁵: Под незаконным приобретением оружия следует понимать

⁵⁴ БВС РФ. 2006. № 8. Близкое по смыслу определение понятия приобретения было дано и в предыдущем постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 27 мая 1998 года № 9 «О судебной практике по делам о преступлениях, связанных с наркотическими средствами, психотропными, сильнодействующими и ядовитыми веществами», которое утратило силу в связи с принятием данного постановления.

⁵⁵ БВС РФ. 2002. № 5; 2007. № 5.

их покупку, получение в дар или в уплату долга, в обмен на товары и вещи, присвоение найденного и т.п., а также незаконное временное завладение оружием в преступных либо иных целях, когда в действиях виновного не установлено признаков его хищения. Как видно из приведённых определений, речь идет о конкретных предметах (веществах), имеющих, в отличие от налогов, физические параметры.

Что же касается приобретения имущества, то следует учитывать его особую природу, не сводимую к материальному субстрату⁵⁶. Между тем, эта разница оказалась не особенно заметной. Сказывается также и то, что разъяснения высшей судебной инстанции по вопросам применения норм о легализации преступных доходов было дано в то время, когда действовала прежняя редакция ст. 174 и 174.1 УК РФ. Однако и новая редакция ст. 174 и 174.1 УК РФ не считается безупречной, поскольку, по мнению многих авторов препятствует возможности признания доходов от налоговых преступлений имуществом, приобретенным преступным путем.

В юридической литературе наиболее последовательно, с развернутыми аргументами эту позицию формулирует П.С. Яни⁵⁷. Он отмечает, что такое решение противоречит положениям гражданского и налогового законодательства, регулирующего отношения, связанные с возникновением и прекращением права собственности. Аргументы следующие: согласно ст. 8 НК «под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения **принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств** (выделено — П.Я.) в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». В соответствии же со ст. 44 НК неуплата налога сама по себе не прекращает права собственности на то имущество, исходя из которого лицу следует уплатить обязательные платежи. Также неуплата налога (а равно неисполнение иных обязательств) не прекращает права собственности на имущество, из которого нужно заплатить налоги, и исходя из норм гл. 15 ГК «Прекращение права собственности».

⁵⁶ Об этом подробнее в следующих параграфах работы.

⁵⁷ См.: Яни П. С. Изменения уголовно-экономического законодательства // Законность. 2014. № 2. С. 28-29.

«С учётом сказанного, отмечает П.С. Яни, — строгая трактовка комментируемых изменений, т. е. толкование по букве закона не приводит — вопреки замыслу авторов новелл — к расширению пределов действия обсуждаемых норм: привлечение к уголовной ответственности за легализацию преступных доходов лиц, совершивших сделки с имуществом, из которого ими либо другими лицами не уплачены налоги (ст. 198 и 199 УК), таможенные платежи (ст. 194 УК), не исполнены обязательства перед кредиторами (ст. 177 УК), не зачислены средства на счёт в уполномоченном банке (ст. 193 УК) и т. д., по-прежнему невозможно, поскольку незаконно удержанные средства, сохраняющиеся у лица, не могут быть расценены как преступно им приобретённые»⁵⁸.

Это — достаточно сильная позиция, основанная на развернутых аргументах, однако и она имеет некоторые слабости. Связаны они с тем, что автор ведет речь о вполне конкретном имуществе, образующим налоговую базу. Действительно, такое конкретное имущество не превратилось в криминальное в результате неуплаты налога, но таковым стало имущество, эквивалентное сумме неуплаченного налога. Последнее, во-первых, не совпадает по стоимости с имуществом, послужившим объектом налогообложения, и, во-вторых, не имеет, в отличие от него, конкретной формы выражения, поскольку может быть взыскана с любого имущества, находящегося в собственности лица, уклонившегося от уплаты налога. К слову, П.С. Яни в более ранней своей статье ведет речь как раз о той части имущества, которая не перечислена в бюджет⁵⁹.

Такая «плавающая» сумма незаконно полученной выгоды может именоваться доходом в соответствии с нормативными положениями, действующими в сфере экономической деятельности. Дело в том, что доход, характеризующий размер экономической выгоды, может быть приобретен различными путями, в том числе, и посредством удержания имущества. ***В этом плане приобрести доход — значит увеличить свои активы за счет снижения объема имущественного обязательства перед государством.*** Согласно Приказу Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении

⁵⁸ Там же

⁵⁹ Яни П.С. Легализация преступно приобретенного имущества: предмет преступления // Законность. 2012. № 9. С. 30.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791), доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Таким образом, особенность криминального дохода, полученного в результате налогового преступления, заключается в увеличении капитала (имущества в широком его понимании, включающего как объекты вещного права, так и баланс имущественных прав и имущественных обязанностей). Увеличение своего имущественного состояния посредством сбережения той части, которая, безусловно, должна была передаваться в бюджет государства, означает незаконное приобретение лицом дохода. Следовательно, легально приобретенный доход в части неуплаченной суммы налога становится незаконным (а при наличии признаков деяний, предусмотренных ст. 198-199.1 УК РФ — преступным) доходом, в отношении которого лицо теряет часть полномочий собственника. Именно это обстоятельство диктует неплательщику налога необходимость предпринимать меры по его отмыванию, т.е. приданию ему вида легально приобретенного имущества. В некоторых случаях это имущество не только юридически, но и фактически выбывает из владения собственника путем притворных сделок, а потом возвращается к нему посредством фиктивных финансовых операций.

Таким образом, оставаясь собственником имущества, лицо, получившее незаконный доход за счет уклонения от уплаты налога, теряет право распоряжения его частью, эквивалентной сумме неуплаченного налога, т.е. приобретенной в результате совершения преступления. Эта часть может не иметь вещно-правовой формы, и потому ее сложно устанавливать, однако данное обстоятельство не может служить препятствием для признания ее предметом преступления, предусмотренного ст. 174 и 174.1 УК РФ. Понятие имущества здесь, в отличие, например, от таких преступлений, как кража, грабёж или разбой, должно рассматриваться в полном его объеме, включающем не только материальные субстраты, но и имущественные отношения во

всех формах их проявления. В таком случае более понятным становится и механизм приобретения имущества посредством совершения налогового преступления.

§ 2.3. Имущественное выражение преступных доходов в новых экономических условиях

Уточнение природы дохода тесно связано с изменением подхода к определению понятия имущества, в котором эти доходы вылощены. Трансформация понятия имущества в связи с развитием и усложнением экономических отношений неизбежна, что должно учитываться при раскрытии понятий, используемых законодателем для обозначения предмета некоторых экономических преступлений.

Многие страны, и даже те, которые входили в систему социалистического права, при переходе к рыночной экономике отразили в уголовном законе новые формы посягательств на имущественные отношения, связанные с особенностями новых, более сложных отношений собственности. Так, в ст. 192 УК КНР сформулированы основания уголовной ответственности и санкции за такие виды финансового мошенничества, накопление капитала мошенническими способами в целях незаконного владения данным капиталом в значительном размере — наказывается лишением свободы на срок до 5 лет или арестом и дополнительно — штрафом в размере от 20 тыс. до 200 тыс. юаней; то же деяние, совершенное в крупном размере или при иных отягчающих обстоятельствах, наказывается лишением свободы на срок от 5 до 10 лет со штрафом в размере от 50 тыс. до 500 тыс. юаней; то же деяние, совершенное в особо крупном размере или при иных особо отягчающих обстоятельствах, наказывается лишением свободы на срок 10 и более лет или пожизненным лишением свободы и дополнительно — штрафом в размере от 50 тыс. до 500 тыс. юаней или конфискацией имущества.

Как видно из этого определения, речь идет об увеличении капитала за счет обмана, т.е. один из основных признаков вещного содержания определения хищения — изъятие имущества уже не является обязательным в условиях динамичных предпринимательских отношений, когда доход формируется не только за счет получения имущества, но и посредством уменьшения объема имущественных обязательств.

Оставаясь на позициях вещного, и только вещного, содержания отношений собственности при мошенничестве, мы рискуем оставить без юридического прикрытия важный блок отношений. Между тем, реформирование уголовно-правовых средств охраны отношений в сфере экономики нельзя считать завершённым до тех пор, пока не преодолены существенные противоречия между новым содержанием экономической деятельности и старыми формами ее правового регулирования. Это противоречие проявляется как на уровне правотворчества, так и в правоприменительной деятельности.

Составы преступных посягательств на имущественные отношения включают в себя признаки, раскрытие содержания которых невозможно без обращения к гражданскому праву. «Чужое имущество», «незаконное изъятие», «безвозмездное изъятие», «причинение ущерба» и многие другие понятия уголовного права опираются на их гражданско-правовое содержание. В тех случаях, когда речь идет об имуществе гражданина, их конкретизация не представляет особого труда. Иное дело — сфера предпринимательской деятельности. Подвижность отношений собственности, множественность оснований возникновения права собственности, их обусловленность особенностями конкретного гражданско-правового договора — все это порождает массу проблем при юридической оценке перехода права собственности от одного субъекта к другому в случае возникшего конфликта между субъектами предпринимательской деятельности.

Основа понятия имущества сформирована в советский период развития уголовного права. В связи с тем, что производственные экономические отношения к тому времени были в подавляющем большинстве случаев сосредоточены в сфере хозяйственной деятельности государства, объектом преступлений являлась не вся палитра имущественных отношений, а преимущественно вещные права. Применительно к посягательствам на вещные права и определялась объективная сторона, например, хищение, ключевым признаком которого было незаконное изъятие имущества, находящегося в государственной, общественной или личной собственности граждан. Лишь применительно к мошенничеству законодатель расширил предмет за счет права на имущество, но и это понятие оставалось в системе прежних экономических координат. «Перечень конкретных прав, подпадающих под понятие «право на имущество», — отмечает

Н.А. Лопашенко, — может быть широким настолько, насколько позволяет виновному обратить конкретное имущество в свою пользу или в пользу других лиц. Прежде всего, это, конечно, все имущественные права, вытекающие из правомочий собственника или законного владельца (владения, пользования, распоряжения); это может быть также право требования имущества из другого владения, в том числе временного».⁶⁰ Но далее Н.А. Лопашенко сужает возможность уголовно-правовой охраны права на имущество, исключая из его понятия обязательственные права⁶¹. Такое ограничение, на наш взгляд, является обоснованным лишь применительно к преступлениям против собственности, связанным с изъятием имущества. Вместе с тем, следует учитывать формулу состава хищения конкретного вида, которая и является отраслевым ограничителем в понимании предмета преступления. Так, применительно к краже, грабежу или разбою широкое определение имущества явно не годится. Нельзя тайно изъять имущественные обязательства, составляющие содержание чужого имущества. Однако если мы перейдем к составам мошенничества, присвоения и растраты, предметом может быть и предприятие, то легко убедиться в том, что стоимость предприятия, непосредственно влияющая на размер хищения, определяется исходя из баланса всех перечисленных в ГК РФ имущественных прав. Противоречит ли такое понимание сути понятия имущество? Представляется, что нет. Законодатель не конкретизировал понятие имущества, оставив вопрос определения его содержания за правоприменителем. Особых препятствий для такого толкования имущества нет, и оно не может считаться расширительным, поскольку укладывается в гражданско-правовые рамки данного понятия. При использовании такого понятия в уголовном праве его ограничение может быть связано, как мы видим, лишь с особенностями охраняемого уголовным законом объекта и способа описания объективной стороны. Там же, где таких ограничений нет, оно может быть использовано в полном своем объеме, а не только в части вещных прав. Это в полной мере может быть и отнесено к пониманию имущества в составах легализации преступных доходов.

⁶⁰ Лопашенко Н.А. Посягательства на собственность: монография. — М.: «Норма: ИНФРА-М», 2012. Цитируется по СПС «Консультант плюс».

⁶¹ Там же

Защита вещных прав, отмечает З.А. Ахметьянова, носит абсолютный характер, поскольку любое вещное право защищается со стороны неопределенного круга лиц, обязательственные же права возникают в рамках обязательственных правоотношений и в большинстве своем являются правами относительными, а значит, и защищаются от нарушений со стороны определенного обязанного лица (или лиц); в отличие от обязанностей пассивных субъектов в вещном праве, содержание обязанностей должника в праве обязательственном, как правило, заключается в совершении каких-либо положительных (активных) действий в интересах конкретного кредитора⁶².

Именно в этом и заключается главная проблема. Нарушение обязанностей кредитором обычно рассматривается как гражданско-правовой деликт. На этом основании в значительном числе случаев выносятся постановления об отказе в возбуждении уголовного дела. Однако как только мы переносим определение имущества в сферу предпринимательской деятельности, появляются значительные сложности с определением содержания предмета посягательства. Если по-прежнему считать, что им может быть только имущество, имеющее вещную форму (или дополнительно для мошенничества право на имущество), то мы столкнемся с очень серьезными трудностями при квалификации хищений (мошенничества, присвоения и растраты), связанных с обманным переводом в свою пользу имущественного комплекса. Возможность признания имущественного комплекса в качестве предмета хищения в литературе допускалась уже давно⁶³.

В гражданском праве считается практически общепризнанным, что в строгом смысле слова имущество представляет собой совокупность принадлежащих субъекту гражданского права вещей, имущественных прав и обязанностей⁶⁴.

Многие авторы обращают внимание на то, что объем понятия «имущество» в гражданском и уголовном праве различается⁶⁵, од-

⁶² Ахметьянова З.А. Защита вещных прав: арбитражная практика // Правосудие в Поволжье. 2009. № 3-4.

⁶³ «Предметом хищения в условиях становления рыночных отношений, — пишет А. В. Шульга, — может быть и предприятие как имущественный комплекс»: Шульга А.В. Присвоение или растрата в условиях становления рыночных отношений. Под ред. Р.Р. Галиакбарова. Краснодар. 2004. С. 55.

⁶⁴ Гражданское право. Общая часть: Учеб.: В 4 т. / Под ред. Е.А. Суханова. М., 2008. Т. 1.

⁶⁵ Башков А.В. Сложные вопросы квалификации преступлений против собственности с учетом особенностей предмета // Российский юридический журнал. 2011. № 2. С. 150.

нако это обстоятельство не может служить препятствием для установления подлинного его объема применительно к конкретным составам преступления. Как совершенно справедливо отмечает Н. А. Лопашенко, «рыночные отношения, в которые вступила и которые развивает Россия, во многом меняют представления об экономике и о собственности; все более распространяются безналичные деньги, бездокументарные ценные бумаги; в определенных сферах они вот-вот вытеснят обычный денежный оборот (или уже вытеснили его); вслед за новыми реалиями и представлениями меняется правовое регулирование экономических отношений и отношений собственности, прежде всего, на уровне гражданского права»⁶⁶.

Довольно часто мошеннические действия маскируются частичным исполнением обязательств. Так, Б. осужден по ч. 4 ст. 159 УК РФ за то, что он заключил контракт о продаже леса от имени президента ООО «Бриз», которым к тому времени уже не являлся, с ООО «Стапост» в лице генерального директора С.А.А. взяв на себя обязательства продавать ООО «Стапост» по 3000 куб.м. леса в месяц, убедив С.А.А. осуществить предоплату ООО «Бриз» в размере 267.840 рублей. С целью ввести в заблуждение С.А.А. относительно выполнения условий контракта, Б. отправил в адрес ООО «Стапост» один вагон леса, объемом 73,6 куб.м., стоимостью 117.100 рублей. Затем Б. вновь убедил С.А.А. перечислить ООО «Бриз» в качестве предоплаты 270.000 рублей, направив ему по электронной почте не соответствующие действительности квитанции на отправку нескольких вагонов леса по 75 куб.м. каждый, при этом отгрузки вагонов в адрес ООО «Стапост» Блажков в действительности не производил. Получая указанные квитанции, С. А.А. перечислил на счет ООО «Бриз» в КБ «Арсенал» денежные средства в сумме 654.000 рублей, 393.000 рублей, 260.000 рублей. Все перечисленные С.А.А. на счета ООО «Бриз» денежные средства Блажков С.А. обналичивал непосредственно после их получения, присваивал и распоряжался по собственному усмотрению, чем причинил ООО «Стапост» в лице генерального директора С.А.А. материальный ущерб на сумму 1.844.840 рублей. В своей надзорной жалобе Б. выражал несогласие с приговором, утверждая, что правоотноше-

⁶⁶ Лопашенко Н.А. Посягательства на собственность: монография. — М.: «Норма: ИНФРА-М», 2012. Цит. По СПС «Консультант плюс».

ния между ООО «Бриз» и ООО «Стапост» не выходили за рамки гражданско-правовых отношений.

Отказывая в удовлетворении надзорной жалобы, суд указал, что доводы Б. противоречат установленным судом обстоятельствам. Юридическая квалификация действий Блажкова С.А. по ч. 4 ст. 159 УК РФ является правильной⁶⁷.

Подобное ходатайство было заявлено по уголовному делу Г., обвиняемой в совершении хищения, предусмотренного ст. 159 УК РФ. По мнению адвоката, в действиях Г. отсутствуют признаки мошенничества, а инкриминируемые ей деяния связаны с исполнением обязательств по заключенным договорам. Соответственно, возникшие между Г. и потерпевшими правоотношения носят исключительно гражданско-правовой характер⁶⁸. Такие заявления достаточно часто встречаются по многим делам о мошенничестве, связанным с неисполнением договора поставки⁶⁹ или других обязательств⁷⁰.

Динамичный характер отношений собственности в сфере предпринимательской деятельности, множественность форм существования ее объектов затрудняют фиксацию незаконности изъятия имущества на промежуточных этапах перехода правомочий собственника от одного субъекта к другому, поскольку взятые отдельно они могут выглядеть внешне правомерно. И само имущество видоизменяется, переходя из одного вида в другой. Важен итоговый результат преступных действий — увеличение путем обмана или злоупотребления доверием своих имущественных активов за счет чужого имущества, в результате чего его собственнику или владельцу причиняется ущерб. Главным здесь является не изъятие имущества, а противоправное получение имущественной выгоды за счет чужого имущества посредством обмана собственника, владельца или иного лица, уполномоченного управлять таким имуществом, причинившее ущерб собственнику или иному владельцу.

⁶⁷ Постановление Московского городского суда от 23 декабря 2010 г. по делу № 4у/6-9392/10.

⁶⁸ Кассационное определение СК по уголовным делам Московского городского суда от 17 октября 2011 г. № 22-12445.

⁶⁹ Постановление Московского городского суда от 23 декабря 2010 г. по делу № 4у/6-9392/10.

⁷⁰ ; Кассационное определение СК по уголовным делам Московского городского суда от 28 марта 2012 г. по делу № 22-4224.

Таким образом, прежнее представление о сути имущества как предмета преступления должно менять свое содержание, приспособливая уголовный закон к новым инструментам противодействия корыстным посягательствам в сфере имущественных отношений. Особенно это касается отношений в сфере экономической деятельности. В связи с тем, что все чаще предметом преступления выступает не обычная вещь, а имущественные комплексы, понятие имущества должно быть расширено за счет перехода к гражданско-правовым категориям, отражающим имущественные отношения.

Под сомнение, на наш взгляд, должен быть поставлен казалась бы незыблемый принцип, на основе которого строилось разграничение преступного посягательства и «обычного» гражданско-правового деликта — неисполнения имущественного обязательства. Если мы обратимся к современным хозяйственным отношениям, можем убедиться, что нередко после того, как факт неисполнения обязательств достиг фазы деликта, исполнение обязательств имущественного характера становится невозможным. Те активы должника, которые рассматривались в качестве гарантии исполнения имущественной обязанности, многократно сменили собственника, выведены за границу, спрятаны в офшорах и т.п.

Имеет ли отношение все вышеизложенное к налоговым преступлениям? Да, имеет, причем самое непосредственное. Дело в том, что признание мошенничеством не только изъятия путем обмана или злоупотребления доверием чужого имущества в виде конкретно определенных вещей, но и противоправное завладение имущественным комплексом, включающем в себя не только вещные, но и обязательственные имущественные права, придает новое значение налоговым преступлениям. Во многих случаях (с учетом конкретных способов уклонения от налога) это преступление приближается по своей природе к мошенничеству. Не такая ли картина (многократная смена собственника, вывод имущества за границу, сокрытие его в офшорах) характеризует и способы уклонения от налога, за счет чего субъект получает необоснованную имущественную выгоду, освободившись от имущественных затрат в виде исполнения публично-правовой обязанности. И в том и в другом случаях лицо получает имущественную выгоду за счет неисполнения имущественного обязательства, только в первом варианте

страдает конкретный контрагент, во втором — бюджетные отношения государства.

Возвращаясь к позиции ученых, отрицающих возможность признания налоговых преступлений в качестве предикатных на основании действующего (не скорректированного) законодательства, обратимся к аргументации П.С. Яни. Еще в то время, когда специальным указанием в законе из числа предикатных исключены преступления, предусмотренные ст. ст. 193, 194, 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, П. С. Яни высказал мнение, что приведение такого перечня ошибочно, поскольку это создает у правоприменителя неверное представление о том, что в результате совершения приведенных в перечне деяний виновный так же, как и при хищении, получении взятки и т.д., преступно приобретает имущество.

«В результате правоприменитель распространяет неверные представления о способности деяния преступно наделить виновного чужим имуществом на целый ряд иных, не приведенных в указанном перечне преступлений, объективная сторона которых состоит в том, что лицо не выполняет какие-либо предусмотренные законом требования по пользованию и распоряжению своим собственным, законно приобретенным имуществом. В частности, такими преступлениями считают контрабанду законно приобретенного оружия (ст. 226.1 УК), злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности (ст. 177 УК) и др. Предметы контрабанды и сохраненное у себя имущество рассматриваются в таком случае как имущество, могущее быть предметом преступлений, предусмотренных ст. ст. 174 и 174.1 УК. Представляется, однако, что правомерно приобретенное лицом имущество, в отношении которого им не исполнены определенные обязательства, в частности, по перечислению денежных средств в бюджет, передаче по решению суда другому лицу или, говоря о контрабанде, декларированию при пересечении таможенной границы, не может стать благодаря этому преступно приобретенным»⁷¹. Однако этот вывод не совсем точно передает природу оставшегося у предпринимателя в результате неуплаты налога имущества.

Так ли оно легально? Представляется, что ответ может быть только отрицательным. После того, как истекли сроки исполнения

⁷¹ Яни П.С. Легализация преступно приобретенного имущества: предмет преступления // Законность. 2012. № 9. С. 28 — 33.

публично-правовой обязанности, оставшаяся не переданной государству часть имущества приобретает новые свойства. Если такое имущество было удержано посредством совершения налогового преступления, оно не может уже считаться «чистым» с точки зрения права. Для пояснения этой мысли обратимся к решению Конституционного Суда РФ по одному делу, связанному с налоговым преступлением. Речь идет о Постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П, в котором он недвусмысленно указал, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Комментируя это решение Конституционного Суда РФ, П.С. Яни делает вывод. «Интересно, что юристы, не согласные с разделяемой мной точкой зрения, ссылаются в поддержку своего вывода о преступном характере приобретения имущества, которое вопреки требованиям закона не передано лицом в бюджет, на приведенное высказывание Конституционного Суда, свидетельствующее, на мой взгляд, как раз против занимаемой этими юристами позиции».

Поскольку речь идет о той части своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, «даже когда лицо ограничено на основании закона в использовании части своего имущества и ему предписано это имущество отторгнуть, такое имущество все еще остается принадлежащим данному лицу. Иначе, кстати, как оно могло бы выполнить указанные предписания? И, кроме того, это имущество признается приобретенным правомерно, а не преступно — в противном случае оно не подлежало бы уплате в качестве налога»⁷²

Представляется, что этот вывод не полно отражает содержание приведенной цитаты, а лишь свидетельствует о наличии обязательственных отношений между налогоплательщиком и государством, неисполнение которых делает порочным часть его имущества. Оно находится у него незаконно, а поскольку в данном случае незаконность связана с нарушением уголовно-правового запрета, можно

⁷² Яни П.С. Легализация преступно приобретенного имущества: предмет преступления // Законность. 2012. № 9. С. 28 — 33.

сказать, не просто незаконное имущество, а криминальное, добытое преступным путем. Естественно, П. С. Яни в данном случае использует вполне обоснованную возможность избирать то значение слова, которое он считает больше подходящим по смыслу. Здесь, конечно, сказывается неоднозначность в толковании слова «приобретение». В этом плане есть основания ставить вопрос о возможной корректировке уголовного закона в плане используемой терминологии, но, по сути, все же природа такого имущества ничем не отличается от криминальной природы имущества, приобретенного в результате мошеннического неисполнения договорных обязательств в процессе предпринимательской деятельности.

В качестве иллюстрации можно привести позицию Конституционного Суда РФ по другому налоговому делу. В Определении Конституционного Суда РФ от 24.03.2005 N 189-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Палькина Вячеслава Александровича на нарушение его конституционных прав статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации»⁷³.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданин В.А. Палькин — директор ООО «Труд», обвиняемый в совершении преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК Российской Федерации, оспаривает конституционность данной нормы. Заявитель утверждает, что неопределенность статьи 199.2 УК Российской Федерации позволяет правоприменителю толковать ее произвольно, в связи с чем он был необоснованно привлечен к уголовной ответственности. По мнению В.А. Палькина, это привело к нарушению его прав, гарантированных статьями 1 (часть 1), 19 (часть 1), 49, 54 (часть 2), 55 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации, изучив представленные гражданином В.А. Палькиным материалы, не находит оснований для принятия его жалобы к рассмотрению. ... Сам по себе уголовно-правовой запрет, установленный статьей 199.2 УК Российской Федерации, не нарушает конституционные права заявителя. Обжалуя в Конституционный Суд Российской Федерации положения статьи 199.2 УК Российской Федерации, заявитель, по существу, не оспаривает установление уголовной ответственности за сокрытие денежных

⁷³ Вестник Конституционного Суда РФ, № 5, 2005

средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов и (или) сборов, неконституционной, по его мнению, является правоприменительная практика, в том числе при разрешении его уголовного дела.

Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 27 мая 2003 года по делу о проверке конституционности положения статьи 199 УК Российской Федерации, в силу конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (статья 19 Конституции Российской Федерации) запреты и иные установления, закрепляемые в законе, должны быть определенными, ясными, недвусмысленными. Вместе с тем, оценка степени определенности содержащихся в законе понятий должна осуществляться, исходя не только из самого текста закона, используемых формулировок, но и из их места в системе нормативных предписаний: как законодательство Российской Федерации о налогах (статья 110 Налогового кодекса Российской Федерации), так и Уголовный кодекс Российской Федерации (статья 5, часть первая статьи 14) предусматривают, что лицо может подлежать ответственности только за те общественно опасные действия (бездействие) и наступившие последствия, в отношении которых установлена его вина; объективное же вменение не допускается.

С учетом этого норма статьи 199.2 УК Российской Федерации, устанавливающая ответственность именно за «сокрытие» денежных средств или имущества, может расцениваться как позволяющая признавать составообразующим применительно к предусмотренному ею преступлению только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание взыскания недоимки по налогам и (или) сборам. Это предполагает необходимость в каждом случае уголовного преследования доказать не только наличие у организации или индивидуального предпринимателя денежных средств или имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, но и то, что эти средства были намеренно сокрыты с целью уклонения от взыскания недоимки и, следовательно, исключает возможность произвольного привлечения к уголовной ответственности за предусмотренное оспариваемой статьей преступление.

Комментируя это и некоторые другие решения Конституционного Суда РФ, Д. В. Тюнин указывает на неоднозначность данной правовой позиции, которая состоит в том, что упомянутую часть имущества затруднительно идентифицировать (с целью определить, чем именно нельзя распоряжаться). Кроме того, в силу п. 1 ст. 8 НК РФ налог подлежит уплате в виде денежных средств, которых, вообще говоря, у налогоплательщика может и не быть в наличии, особенно если законодатель презюмирует способность к уплате конкретного налога (например, поимущественного). Однако данные судебные акты можно истолковать и так: по результатам экономической деятельности налогоплательщика публично-правовое образование в силу закона становится в определенной степени сособственником имущества налогоплательщика.

Очевидно, что право собственности может быть ограничено не только в целях финансового обеспечения деятельности государства (муниципальных образований), но и в иных конституционных целях. В тех отраслях права, в которых каким-либо образом предусматривается ограничение права собственности (уголовное, административное, гражданское и др.), данное ограничение осуществляется только на основании федерального закона. Следует отметить, что принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом отнесен к числу межотраслевых принципов с достаточной степенью условности. Назвать современную отрасль права, в которой вообще не содержалось бы норм, ограничивающих право собственности, затруднительно⁷⁴.

Такое понимание имущества позволяет признать возможность его приобретения не только посредством изъятия у другого субъекта отношений собственности, но и проращивание своего собственного имущества за счет уклонения от исполнения обязанностей, имеющих имущественное содержание, в данном случае — уклонения от налогов.

Отсутствие стоимостного порога основного состава отмывания преступных доходов применительно к налоговым преступлениям не может привести к ситуации малозначительности, поскольку при отмывании доходов от налоговых преступлений (в том числе преоб-

⁷⁴ См.: Тюнин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. Подготовлен для системы Консультант Плюс, 2012.

разованных в другое имущество, прибыли, полученной в результате использования такого имущества в предпринимательской деятельности и т.п.) минимальным размером уголовно-наказуемости может быть лишь тот порог, который указан в примечании к ст. 198, 199 УК РФ. Согласно примечанию к ст. 198 УК РФ, крупным размером в этой статье признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион восемьсот тысяч рублей. То есть применительно к физическим лицам (а к ним относятся и предприниматели без образования юридического лица).

Признание сходства налогового преступления с мошенничеством, как мы уже отмечали, позволяет сделать следующий шаг — признать возможность отмыwania преступных доходов, увеличенных за счет уклонения от уплаты налога. Именно этот путь и предлагает ФАТФ, определяя в числе новых приоритетных направлений признание налоговых преступлений в качестве предикатных. Следует заметить, что уже многие страны встали на этот путь.

Обратимся также к несколько сходной ситуации, когда лицо уклоняется от налога при систематической сдаче в аренду имущества. В тех случаях, когда не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя лицо приобрело для личных нужд жилое помещение или иное недвижимое имущество либо получило его по наследству или по договору дарения, но в связи с отсутствием необходимости в использовании этого имущества временно сдало его в аренду или внаем и в результате такой гражданско-правовой сделки получило доход (в том числе в крупном или особо крупном размере), содеянное им не влечет уголовной ответственности за незаконное предпринимательство. Если указанное лицо уклоняется от уплаты налогов или сборов с полученного дохода, в его действиях при наличии к тому оснований содержатся признаки состава преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ.⁷⁵

⁷⁵ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 18.11.2004 № 23 (ред. от 23.12.2010) «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем». Бюллетень Верховного Суда РФ. 2005. № 1.

В этой ситуации субъект, имеющий обязанность уплачивать налог с полученных доходов, увеличивает свои доходы в большем объеме, чем это могло бы быть при исполнении им обязанности по уплате налогов. Естественно, при существующем пороге уголовной ответственности за неуплату налога с физического лица, сдающего свое жилое помещение в наем, перейти указанную границу, отделяющую налоговое правонарушение от преступления, достаточно сложно (если исходить из среднестатистической стоимости аренды). Иное дело — физическое лицо-предприниматель. Ситуация, при которой размер неуплаченного налога за такого рода действия вполне вероятен при систематическом извлечении прибыли. В таком случае увеличение доходов производится за счет действий, которые признаются преступлением — уклонением от уплаты налога. Точно так же увеличение доходов возможно за счет неисполнения имущественных обязанностей в результате мошенничества. Чем в таком случае увеличенный посредством совершения мошенничества доход отличается от увеличения на такую же сумму в результате уклонения от уплаты налога? Оказывается, только одним — механизмом увеличения дохода за счет чужого имущества. Между тем, степень общественной опасности от этого мало меняется. Соответственно, нет смысла и различать эти способы с точки зрения оценки их в качестве преступления. Современная практика многих государств уже давно взломала доктрину в той ее части, которая характеризует такой признак объективной стороны посягательств на имущественные отношения, как изъятие имущества. Тем более такая тенденция должна проявиться и применительно к преступлениям в сфере экономической деятельности, включая легализацию имущества, добытого преступным путем.

§ 2.4. Характер взаимосвязи предикатного налогового преступления с преступным отмыванием полученных от него доходов

Усложнение криминальных проявлений, являющееся обязательным спутником приспособления преступной деятельности к новым реалиям, требует соответствующей реакции на это законодателя.

Плодом таких реакций на меняющуюся преступность стало появление в уголовном законодательстве особых конструкций оснований уголовной ответственности, которые отражают реально существующие типовые связи между преступлениями. К числу подобных конструкций можно отнести появление сложных составов преступлений, объединяющих в себе несколько простых, так называемую учтенную законодателем совокупность преступлений, рассматриваемую в качестве юридически единого преступного акта. Вступив на этот путь, законодатель стал использовать конструкции из нескольких составов другого типа, предусматривая разные формы связи между ними⁷⁶. К числу таких особых юридических конструкций можно отнести и связь между предикатным преступлением и отмытием доходов, полученных преступным путем. Можно по-разному определять объект такого преступления в зависимости от того, что признавать главным общественно опасным последствием отмытия преступно нажитого имущества, но вначале уточним юридическую форму связи двух преступлений, а также их составов.

Если вести речь о внешних связях, суть указанной конструкции заключается в том, что предмет одного преступления (отмытия или легализации доходов, полученных преступным путем) обязательно является предметом другого — предикатного по отношению к первому преступления. Этот предмет — денежные средства или иное имущество, заведомо приобретенные другими лицами преступным путем (ст. 174 УК РФ), либо самим лицом, совершающим сделки или иные финансовые операции по легализации преступно приобретенного имущества (ст. 174.1 УК РФ). Несмотря на то, что такие деньги в юридическом обороте называют «грязными», а имущество именуется преступно нажитым, оно само по себе в отрыве от способа его происхождения как бы не является опасным для общества, в отличие, например, от оружия, наркотиков, находящихся в нелегальном обороте. С точки зрения юридического статуса такое имущество несет на себе определенную печать, обладает правовыми свойствами, отделяющими его от правомерно приобретенного имущества. Именно данное обстоятельство и по-

⁷⁶ Подробнее о различного рода конструктивных связях между преступлениями см.: Журавлева Н. М. Предшествующее преступление как криминообразующий признак в уголовном праве России: автореф. канд. юр. наук. М., 2011.

звolyет конкретизировать предмет отмывания. В то же время, конкретизации предмета мешает то, что имущество может переходить из одного вида в другой, особенно если оно включено в процесс предпринимательской деятельности.

Эта особенность (подвижность имущественных отношений) учтена при определении предмета конфискации. Согласно ст. 101.1 УК РФ, конфискации подлежит не только имущество, полученное в результате совершения определенных преступлений (по списку), но и любые доходы от этого имущества, за исключением имущества и доходов от него, подлежащих возвращению законному владельцу, а также деньги, ценности и иное имущество, в которые имущество, полученное в результате совершения хотя бы одного из преступлений, предусмотренных статьями, указанными в пункте «а» ч. 1 ст. 101.1 УК РФ и доходы от этого имущества были частично или полностью превращены или преобразованы. Не пытаясь провести полную аналогию между этими видами имущества, все же заметим, что в этой статье более определено, чем в статьях 174 УК РФ и 174.1 УК РФ, учтена возможность преобразования имущества. На основе системных свойств норм уголовного права и общей исходной позиции можно сделать вывод, что и при отмывании преступно нажитого имущества речь не идет о полной физической идентификации имущества в плане подходов вещного права. Имущество, с которым совершаются сделки, может иметь уже не ту форму, в которой оно существовало в момент незаконного приобретения, если иметь в виду отмывание имущества, используемого для предпринимательской (или иной коммерческой) деятельности. Если же мы будем исходить из позиции вещного права, которое первоначально господствовало в числе предметов имущественных преступлений, то можем прийти к выводу, что имущество, незаконно обретенное юридическим лицом, например, предприятием, посредством совершения преступления лицами, управляющими данным лицом, не может быть идентифицировано, если оно зачислено на текущий счет. Свойство денег быть эквивалентом обезличенного имущества, в данном случае не может быть препятствием для признания предметом отмывания преобразованного имущества.

Таким образом, преступная (т.е. общественно опасная и наказуемая) природа взаимосвязи отмывания с предикатным преступле-

нием заключается в том, что последнее (точнее первое по времени совершения) является источником преступного дохода (в какой бы форме он ни был представлен и какой бы вид он не принимал), который вводится затем в легальный оборот посредством различного рода маскировочных приемов, препятствующих установлению его криминальной юридической природы и дающей возможность лицу, получившему такой доход, пользоваться и распоряжаться им без ограничения по своему усмотрению. Именно эта возможность обладать без ограничений всеми полномочиями собственника, реализуемая им в сделках или финансовых операциях, и является опасной для общества, поскольку уравнивает преступно нажитый капитал с легально приобретенным, стимулируя дальнейшее совершение преступлений, приносящих прибыль. Вред от такого деяния многогранен: во-первых, оно затрудняет выявление основного преступления, принесшего доход (в этом плане понятна позиция законодателя Германии, включившего этот состав в группу деяний, связанных с укрывательством преступлений); во-вторых, предоставляет неправомерно полученные преимущества в конкурентной борьбе, нарушая тем самым один из столбовых принципов рыночной экономики; в третьих, дезориентирует рыночные механизмы финансового регулирования, вбрасывая в рыночный оборот ничем не подкрепленный с точки зрения экономического происхождения капитал. Именно в связи с указанным обстоятельством в большинстве стран мира это преступление отнесено к числу экономических.

В отличие от других преступных способов приобретения имущества, проявляющихся в виде определенных вещей, имеющих идентификационные признаки, при уклонении от уплаты налогов, преступный доход выражен в неисполнении имущественной обязанности. О наличии преступного дохода можно вести речь лишь в плане его денежного выражения, не привязанного к конкретному объекту имущественных прав неплательщика. В некоторых случаях легализуемое имущество может иметь индивидуально-определенные признаки, например, при сокрытии таких объектов налогообложения, которые связаны с наличием у лица в собственности определенного имущества: жилого дома, земельного участка и т.п.

Легализация выражается в сокрытии самого факта незаконного получения экономической выгоды и создании тем самым

фиктивных юридических оснований для возможности распоряжения всем имуществом лица, уклонившегося от уплаты налогов, без ограничения. Маскировка может быть выражена фиктивными операциями с любым имуществом, принадлежащим налогоплательщику, в целях уменьшения налоговой базы, создания ложных предпосылок для получения налоговых льгот, а также иных фиктивных условий для уменьшения или полного освобождения от уплаты налога.

ГЛАВА 3.
**ВОЗМОЖНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ УГОЛОВНОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА ОТМЫВАНИЕ ДОХОДОВ,
ПОЛУЧЕННЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ СОВЕРШЕНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

**§ 3.1. Виды налоговых преступлений, которые могут
рассматриваться в качестве предикатных по отношению
к легализации преступных доходов**

Исторически сложилось так, что в российском уголовном законодательстве налоговые преступления оказались рассредоточенными по различным группам общественно опасных деяний, предусмотренных статьями Раздела VIII «Экономические преступления». Основная их часть предусмотрена компактно расположенными в гл. 21 УК РФ ст. 198 — 199.2 УК РФ. Это налоговые преступления, выделенные в самостоятельную группу самим законодателем. Но кроме них, имеются налоговые преступления, которые связаны с противоправным изъятием государственных бюджетных средств и обращением в свою пользу в рамках налоговых отношений в виде возврата налога на добавленную стоимость, возврата якобы излишне переплаченных сумм налога, возмещения переплаты при системе авансовых налоговых платежей, налогового вычета для граждан, приобретающих жилье и т.п. На практике и в доктрине уголовного права существуют разные подходы к квалификации таких преступлений и как налоговых по ст. 198 УК РФ или 199 УК РФ, и как хищений по ст. 159 160 УК РФ. Проблема разграничения возникла в связи с тем, что во всех перечисленных случаях речь идет о получении экономической выгоды за счет нарушения налогового законодательства, только в одном случае — в форме изъятия из бюджета денежных средств, предназначенных для возврата излишне уплаченных нало-

говых платежей и НДС, а в другом — в форме зачета таких средств в счет будущих налоговых платежей.

В последние годы преобладает позиция, связанная с квалификацией таких деяний как мошенничества. Не возражая против такой постановки вопроса, заметим, что это — действительно мошенничество, но особого рода — налоговое. Дело в том, что такое наименование объясняется не только неразрывной связью с нарушением норм налогового права, но и с налоговой спецификой самого предмета посягательства. Это хотя и бюджетные средства, но предназначенные исключительно для обслуживания налоговых отношений. Понятие налоговых мошенничеств давно сформировано во многих государствах с развитой налоговой системой. Близко к этим преступлениям примыкает совпадающее по основным признакам объективной стороны с мошенничеством, но отличающееся по специальному субъекту — присвоение или растрата, совершаемые сотрудниками налоговых органов, ответственных за принятие соответствующих решений о возврате якобы излишне переплаченных сумм налога. Для таких преступлений также характерно обязательное нарушение налогового законодательства, с помощью которого отличаются законные выплаты от незаконных.

Несмотря на то, что по сути налоговое мошенничество, присвоение либо растрата бюджетных средств имеют свою специфику, они, тем не менее, содержат полный набор признаков хищения, установленных примечанием к ст. 158 УК РФ. Рекомендации по квалификации легализации дохода, полученного в результате такого особого рода налоговых хищений, в этой части совпадают с общими рекомендациями по выявлению, расследованию и квалификации преступлений, связанных с легализацией преступных доходов от мошенничества, присвоения или растраты. Здесь следует учитывать необходимость применения норм налогового права для отграничения правомерно полученного налогового вычета, возврата НДС и т.п. от противоправного. Признание налогового преступления этого вида предикатным непосредственно вытекает из действующего законодательства и не может относиться к числу решений, принимаемых по усмотрению правоприменителя. Таким образом, в этой части можно отметить, что рекомендации ФАТФ о признании налоговых преступлений в качестве предикатных для отмыwania преступных

доходов выполняются, и тому есть подтверждения материалами судебной практики.

Второй вид налоговых преступлений, которые поименованы так самим законодателем (ст. 198, 199, 199.1 УК РФ), не связан с непосредственным получением лицом денежных средств или иного индивидуально определенного имущества, которое могло бы быть предметом легализации. Именно это обстоятельство, по мнению опрошенных нами экспертов, является основным препятствием для признания налоговых преступлений предикатными. Имущество, с наличием которого связана обязанность по уплате налога, является легально полученным, поскольку российское законодательство, в отличие от законодательства многих иностранных государств, предполагает оплату налога лишь с законно получаемых доходов. Это действительно так, однако при оценке возможности появления у лица в результате неуплаты налога криминального дохода следует рассматривать этот доход не в статике, а в динамике изменения его юридической сущности. Легальность дохода определяется на момент возникновения налоговой обязанности, и до истечения срока исполнения такого обязательства имущество находится во владении, пользовании распоряжении субъекта вполне легально. По истечении такого срока неуплаченная часть налога (при наличии признаков соответствующего преступления) изменяет юридические характеристики имущества (или имущественного комплекса) лица эквивалентно размеру задолженности. С другой стороны, несмотря на различия в объективной стороне получения экономической выгоды в результате налогового мошенничества и уклонения от уплаты налога, между ними все же остается немало общего, что позволяет приравнять их в плане признания предикатными по отношению к легализации преступных доходов.

Аргументом в пользу существенного сходства налогового мошенничества и уклонения от уплаты налога является то, что экономическая выгода и в том и в другом случае получается в результате обмана налоговых органов — искажения подлинной информации относительно объектов налогообложения и других обстоятельств, определяющих возникновение налоговых обязанностей и освобождение от них, причем в итоге не так и важно, каким путем получена экономическая выгода: посредством появления свободных

денежных средств за счет уклонения от их перечисления в бюджет, или за счет изъятия денежных средств из бюджета под видом сумм переплаченного налога. Несмотря на внешнее несовпадение содержания операций по возвращению сумм излишне уплаченного налога и зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, их суть одна — государство обмануто на определенную сумму, за счет которой преступник увеличил объем своего имущества. К тому же, и возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных настоящим Налоговым кодексом, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности) (ст. 78 НК РФ). Другими словами, в налоговых отношениях налоговый платеж в случае излишне перечисленных сумм можно рассматривать как своего рода эквивалент определенного имущества, с помощью которого можно или погасить свои налоговые обязательства, не затрачивая своих собственных денежных средств, или конвертировать их в денежные средства.

Возможность признания таких налоговых преступлений предикатными определяется на основе толкования уголовного закона во взаимосвязи с налоговым и гражданским законодательством.

В систему предикатных налоговых преступлений не может входить состав сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам (ст. 199.2 УК РФ). Это деяние само по себе не формирует преступную экономическую выгоду, поскольку совершается после констатации налоговым органом факта недоимки и потому не может быть предикатным по отношению к легализации преступных доходов. Однако оно может конкурентным по отношению к связке налогового преступления и отмывания преступного дохода от него, поскольку также означает сокрытие имущества, за счет которого должен быть уплачен налог. Разница между сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуаль-

ного предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, и отмыванием преступных доходов заключается в основном в том, что в первом случае факт неуплаты налога уже официально зафиксирован и лицо не стремится этот факт замаскировать, а лишь преследует цель уклониться от взыскания уже установленной суммы, в то время как при легализации лицо желает скрыть преступное происхождение дохода, создать видимость отсутствия факта неуплаты налога.

Таким образом, в систему налоговых преступлений, которые могут быть предикатными для отмывания преступных доходов, входят следующие общественно опасные деяния:

— совершаемые с нарушением налогового законодательства мошенничества, заключающиеся в получении бюджетных средств путем обмана налоговых органов и незаконного возврата сумм якобы излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, в том числе НДС, пени, штрафов (ст. 159 УК РФ);

— совершаемые сотрудниками налоговых органов с нарушением налогового законодательства присвоение или растрата бюджетных средств под видом возврата сумм якобы излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, в том числе НДС, пени, штрафов, совершаемое сотрудниками налоговых органов, ответственными за принятие такого решения (ст. 160 УК РФ);

— уклонение от уплаты налогов и сборов, совершаемые посредством активного обмана (ст. 198 — 199 УК РФ);

— неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

§ 3.2. Проблемы установления связи предмета легализации с налоговым преступлением

В связи с тем, что легализация преступных доходов возможна только в сочетании с предикатным преступлением, послужившим их источником, применение ст. 174 или ст. 174.1 УК РФ, как уже отмечено, предполагает установление связи с налоговым преступлением. Основная трудность заключается в том, что при отмывании преступных доходов довольно часто осуществляется конвертирование предмета преступления, преобразования одного вида объекта граждан-

ских прав в другой. Отсюда необходимо доказывать наличие связи происхождения одного вида имущества от другого. Эту связь преступник пытается маскировать с помощью одной или серии сделок. В отличие от имущественных преступлений против собственности и других преступлений, предметом которых являются, как правило, индивидуализированные вещи при уклонении от уплаты налога

Основным связующим звеном между отмыванием преступных доходов от налоговых преступлений с самим этим преступлением является понятие отмываемого дохода. В качестве непосредственного предмета легализации ст. 174 УК РФ и ст. 174-1 УК РФ называют денежные средства или иное имущество, добытое преступным путем. Если применительно к налоговому мошенничеству практика уже сформировалась, то относительно налоговых преступлений в узком смысле этого слова (ст. 198 — 199.1 УК РФ) установление тождества предмета предикатного преступления и предмета легализации представляет определенные практические трудности. Они связаны, с тем, что ни в доктрине, ни на практике не сформировалось четкого представления о предмете налогового преступления. В одних случаях им называют объект налогообложения, в других — неуплаченный налоговой платеж. Между тем, разнообразие взглядов не должно препятствовать выработке опорного понятия, которое может использоваться в практических целях для установления взаимосвязи налогового преступления и отмывания преступных доходов, полученных в результате его совершения. В конечном итоге вопрос о содержании термина решается применительно к тому смысловому полю, которое важно для единообразного понимания и требует повышенной определенности. В рамках настоящих рекомендаций мы предлагаем присоединиться к позиции, согласно которой под предметом налоговых преступлений следует понимать налоговые платежи, от перечисления которых уклонился субъект преступления. В соответствии с п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (БВС РФ. 2007. № 3.), «общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Рос-

сийской Федерации». Будучи неуплаченным, незаконно сбереженный платеж образует преступный доход.

Таким образом, преступный доход от налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, эквивалентен неуплаченному налогу, а применительно к преступлению, предусмотренному ст. 199.1 УК РФ — не начисленному, не удержанному или не перечисленному налогу.

В отличие от базового для сферы ПОД/ФТ ФЗ от 07.08.2001 № 115-ФЗ (в ред. ФЗ от 21.07.2014), в котором речь идет о легализации преступных доходов⁷⁷, ст. 174 УК РФ и ст. 174.1 УК РФ в качестве предмета легализации называют объективизированную форму дохода денежные средства или иное имущество. Этот предмет чаще всего связывается с гражданско-правовым понятием вещных прав по отношению к конкретному имуществу. Однако при таком подходе не учитываются особенности легализации криминальных доходов, сущностные признаки которой выходят за рамки понятий гражданского права. Деление цивилистикой имущественных отношений на вещные и обязательственные имеет внутриотраслевую цель определить разные по своему характеру права и обязанности, отражающие экономические интересы субъекта, с целью их более точного гражданско-правового регулирования. Вместе с тем, при перенесении вопроса в сферу уголовно-правового регулирования возникает необходимость учета дополнительных свойств вещных и обязательственных прав, определяющих степень и характер общественной опасности экономических преступлений. Криминальная деформация экономических отношений неизбежно приводит к изменению их содержания. Соответственно требует корректировки и юридическая форма.

В реальной действительности экономическая выгода может быть получена с использованием любой комбинации вещных и обязательственных прав, в связи с чем связывание предмета легализации преступных доходов лишь с вещными правами (и с индивидуально определенными вещами) порождает проблемы уголовно-правовой оценки многих криминальных способов получения экономической

⁷⁷ Федеральный закон от 07.08.2001 N 115-ФЗ (ред. от 21.07.2014) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

выгоды и ее легализации. Усложнение экономических отношений породило новые формы извлечения экономической выгоды за счет чужого имущества без непосредственного посягательства на объекты собственности. Как уже отмечалось, речь идет о неисполнении имущественной обязанности, дающем возможность увеличивать свой доход за счет причинения имущественного ущерба другому субъекту.

Суть легализации заключается в придании правомерного характера не только владению, пользованию и распоряжению конкретным имуществом (вещью), но и в дезавуировании факта наличия у лица имущественной обязанности. Даже если речь идет о конкретном имуществе (о вещном праве), легализация чаще всего связана с конвертацией его в другие формы: погашение с его помощью юридических обязанностей, расчет за оказанные субъекту услуги, преобразование вновь образованных юридических прав в конкретное имущество и т.п. В таком случае теряются формальные идентификационные признаки предмета легализации, остается лишь общий результат, к которому стремится лицо — легализовать полученную экономическую выгоду, в какой бы форме она ни выражалась. Утрата связи с индивидуально определенной вещью особенно заметна при легализации той части дохода, который криминальным способом сбережен в результате уклонения от уплаты налогов. Дело в том, что налоговое законодательство предполагает возможность уплаты налога и погашения задолженности, в принципе, за счет любого имущества, а не только того, с которым связывается появление обязанность уплатить налог. В связи с этим, и легализация незаконно удержанной части дохода, образовавшегося в результате незаконного дезавуирования налоговой обязанности, может быть связана с выводом из под налогового контроля неправомерно удержанного дохода за счет любых маскирующих финансовых операций и сделок, предметом которых могут быть как имущество, так и имущественные права и имущественные обязанности: занижение объема реализованной продукции, сокрытие выручки от реализации продукции, завышение себестоимости продукции, совершение финансово-хозяйственных операций с оплатой наличными без оприходования полученных сумм в кассах предприятий и др.

Перечень таких действий заранее невозможно привести исчерпывающим образом. Например, с целью уменьшения налоговой базы

по сговору с экономически зависимой организацией может быть продано по заведомо заниженной цене имущество, которым предприятие владело на вполне законном основании, с целью последующего возвращения экономической выгоды путем совершения других сделок. Одновременно с уменьшением налоговой базы посредством таких действий маскируется и доход, полученный в результате конвертирования разницы между фактически полученной выгодой и той, которая отражена в бухгалтерских, а затем и в налоговых документах. Этот доход не привязан к конкретному имуществу, но его сокрытие позволяет считать легальной экономической выгоду в размере неуплаченного налога.

Таким образом, при отмытии преступных доходов от налогового преступления предметом конкретных финансовых операций и сделок может быть любое имущество, принадлежащее налогоплательщику, поскольку создание видимости легальности при уклонении от уплаты налога относится ко всему совокупному имуществу лица, за счет которого государство может принудительно взыскать неперечисленную сумму налогового платежа.

При определении размера преступного дохода, т.е. размера легализации, следует различать недоимку (сумму налога или (и) сумму сбора, не уплаченную в установленный законодательством о налогах и сборах срок — ст. 11 НК РФ), пени и неуплаченный штраф. Поскольку пени производны от суммы неуплаченного налога и зависят от длительности просрочки, они определяют не доход лица, а как бы упущенную выгоду государства от неиспользования денежных средств, которые должны были быть уплачены в виде налога, поэтому они не могут входить в сумму дохода, учитываемую для определения размера легализации (ст. 174 УК РФ и ст. 174.1 УК РФ). Не могут определять размер легализации и суммы неуплаченных штрафов, поскольку штраф — это налоговая санкция.

Размер суммы недоимки, с одной стороны, является криминообразующим признаком уклонения от уплаты налога, с другой — он же фактически определяет нижнюю границу уголовно-наказуемого отмытия преступного дохода от налогового преступления. Их взаимосвязь заключается в том, что в отсутствии хотя бы одного признака налогового преступления (например, отсутствие крупного размера) нет и легализации преступных доходов. При исчисле-

нии крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом следует учитывать лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода, и они истекли (п. 12 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 18 ноября 2004 года №23).

Определяя предмет легализации, — денежные средства и иное имущество, законодатель использует словосочетание «приобретенные преступным путем». Если рассматривать приобретение в смысле физического перехода денежных средств или иного имущества, это слово означает переход имущества к лицу, которое до этого не обладало им. Однако, как мы уже отмечали, применительно к легализации преступных доходов такое понимание приобретения не соответствует характеру преступления. Как было показано выше, преступный доход может приобретаться за счет фиктивного освобождения от имущественных обязанностей, в результате чего соотношение активов и пассивов в имуществе лица смещается в пользу первого, что в стоимостном выражении может быть равнозначно приобретению объектов вещных прав. Это особенно заметно, если мы рассмотрим механизм такого прибавления в имуществе применительно к предприятию.

Согласно ст. 132 ГК РФ, предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, в состав которого входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания) и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором. Из этого определения видно, что

имущественные права (право требования), как и имущественные обязанности (долги), входят в состав имущества, поэтому понятие приобретения имущества необходимо рассматривать в полном его объеме, включающем баланс всех перечисленных компонентов. О наличии широкого понимания имущества свидетельствует и более общая норма, выраженная в ст. 128 ГК РФ, которая относит к имуществу не только вещные права, но и иные имущественные права.

Увеличение активов (как эквивалент приобретения имущества), на наш взгляд, реально лишь при активном обмане — внесении заведомо ложных сведений в декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным. В таком случае виновный не только не исполняет налоговую обязанность, но и стремится придать видимость ее отсутствия, формируя тем самым возможность распоряжаться этой частью имущества по своему усмотрению. Умолчание о доходах или иных объектах налогообложения, т.е. непредставление декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, не свидетельствует об отрицании лицом наличия у него неисполненной налоговой обязанности. Оно тоже может создать условия для использования и распоряжения таким имуществом, однако в отличие от активного обмана, незаконность распоряжения не маскируется и потому легче может быть выявлена с помощью внутриотраслевых средств налогового администрирования. Активный же обман затрудняет использование внутриотраслевого механизма налогового регулирования, в связи с чем требуется подключение правовых ресурсов других отраслей права, в частности, уголовного и уголовно-процессуального, предполагающих возможность применения средств оперативно-розыскной деятельности.

При совершении налогового преступления посредством активного обмана происходит увеличение имущественных активов лица (что эквивалентно приобретению имущества) за счет сокрытия от налоговых органов неисполненной имущественной обязанности по уплате налога. Эта часть легализуемого имущества может не иметь четкой привязки к конкретным счетам или иным объектам вещного права, поскольку налог уплачивается за счет имущества налогоплательщика в целом. В этом особенность легализации доходов, полу-

ченных в результате совершения налогового преступления, которая выражается в создании фиктивных юридических оснований для возможности распоряжения своим имуществом без ограничения, вытекающего из факта неуплаты налога.

Таким образом, в отличие от других преступных способов приобретения имущества, проявляющегося в виде определенных вещей, имеющих идентификационные признаки, при уклонении от уплаты налогов преступный доход выражен в неисполнении имущественной обязанности. О наличии преступного дохода можно вести речь лишь в плане его денежного выражения, не привязанного к конкретному имуществу налогоплательщика. В некоторых случаях легализуемое имущество может иметь индивидуально-определенные признаки, например, при сокрытии таких объектов налогообложения, которые связаны с наличием у лица в собственности определенного имущества — жилого дома, земельного участка и т.п.

Легализация выражается в сокрытии самого факта незаконного получения экономической выгоды и создании тем самым фиктивных юридических оснований для возможности распоряжения всем имуществом лица, уклонившегося от уплаты налогов, без ограничения. Маскировка может быть выражена фиктивными операциями с любым имуществом, принадлежащим неплательщику, в целях уменьшения налоговой базы, создания ложных предпосылок для получения налоговых льгот, а также иных фиктивных условий для уменьшения или полного освобождения от уплаты налога.

§ 3.3. Установление взаимосвязи объективной и субъективной стороны налогового преступления и отмыwania преступных доходов

В связи с тем, что механизм появления противоправной экономической выгоды отличается от способа приобретения дохода, полученного в результате изъятия и обращения чужого имущества в свою пользу, доход от налогового преступления может не иметь конкретизированной формы в виде объектов вещного права. Между тем, предназначение уголовного закона об ответственности за легализа-

цию преступных доходов не сводится лишь к дополнительной защите вещных прав, его задачи гораздо шире — сделать бессмысленным не только завладение чужим имуществом, но и любое обогащение за счет других лиц или государства в целом, в том числе и посредством использования махинаций в сфере обязательственных отношений. Разница между этими видами в том, что вещное право защищается со стороны неопределенного круга лиц, обязательственные же правоотношения могут быть нарушены их конкретными субъектами, в рассматриваемых нами случаях — налогоплательщиками.

Поскольку налоговое обязательство исполняется в форме отчуждения принадлежащих плательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, оно в отличие от объектов налогообложения не связано с индивидуально-определенным имуществом. Криминальный доход от налогового преступления обычно означает лишь долю в стоимостном выражении безотносительно к конкретному имуществу, То есть доход выражен в общем увеличении активов лица, а не в конкретно приобретенном имуществе. Легализация же заключается в оправдании наличия у налогоплательщика доли имущества, в отношении которой он потерял право распоряжения по своему усмотрению, т.е. в создании ложного представления об отсутствии у него обязанности перечислить данную часть дохода в государственный бюджет в виде налога. Такая преступная операция может исполняться многими способами: а) сокрытием объекта налогообложения или его части, сокрытием факта осуществления определенной деятельности, облагаемой налогом; б) созданием ложных документальных подтверждений факта перечисления налога; в) фальсификацией документов, предоставляющих льготы по налогу или освобождающих от него.

Обязанность уплаты налога увязана законом с осуществлением определенной деятельности (реализация товаров, работ, услуг); результатами определенной хозяйственной или иной деятельности (прибыль, доход, расход) либо с наличием в обладании налогоплательщика определенного имущества, либо с наличием иных обстоятельств, имеющих стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (см.: объекты налогообложения — ст. 28 НК РФ).

Исходя из этого перечня, можно сделать вывод, что сокрытие объекта налогообложения одновременно может выполнить две противоправные функции — скрыть тем самым обязанность уплачивать налог, с другой стороны — скрыть преступный источник получения дохода, который противоправно сбережен, несмотря на обязанность перечислить его в государственный бюджет.

Встречающиеся на практике основные способы сокрытия объектов налогообложения и налоговой базы в целом описаны в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»: умышленное указание в документах не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов; умышленное неотражение в документах данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода), фиксация не соответствующих действительности данных о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходах; искажение физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п.

В определенных случаях увеличение капитала на сумму криминального дохода, полученного в результате налогового преступления, может состоять из конкретных вещей, например, денежных средств, полученных за выполнение услуг и укрытых от налогового учета; полученного по наследству имущества, налог по которому не уплачен и т.п. В таком случае предметом легализации будет выступать либо индивидуально определенное имущество (например, объект недвижимости), либо денежные средства в конкретной сумме, находящиеся на определенном банковском счету. И в том, и в другом случае преступный доход от налогового преступления и предмет легализации могут быть признаны тождественными. Тождественность просматривается и в том случае, если легализация преступного дохода происходит одновременно с его получением, например, в результате фик-

тивных сделок или финансовых операций скрывается часть прибыли. Эта часть прибыли укрывается от налогового учета, и одновременно маскируется с помощью серии фиктивных сделок ее преступное происхождение, обусловленное незаконностью сбережения средств, подлежащих перечислению в виде налога в доход государства.

Налоговые преступления относятся к числу тех общественно опасных деяний, которые, как правило, планируются и осуществляются в несколько этапов. На первоначальном этапе создаются условия для уменьшения налогооблагаемой базы, создания обстоятельств, определяющих налоговые льготы, а также формируются иные условия, искусственно уменьшающие объем налогового обязательства. В отрыве от конечных целей такие действия внешне могут выглядеть вполне законными, тем более, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков (см. определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. N 138-О). Противоправная направленность таких хозяйственных операций становится ясной лишь в связи с последующими хозяйственными действиями, подтверждающими наличие цели уклонения от уплаты налога. Рассмотрение таких действий в связке налогового преступления и отмыwania преступных доходов позволяет сделать вывод, что уже на этом этапе в действиях лица появляются признаки объективной стороны преступлений, предусмотренных ст. 174 УК РФ и 174.1 УК РФ, поскольку одними и теми же финансовыми операциями или иными сделками субъект одновременно преследует цель уменьшить размер налога и легализовать ту часть имущества, которая должна была бы перейти в бюджет в виде налога. Возможность одновременного преследования разных, но не противоречащих друг другу целей при одном действии давно известна уголовному праву. В этом случае происходит совпадение по времени объективной стороны приготовления к налоговому преступлению или покушения на него и легализации преступного дохода, получаемого в результате незаконного сбережения средств, подлежащих перечислению в бюджет в виде налога.

Сложность заключается в том, что если для легализации преступных доходов финансовые операции и сделки с имуществом непосредственно относятся к признакам объективной стороны преступления, то применительно к налогам они не содержат еще таких

признаков, поскольку объективная сторона налогового преступления, совершаемого путем бездействия (непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным), в принципе не предполагает действий. Особенность действующей редакции диспозиций статей об уклонении от уплаты налога заключается в том, что при совершении преступления путем бездействия (непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным) до момента окончания срока представления декларации деяние лица нельзя признать покушением на преступление, так как лицо не совершает никаких действий по исполнению объективной стороны.

При совершении же налогового преступления посредством активного обмана (включение в налоговую декларацию или документы, представление которых является обязательным, заведомо ложных сведений) объективная сторона начинает выполняться лишь с началом совершения таких действий.

Таким образом, сокрытие будущего преступного дохода, образующегося в результате незаконного сбережения средств, подлежащих перечислению в виде налога в бюджет, может начаться еще на стадии приготовления или покушения на совершение преступления, предусмотренные ст. 198 УК РФ, ст. 199 УК РФ или ст. 199.1 УК РФ, посредством осуществления финансовых операций или других сделок.

О наличии на этой стадии признаков преступления (не оконченого) можно вести речь лишь в том случае, если совершение финансовых операций и других сделок образуют признаки приготовления к тяжкому налоговому преступлению. Таковыми могут именоваться лишь деяния, предусмотренные ч. 2 ст. 199 УК РФ и ч. 2 ст. 199.1 УК РФ.

Под приготовлением к налоговому преступлению понимается сговор с другими субъектами хозяйственной деятельности о совершении фиктивных сделок, непосредственное совершение таких сделок, фальсификация первичных документов учета, фальсификация документов, на основании которых производится впоследствии исчисление налога (за исключением тех, которые предоставляются в налоговые органы), приискание, изготовление или приспособление лицом средств или орудий совершения преступления, приискание

соучастников преступления, либо иное умышленное создание условий для совершения преступления, если при этом преступление не было доведено до конца по не зависящим от этого лица обстоятельствам. Дать исчерпывающий перечень подобных действий не представляется возможным, да и целесообразным, поскольку преступные схемы постоянно совершенствуются. Неизменным остается одно — результатом таких действий является создание условий, обеспечивающих уменьшение налоговой базы, формирование оснований для получения фиктивных налоговых льгот, сокрытие факта неуплаты налога в особо крупном размере или неисполнение в таком же размере обязанностей налогового агента. Применительно к ст. 199 УК РФ, другим признаком, позволяющим квалифицировать содеянное по ч.2 этой статьи, является совершение преступления группой лиц по предварительному сговору. Во всех остальных случаях приготовление к налоговому преступлению по действующему законодательству не наказуемо. Если же нет предикатного преступления, не может быть и отмывания преступных доходов.

Особенностью неоконченного преступления является наличие возможности для добровольного отказа от его завершения. В соответствии со ст. 31 УК РФ, добровольным отказом от преступления признается прекращение лицом приготовления к преступлению, либо прекращение действий (бездействия), непосредственно направленных на совершение преступления, если лицо осознавало возможность доведения преступления до конца. Лицо, добровольно отказавшееся от доведения преступления до конца, подлежит уголовной ответственности в том случае, если фактически совершенное им деяние содержит иной состав преступления.

Согласно действующей редакции диспозиций статей об уклонении от уплаты налога при совершении преступления путем бездействия (непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным), до момента окончания срока представления декларации деяние лица нельзя признать покушением на преступление, так как лицо не совершает никаких действий по исполнению объективной стороны.

Покушение, в отличие от приготовления, означает начало выполнения признаков объективной стороны, описанной в ст. 198-199.1

УК РФ. Совпадения с признаками объективной стороны ст. 174 УК РФ и ст. 174.1 УК РФ возможны в части внесения ложных сведений в документы, с помощью которых укрывается факт неисполнения или неполного исполнения налоговой обязанности. Отнесение подлога таких документов к признакам объективной стороны отмыwania денежных средств можно обосновать тем, что любая фиктивная (притворная и т.п.) сделка, чтобы выполнить функцию маскировки источника или размера дохода, должна быть письменно оформлена. Искажение данных в первичных документах учета приводит к несоответствию отчетности фактическим результатам финансово-хозяйственной деятельности предприятия, т.е. получению дохода, не облагаемого налогом. Если размер уклонения соответствует критериям налогового преступления, можно вести речь о преступном способе получения дохода в той части, в которой он укрыт от налога. Таким образом, одновременно преследуются две цели — уклониться от уплаты налога и легализовать полученный доход, пустив его в дальнейший легальный хозяйственный оборот.

Следовательно, документирование такой сделки одновременно является и признаком внесения ложных сведений в документы, предоставляемые в налоговую инспекцию, и способом легализации преступного дохода, полученного в результате незаконного сбережения средств, предназначенных к перечислению в бюджет в виде налога. Все остальные признаки объективной стороны, выраженные в бездействии — непредставлении налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не могут совпадать с объективной стороной легализации, которые законодатель выразил в активных действиях. Точно так же не совпадает с объективной стороной легализации внесение в налоговую декларацию ложных сведений, поскольку она не предназначена для документирования конкретной финансовой операции или сделки.

Юридическим основанием для квалификации по совокупности налогового преступления и отмыwania преступного дохода в случае совпадения объективной стороны того и другого преступления является ч. 2 ст. 17 УК РФ, предусматривающая возможность идеальной совокупности преступлений, когда одно действие (бездействие), содержит признаки преступлений, предусмотренных двумя

или более статьями УК РФ. Препятствием для такой квалификации могут быть лишь случаи, когда совершение двух или более преступлений предусмотрено статьями Особенной части УК РФ в качестве обстоятельства, влекущего более строгое наказание или же когда преступление предусмотрено одновременно общей и специальной нормами. Кроме того, следует иметь в виду, что особенною неоконченного преступления является наличие возможности для добровольного отказа от его завершения. В соответствии со ст. 31 УК РФ добровольным отказом от преступления признается прекращение лицом приготовления к преступлению либо прекращение действий (бездействия), непосредственно направленных на совершение преступления, если лицо осознавало возможность доведения преступления до конца. Лицо, добровольно отказавшееся от доведения преступления до конца, подлежит уголовной ответственности в том случае, если фактически совершенное им деяние содержит иной состав преступления.

Легализация дохода, полученного в результате незаконного сбережения средств, предназначенных для перечисления в бюджет в виде налога, может происходить и после окончания налогового преступления. В этом случае финансовые операции и другие сделки могут совершаться в отношении любого имущества, принадлежащего налогоплательщику. Для квалификации преступления по ст. 174 УК РФ или по ст. 174.1 УК РФ важен конечный итог — освобождение имущества налогоплательщика от бремени налоговой обязанности путем сокрытия реального объема налоговой базы. Достигается это посредством финансовых операций и других сделок, скрывающих наличие объектов налогообложения (конкретного имущества в виде недвижимости, транспортных средств, земельных участков, определенных хозяйственных операций, с проведением которых связано исчисление налога, уменьшение прибыли и т.п.

Исполнение объективной стороны легализации преступных доходов (совершение финансовых операций и других сделок) возможно как до истечения срока уплаты налога, так и после этого для укрытия факта совершения налогового преступления, однако на стадии приготовления и покушения необходимы доказательства наличия у лица умысла на уклонение от уплаты налога (или нарушение обязанности налогового агента) и на легализацию дохода, образовавшегося

в результате незаконного сбережения части имущества, за счет которого должен был быть уплачен налог. Практическая выполнимость доказывания умысла возможна лишь в случае организации тесного взаимодействия всех субъектов ПОД/ФТ.

На стадии выявления признаков преступления особая роль принадлежит службам Росфинмониторинга, имеющего достаточно широкие возможности по отслеживанию подозрительных финансовых операций и других сделок, налоговых органов, которые в процессе налоговых проверок выявляют притворные или мнимые сделки. Не всякая подозрительная сделка или договор с отклонением цен от среднерыночных свидетельствует о наличии преступления, но более основательно такая информация, после аналитической обработки может быть проверена и документирована с помощью оперативно-розыскных мероприятий (ОРМ). В соответствии со ст. 7 ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» основаниями для проведения ОРМ, кроме всего прочего, являются: наличие признаков подготавливаемого, совершаемого или совершенного противоправного деяния, а также информация о лицах, его подготавливающих, совершающих или совершивших, если нет достаточных данных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

На этой начальной стадии развития преступной деятельности необходимая информация о возможных признаках нарушения налогового законодательства и совершения подозрительных сделок может быть получена от налоговых органов, использующих предоставленные им ст. 31 НК РФ полномочия по проверке используемых налогоплательщиком для извлечения дохода складские, торговые и иные помещения и территории либо связанные с содержанием объектов налогообложения, имеющих возможность определять реальные суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем, на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налого-

вому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Информация о возможном отмыывании преступных доходов от налоговых преступлений, а, следовательно, и о признаках приготовления или покушения на такое преступление, в соответствии с действующим законодательством может быть получена от банков и других кредитных учреждений.

Как показывает практика, уголовное преследование за предварительную преступную деятельность по делам о налоговых преступлениях встречается крайне редко, что объясняется значительными трудностями выявления преступления на этом этапе и сбора доказательств вины.

Учитывая сложность доказывания умысла на стадии неоконченного преступления и документирования преступных действий, усилия правоохранительных органов, в первую очередь, целесообразно сосредоточить на выявлении и расследовании фактов особо крупных махинаций, связанных с вовлечением в преступную деятельность холдингов и других хозяйственных объединений, вступивших в преступный сговор.

Таким образом, в силу особенностей налоговых преступлений на стадии приготовления и покушения их объективные и субъективные признаки могут совпадать с аналогичными признаками состава легализации преступного дохода. Осуществление одних и тех же финансовых операций и других сделок с имуществом налогоплательщика одновременно может быть направлено на сокрытие налоговой базы и легализацию доходов, полученных в результате преступного сбережения части дохода, предназначенных для уплаты налога. В связи с тем, что по уголовному законодательству наказуемо лишь приготовление к тяжкому и особо тяжкому преступлению, речь может идти только о легализации доходов при уклонении от уплаты налогов с организации в особо крупных размерах или по предварительному сговору группой лиц (ч. 2 ст. 199 УК РФ) и при нарушении обязанностей налогового агента в особо крупных размерах (ч. 2 ст. 199.1 УК РФ).

§ 3.4. Установление субъектов налогового преступления и отмыwania преступных доходов

При квалификации налоговых преступлений следует различать субъектов, уклоняющихся от уплаты налогов, и субъектов уголовной ответственности за такие деяния. В большинстве случаев эти понятия тождественны, но при определенных условиях возможно и несовпадение. Субъектами, на которых законом возложена обязанность по уплате налога, могут быть как юридические лица (организации), так и физические лица. В зависимости от такого деления законодатель дифференцирует ответственность: для физических лиц — ст. 198 УК РФ, для юридических — ст. 199 УК РФ. Самостоятельный состав предусмотрен ст. 199.1 УК РФ. Субъект этого преступления — налоговый агент.

В соответствии со ст. 11 НК РФ под физическим лицом понимаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. К индивидуальным предпринимателям Налоговый кодекс относит следующих лиц: физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Кроме того, следует иметь в виду, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Согласно этой же статье организации, это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчисле-

нию, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 24 НК РФ).

Признаки субъекта налогового преступления достаточно подробно изложены в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (БВС РФ. 2007. № 3). Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, кроме самого налогоплательщика, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ, налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

В тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность, через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части четвертой статьи 34 УК РФ — как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий.

Представителями для граждан могут быть как физические лица, так и учреждения: несовершеннолетние в возрасте от 14 до 18 лет — родители, усыновители, попечители (ст. 26 ГК РФ); несовершеннолетние, не достигшие 14-ти лет (ст. 28 ГК РФ); дети, оставшиеся

без попечения родителей, до передачи в семью на воспитание (усыновление (удочерение), под опеку или попечительство, в приемную семью либо в случаях, предусмотренных законами субъектов Российской Федерации, в патронатную семью), а при отсутствии такой возможности в организации для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей (ст. 123 СК РФ и ст. 7, ст. 8 ФЗ от 24.04.2008 N 48-ФЗ Органы опеки и попечительства «Об опеке и попечительстве»); граждане, признанные судом недееспособными вследствие психического расстройства — опекун (ст. 32 ГК РФ); граждане, ограниченные судом в дееспособности вследствие пристрастия к азартным играм, злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами — попечитель (ст. 33 ГК РФ).

Для юридических лиц: общество с ограниченной ответственностью — единоличный исполнительный орган общества (генеральный директор, президент и др.) (ст. 40 ФЗ РФ от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»); акционерное общество — единоличный исполнительный орган общества (директор, генеральный директор) (ст. 69 ФЗ от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»); полное товарищество — участник полного товарищества, если учредительным договором не установлено, что все его участники ведут дела совместно, либо ведение дел поручено отдельным участникам (ст. 72 ГК РФ); товарищество на вере — участники, осуществляющие от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающие по обязательствам товарищества своим имуществом (полные товарищи), если учредительным договором не установлено, что все его участники ведут дела совместно, либо ведение дел поручено отдельным участникам (ст. 84 ГК РФ); Государственное унитарное предприятие и муниципальное унитарное предприятие — руководитель унитарного предприятия (директор, генеральный директор) (ст. 21 ФЗ от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»); автономное учреждение — руководитель автономного учреждения (директор, генеральный директор, ректор, главный врач, художественный руководитель, управляющий и другие) (ст. 13 ФЗ от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»); государственная корпорация — в зависимости от ее вида: Президент Корпорации; Председатель Корпорации; Генеральный директор, заместитель генерального

директора Государственной корпорации (см. Ст. 17 ФЗ от 30.10.2007 № 238-ФЗ «О Государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта», ст. 16 ФЗ от 23.11.2007 № 270-ФЗ «О Государственной корпорации «Ростехнологии», ст. 27 ФЗ от 01.12.2007 № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» и др.). В некоторых случаях представительство оказывается двойным по форме. Например, недееспособные или не полностью дееспособные граждане, помещенные под надзор в образовательные организации, медицинские организации, организации, оказывающие социальные услуги, или иные организации, в том числе в организации для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей — организации, в которых под надзором находятся недееспособные (не полностью дееспособные), а в налоговых отношениях — соответственно, лицо, уполномоченное от имени учреждения совершать действия, имеющие юридические последствия для недееспособных граждан.

К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Содеянное надлежит квалифицировать по пункту «а» части второй статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

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

При установлении субъекта преступления и отмывания преступных доходов следует учитывать особенность уклонения от уплаты налога с организации и неисполнения обязанностей налогового агента, которая заключается в том, что преступление может совершаться одним лицом, а преступный доход может получить (и чаще всего получает) другое лицо. В одном случае получатель дохода юридическое лицо в целом, в другом — физическое лицо, в чью

пользу совершено преступление налоговым агентом. Отсутствие в российском уголовном праве института ответственности юридических лиц приводит к тому, что лица, непосредственно заинтересованные в получении организацией незаконных доходов (например, учредители), формально, юридически не являются получателями такого дохода, поскольку имущество организации обособлено от имущества учредителей.

Вместе с тем, согласно п. 7, цитируемого выше Постановления ВС РФ, лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ. Наиболее реальные возможности склонения лиц, управляющих организацией, имеются у реального собственника и бенефициарного владельца. Согласно ст. 3 ФЗ от 07.08.2001 N 115-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» бенефициарный владелец — в целях настоящего Федерального закона физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале) клиентом-юридическим лицом, либо имеет возможность контролировать действия клиента.

Привлечение таких лиц к уголовной ответственности за подстрекательство, организацию или пособничество в совершении налогового преступления на практике весьма затруднено без привлечения ресурсов оперативно-розыскной деятельности. В связи с этим подключение соответствующих правоохранительных органов на более раннем этапе совершения налогового преступления, особенно приготовления, создает реальные предпосылки для документирования действия таких лиц и доказывания впоследствии умысла на уклонение от уплаты налога.

В связи с тем, что возможно совпадение по объективным и субъективным признакам деяний, направленных на уклонение от

уплаты налога и легализацию преступного дохода, получаемого в результате совершения налогового преступления, объективная сторона того и другого преступления может быть исполнена одним и тем же субъектом. При уклонении от уплаты налога с организации, как уже отмечено, преступный доход в итоге получает юридическое лицо, а не его представитель, однако, несмотря на это, действия представителей юридического лица, легализующего одновременно с уклонением от уплаты налога получаемый преступный доход, подлежит квалификации по ст. 174.1. УК РФ, а не по ст. 174 УК РФ, поскольку в его действиях содержатся признаки состава преступления, образовавшего преступный доход. Такую же рекомендацию можно распространить на организаторов, исполнителей и пособников налогового преступления.

Лица, не принимавшие участия в совершении налогового преступления, в случае совершения ими действий по легализации преступных доходов, полученных от такого преступления, несут ответственность по ст. 174 УК РФ.

ГЛАВА 4.
**ПРАВОВЫЕ МЕРЫ ИЗЪЯТИЯ ПРЕСТУПНЫХ
ДОХОДОВ ОТ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ
И ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ
ИХ ЛЕГАЛИЗАЦИИ**

**§ 4.1. Обращения легализуемых преступных доходов
от налоговых преступлений в собственность государства**

Раскрытие факта легализации преступных доходов от налогового преступления и привлечение к уголовной ответственности всех виновных создает условия для взыскания такого дохода в бюджет государства. При этом появляется несколько юридических оснований для обращения криминального дохода в собственность государства. Во-первых, такие доходы могут быть конфискованы на основании норм гл. 15.1 УК РФ как предмет легализации (ст. 174 УК РФ, ст. 174.1 УК РФ), во вторых как ущерб, причиненный в результате уклонения от уплаты налога в соответствии с нормами НК РФ.

В соответствии с п. а) ч.1 ст. 104.1 УК РФ конфискация имущества как принудительное безвозмездное изъятие и обращение в собственность государства на основании обвинительного приговора следующего имущества может быть обращена на деньги, ценности и иное имущество, полученное в результате преступлений, предусмотренных ст. 174, 174.1 УК РФ. Кроме того, следует учитывать и уголовно-процессуальные возможности конфискации⁷⁸.

⁷⁸ См.: Ливадный П.В. К вопросу о роли «процессуальной конфискации» в противодействии легализации преступных доходов// Пути повышения эффективности взаимодействия подразделений Министерства внутренних дел РФ с другими государственными органами в области противодействия легализации преступных доходов (стратегический и прикладной аспекты): Сб. статей / Под ред. В.М. Баранова. Н.Новгород, 2005. С. 429.

Согласно ст. 46 НК РФ, в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок, обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со статьей 47 НК РФ.

Для разграничения таких оснований и определения порядка обращения преступного дохода в собственность государства необходимо рассмотреть юридическую природу такого дохода и его соотношение с ущербом бюджету Российской Федерации.

В связи с тем, что с помощью финансовых операций и других сделок маскируется не только сам криминальный доход, но и имущество, а также имущественные права, с наличием которых связывается основание начисления налога, размер преступного дохода меньше стоимости маскируемого посредством финансовых операций и других сделок имущества. Размер отмываемого преступного дохода, как было уже отмечено, совпадает с размером неуплаченных налогов и сборов.

Что же касается пени, то она имеет компенсационный характер, т.е. представляет собой платеж, направленный на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога (п. 2 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 30.07.2013 N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Пеня, являясь способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (ст. 72 НК РФ), при нормальном развитии налоговых отношений сама по себе не определяет размер обязанности налогоплательщика перед бюджетом, но в случае просрочки перечис-

ления налога она увеличивает размер долга перед бюджетом. Вместе с тем, этот дополнительный размер долга возникает уже после окончания налогового преступления (после истечения срока уплаты налога), т.е. находится за рамками преступного поведения и не влияет на квалификацию преступления. Размер неуплаченных пеней имеет уголовно-правовое значение, но при решении вопросов освобождения от уголовной ответственности. Доказательством этому является тот факт, что лицо может быть освобождено от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений по ст. 76.1 УК РФ лишь в случае полного возмещения ущерба бюджетной системе Российской Федерации. Под возмещением ущерба, причиненного в результате преступления, предусмотренного статьями 198 - 199.1 УК РФ, следует понимать уплату в полном объеме до назначения судом первой инстанции судебного заседания: 1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу; 2) соответствующих пеней; 3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (см. п. 14 . Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности»).

Не входит в размер преступного дохода и неуплаченный штраф за налоговые правонарушения. Он не характеризует размер налогового обязательства, хотя и тесно связан с ним. Являясь санкцией за совершение налогового правонарушения, он определяет размер имущественной обязанности нарушителя перед государством в рамках охранительных правоотношений и в отсутствии добровольного исполнения этого вида наказания должен взыскиваться принудительно в соответствии с процедурами. О том, что неуплата штрафа юридически обособлена от неуплаты налогов и пеней, свидетельствует тот факт, что обязанность выплатить штраф может быть возложена не на самого налогоплательщика, а на лицо, обязанное осуществить налоговые платежи. Так, согласно ст. 51 НК РФ, обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица, но штраф в случае нарушения этой обязанности не может быть уплачен за счет этого имущества, а оплачивается из кармана нарушителя. Таким образом, размер преступного дохода

лишь частично совпадает с размером ущерба бюджетной системе, который превышает доход на сумму пени и неуплаченного штрафа.

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога (ст. 47 НК РФ). По истечении этого срока решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

За пределами указанных сроков возможности налоговых органов исчерпываются, однако при этом остается основание для взыскания ущерба в рамках уголовно-процессуальных отношений при рассмотрении уголовного дела о легализации доходов, полученных в результате налоговых преступлений. Такое же решение вопроса о конфискации применяется в том случае, если доходы преобразованы в имущество, переданное иным лицам, у которых, согласно нормам гл. 15.1 УК РФ, оно может быть изъято и конфисковано.

Таким образом, условия для разрешения конкуренции оснований для обращения преступного дохода определяются с учетом специализации правовых норм. Учитывая, что неуплаченный налог подлежит обращению в доход государства безотносительно к тому, содержатся ли в действиях лица признаки другого правонарушения, в том числе и преступления, применяется более упрощенная процедура, предусмотренная НК РФ, позволяющая принудительно взыскать эти суммы, как и суммы пени.

§ 4.2. Проблемы совершенствования законодательства в сфере противодействия отмыванию преступных доходов

Следование международным стандартам, в том числе и рекомендациям ФАТФ, предполагает не только имплементацию норм между-

народного права в национальное законодательство, но и толкование действующих норм национального законодательства в соответствии с тем смыслом, который вытекает из взаимосвязи норм международного и национального права, а также реализация закона в соответствии с международными обязательствами, которые берет на себя государство в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма. Исходя из указанных положений, необходимо толкование действующих правовых норм в соответствии с их новым содержанием. Вместе с тем, такое толкование не может выходить за рамки, обозначенные действующим законодательством, поэтому для сближения содержания правовых мер с изменившимися экономическими, организационными и социальными условиями и для учета современных тенденций противодействия отмыванию преступных доходов необходимо дальнейшее совершенствование законодательства с целью наиболее полного отражения в нем всех общественно опасных способов отмывания преступных доходов.

В связи с тем, что доходы могут выражаться не только в получении денежных средств или иного имущества, но и любой другой экономической выгоде, предлагается изложить абзац второй статьи 3 ФЗ от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» в следующей редакции: «— доходы, полученные преступным путем, — денежные средства, иное имущество, **а также любая иная экономическая выгода**, полученные в результате совершения преступления».

Для устранения межотраслевого рассогласования и более точного отображения в тексте уголовного закона признаков легализации преступных доходов предлагается в тексте ст. 174 и ст. 174.1 УК РФ наряду с понятием «денежные средства или иное имущество, приобретенные преступным путем», которое означает появление у лица нового объекта собственности, использовать и понятие «доход, приобретенный преступным путем. Доход может быть выражен как в приобретении имущества, так и в освобождении от имущественных обязанностей, что и имеет место при совершении налоговых преступлений».

Предлагается следующая редакция диспозиций ст. 174 УК РФ и ст. 174.1 УК РФ:

Статья 174. Легализация (отмывание) доходов, приобретенных другими лицами преступным путем.

1. Совершение с денежными средствами или иным имуществом финансовых операций и других сделок, обеспечивающих видимость правомерности владения, пользования и распоряжения доходами, заведомо добытыми другими лицами преступным путем, а также сокрытие заведомо незаконного происхождения иной экономической выгоды, полученной другими лицами в результате совершения преступления — (далее по тексту).

Статья 174.1. Легализация (отмывание) доходов, полученных лицом в результате совершения им преступления.

1. Совершение с денежными средствами или иным имуществом финансовых операций и других сделок, обеспечивающих видимость правомерности владения, пользования и распоряжения доходами, полученными лицом заведомо преступным путем, а также сокрытие незаконного происхождения любой другой экономической выгоды, полученной лицом в результате совершения преступления — (далее по тексту).

В этой формуле остается прежний смысл направленности деяния на маскировку преступного происхождения имущества при сохранении признаков основной части объективной стороны преступления, что должно обеспечить преемственность правоприменительного опыта при переходе к новому основанию уголовной ответственности за отмывание преступных доходов, включающему в качестве предикатного преступления уклонение от уплаты налогов. Вместе с тем, исключение из числа признаков состава специальной цели облегчает работу правоприменителя, поскольку тяжесть доказывания переносится с обоснования цели (банковский служащий, например, может не преследовать такой цели, руководствуясь собственными корыстными устремлениями) на осознание виновным того факта, что совершение финансовых операций и других сделок объективно способствует сокрытию преступного происхождения дохода.

Введение в число признаков состава преступления понятия дохода, во-первых, согласовывает терминологию уголовного законодательства с терминами международного и российского законодательства об отмывании преступных доходов, а во-вторых, что

особенно важно, позволяет снять проблему признания предметом легализации не только имущества как объекта вещного права, но и любой имущественной выгоды, которая может быть получена, в том числе, и посредством уклонения от уплаты налогов.

Совершенствование диспозиций ст. 198 УК РФ, 199 УК РФ и ст. 199.1 УК РФ.

Учитывая разную степень общественной опасности налоговых преступлений, связанных с активным обманом и неисполнением налоговой обязанности посредством непредставления декларации или иных документов, необходимо разделить эти составы, включив в объективную сторону активного налогового обмана-действия, направленные на уменьшение или исключения объема налоговой обязанности. В этом случае совершение таких действий будут признаваться не приготовлением, а покушением на налоговое преступление, ответственность за которое наступает независимо от тяжести совершаемого деяния. Это позволит создать условия для подключения на более ранней стадии правоохранительных органов, в том числе и возможностей оперативно-розыскных мероприятий.

В целом такое решение не усиливает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, однако позволяет более дифференцированно и справедливо подойти к наказанию лиц уклоняющихся от уплаты налогов путем активного обмана и посредством бездействия.

В связи с этим, целесообразно изложить перечисленные статьи в следующей редакции:

Статья 198. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица.

1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, совершенное в крупном размере,

— наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода

осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арестом на срок до шести месяцев.

2. Уклонение от уплаты налога и (или) сборов путем сокрытия, уничтожения, внесения заведомо ложных сведений в бухгалтерские и иные учетные документы, отражающие экономическую деятельность индивидуального предпринимателя, иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, а также путем включения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию, совершенное в крупном размере,

— наказывается штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

3. Деяния, предусмотренные частью первой или второй настоящей статьи, совершенные в особо крупном размере,

— наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет, либо принудительными работами на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Примечания. 1. Крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион восемьсот тысяч рублей, а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая девять миллионов рублей.

2. Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное **частью первой и второй настоящей статьи**, освобождается от уго-

ловной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Статья 199. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, совершенное в крупном размере,

— наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

2. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем сокрытия или уничтожения, внесения заведомо ложных сведений в бухгалтерские и иные учетные документы, отражающие экономическую деятельность организации, в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, а также путем включения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию, совершенное в крупном размере,

— наказывается штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности

или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

3. Деяния, предусмотренные частью первой или второй настоящей статьи, совершенные:

- а) группой лиц по предварительному сговору;
- б) в особо крупном размере

— наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Примечания. 1. Крупным размером в настоящей статье, а также в статье 199.1 настоящего Кодекса признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей.

2. Лицо, впервые совершившее преступление, **предусмотренное частью первой и частью второй настоящей статьей**, а также частью первой статьи 199.1 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результатом реализации нового законодательства, допускающего возможность признания налоговых преступлений в качестве предикатных по отношению к легализации преступных доходов, станет существенное уменьшение доли латентной налоговой преступности, что, в свою очередь, обеспечивает более полную реализацию принципов неотвратимости ответственности и равенства всех перед законом. Уменьшение латентной составляющей налоговой преступности выбивает почву из-под теневого бизнеса, получающего необоснованно высокие доходы за счет нарушения принципа равных конкурентных условий. При последовательном соблюдении законодательства в данной сфере не возникнет объективных оснований рассматривать нововведения фактором усиления давления государства на бизнес, поскольку реализации новых правовых мер ведет к очищению, а не стагнации бизнеса, создает равные для всех условия осуществления предпринимательской деятельности.

Оценивая возможные последствия введения уголовной ответственности за легализацию доходов, полученных в результате уклонения от уплаты налога, следует учитывать возможность злоупотребления новыми правами правоохранительными органами, о чем много говорится в средствах массовой информации, однако отказываться на этом основании от реализации новых по содержанию уголовно-правовых норм было бы странным. При таком подходе, в принципе следовало бы отказаться от уголовной ответственности. Поскольку всегда остается возможность злоупотребления уголовной репрессией. Такого рода опасности должны пресекаться не путем отъема у правоохранительных органов части правомочий и сужения их компетенции, а посредством наведения полного порядка и создания условий неотвратимости ответственности для лиц, использующих уголовный закон в неправых целях. Только в этом случае

заложенные в новом уголовном законе цели сохранения публичных благ будут достигнуты.

Новое законодательство в этой сфере снижает возможности злоупотреблений в виде прикрытия должностными лицами правоохранительных, надзирающих и контролирующих органов противоправной деятельности предпринимателей, что обеспечивается рассредоточением правовых средств получения информации о вероятной противоправной экономической деятельности по различным ведомствам и учреждениям с возможностями концентрации таких сведений в единой системе финансового мониторинга. Последовательное проведение в жизнь возможностей, заложенных в новом уголовном законодательстве об ответственности за отмывание преступных доходов от налоговых преступлений, позволяет рассчитывать и на снижение уровня коррупции в этой сфере, поскольку своевременное выявление подозрительных сделок независимыми от правоохранительных органов службами является существенным препятствием для незаконного силового сопровождения таких сделок и финансовых операций.

Основные выводы настоящей работы могут быть представлены в виде следующих тезисов:

1. Международные стандарты в сфере ПОД/ФТ в условиях усиления транснациональных начал экономической преступности являются неизбежно необходимым инструментом унификации национальных правовых средств в этой сфере. Благоприятным условием внедрения таких стандартов в российскую правовую систему является то, что новые рекомендации, касающиеся признания налоговых преступлений в качестве предикатных, непосредственно отвечают экономическим и правоохранительным интересам России.

2. Имплементация международно-правовых норм в этой части вполне возможна и не связана с кардинальным изменением в системе российских правовых средств противодействия отмыванию преступных доходов и ответственности за налоговые преступления.

3. Внесение изменений в уголовное законодательство открывает возможность признания налоговых преступлений в качестве предикатных, однако их реализация не может быть автоматической. Серьезным препятствием на этом пути является отставание доктринальных позиций относительно понятия имущества и совершаемых с ним криминальных манипуляций от современной практики преступного

мира. Отношения собственности приобрели более сложный характер, не сводящийся лишь к элементам вещного права.

4. Включение в понятие имущества обязательственных правоотношений должно сопровождаться сменой представлений о формах и способах получения доходов от преступной деятельности, которые включают в себя не только прямой переход (изъятие) имущества от одного собственника к другому, но и получение преступного дохода за счет неисполнения своих обязанностей. Последнее означает необходимость пересмотра и такого понятия, как приобретение имущества преступным путем, которое также может осуществляться за счет превращения части легальных объектов собственности в криминальный доход без их физического перемещения. Именно таким образом неуплата в установленные сроки налога означает блокирование полномочий собственника относительно той части его имущества, которая в стоимостном выражении равна неисполненной публично-правовой обязанности. В этой части имущество становится криминальным, если оно преобразовано из легального за счет совершения налогового преступления.

5. В силу высокого уровня динамизма отношений собственности при осуществлении предпринимательской деятельности нет никакой необходимости привязывать преступный доход к совокупности определенных вещей. Решающим в данном случае будет признание определенной части имущества, находящейся в собственности лица, в качестве криминально нажитого. Эта часть применительно к налоговым преступлениям выражается обязательно в денежной форме.

6. Изучение способов совершения налоговых преступлений показывает, что действия, направленные на создание условий для уклонения от уплаты налогов (например, перевод капитала в оффшорную зону, использование множественности последовательных сделок через подконтрольные структуры и т.п.), одновременно создают и условия для последующей легализации той части имущества, которая была укрыта от налога посредством уменьшения налогооблагаемой базы. Надлежащая юридическая оценка этому факту взаимосвязи двух деяний, подпадающих под разные статьи уголовного закона, может быть дана уже по действующему законодательству без внесения в него изменений. Дело в том, что некоторые из таких действий, совершенных до момента окончания налоговых престу-

плений, представляют собой приготовление (наказуемо лишь применительно к тяжким преступлениям) либо покушение на налоговое преступление (наказуемое без всяких условий). Поскольку неоконченная преступная деятельность, несмотря на ее незавершенный характер, по действующему российскому законодательству признается преступлением, полученный на этом этапе доход может быть предметом его легализации. Идеальная совокупность допущается действующим законодательством и, поскольку объекты налогового преступления и легализации преступных доходов не совпадают по содержанию, квалификация таких действий по совокупности не исключается. В таком случае, не может быть и речи о нарушении принципа, запрещающего дважды наказывать за одно и то же. Это, хотя и взаимосвязанные, но вполне самостоятельные преступления, требующие самостоятельной юридической оценки и, соответственно, самостоятельного наказания.

7. Несмотря на то, что действующее законодательство создает возможности квалификации налогового преступления как предикатного по отношению к отмыванию преступных доходов, все же необходима редакционная правка диспозиций статей, как о налоговых преступлениях, так и об отмывании преступных доходов. Объектом корректировки должно явиться описание способа совершения налогового преступления с включением в него действий, направленных на внесение ложных сведений в первичные документы бухгалтерского учета. Применительно же к ст. 174 и 174. 1 УК РФ желательно изменение таких объективных признаков, как приобретение и введение в круг предметов понятие дохода, полученного преступным путем. Это позволит снять многие вопросы, возникающие у практиков, применяющих уголовный закон и способствовать изменениям доктрины уголовного права в части отношения к современным формам преступного обогащения.

8. В силу значительного разнообразия зарубежных способов реагирования государства на отмывание преступных доходов, полученных в результате совершения налоговых преступлений, их анализ целесообразен не в виде обзора (он сам по себе не информативен), а посредством вычленения отдельных приемов законодательной техники применительно к конкретным рекомендациям законодателю и правоприменителю, что и планируется осуществить при исполнении второй части исследования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Международные документы

1. Конвенция Организации Объединенных Наций о борьбе против незаконного оборота наркотических средств и психотропных веществ, которая заключена в г. Вене 20.12.1988.
2. Конвенция против транснациональной организованной преступности (принята в г. Нью-Йорке 15.11.2000).
3. Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции (принята Генеральной Ассамблеей ООН 31.10. 2003).
4. Конвенция об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности (заключена в г. Страсбурге 08.11.1990).
5. Конвенция Совета Европы об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности и о финансировании терроризма, принятая в Варшаве 16.05. 2005.
6. Рекомендации ФАТФ. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения / Пер. с англ.—М.: Вече, 2012.
7. Договор о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма при перемещении наличных денежных средств и (или) денежных инструментов через таможенную границу Таможенного союза (подписан в г. Москве 19.12.2011).

Нормативные правовые акты и другие официальные документы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (по сост. на 01.10.2014 г.).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (по сост. на 1 .10.2014 г.).

4. Уголовный кодекс Российской Федерации (по сост. на 1 .10.2014 г.).

5. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 21.07.2014) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

6. Письмо Минфина России от 02.10.2013 № 07-02-05/40858 «О практике применения законодательства Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

7. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год»(приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01).

8. Информационное письмо Росфинмониторинга от 17.07.2013 № 28 (ред. от 26.08.2013) «О расширении перечня лиц, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, на которые распространяются права и обязанности, предусмотренные Федеральным законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ».

9. Информационное письмо Банка России от 28.03.2014 № 23 «Обобщение практики применения Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и принятых в соответствии с ним нормативных актов Банка России//Вестник Банка России. № 37, 16.04.2014.

Научная литература

1. Александров А.С., Горюнов В.Ю., Пяташев Я.С. Кризис правового механизма уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях // Мировой судья. 2013. № 12.

2. Алиев В.М., Третьяков И.Л. Уголовная ответственность за легализацию (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем // Российский следователь. 2002. № 5.

3. Арбузов В.А., Арбузов В.В. Налоговое законодательство и недвижимость в Финляндии. СПб., 2001.
4. Ахметьянова З.А. Защита вещных прав: арбитражная практика// Правосудие в Поволжье. 2009. № 3-4.
5. Батяева А.Р., Матушкин А.В., Прошунин М.М. Финансовый мониторинг в условиях мирового экономического кризиса: правовые вопросы // Финансовое право. 2009. № 10.
6. Башков А.В. Сложные вопросы квалификации преступлений против собственности с учетом особенностей предмета // Российский юридический журнал. 2011. № 2.
7. Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (постатейный) Деловой двор, 2011.
8. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Трапезников В.А., Гончаров М.В. Актуальные вопросы налогового права (сборник статей) // Приложение к журналу «Налоги и финансовое право». 2005. № 9.
9. Букарев В.Б., Трунцевский Ю.В., Шулепов Н.А. Уголовная ответственность за легализацию (отмывание) доходов, приобретенных преступным путем. М.: Юрист, 2007.
10. Валласк Е.В., Шклярук М.С. Анализ правовых коллизий в установленном порядке привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоги. 2012. № 1.
11. Васильев А. Уголовная ответственность за отмывание грязных денег: проблемы правоприменения// Современное право. 2004. № 11.
12. Васильев А. М. Криминологическая характеристика основных «налоговых» составов преступлений // Налоги. 2012. № 9.
13. Васильева Е.Г. Проблемы выявления, расследования и квалификации налоговых преступлений // Налоги. 2013. № 5.
14. Васильева Я.Ю. Реализация положений Конституции РФ при применении уголовно-правовых норм об ответственности за «отмывание денег» // Конституционные основы уголовного права: мат. I Всеросс. конгресса по уголовному праву / отв. ред. В.С. Комиссаров. М, 2005.
15. Волженкин Б. В. Избранные труды по уголовному праву и криминологии (1963-2007 гг.). СПб., 2008.

16. Воробьев С.Д. Противодействие преступлениям и правонарушениям в налоговой сфере // Законность. 2013. № 3.
17. Гараев И.Г. К вопросу о либерализации уголовной ответственности за налоговые и валютные преступления // Финансовое право. 2012. № 7.
18. Гладких В.И. К вопросу об объективной стороне легализации (отмывания) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем // Российский следователь. 2014. № 7.
19. Голец Г.А. Соотношение национального законодательства и законодательства ЕС по противодействию легализации преступных доходов // Налоги. 2009. № 6.
20. Гражданское право. Общая часть: В 4 т. / Под ред. Е.А. Суханова. М., 2008. Т. 1.
21. Гусева Т.А., Толкачев Р.А. Разграничение налогового планирования от избежания налогообложения: опыт Франции // Налоговед. 2006. № 9.
22. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право. 1998. № 4.
23. Жалинский А.Э. Уголовное право в ожидании перемен: теоретико-инструментальный анализ. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009.
24. Жубрин Р.В. Криминологическая обоснованность уголовной ответственности за легализацию преступных доходов // Законы России: опыт, анализ, практика. 2013, № 10.
25. Жубрин Р.В. Надзор за исполнением законов об оперативно-розыскной деятельности по делам о легализации преступных доходов // Законность. 2013. № 1.
26. Жубрин Р.В. Состояние профилактики легализации преступных доходов // Российская юстиция. 2013. № 1.
27. Жубрин Р.В., Лаоьков А.Н. Профилактика легализации преступных доходов. М., 2012.
28. Журавлева Н. М. Предшествующее преступление как криминообразующий признак в уголовном праве России: автореф. канд. юр. наук. М., 2011.
29. Захаров А.А. Характеристика законодательства стран СНГ и Балтии по налоговым преступлениям // Международное публичное и частное право. 2012. № 4.

30. Зубков В.А., Осипов С.К. Международные стандарты в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма: учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2010.

31. Илькив И.А. Финансовый контроль: перспективы борьбы с легализацией незаконных доходов в России // Право и политика. 2007. № 5.

32. Исаева Е.В.) Деятельность кредитных организаций по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в Индии // Банковское право. 2014. № 1.

33. Искаков С.Е. Проблемы применения норм о налоговых преступлениях // Юридический мир. 2013. № 10.

34. Исмаилов М.А., Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р. Налоговая система Киргизской Республики // Налоговый вестник. 2002. № 11.

35. Камынин И.Д. Ответственность за легализацию преступных доходов: комментарий к постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 18.11.2004 г. № 23 // Уголовный процесс. 2005. № 5.

36. Караван И.А. Обвинительный приговор как признак субъекта преступления по делам о легализации преступного дохода // Уголовный процесс. 2005. № 7.

37. Карпович О.Г. Противодействие налоговым преступлениям по законодательству зарубежных государств. Актуальные вопросы. С. 17 // Налоги. 2010. № 4.

38. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

39. Клепицкий И.А. Система хозяйственных преступлений. М., 2005.

40. Клепицкий И.А. «Отмывание денег» в современном уголовном праве // Государство и право. 2002. № 8.

41. Клепицкий И.А. Система хозяйственных преступлений. М., 2005.

42. Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. 2004. № 5, 6.

43. Козлов В.А. Актуальные вопросы имплементации международных стандартов в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма в законодательство Российской Федерации // Международное уголовное право и международная юстиция. 2012. № 2.

44. Косевич Н.Р. Иные меры уголовно-правового характера как проявление предупредительной и правозащитной направленности уголовной политики Российской Федерации в судебных решениях // СПС КонсультантПлюс. 2013.

45. Крылова Н.Е. Основные черты Уголовного кодекса Франции. М., 1996.

46. Кубанцев С.П. Некоторые проблемы квалификации и доказывания банкротных и налоговых преступлений // Адвокат. 2013. № 1.

47. Курченко В.Н. Толкование легализации преступных доходов // Российский юридический журнал. 2012. № 5.

48. Кучеров И.И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде // Налоговый вестник. 2002. № 12.

49. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М., 2003.

50. Кучеров И.И. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов // Налоговый вестник. 2006. № 2.

51. Ливадный П.В. К вопросу о роли «процессуальной конфискации» в противодействии легализации преступных доходов // Пути повышения эффективности взаимодействия подразделений Министерства внутренних дел РФ с другими государственными органами в области противодействия легализации преступных доходов (стратегический и прикладной аспекты): Сб. статей/ Под ред. В.М. Баранова. Н.Новгород, 2005.

52. Левченко О.В. Практика расследования налоговых преступлений // Московский юрист. 2013. № 2.

53. Лопашенко Н. Ответственность за легализацию преступных доходов // Законность. № 1. 2002.

54. Лопашенко Н.А. Посягательства на собственность: монография. — М.: «Норма: ИНФРА-М», 2012.

55. Мазур В.Н. О вопросах прокурорского надзора в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Некоторые вопросы квалификации // Военно-юридический журнал. 2013. № 3.

56. Милинчук В.В. Влияние различных тенденций глобализации на международное сотрудничество в сфере контроля над преступностью // Международное уголовное право и международная юстиция. 2012. № 1.

57. Михайлов В. Палермская конвенция ООН против транснациональной организованной преступности// Российская юстиция.2001. № 7.
58. Морозов Г. Б. Экономические преступления в России: сфера осуществления и реалии применения норм уголовного закона// Российский юридический журнал. 2002. № 1.
59. Никифоров А.В. Полномочия налоговых органов при применении ответственности за налоговые преступления // Административное и муниципальное право. 2013. № 11.
60. Орлов Б.В., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Гражданско-правовые и уголовно-правовые аспекты противодействия легализации преступных доходов в банковской системе Российской Федерации: научно-практическое пособие. М.: Юрист, 2011
61. Парфенова М.В., Великая Е.В. Сложности выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения // Законность. 2013. № 3.
62. Печников А.П. К вопросу о правовом статусе ФАТФ (группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег) // Миграционное право. 2014. № 2.
63. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран. М., 2008. С. 231.
64. Попонина Н.А. Налоговые органы во Франции // Финансы. 2002. № 1.
65. Пути повышения эффективности взаимодействия подразделений Министерства внутренних дел РФ с другими государственными органами в области противодействия легализации преступных доходов (стратегический и прикладной аспекты): Сб. статей/ Под ред. В.М. Баранова. Н.Новгород, 2005.
66. Рудая Т.Ю. Проблемы уголовно-правовой регламентации противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем // Российский следователь. 2009. №2.
67. Русанов Г.А. Преступления в сфере экономической деятельности: учебное пособие. Москва: Проспект, 2011.
68. Савенков А.Н., Савенков А.А. Международное сотрудничество для борьбы с коррупцией и финансовыми преступлениями // Российский следователь. 2012. № 21.
69. Смирнов Г. Налоговые преступления: пределы либерализации // ЭЖ-Юрист. 2011. № 46.

70. Смирнов Г.К. Проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности // Закон. 2013. № 8.

71. Сорокин К.Г. Актуальные вопросы взаимосвязи политики в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения (ПОД/ФТ/ПРОМУ) с антикоррупционной политикой на пространстве Таможенного союза ЕврАзЭС // Таможенное дело. 2013. № 4.

72. Сорокин К.Г. Перспективы имплементации ключевых требований новой редакции международных стандартов ФАТФ в рамках Таможенного союза ЕврАзЭС // Таможенное дело. 2012. № 4.

73. Сухаренко А. Финансы выведут из тени // ЭЖ-Юрист. 2013. № 27.

74. Трегубова Е.В., Украинцева А.И. Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) С. 55 // Административное и муниципальное право. 2012. № 3.

75. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2012.

76. Устинова Т.Д. Новая конструкция ответственности за легализацию денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем // Современное право. № 12, 2002.

77. Фомин В.Н. Международные стандарты ФАТФ по борьбе с отмыванием денежных средств. — Финансовое право, 2012, № 8.

78. Швейцарское финансовое право и международные стандарты = Schweizerisches Finanzmarktrecht und internationale Standards / П. Нобель; пер. с нем. Н. Сироткина, Ю. Волобуева, В. Иванова; науч. ред. И.Г. Хубер. 2-е русскоязычное изд. М.: Инфотропик Медиа, 2012.

79. Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2001.

80. Шульга А.В. Присвоение или растрата в условиях становления рыночных отношений. Под ре. Р.Р. Галиакбарова Краснодар. 2004.

81. Яни П.С. Уголовно-правовые средства борьбы с легализацией преступных доходов // Преступность и уголовное законодательство:

реалии, тенденции, взаимовлияние: сб. науч. тр. / под ред. Н.А. Лопашенко. Саратов, 2004.

82. Яни П. Незаконное предпринимательство и легализация преступно приобретенного имущества // Законность. 2005. № 3.

83. Яни П. Ответственность за легализацию: нужен ли приговор по делу о предикатном преступлении? // Законность. 2005. № 8.

84. Яни П.С. Квалификация экономического преступления при юридической и фактической ошибке // Законность. 2011. № 6.

85. Яни П.С. Легализация преступно приобретенного имущества: предмет преступления // Законность. 2012. № 9.

86. Яни П. С. Изменения уголовно-экономического законодательства // Законность. 2014. № 2.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1.
АНАЛИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ
УГОЛОВНЫХ ДЕЛ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ

В процессе обобщения изучались приговоры судов первой инстанции за период 2010 — 2013 гг., из них изучено с детальным анализом фабулы 102 уголовных дела⁷⁹.

Особенности субъектного состава участников налоговых преступлений.

- частные предприниматели (ИП и ПБЮЛ) — 32 (45,1%);
- руководители коммерческих юридических лиц (директора, исполнительные директора, генеральные директора и т.д.) — 31 (43,7%);
- иное: физическое лицо (3), главный бухгалтер (2), учредитель ООО (1), зам. председателя перерабатывающего сельскохозяйственного потребительского кооператива (1), глава крестьянско-фермерского хозяйства (1), председатель колхоза (1) — всего 6 (8,5%).

По виду налога (в рамках одного дела возможно сочетание нескольких видов налогов) изученные уголовные дела разделились следующим образом:

- налог на добавленную стоимость (НДС) — 48;
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — 16;
- налог на прибыль — 9;
- упрощенная система налогообложения (УСН) — 8;
- единый социальный налог (ЕСН) — 7;
- единый налог на вмененный доход (ЕНВД) — 4;
- акцизные сборы — 1;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) — 1.

Виды принятых судом решений и общая сумма причиненного ущерба в виде неуплаченных налогов:

- вынесено обвинительных приговоров — 52 (73,2%);
- прекращено уголовных дел за истечением сроков давности — 18 (25,4%);

⁷⁹ Обобщение судебной практики проведено совместно с О.Н. Пикуровым.

Прекращение дела за отсутствием состава преступления встретилось в изученных материалах лишь один раз, в связи с чем на нем следует остановиться подробнее. Как следует из постановления о прекращении уголовного дела от 29.03.2011, вынесенного Октябрьским районным судом г. Новосибирска, Жабин являлся директором ООО «Электрохозторг», которое осуществляло торгово-закупочную деятельность электротоварами, бытовой техникой, инструментами. Неустановленным предварительным следствием способом Жабин приобрел реквизиты, печати нескольких организаций, в которых отсутствовали субъекты с надлежащей правоспособностью. В постановлении (дословно) указано следующее: «Действуя, согласно ранее разработанному плану, в целях занижения выручки и искажения размеров произведенных расходов при ведении финансово-хозяйственной деятельности ООО «Электрохозторг», преследуя цель уклониться от уплаты налогов с организации в крупном размере, в период с 01.01.2007 г. по 31.12.2008 г. организовал работу ООО «Электрохозторг» таким образом, что приобретение и реализация товаров осуществлялась путем оформления первичных бухгалтерских документов от имени ООО «СибУглеМет», ООО «Сибхозторг» с использованием реквизитов и печатей данных организаций, и частично от ООО «Электрохозторг», за реализованные товары поступала на расчетные счета ООО «СибУглеМет», ООО Сибхозторг» и частично ООО «Электрохозторг»».

Вмененная следственными органами сумма ущерба составила 2 197 610 рублей. В ходе судебного рассмотрения уголовного дела повторная экспертиза пересчитала сумму ущерба по-новому и выяснила, что она составила 1 973 541 рублей, т.е. до состава преступления не хватило чуть более 6,5 тыс. рублей. Указанное свидетельствует о достаточно спорной границе общественной опасности — погрешность от первоначально вмененной суммы в пределах 0,3% кардинальным образом повлияла на результат разрешения уголовного дела. Между тем все действия, необходимы для уклонения от уплаты налога, лицо предприняло, составив фиктивные документы, однако по формальным основаниям ушло от ответственности, причем по реабилитирующим основаниям.

По сумме причиненного ущерба уголовные дела можно классифицировать следующим образом (в тех случаях, если в опубли-

кованных судебных решениях сумма была обезличена, она рассчитывалась исходя из минимально возможного размера для признания деяния преступлением, т.е. реальный ущерб, причиненный деянием по конкретным, является более значительным):

— по 52 обвинительным приговорам — свыше 426 616 357 р. (в среднем 8 204 161 р. по каждому уголовному делу);

— по 18 уголовным делам, прекращенным за истечением сроков давности — свыше 44 601 137 р. (в среднем 2 477 841 р. по каждому уголовному делу);

Общая сумма ущерба по обвинительным приговорам и уголовным делам, прекращенным за истечением срока давности свыше 471 217 494 р.

Вопрос о признании подсудимыми своей вины:

— признали вину полностью — 46 (88,5% от числа всех обвинительных приговоров), почти во всех случаях признания вины дела рассмотрены в особом порядке;

— признал вину частично — 1;

— не признали вину — 5.

Типичные примеры уголовных дел, прекращенных судами за истечением сроков давности.

Решением Соломбальского районного суда г. Архангельска от 05.08.2010 в отношении Анисковича прекращено уголовное преследование по ч. 1 ст. 199 УК РФ в связи с истечением сроков давности. Как следует из постановления суда, Анискович, осуществляя в качестве основного вида деятельности оказание автотранспортных услуг и дополнительного — оптовую торговлю ГСМ, сдачу в аренду оборудования, подпадающую под налогообложение в виде уплаты ЕНВД, НДС, ЕСН, путем заключения мнимых договоров на покупку и продажу нефтепродуктов продавал ГСМ фирмам и ИП, которые якобы перепродавали ГСМ обратно ИП Анисковичу по завышенной стоимости. В результате этого ИП Анискович путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений занижал налогооблагаемую базу, уменьшая при этом ставку налога на доходы физических лиц, представлял указанную налоговую отчетность в МИФНС, уклонился, таким образом, от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. Доля неуплаченных налогов составила 57,6% подлежащих уплате сумм налогов. При этом суд ука-

зал: «исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов в срок, установленный налоговым законодательством».

Петропавловск-Камчатский городской суд (Камчатский край) 20.06.2013 вынес постановление о прекращении уголовного дела за истечением сроков давности по делу в отношении Ляховчук, который, занимаясь оптовой торговлей горюче-смазочными материалами, в 2009 — 2010 г.г. уклонился от уплаты налогов в крупном размере. При этом в судебном решении отражена необходимость возмещения за счет средств федерального бюджета процессуальных издержек в виде сумм, выплаченных адвокату подсудимого за оказание юридической помощи в размере 16 464 рублей в соответствии с требованиями ч. 2 ст. 132 УПК РФ.

Таким образом, государство «недосчитывается» сумм неуплаченных налогов, не достигает целей уголовного наказания, освобождая виновных от уголовной ответственности (страдает как частная, так и общая превенция), использует вхолостую дорогостоящий государственный механизм работы оперативных, следственных и судебных органов, и при этом вынуждено также оплачивать и дополнительные расходы, в том числе на оплату услуг адвокатов проходивших по делу лиц. В результате подобные уголовные дела государству дешевле вообще не возбуждать или декриминализировать состав налоговых преступлений.

Налоги не уплачиваются даже лицами, осуществляющими такой весьма прибыльный вид деятельности, как сбыт древесины и горюче-смазочных материалов.

В соответствии с примечаниям к ст. ст. 198, 199 УК РФ лицо, впервые совершившее преступления, предусмотренные данными статьями, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. С учетом этих положений привлечь к уголовной ответственности по данным статьям является достаточно проблемным вопросом, поскольку виновный либо в лю-

бой момент уплачивает налог и освобождается от ответственности, либо дожидается истечения срока давности и не уплачивает и также освобождается от ответственности, хотя и по другому основанию.

Виды назначенных наказаний.

Как правило, по налоговым преступлениям назначается штраф в размере 100-200 тысяч рублей (в нескольких случаях 50 тысяч рублей, иногда 300 тысяч, 500 тысяч рублей, а самый большой штраф в одном случае 750 тысяч рублей) либо условное лишение на срок от 4 месяцев до 2 лет 6 мес. Реальные сроки лишения свободы не назначаются.

Так, по уголовному делу в отношении Петренко (Архангельская область, приговора от 23.04.2013, дело № № 1-154-13) суд установил следующее. Петренко уклонился от уплаты налогов (налога на прибыль и НДС) путем включения в бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации заведомо ложных сведений о несуществующих расходах, якобы понесенных ООО «ПКФ «Виком» по фиктивным договорам с ООО «Артикул», ООО «ТехТранс», ООО «СтройМаркет» по выполнению субподрядных работ, хотя фактически указанные работы данными организациями для ООО «ПКФ «Виком» не выполнялись, а выполнялись самостоятельно силами ООО «ПКФ «Виком», то есть заключал сделки, признаваемые в соответствии со ст.170 Гражданского кодекса РФ мнимыми — совершенными лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия, и являющиеся ничтожными, в результате чего в бухгалтерской и налоговой отчетности ООО «ПКФ «Виком» были отражены расходы, не понесенные организацией и являющиеся в соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового Кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 06.06.2005 года № 58-ФЗ) необоснованными, увеличивающими расходы предприятия, а, следовательно, и уменьшающие прибыль предприятия, являющуюся в соответствии со ст.247 Налогового Кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 года № 57-ФЗ), объектом налогообложения по налогу на прибыль, а также по этим же фиктивным сделкам ООО «ПКФ «Виком» в нарушение ст.171 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 22.07.2005 года № 119-ФЗ) и ст.172 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 22.07.2005 года № 119-ФЗ), предъявило согласно налоговым декларациям по НДС к на-

логовому вычету суммы НДС, фактически неуплаченные этим организациям по приобретенным услугам, вследствие чего ООО «ПКФ «Виком» не уплатило налог на прибыль и НДС за период 2006-2008 года в особо крупном размере на общую сумму 60 074 485 руб. При этом в налоговые декларации по налогу на прибыль за 2006 год в сумму произведенных расходов, предусмотренных ст.252 Налогового Кодекса РФ заместителем генерального директора по финансам и главным бухгалтером были включены заведомо ложные сведения о фактически не понесенных (не произведенных) ООО «ПКФ «Виком» затратах на основании оформленных недостоверных (фиктивных) первичных документов от указанной организации.

Назначенное судом наказание за причинение ущерба бюджету свыше 60 млн рублей составило 300 000 рублей (хотя арест на имущество Петренко был наложен на гораздо большую сумму). Иные лица, принимавшие участие в составлении недостоверных налоговых деклараций, к ответственности не привлекались.

Кроме того, из приговора усматривается еще одна закономерная для других подобных преступлений особенность: фактически все «сэкономленные» средства, которые должны были пойти на уплату налогов, использовались в предпринимательской деятельности.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2.
АНАЛИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ
УГОЛОВНЫХ ДЕЛ О ПРЕСТУПЛЕНИЯХ, СВЯЗАННЫХ
С ЛЕГАЛИЗАЦИЕЙ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ,
ДОБЫТЫХ ПРЕСТУПНЫМ ПУТЕМ

На стадии предварительного следствия как предикатные по отношению к ст.ст. 174, 174-1 вменялись следующие составы (всего 37):

- ст. 128-1 (сбыт наркотических и сильнодействующих средств) — 15 (48,4%).
- ст. 159 (мошенничество) — 12 (35,5%).
- ст. 188 (контрабанда) — 3.
- ст. 232 (Организация либо содержание притонов для потребления наркотических средств) — 2.
- ст. 160 (присвоение и растрата) — 2.
- ст. 165 (причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием) — 2.
- ст. 171 (незаконное предпринимательство) — 1.

На судебной стадии суд согласился с квалификацией следующих составов как предикатных (всего 18, т.е. в половине случаев суд не согласился с квалификацией органов предварительного следствия о наличии легализации):

- ст. 128-1 (сбыт наркотических и сильнодействующих средств) — 10 (55,6%).
- ст. 159 (мошенничество) — 6 (33,3%).
- ст. 132 (Организация либо содержание притонов для потребления наркотических средств) — 2.

По остальным уголовным делам уголовное преследование по ст.ст. 174, 174-1 было прекращено в связи с отсутствием состава преступления.

Дела по контрабанде были исключены в связи с декриминализацией ст. 188 УК РФ.

Например, Верховным судом РФ 03.07.2013 рассмотрено уголовное дело в отношении Баженова, Литвинова и Лобановой. Литвинов обвинялся в контрабанде товаров в крупном размере организованной группой лиц, квалифицированной органами предва-

рительного следствия по ч. 4 ст. 188 УК РФ. Также он обвинялся в легализации денежных средств, полученных в результате контрабанды, то есть деяний, предусмотренных ч. 4 ст. 174 УК РФ и ч. 4 ст. 174-1 УК РФ. 20.01.2012 года постановлением Приморского краевого суда уголовное дело в отношении Литвинова по ч. 4 ст. 188, ч. 4 ст. 174, ч. 4 ст. 174-1 УК РФ, а так же по ч. 1 ст. 210 УК РФ прекращено за отсутствием составов данных преступлений. Верховный суд не удовлетворил апелляционное представление прокуратуры, указав следующее. Поскольку уголовное преследование подсудимого Литвинова А.А. по ч. 4 ст. 188 УК РФ подлежало прекращению в силу декриминализации деяния, суд принял обоснованное решение о прекращении также его уголовного преследования по составам, которые непосредственно связаны с деятельностью по контрабандному ввозу потребительских товаров через таможенную границу, то есть по ч. 4 ст. 174, ч. 4 ст. 174-1 УК РФ.

В одном из анализируемых случаев суд исключил мошенничество и, соответственно, прекратил уголовное преследование по производной от него ст. 174-1 УК РФ: оправдательный приговор от 01.11.2010 г. в отношении Михайлова (г. Москва, дело № 1-46/2011). Органами предварительного следствия Михайлову вменялось, что он путем обмана добился назначения на себя должность руководителя региональной общественной организации «Центр экономических и политических исследований», в дальнейшем распродал здание и имущество организации по заниженной стоимости (реальная стоимость одного здания — 12 миллионов долларов США). Указанные действия были квалифицированы по ч. 4 ст. 159 УК РФ и ч. 1 ст. 174-1 УК РФ. Между тем суд вынес в отношении Михайлова оправдательный приговор, указав в нем следующее: «Не представлено в суд подтверждения тому, что от заключенных им договоров он имел личную выгоду имущественного характера, которую намеревался получить или получил ее в любой форме. Все платежи проводились только по безналичным перечислениям со счетов организаций, не представлено доказательств тому, что Михайлов А.Ю. получал какие-либо денежные средства РОО «ЭПИцентр», присваивая их себе».

Одно из редких случаев сочетания ст. 160 УК РФ как предикатной по отношению к ст. 174-1 УК РФ является рассмотренное Верховным судом РФ 2 марта 2013 г. уголовного дела № 25-Д13-4

в отношении Ярового, Ступиной и других. Как следует из надзорного определения суда, Яровой, являясь министром жилищно-коммунального хозяйства Астраханской области, формально относясь к исполнению своих должностных обязанностей и ненадлежащим образом исполняя их вследствие небрежного отношения к службе, в период до апреля 2007 года, передал в полное распоряжение своему первому заместителю Ступиной клише своей подписи, которым последняя распорядилась по своему собственному усмотрению, проставив в заключаемых с организациями договорах оттиск подписи с клише. Кроме того, Яровой, ненадлежаще исполняя свои должностные обязанности, подписал договор, который оказался фиктивным и на основании которого были похищены бюджетные средства. Яровому было предъявлено обвинение в халатности по ч. 1 ст. 293, от наказания он освобожден за истечением срока давности привлечения к уголовной ответственности. Его первому заместителю Ступиной обвинение было предъявлено по ч. 4 ст. 160 УК РФ, ей же была вменена ч. 3 ст. 174-1 УК РФ.

Способы легализации денежных средств

По преступлениям, связанным с наркотическими средствами.

Галайдо, обвиняемый по ст. 174-1 УК РФ (приговор суда от 17.07.2013, Владимирская область, дело № 1-109/2013) в целях легализации денежных средств, получаемых от незаконных сбытов наркотических средств, переводил их на свои расчетные счета, другие различные платежные системы, а также передавал денежные средства в долг. Денежные средства через некоторое время с расчетного счета он снимал, долги ему возвращали и, таким способом он получал назад уже «отмытые» купюры.

Еще один способ, характерный для многих преступлений, предусмотренных ст. 174 УК РФ, отражен в деле Джамалуева (Чеченская республика, приговор от 05.05.2012, дело № 1-46/2012). Как следует из приговора суда, Джамалуев на полученные от продажи наркотиков деньги, переданные ему другим лицом, приобрел в магазине бензопилу. После этого бензопилу он вернул в магазин, получив за нее стоимость другими купюрами. С этих денежных средств он должен был получить свою «долю» от легализации, а остальные деньги вернуть сбытчику наркотиков. В указанном и других аналогичных примерах фактически предпринимаются

меры для сокрытия совершенного другим преступлением путем избавления от возможно «меченых» купюр. В налоговых преступлениях в случае признания их предикатными речь должна идти о легализации не собственно купюр, а денежных средств, денежного эквивалента.

По преступлениям, связанным с мошенничеством схемы, как правило, сложнее, и связаны с осуществлением законной или незаконной предпринимательской деятельностью.

Так, по уголовному делу в отношении Шустерова (г. Москва, приговор от 19.01.2012, дело № 1-10/2012) установлено, что он являлся генеральным директором ООО «ЦЕНТАР» — «фирмы-однодневки», не ведущей финансово-хозяйственной деятельности и не получающей прибыли. Шустеров получил в коммерческом банке кредит в размере 5 000 000 рублей, при этом им были представлены документы, содержащие недостоверные сведения о финансово-хозяйственном состоянии ООО «ЦЕНТАР», а также не соответствующие действительности документы о наличии в собственности ООО «ЦЕНТАР» имущества стоимостью 21 521 946 рублей 40 копеек, предложив его в качестве залога по кредитному договору. Впоследствии платежей в погашение кредита и процентов по нему ООО «ЦЕНТАР» по кредитному договору не осуществляло. После перечисления денежных средств на счет ООО «ЦЕНТАР» (деньги были получены в долларах на эквивалентную сумму) Шустеров их в этот же день путем проведения конвертации валютных средств (в евро) перевел с одного расчетного счета ООО «ЦЕНТАР» на другой расчетный счет этого же ООО в том же банке. Далее в целях придания правомерного вида владению, Шустеров еще раз перевел деньги со второго расчетного счета ООО «ЦЕНТАР» в коммерческий банк «Нефтяной Альянс» на расчетные счета подконтрольных ему (Шустерову) компаний, фактической предпринимательской деятельности не осуществляющих. Совершив указанные финансовые операции, легализовал похищенные денежные средства. Данный пример интересен также тем, что это один из единичных случаев, где подсудимый не признал вину в совершенных преступлениях, однако не только был осужден, но и приговорен к реальному наказанию в виде 5 лет 6 мес. лишения свободы.

Еще по одному уголовному делу (г. Москва, приговор от 21.02.2013, дело № 1-19/2013) суд посчитал доказанным виновность подсудимых в совершении преступления, связанного с легализацией денежных средств, несмотря на отрицание ими своей вины. Как следует из приговора суда, Зубрицкий и Фоменко длительное время осуществляя предпринимательскую деятельность, являясь учредителями ООО и партнерами по бизнесу, совершили хищение денежных средств заемщиком путем представления банку заведомо ложных и недостоверных сведений, в особо крупном размере. Обоим назначено наказание в виде реального лишения свободы сроком 2 лет 6 мес.

В обоих случаях потерпевшими по делу явились коммерческие банки

Значительная часть уголовных дел по легализации денежных средств прекращается на стадии судебного разбирательства.

К примеру, Волкову (Алтайский край, приговор от 04.06.2013, дело № 1 32/2013) вменялось, что в целях легализации (отмывания) денежных средств, он снимал в аренду квартиру на денежные средства, полученные его женой Беляевой от незаконного сбыта наркотических средств. Суд посчитал, что доказательств этому не представлено, а квартиру Волков снимал за счет собственного заработка, основываясь на показаниях Беляевой о том, что деньги от наркотиков своему мужу специально для аренды она не передавала; и показаниях Волкова о том, что сам зарабатывает достаточно — 8 тысяч рублей в месяц, чтобы позволить съем квартиры. То есть в данном случае не удалось разграничить личные средства лица и средства, полученные преступным путем. Аналогичная проблема будет возникать и по налоговым преступлениям.

Как следует из приговора суда от 05.04.2011 в отношении Елисеева (Владимирская область, дело № 1-05\11), подсудимый совершил 7 эпизодов мошенничества: являясь учредителем и фактическим руководителем ряда коммерческих организаций, заключал кредитные договора без намерения их исполнять. По вмененной Елисееву на стадии предварительного следствия ст. 174 1 УК РФ уголовное преследование судом прекращено поскольку не установлено, что именно Елисеев совершил указанные в об-

винении финансовые операции с денежными средствами в целях придания правомерного вида их владению, пользованию и распоряжению. Подсудимый суду пояснил, что не наделен навыками пользования системы пересылки документов и указанное утверждение обвинением не было опровергнуто.

Пикуров Николай Иванович
доктор юридических наук, профессор

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
КАК ПРЕДИКАТНЫЕ
В ОТНОШЕНИИ ЛЕГАЛИЗАЦИИ
ПРЕСТУПНЫХ ДОХОДОВ:
ПОДХОДЫ К РЕАЛИЗАЦИИ
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ**

Издатель АНО «Международный учебно-методический центр
финансового мониторинга».

Россия, 119017, Москва, Старомонетный пер., д. 31, стр. 1.

Телефон: (495) 950-30-65. Факс: (495) 950-35-32.

e-mail: info@mumcfm.ru

Корректор Логинова Т. В.

Подписано в печать 24.11.2014. Формат 60×90 1/16.

Гарнитура Times New Roman. Печать офсетная.

Усл.печ.л. 9,5. Тираж 500. Заказ 115.

Отпечатано в типографии
ООО Издательско-полиграфический комплекс «Литера»
150040, г. Ярославль, ул. Свободы, д. 2, офис 312