

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Юридический институт
Кафедра «Уголовное и уголовно-исполнительное право, криминология»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
заведующий кафедрой,
к.ю.н., доцент

_____ И.М. Беляева
_____ 2017 г.

Вопросы уголовной ответственности за налоговые преступления

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
ФГАОУ ВО «ЮУрГУ» (НИУ) –40.03.01.2017.401ВКР

Руководитель работы,
к.ю.н., доцент кафедры
_____ А.В. Кудряшов
_____ 2017 г.

Автор работы,
Студент группы Ю-458
_____ Д.И.Раменская
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, преподаватель
_____ Д.В. Бирюкова
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ	
1.1 Понятие и общие признаки налогового преступления	9
1.2 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица..	15
1.3 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.....	19
2 ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ	
2.1 Неисполнение обязанностей налогового агента	25
2.2 Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.....	38
3 УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ОТДЕЛЬНЫХ ЗАРУБЕЖНЫХ ГОСУДАРСТВ	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	72
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	76

ВВЕДЕНИЕ

Происходящие в Российской Федерации реформы экономической и социальной сфер требуют постоянного источника финансирования. Основным средством пополнения бюджетов всех уровней выступает налоговая система, с помощью которой государство выполняет свою фискальную функцию. Несмотря на конституционное закрепление обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), таковая в полном объеме не выполняется ввиду многочисленного уклонения от их уплаты как физическими лицами, так и организациями. Современная уголовно-правовая статистика свидетельствует о широкой распространенности налоговых преступлений. С 2010 г. по 2015 г. наблюдается различная динамика роста и снижения зарегистрированных налоговых преступлений. Так, в 2010 г. в России было выявлено 11017, в 2015 г. – 8846, в 2016 – 9283 налоговых преступлений.¹ Но это только лишь малая часть, так как налоговая преступность в значительной степени латентна.

Социально - экономические преобразования в России начала 90-х гг. повлекли за собой глубокие перемены во всех сферах жизни российского общества. Закономерно в этой связи и изменение налоговой политики государства. Сложившаяся в результате проведения реформы налоговая система, хотя и не лишена серьезных недостатков, в целом соответствует современным экономическим условиям, учитывает многообразие существующих форм собственности, обеспечивает в определенной степени поступление налогов в государственный бюджет.

¹ Статистические данные «Состояние преступности – январь-июнь 2016 г.» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://мвд.рф> (дата обращения 21.02.2017)

Процесс перехода к рынку породил целый комплекс новых для экономики России проблем, связанных с кардинальным изменением характера взаимоотношений между налогоплательщиками и государством. Возникли новые понятия «собираемость налогов», «налоговая преступность» и другие, которых в административно – хозяйственных условиях централизованной экономики просто не существовало. С самого начала введение новой налоговой системы обозначилась проблема массового уклонения налогоплательщиков от налогообложения. Нарушение налоговых обязательств выявляются у каждого четвертого из проверяемых налогоплательщиков. По различным оценкам в бюджет не поступает от 30 до 50% причитающихся к уплате налогов¹.

Неуплата гражданами и организациями налогов подрывает устойчивость налоговой политики, ограничивает возможности финансирования социально – экономических программ, нарушает принцип социальной справедливости. Неплательщики налогов, переносят добавочное налоговое бремя на тех, кто исправно выполняет свои налоговые обязательства, провоцируют социальную напряженность и политическую нестабильность в обществе.

Еще более тяжкие последствия причиняются налоговыми преступлениями. В последние годы они стали одними из наиболее опасных и распространенных видов экономических преступлений. В результате государству наносится значительный материальный ущерб, происходит сращивание новых экономических структур с криминальными элементами, растет преступность, так как значительная часть скрываемых доходов оседает в криминальном секторе экономики. Рост налоговых правонарушений противоречит интересам экономической безопасности страны, тормозит экономическое развитие, формирование рыночных отношений, негативно влияет на общественное сознание, процесс перехода к цивилизованным рыночным отношениям.

¹ Ларичев В.Д., Решетняк Н.С. Налоговые преступления и правонарушения. – М.: Юрлитинформ, 1998. – С. 5-6.

Реформирование налоговой системы, ее дальнейшее развитие подразумевает совершенствование контроля за уплатой налогов и системы борьбы с налоговыми преступлениями.

Непосредственный контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других платежей возложен на Министерство Российской Федерации по налогам и сборам.

Проблему борьбы с налоговой преступностью рассматривали ряд ученых юристов. Вопросам уголовной ответственности за уклонение от налогообложения посвящены работы С.С. Белоусовой, Д.М. Беровой, М.Ю. Ботвинкина, А.А. Витвицкого, Б.В. Волженкина, Л.Д. Гаухмана, А.Г. Кота, А.П. Кузнецова, И.И. Кучерова, С.В. Максимова, Н.В. Побединской, А.В. Сальникова, И.М. Середы, П.С. Яни. Криминалистические, оперативно – розыскные и уголовно – процессуальные аспекты отражены в трудах К.Н. Ивенкина, В.Д. Ларичева, Н.В. Матушкиной, К.А. Пирцхлавы, Н.С. Решетняка и других.

В процессе подготовки дипломной работы был обобщен значительный эмпирический материал, характеризующий деятельность налоговых органов и подразделений по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями Министерства внутренних дел Российской Федерации разных регионов по предупреждению налоговых правонарушений, изучены материалы уголовных дел о налоговых преступлениях в Красноармейском районе Челябинской области.

Значительное внимание уделено вопросу формирования целостного правового механизма для создания необходимых условий и предпосылок в деятельности подразделений по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями Министерства внутренних дел Российской Федерации по предупреждению налоговых преступлений.

Общеизвестно, что распространенность налоговой преступности обусловлена прежде всего несовершенством отечественной системы

налогообложения, которая крайне отрицательно сказывается на состоянии экономики и к тому же стимулирует предпринимателей и частных лиц так или иначе уклоняться от уплаты налогов или скрывать денежные средства либо имущество, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. Среди основных причин налоговых преступлений следует выделить, как минимум, морально-психологические, экономические и правовые стимулы неисполнения обязательств по пополнению государственной казны.

В таких условиях повышенную важность и актуальность приобретает соблюдение органами, привлекаемыми за совершение налоговых преступлений, соблюдать порядок и условия, меры и способы привлечения к ответственности виновных лиц.

Объектом настоящего исследования является уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений, предметом – нормы уголовного закона, порядок, методы, способы и общественные отношения, складывающиеся по поводу привлечения к уголовно-правовой ответственности за совершение налоговых преступлений.

Цель настоящей работы – анализ уголовно-правовых аспектов налоговых преступлений.

Практическая значимость выбранной темы заключается в том, что углубленное исследование юридического анализа налоговых преступлений, а также порядка и условий привлечения к уголовно-правовой ответственности за совершение налоговых преступлений позволяет избежать ошибок в квалификации и злоупотреблений со стороны должностных лиц и органов, обладающих полномочиями привлечения к такой ответственности, а также предоставляет возможность организациям и гражданам иметь большую осведомленность о своих правах и обязанностях «привлекающих» органов для защиты своих прав и законных интересов всеми предоставленными законом способами.

1 УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

1.1 Понятие и общие признаки налогового преступления

В обществе сейчас бытует мнение, что налоговые преступления это лишь незаконное уклонение от уплаты налогов налогоплательщиками, это не так, хотя неуплата налогов и является в данное время наиболее часто встречающимся видом налоговых преступлений, существует масса других видов деяний подобного рода, совершаемых другими участниками налоговых отношений.

Нормы об уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности сосредоточены в главе 22 УК РФ. Они направлены на защиту законной предпринимательской деятельности, охрану естественной государственной монополии на товарно-денежную систему, изделия, драгоценные металлы, права потребителей товаров и услуг, защиту таможенных и налоговых отношений, установленных в Российской Федерации.

С учётом коренных изменений общественных отношений в сфере экономической деятельности, существенного расширения возможностей предпринимательства и форм собственности при переходе к рыночным отношениям серьезные изменения претерпела именно эта глава (в УК РСФСР 1960 г. - часть составов относилась к главе хозяйственных преступлений).

Видовым объектом рассматриваемых преступлений являются общественные отношения, возникающие в сфере экономической деятельности - производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг.

Непосредственным объектом могут выступать конкретные общественные отношения, связанные с определённой сферой экономики, конкретным экономическим отношением.

Объективная сторона большинства рассматриваемых преступлений в сфере экономической деятельности заключается в совершении их путём действий (например, понуждение к совершению сделки или к отказу от её совершения). Часть преступлений может совершаться путём бездействия (например, злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности).

Составы, имеющие материальную конструкцию, предполагают обязательную взаимосвязанность деяния, общественно опасных последствий и причинной связи между ними (например, незаконная банковская деятельность). Формальные составы предполагают для правовой оценки лишь установления факта общественно опасного деяния (например, воспрепятствование законной предпринимательской деятельности).

Субъектом преступлений в сфере экономической деятельности могут быть физические, вменяемые лица, достигшие 16-летнего возраста. Субъекты некоторых преступлений имеют признаки специального субъекта - должностного лица (например, регистрация незаконных сделок с землёй).

Субъективная сторона преступлений в сфере экономической деятельности предполагает умышленную форму вины, либо может иметь две формы вины.

В зависимости от непосредственного объекта все преступления можно разделить на следующие группы.

Для нашего анализа представляет интерес группа налоговых преступлений, включающая следующие составы:

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

ст.199. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций;

к иным налоговым преступлениям относятся:

ст. 199¹ Неисполнение обязанностей налогового агента;

ст. 199² Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

Действующий Уголовный кодекс внес ясность в большинство из тех многочисленных вопросов, которые заводили в тупик как сотрудников

правоохранительных органов, так и научных работников. Противоречивые, по сути неоднозначные формулировки ст.ст.162.1, 162.2 и 162.3 УК 1960 года практически не позволяли на законном основании осуществлять уголовное преследование лиц, грубо попиравших налоговое законодательство.

Налоговые преступления по действующему уголовному законодательству отнесены к категории преступлений средней тяжести (максимальное наказание до 6 лет лишения свободы). Такой подход законодателя представляется правильным.

Безусловно, неуплата налогов - значительно менее опасное преступление, нежели, скажем, посягательство на чужую собственность: неплательщик налогов не желает отдавать государству часть того, что заработано им самим или с его участием.

Проведем сравнительный анализ отдельных статей старого и нового кодексов.

Физические лица по УК 1960 года (ст.162.1) должны были нести уголовную ответственность не за саму неуплату налога, а за непредставление декларации о доходах.

Новый уголовный закон справедливо карает исключительно тех, кто не только забывает вести учет, но не платит и самих налогов.

Больше всего споров и нареканий вызывала ст.162.2 УК 1960 года, введенная в 1992 году. Одни (среди них и ученые, и практики) считали, что субъектом сокрытия доходов (прибыли) могут быть только налогоплательщики - физические лица. Другие, в основном работники правоохранительных органов, полагали, что кроме граждан рассматриваемая статья допускает привлечение к ответственности за неуплату налогов и руководителей хозяйствующих субъектов.

Суды, так и не пришедшие за четыре года к единой практике, как правило, воздерживались от осуждения «хозяйственников». Единичные обвинительные приговоры если и выносились, то, в основном, при наличии «чистосердечного» признания и с применением условного осуждения.

Нормы действующего уголовного кодекса Российской Федерации при определении субъектов налоговых преступлений однозначны. Граждане, не пожелавшие платить налоги, причитающиеся лично с них (ст.198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»), четко «разведены» с «хозяйственниками» (ст.199 УК « Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций»).

По прежней формуле закона объектом налоговых преступлений были правоотношения в сфере контроля государства за учетом налогоплательщиками имеющихся у них объектов налогообложения. Но учет этих объектов к реальному сбору налогов относится весьма опосредованно. Сейчас объектом преступления следует считать правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и государством и вытекающие из установленной законодательством обязанности первого уплатить определенные суммы в бюджеты различного уровня и во внебюджетные фонды. Предметом же рассматриваемых преступлений, в конечном счете, стали именно денежные суммы, недополученные государством.

В Кодексе 1960 года состав налоговых преступлений был формальным. Сокрыл доход - отвечай! Практики считали, что преступление окончено с момента представления финансовой отчетности в контролирующий орган. Теперь же для признания преступления оконченным необходимо установить факт реальной неуплаты налога. Вместе с тем закон не требует устанавливать наличие общественно опасных последствий в виде недофинансирования тех или иных расходных статей соответствующего бюджета или фонда.

Анализ норм ст.199,199¹ УК РФ показывает, что при установлении признака «крупного размера» речь идет не о сумме всех неуплаченных организацией налогов; для признания преступления оконченным достаточно, чтобы в результате действия виновного лица был не уплачен в крупном размере хотя бы один налог.

Объективная сторона составов преступлений, предусмотренных диспозициями ст.ст.198, 199 УК РФ, заключается в совершении гражданами

следующих действий: непредставлении декларации, включении в нее заведомо ложных сведений. Например, непостановка на учет фондов, безвозмездно полученных от третьих лиц, приводит к сокрытию объекта обложения налогом на имущество и соответственно к его неуплате. Одновременно не будут уплачены и налог на добавленную стоимость, и налог на прибыль, а возможно, и ряд других.

Средствами совершения налоговых преступлений являются декларации, представление которых в соответствии с действующим законодательством обязательно.

Вместе с тем в новом УК РФ декриминализировано сокрытие гражданами объектов налогообложения, кроме облагаемых подоходным налогом.

Проблема установления факта неуплаты налога, которую необходимо разрешить для признания преступления окончанным, имеет важное практическое значение, и здесь не все столь однозначно, как может показаться на первый взгляд.

Проблемы возникают из-за противоречивости налогового законодательства, порождающей нередко трудности с определением законных сроков уплаты того или иного налога, а также из-за неразберихи в предоставлении различного рода «налоговых освобождений» и отсрочек.

При получении налогоплательщиком такого освобождения, отсрочки или льготы, очевидно, уголовная ответственность исключается.

Общие условия, при которых у налогоплательщика возникает или прекращается обязанность уплаты того или иного налога, регулируются налоговым законодательством. Но само налоговое законодательство базируется на огромном массиве нередко конкурирующих между собой нормативных актов.

К сожалению, из целого ряда министерств и ведомств РФ, органов внебюджетных фондов, соответствующих органов субъектов Федерации исходят сотни документов, не столько трактующих те или иные налоговые вопросы, сколько включающих новые правовые нормы. При оценке этих

документов представляется правильным учитывать позицию Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенную в письме от 31 мая 1994 г.: если их форма не соответствует ст.25 Закона об основах налоговой системы, то эти документы не являются нормативными актами и не могут служить основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности. Вместе с тем они могут оцениваться судом наряду с другими документами, имеющимися в деле.

В ряде субъектов Федерации, например в С.-Петербурге, имеется возможность уплаты местных налогов непосредственно товаром.

Если в каких-либо «неналоговых» законах содержатся нормы (обычно устанавливающие те или иные льготы), противоречащие либо пока не включенные в законы о конкретном налоге, то такие нормы не должны применяться.

В подобных случаях при решении вопроса об уголовной ответственности следует руководствоваться общими положениями законодательства, а не «специальными» нормами налогового права. Думается, что в действиях лиц, ошибочно применявших льготы, установленные в законах, нет вины.

В большинстве случаев (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и т.п.) налогоплательщик обязан самостоятельно исчислять и вносить причитающиеся суммы, применяя относящиеся именно к нему льготы.

По некоторым налогам (налог на доход физических лиц, налоги с иностранных юридических лиц) обязанность удержать налог возлагается на организацию или предпринимателя, являющихся источниками соответствующих выплат. При этом следует учитывать, что, являясь «агентами государства» по сбору указанных налогов, сами они не становятся налогоплательщиками (по этим налогам). Поэтому неуплата таких налогов или перечисление государству удержанных сумм не образует объективной стороны составов рассматриваемых преступлений (применительно к лицу, являющемуся «налоговым агентом»). То же

справедливо отнести и к банкам, также являющимся звеном в отношении налогов, перечисляемых бюджету их клиентами. Действия работников банков, препятствующие перечислению этих сумм в соответствующий бюджет или фонд, сами по себе не отвечают признакам объективной стороны налоговых преступлений.

Вместе с тем правомерно в конкретных случаях рассматривать версию о возможном соучастии ответственных лиц перечисленных организаций или граждан-предпринимателей, на которых возложена обязанность удержать или перечислить налог с третьих лиц, и самих этих лиц, если последние уклонились от его уплаты. Важно отметить, что обязанность налогоплательщика прекращается реальным поступлением (уплатой) налога и (или) сбора в соответствующий адрес, но не сдачей платежного поручения в обслуживающий банк, который в этот период может быть, например, неплатежеспособным.

Способы сокрытия (уклонения от уплаты) налогов и (или) сборов могут быть самыми изощренными, а схемы ухода от них - разработанными с применением последних достижений науки (из «простых» способов следует отметить получившее значительное распространение заведомо неправильное применение ставок налогов и заведомо неправомерную реализацию налоговых льгот).

Субъектом ответственности за преступление, предусмотренное ст.198 и 199 УК РФ, может быть вменяемое лицо-налогоплательщик, достигшее 16-летнего возраста, на которое законом возложена обязанность подавать в установленном порядке налоговую декларацию.

Руководитель организации, подписав отчет, в котором сокрыты объекты налогообложения, не становится субъектом преступления «автоматически», так как признак «заведомости» говорит о том, что любое налоговое преступление может быть совершено только с прямым умыслом.

Любая иная форма вины диспозиции ст.199 УК РФ не соответствует.

Преступление, предусмотренное ст.199 УК РФ, может быть совершено и при соучастии, и организованной группой лиц - по предварительному сговору, и преступным сообществом (ст.ст.33-35 УК РФ).

Мотив, который лежит в основе действий виновного лица, хотя и не имеет значения при квалификации преступления, но, думается, должен учитываться при назначении наказания. Одно дело, если виновным двигала личная корыстная заинтересованность, и другое, если руководитель фирмы пытался спасти ее от банкротства (по причине непомерного налогового бремени).

В целом ст.ст.198 и 199 УК РФ представляют большой шаг вперед по сравнению с ранее существовавшими нормами УК РСФСР и, как нам представляется, позволят не только пресекать, но и предотвращать преступления в сфере налогообложения.

Уголовное законодательство РФ, устанавливая ответственность за налоговые преступления, не только решает задачи уголовно-правовой политики, но и повышает действенность и эффективность других правовых институтов, обеспечивает стабильность финансовых отношений.

В действующем Уголовном кодексе Российской Федерации кроме перечисленных, предусмотрен ряд норм, устанавливающих ответственность за нарушения налогового законодательства.

Так, в Уголовном кодексе Российской Федерации имеются нормы с двумя и более названными в статье равнозначными либо дополнительными объектами преступления. Одним из них являются общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государств по поводу формирования бюджета. Например, ст.170 УК РФ «Регистрация незаконных сделок с землей», ст.193 «Уклонение от исполнения обязанностей по репатриации денежных средств в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации».

В ряде статей объектом посягательства могут быть общественные отношения, возникающие по поводу осуществления нормальной предпринимательской деятельности. В то же время их нарушение в

результате совершения преступления влечет нарушение общественных отношений в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета. Эта статья 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство» и статья 172 УК РФ «Незаконная банковская деятельность».

Использование земли в Российской Федерации является платным. Порядок, размеры оплаты, плательщики земельного налога и другие положения изложены в законе РФ «О плате за землю» от 11 октября 1991 г. с последующими изменениями и в других нормативных актах. В соответствии с этими нормативными актами формами платы за землю являются земельный налог, арендная плата, а также нормативная цена земли. Собственники земли, землевладельцы и землепользователи облагаются ежегодным земельным налогом. За земли, переданные в аренду, взимается арендная плата. Налог исчисляется, исходя из площади земельного участка, облагаемого налогом, и утвержденных ставок земельного налога. Сведения и документы о правовом режиме земель вносятся в Государственный земельный кадастр. Искажения учетных данных Государственного земельного кадастра влияет на размер земельного налога, арендной платы. Конкретные данные могут состоять во внесении в кадастр заниженных данных о площади, составе угодий, качестве, месторасположения.

По оценкам специалистов, государство в результате уклонения от уплаты налогов и (или) сборов ежегодно недополучает до $\frac{1}{2}$ налоговых поступлений в бюджет.

Анализ динамики налоговых преступлений в 2016 г. позволяет сделать вывод о прогрессирующем их росте по сравнению, например с 2010 г.

Если обратиться к структуре налоговой преступности, то можно увидеть высокий удельный вес в ней (примерно 70%) преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов.¹

¹ Статистические данные «Состояние преступности – январь-июнь 2016 г.» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://мвд.рф> (дата обращения 21.02.2017).

Это может указывать на значительное, возможно и растущее число собственников, не желающих по различным причинам платить налоги в государственный бюджет.

Статистика свидетельствует, что преступные нарушения налогового законодательства обычно связаны с порядком исчисления и уплаты налога на прибыль – 43% от общего числа налоговых преступлений, налога на добавленную стоимость – 28,4% налогов, уплачиваемых в дорожные фонды, - 6,7%, подоходного налога – 3,7%, акцизов – 1,2%. Приведенные цифры показывают, что, как правило, налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты наиболее крупных налогов.

Налоговые преступления совершаются на различных предприятиях, независимо от форм собственности. Однако следует отметить, что на предприятиях, основывающихся на частной форме собственности, выявляются около 80% всех налоговых преступлений.

Распространенность налоговых преступлений коррелирует с распространенностью всех налоговых правонарушений, в том числе непроступного характера.

Распределение количества выявленных налоговых правонарушений по организационно-правовым формам хозяйствующих предприятий выглядит следующим образом: на долю акционерных обществ и товариществ приходится 69,8% правонарушений, государственных и муниципальных предприятий – 12,8%, индивидуально-частных – 3,9%.

Такая закономерность определяется тем, что право управления и осуществление внутреннего контроля на предприятиях, основанных на частной форме собственности, как правило, принадлежит ограниченному кругу лиц. Обычно на таких предприятиях руководящие органы возглавляются их фактическими владельцами, а должный контроль отсутствует.

Определенный интерес представляет также распределение преступных нарушений налогового законодательства по сферам деятельности

предприятий. На долю предприятий, осуществляющих торговлю продуктами питания, приходится 24% преступлений, торгующих товарами народного потребления – 16%, занимающихся оказанием услуг – 12%, осуществляющих финансово-кредитные операции – 9%, торгующие недвижимостью – 8%, производящих продукцию металлообработки и машиностроения – 8%, осуществляющих нефтедобычу и нефтепереработку – 6%.

Таким образом, подавляющее число налоговых преступлений совершается в торговой сфере. Предприятия торговли стремятся получать оплату наличными деньгами за реализуемые ими товары, что позволяет им использовать денежную наличность во внебанковском обороте. Это в свою очередь значительно затрудняет осуществление налогового контроля и способствует сокрытию указанных средств от налогообложения.

1.2 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица

Статья 198 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица.

Непосредственным объектом рассматриваемого преступления выступают общественные отношения в сфере налогообложения по поводу уплаты налогов и сборов налогоплательщиками – физическими лицами. Сознательно упрощая, можно сказать, что преступление направлено на существующий порядок исчисления и уплаты налогов и сборов с физического лица.

Налоговый кодекс РФ выделяет следующие категории налогоплательщиков – физических лиц (ч. 2 ст. 11 НК РФ):

1) физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

2) физические лица – индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

3) физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации.

Предметом преступления в действующей редакции статьи могут выступать денежные средства по всем видам налогов и сборов, которые обязаны уплачивать физические лица. В прежней редакции ст. 198 УК РФ слово «налог» употреблялось в единственном числе, и в связи со словами «декларация о доходах», это приводило к защите от преступных посягательств только одного вида налогов - подоходного.

В ст. 198 УК РФ имеются в виду федеральные, региональные и местные налоги и сборы, которые уплачиваются физическими лицами - НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, водный налог, государственная пошлина, налог на добычу полезных ископаемых, транспортный налог, налог на игорный бизнес, земельный налог торговый сбор и налог на имущество физических лиц. Кроме того, физические лица – индивидуальные предприниматели могут являться налогоплательщиками следующих специальных налоговых режимов: единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, патентная система.

Согласно ст. 207 НК физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также получающие доходы от источников, расположенных в России, не являющиеся налоговыми резидентами последней, признаются плательщиками налога на доходы физических лиц. Объектами налогообложения по этому налогу выступает доход, полученный налогоплательщиками: 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами РФ - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ; 2) от источников в Российской Федерации — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на

распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии с налоговым законодательством.

Индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр, являются налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых (ст. 334 НК).

Физические лица обязаны уплачивать, например, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, если они получают соответствующие лицензии (ст. 333¹ НК).

Необходимо отметить, что налогообложение физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями и не являющихся таковыми значительно отличается.

Налогообложение физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (не занимающихся предпринимательской деятельностью), состоит из следующих видов федеральных, региональных и местных налогов и сборов:

1. Налог на доходы физических лиц (Гл. 23 НК РФ);
2. Государственная пошлина (Гл. 25 НК РФ);
3. Налог на имущество физических лиц (Закон «О налогах на имущество физических лиц» от 9.12.1991г. № 2003-1);
4. Транспортный налог (Гл. 28 НК РФ);
5. Земельный налог (Гл. 31 НК РФ).

Кроме видов налогов и сборов, есть отличия и в порядке уплаты таковых. Так, например, из всех вышеперечисленных налогов и сборов только налог на доходы физических лиц (далее НДФЛ) уплачивается физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, на основании поданной в налоговую инспекцию декларации. Все остальные налоги (кроме государственной пошлины, которая уплачивается до осуществления

юридически значимых действий) уплачиваются на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Кроме того, существуют отличия и в налоговом периоде. Если для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, существует единый для всех налогов налоговый период, равный календарному году, то для индивидуальных предпринимателей существуют еще и отчетные периоды.

Объективная сторона заключается в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица, совершенном в крупном размере.

Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.¹

Согласно ст. 80 НК налоговая декларация - это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу,

¹ Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. №12// Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 1. – С. 6.

подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через своего представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче ее по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается день ее отправки.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. В случае прекращения существования источников доходов до конца налогового периода налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде в пятидневный срок со дня прекращения их существования. При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению, и выезде его за пределы территории РФ налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории РФ, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации (ст. 229 НК).

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически

уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода. При этом налоговым периодом признается календарный год (ст. 216 НК).

Налоговая декларация подается также по налогу на добычу полезных ископаемых (ст. 345 НК).

Кроме того, налоговая декларация подается в случае специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. В настоящее время уклонение от уплаты именно этого налога приобрело масштабный характер.

Семенова Н.А., являясь индивидуальным предпринимателем без образования юридического лица, в период с 01.01.2012 г. по 01.04.2013 г. уклонилась от уплаты налогов в крупном размере при следующих обстоятельствах:

Семенова Н.А. в указанный временной период осуществляла торговлю отделочными материалами и сантехникой в двух арендованных магазинах. Иванова была обязана поквартально исчислять и уплачивать в соответствующий срок ЕНВД. При этом она должна была использовать реальный физический показатель – площадь торгового зала, используемая для розничной торговли. Семенова, имея реальную площадь торговых залов 116 кв.м. и 94 кв.м., в налоговых декларациях за 1 -4 кварталы 2012 и 1 квартал 2013 годов умышленно указывала площадь торговых залов 50 кв.м. и 50 кв.м., тем самым занижая данные о фактических размерах площадей торговых залов на 66 и 44 кв.м. Согласно акта исследования материалов Семенова должна была в указанный срок уплатить ЕНВД в сумме 306116 рублей. Неуплаченный налог составил 148958 рублей, что составляет 48,7% от суммы подлежащих уплате налогов.¹

¹ Уголовное дело № № 2-84/14 от 15.11.2014 г. по делу Семеновой Н.А., по ч. 1 ст. 198 УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 04.04.2017)

Понятие иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, в законе не определено. Перечень этих документов зависит от вида налога или сбора. Ими могут быть счета-фактуры, накладные, кассовые чеки, книги учета доходов и расходов и т.д.

Так, в соответствии со ст. 333⁷ НК индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по лицензии (разрешению), не позднее 10 дней с даты получения такой лицензии (разрешения) представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путем непредставления декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, есть тогда, когда лицо умышленно с целью неуплаты налогов (сборов) по истечении законодательно установленных сроков не подало декларацию или иные документы в соответствующий орган.

Под иными документами, указанными в статьях 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (статья 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (статьи 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (статья 244 НК РФ), годовые

отчеты (статья 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.¹

Включение в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений состоит в умышленном указании в них любых не соответствующих действительности сведений, например, о размерах доходов и налоговых вычетов или льгот, о наличии факта государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, о наличии лицензии на природопользование и т. д.

Например, индивидуальные предприниматели, осуществляющие занятие игорным бизнесом и поэтому являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес, в соответствии со ст. 366 НК РФ должны зарегистрировать отдельно каждый объект налогообложения не позднее, чем за два рабочих дня до момента установки таковых, и получить свидетельство о регистрации. Объектами налогообложения являются игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы. Налоговые ставки устанавливаются различные для каждого вида объекта налогообложения. Налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения. Налоговый период определен в один месяц. Однако, налогоплательщики достаточно часто уклоняются от уплаты рассматриваемого налога путем внесения в свидетельство о регистрации объекта налогообложения заведомо ложных сведений.

Одним из самых крупных налогов является налог на добавленную стоимость (НДС), плательщиками которого являются и физические лица - индивидуальные предприниматели. Поэтому очень часто на практике выявляются случаи уклонения от уплаты именно этого налога путем включения в декларацию и иные документы, представление которых в

¹ Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64 // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 1. – С. 6.

соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений. Одним из документов, представление которого в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным применительно к НДС, выступает счет-фактура. Именно этот документ подвергается со стороны недобросовестных налогоплательщиков незаконному изменению.

В отличие от прежней редакции в действующей редакции статьи прямо говорится о том, что сведения должны быть заведомо ложными, а не искаженными. Такая терминология является более привычной и понятной в уголовном праве, подчеркивает наличие достаточных для криминализации деяния (криминообразующих) признаков. Соответственно, неуплата налога или сбора вследствие арифметической ошибки или неумышленного неправильного применения законодательства о налогах и сборах состава рассматриваемого преступления не образует.

Очень часто уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается несколькими способами. Например, лицо, желая уклониться от уплаты НДС, включает в декларации по НДС и в другие документы, необходимые для уплаты этого налога за определенный налоговый период заведомо ложные сведения, а в следующем налоговом периоде вообще не представляет налоговые декларации. В случае обнаружения единого умысла на уклонение от уплаты налогов необходимо указанные действия квалифицировать в зависимости от размера неуплаченных налогов по ч. 1 или ч. 2. ст. 198 УК РФ.

Обязательным условием привлечения лица к уголовной ответственности является крупный размер уклонения. Его понятие дано в примечании к статье.

Признание уклонения от уплаты налогов и (или) сборов в крупном размере зависит от наличия нескольких факторов: 1) временного - ее составляет сумма налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд; 2) количественного - сумма должна быть больше

девяти сот тысяч рублей и два миллиона семьсот тысяч рублей; 3) долевого - доля неуплаченных налогов и (или) сборов должна превышать 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

Сочетание этих факторов позволяет выделить две разновидности крупного размера налогов и (или) сборов:

1) превышающий девятьсот тысяч рублей. Граница безусловно свидетельствует о совершении лицом налогового преступления, вне зависимости от времени, в течение которого происходило уклонение (оно может быть и менее трех финансовых лет, и более), и той доли, которую реально составляют эти девятьсот тысяч рублей от всей суммы налогов и (или) сборов, подлежащих уплате;

2) превышающий два миллиона семьсот тысяч рублей тысяч рублей. В этом случае, однако, необходимо, чтобы уклонение продолжалось подряд в течение трех финансовых лет и доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышала 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов. В этом случае необходимо установить всю сумму налогов, подлежащих уплате в соответствующий период времени, и посчитать процентное соотношение суммы налогов и (или) сборов, от уплаты которой уклонилось физическое лицо, к общей сумме налогов и (или) сборов, которую физическое лицо должно было уплатить.

При исчислении 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.

Конкретная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) должна быть рассчитана исходя из примечания к статье 198 УК РФ или из примечания к статье 199 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд, если такая сумма составила: по статье 198 УК РФ – соответственно более двух миллионов рублей, по статье 199 УК РФ – соответственно более пятнадцати миллионов рублей. Выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате. Правило исчисления размера неуплаченных налогов и (или) сборов по признаку доли от суммы подлежащих к уплате налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд может применяться к случаям, когда неуплата налогов или сборов перечисленными в статьях 198 и 199 УК РФ способами имела место после вступления в силу Федерального закона от 8 декабря 2003 года № 162-ФЗ с учетом требований, изложенных в статье 10 УК РФ.

Проблемным остается вопрос определения момента окончания уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Ни в науке, ни в правоприменительной деятельности нет единого мнения по этому вопросу.

Так, в соответствии с п.3 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»¹ преступления, предусмотренные ст.ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Мы считаем, что положения указанного постановления в

¹ БВС РФ. 2007. – № 1. – С. 3.

настоящее время не имеют силы, так как произошли изменения уголовного законодательства.

И.Н. Соловьев считает, что налоговые преступления относятся к преступлениям с материальным составом, и привлечение субъекта к уголовной ответственности возможно лишь при наступлении конкретных вредных последствий – неполучение или недополучение бюджетами государства того или иного налога в установленных законом размерах¹. В.А. Козлов уклонение от уплаты налогов и (или) сборов также считает преступлениями с материальными составами, и момент окончания преступления он относит к моменту фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период².

Однако, конструкция составов преступлений, предусмотренных ст.ст. 198 и 199 УК РФ не предусматривает последствий в качестве обязательного признака объективной стороны преступления. Поэтому говорить о материальном составе рассматриваемых преступлений в настоящее время бессмысленно. Согласно закону налоговые преступления окончены с момента завершения преступных действий или бездействия. Поэтому, необходимо признать верной позицию тех специалистов, которые уклонение от уплаты налогов относят к преступлениям с формальным составом.

Вообще понятие «уклонение от уплаты налогов» подразумевает под собой нежелание налогоплательщика уплачивать налоги и сборы в установленные сроки, в полном размере и в установленном порядке. Диспозиции ст.ст. 198 и 199 УК РФ предусматривают два различных способа совершения указанных преступлений: 1) непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным; 2) включение в декларацию и такие документы заведомо ложных сведений.

¹ Соловьев И.Н. Налоговые преступления и преступность – М.: Юрлитинформ, 2006. – С. 351.

² Козлов В.А. Противоправное поведение в сфере экономики. Уголовно-правовые, криминологические и криминалистические аспекты. – М.,Юрайт, 2005. – С. 81.

Нам представляется, что окончание рассматриваемых преступлений законодателем определено в зависимости от способа совершения преступления. Так, если преступление совершено путем непредставления декларации и иных документов, представление которых является обязательным, то моментом окончания преступления считается день, следующий за последним днем подачи такой декларации или иных документов, при условии умышленного характера преступления и размера налогов, от уплаты которых лицо уклоняется. Если же преступление совершено путем включения в декларацию и иные документы, представление которых обязательно, заведомо ложных сведений, то преступление окончено с момента подачи такой декларации и иных документов, опять же при условии умышленного характера деяния.

Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, которые умышленно содействовали уклонению от уплаты налогов и (или) сборов, квалифицируются как соучастие в этом преступлении, т. е. по ст. 33 и соответствующей части ст. 198 УК.

Если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, они привлекаются еще и за совершение должностных преступлений (ст. 285, 290, 292 УК).

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом. Лицо должно осознавать, что должно уплачивать соответствующие налоги и (или) сборы в установленный законом срок, но, рассчитывая оставить в собственности своей или третьих лиц денежные средства, подлежащие уплате в бюджеты, осознано уклоняется от их уплаты путем обмана или сокрытия информации от налоговых органов. Неумышленное совершение ошибок при расчете ставки налога или налоговой базы может быть наказано только как налоговое правонарушение.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на

которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу статьи 11 НК РФ им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, 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 ч. 2 ст. 198 УК наказание ужесточено за то же деяние, если оно совершено в особо крупном размере.

Понятие особо крупного размера также определено в примечании к ст. 198 УК. Таковым признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более четыре миллионов пятьсот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

Сочетание временного, количественного и долевого факторов позволяет выделить две разновидности особо крупного размера налогов и (или) сборов:

1) сумма неуплаченных налогов и (или) сборов превышает один четыре миллиона пятьсот тысяч рублей, вне зависимости от времени, в течение

которого происходило уклонение, и той доли, которую реально составляет эта сумма от всей суммы налогов и (или) сборов, подлежащих уплате

2) сумма неуплаченных налогов и (или) сборов превышает пятьсот тысяч рублей. В этом случае необходимо, чтобы уклонение продолжалось подряд в течение трех финансовых лет и доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышала 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

Современное уголовное законодательство предусматривает освобождение от уголовной ответственности за налоговые преступления. Так 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.

В п. 2 примечаний к ст. 198 УК содержится норма со специальным основанием освобождения от уголовной ответственности: лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198 УК, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

1.3 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

Организации составляют отдельную категорию налогоплательщиков, обязанных прежде всего уплачивать так называемые корпоративные налоги. В отличие от физических лиц организации в большинстве своем имеют более высокую налоговую способность, поэтому уклонение от выполнения ими обязанностей по уплате налогов (сборов), как правило, причиняет больший ущерб финансовой системе государства. Соответственно такие действия характеризуются повышенной общественной опасностью.

Объектом данного преступления является налоговая система государства в части отношений, возникающих в связи с исчислением и уплатой в бюджеты налогов и (или) сборов с организаций.

К организациям, указанным в статье 199 УК РФ, относятся все перечисленные в статье 11 НК РФ организации: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, либо созданные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории Российской Федерации.¹

Налоговое законодательство под организацией понимает юридических лиц, образованных в соответствии с законодательством РФ, а также иностранных юридических лиц, компании и других корпоративных образований, обладающих гражданской правоспособностью, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организаций, их филиалов и представительств, созданных на территории РФ (ст. 11 НК РФ).

Следует учитывать, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются. Согласно ст. 19 НК РФ они исполняют обязанности соответствующих организаций по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения. В данном случае обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных

¹ Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64 // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 1. – С. 6.

или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которым наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Каждая организация обязана уплачивать законно установленные налоги; вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые она обязана уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным Законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ; представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных настоящим кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Предметом преступления выступают денежные средства в виде налогов и сборов, подлежащих уплате организациями. Согласно законодательству о налогах и сборах на организации возлагается обязанность уплачивать следующие налоги и сборы: а) федеральные налоги и сборы – на добавленную стоимость, акцизы, на прибыль организаций, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, водный, государственная пошлина, на добычу полезных ископаемых; б) региональные налоги – транспортный налог, на игорный бизнес, на имущество организаций; в) местные налоги – земельный налог.

Кроме того, организации могут являться налогоплательщиками специальных налоговых режимов: единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, налогообложение при выполнении соглашения о разделе продукции.

Объективную сторону преступления составляет деяние в форме бездействия, выразившееся в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с

организации, совершенное в крупном размере. Понятие уклонения дано при анализе ст. 198 УК РФ.

Уголовно наказуемыми способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов закон альтернативно называет: 1) непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным; 2) включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Понятие налоговой декларации и иных документов дано при анализе ст. 198 УК РФ.

Налоговые декларации подаются по следующим видам налогов, обязательных для уплаты организациями:

1) Налог на добавленную стоимость (НДС). Налоговая декларация подается не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 174 НК РФ). Налоговым периодом признается один месяц, а для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими один миллион рублей, налоговый период устанавливается в квартал (ст. 163 НК РФ).

2) Акцизы. Налоговым периодом признается календарный месяц. Налоговая декларация подается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; при реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовой торговли – не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; налогоплательщики, имеющие свидетельство только на оптовую реализацию – не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию – не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 204 НК РФ).

3) Налог на прибыль организаций. Налоговым периодом признается один календарный год, отчетными периодами признаются квартал, а для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетным периодом признается месяц (ст. 285 НК РФ). Налогоплательщики представляют налоговые декларации не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 289 НК РФ).

5) Водный налог. Налоговым периодом признается квартал (ст. 333.11 НК РФ). Налоговая декларация подается в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст.ст. 333.14, 333.15 НК РФ).

6) Налог на добычу полезных ископаемых. Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ). Налоговая декларация представляется налогоплательщиком не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 345 НК РФ).

7) Транспортный налог. Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 360 НК РФ). Налогоплательщики-организации представляют налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов РФ (ст. 363 НК РФ).

8) Налог на игорный бизнес. Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ). Налоговая декларация за истекший налоговый период подается не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 370 НК РФ).

9) Налог на имущество организаций. Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются три месяца, полугодие и девять месяцев, которые по решению законодательного органа субъекта РФ могут не устанавливаться (ст. 379 НК РФ). Налоговая декларация по авансовым платежам подается не позднее 30 дней с даты окончания

соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 386 НК РФ).

10) Земельный налог. Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 393 НК РФ). Налоговая декларация представляется налогоплательщиком не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 398 НК РФ).

Ложные сведения могут содержаться в налоговых декларациях, которые подаются организациями, бухгалтерских и иных документах.

К бухгалтерским документам относятся:

1. Первичные учетные (оправдательные) документы всех хозяйственных операций, проводимых организацией, т.е. на основании которых ведется бухгалтерский учет (кассовые и банковские документы, платежные поручения, приходные и расходные кассовые ордера, квитанции к ним и т.д.),

2. Регистры бухгалтерского учета, предназначенные для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, и отражаемые на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности: специальные книги, журналы, карточки, сводные листы, ведомости и т.д.

3. Бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе бухгалтерского учета: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к ним, аудиторское заключение, пояснительная записка.

Обычно, внесение ложных сведений в иные документы, представление которых в налоговые органы обязательно, направлено на обоснование сведений, содержащихся в налоговой декларации, которые тоже являются ложными. В таком случае действия лица должны квалифицироваться как уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путем внесения заведомо

ложных сведений в налоговую декларацию и одновременно в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным.

Так, Кузьмин А.С., являясь директором ООО «Гермес», в период с 20.07.2012 г. по 20.01.2014 г. на основании поддельных первичных бухгалтерских документов, таких как счета-фактуры, квитанции к приходным кассовым ордерам, договоры субподряда, акты взаимозачета, представлял в налоговые органы налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость (НДС), в которые были включены заведомо ложные сведения о праве на возмещение НДС вследствие наличия финансово-хозяйственных отношений с другими организациями. Судом была установлена обязанность ООО «Гермес» в указанный период исчислять и уплачивать НДС в размере 991654 руб., что превышает 10% подлежащих уплате налогов и сборов. Действия Кузьмина были квалифицированы по ч. 1 ст. 199 УК РФ, т.е. уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в налоговые декларации и иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.¹

В уголовно-правовой литературе называются следующие схемы уклонения от уплаты налогов с организации:

1. Соккрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения:

- осуществление финансово-хозяйственных операций без соответствующего документального оформления, как правило, с использованием значительных объемов наличных денег;

- представление по взаимной договоренности руководителями юридических лиц своих расчетных счетов для совершения денежных операций, скрывааемых от бухгалтерского учета;

¹ Уголовное дело № № 2-84/14 от 10.11.2014 г. по делу Кузьмина А.С. по ч. 1 ст. 199 УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 04.04.2017)

- открытие в различных банках нескольких расчетных счетов, проведение через них расчетно-денежных операций, не отражаемых в бухгалтерском учете, сокрытие, таким образом, выручки и доходов от налогообложения;

- искусственная «самоликвидация» предприятия (особенно вновь образованных коммерческих структур) в конце отчетного периода либо перед ожидаемой проверкой, либо после проведенной налоговым органом проверки, выявившей значительные суммы сокрытых от налогообложения доходов;

- регистрация предприятий в одном районе (городе), а открытие счетов в банках других городов, уклонение от уплаты налогов как по месту регистрации, так и по месту ведения хозяйственной деятельности;

- составление фиктивных контрактов и договоров для сокрытия реально произведенной торговой или финансово-хозяйственной операции.

2. Занижение полученных доходов и завышение произведенных расходов:

- занижение в официальных учетных и платежных документах по договоренности сторон стоимости выполненных работ (оказанных услуг) с проведением реальных расчетов наличными деньгами (без отражения в учетах);

- занижение облагаемого налогом оборота;

- маскировка оплаты за неучтенную продукцию финансовой помощью;

- использование различных вексельных схем;

- завышение произведенных затрат, завышение затрат, отнесенных на себестоимость продукции (списание в себестоимость расходов, неподтвержденных первичными документами), отражение в бухгалтерской отчетности затрат, которые в действительности не производились.

3. Переложение налоговых обязательств на несуществующие юридические лица.

4. Неотражение в документах бухгалтерского учета и отчетности оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств:

- неоприходывание полученной выручки по кассовой отчетной документации;

- отсутствие учета товарно-материальных ценностей;

- фальсификация учетно-отчетной документации.

5. Отсутствие учета объектов налогообложения при условии их сокрытия. Необходимо отметить, что отсутствие бухгалтерского учета объекта налогообложения почти всегда ведет к уклонению от уплаты налогов.

6. Незаконное использование налоговых льгот:

- фальсификация количества инвалидов, работающих на предприятии;

- отражение в документации фиктивных экспортных сделок и т.д.¹

В соответствии с примечанием к ст. 199 УК уклонение от уплаты налогов с организации совершено в крупном размере, если в пределах трех финансовых лет подряд:

1) сумма неуплаченных налогов и (или) сборов превышает шесть миллионов рублей, вне зависимости от доли, которую реально составляет эта сумма от всей суммы налогов и (или) сборов, подлежащих уплате;

2) сумма неуплаченных налогов и (или) сборов превышает два миллиона рублей. В этом случае необходимо, чтобы доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышала 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

Достаточно сложным является вопрос о возможности сложения сумм неуплаченных налогов и (или) сборов за разные налоговые периоды. Видимо ответ на этот вопрос должен быть положительным, если установлен единый умысел лица на уклонение от уплаты налогов за рассматриваемые периоды. В этом случае преступление будет считаться единым продолжаемым, окончание которого относится к последнему совершенному деянию.

Если в течение трех финансовых лет лицо было привлечено к административной ответственности за налоговые правонарушения, эти суммы неуплаченных налогов и (или) сборов не могут входить в состав сумм

¹Соловьев И.Н. Налоговые преступления и преступность. – М.: Юрист, 2006. – С. 376-378.

налогов и сборов, уклонение от уплаты которых инкриминируется лицу. Однако, если лицу не назначалось административное наказание за налоговое правонарушение, выразившееся в уклонении от уплаты налогов и сборов, эти налоги и сборы подлежат включению в сумму неуплаченных налогов и сборов, и при условии крупного размера и умысла лицо должно быть привлечено к уголовной ответственности.

Ранее на практике уклонение от уплаты налогов часто квалифицировалось в совокупности с незаконным предпринимательством.

Незаконное предпринимательство, как правило, осуществляется как раз для того, чтобы избежать законного налогообложения. Неуплата налогов присуща таким формам незаконного предпринимательства, как деятельность без государственной регистрации и без лицензирования, или в их нарушении. И уголовная ответственность за эти деяния введена законодателем главным образом для предупреждения ущерба государственному бюджету от непоступления в него обязательных платежей, в целях общей превенции. Поэтому предпринимательство, с которого лицо не уплачивает налоги, должно квалифицироваться или как незаконное предпринимательство, если нарушен порядок осуществления этой деятельности, или как налоговое преступление, если лицо занимается предпринимательской деятельностью на законном основании.

Это мнение поддержал и Верховный Суд. Так, действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплатившего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ (п. 16 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или

иною имущества, приобретенных преступным путем»¹). Но в ситуации, когда лицо занимается несколькими видами предпринимательской деятельности, один или несколько из которых осуществляются незаконно (например, без лицензии), а с осуществляемой законно деятельности лицо не платит налоги и (или) сборы, то такое положение подпадает под реальную совокупность преступлений, и должно квалифицироваться по соответствующей части ст. 171 и по соответствующей части ст.ст. 198 или 199 УК РФ.

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. 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.

¹ БВС РФ. 2005 – № 1. – С. 2.

О квалификации действий должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших уклонению от уплаты налогов и (или) сборов, говорилось при анализе ст. 198 УК РФ.

Существенный вопрос для правоприменительной практики возникает при определении понятий покушения и приготовления к преступлению, предусмотренному ст.199 УК РФ. В соответствии со ст.30 ч.2 УК РФ уголовная ответственность наступает за приготовление только к тяжкому и особо тяжкому преступлению. Тяжким, согласно ст.15 УК РФ, является преступление, предусмотренное ч.2 ст.199 УК РФ. Под приготовлением к преступлению УК РФ понимает приискание, изготовление или приспособление лицом средств или орудий совершения преступления, приискание соучастников преступления, сговор на совершение преступления, если при этом преступление не было доведено до конца по не зависящим от этого лица обстоятельствам (ч.1 ст.30 УК РФ). В частности, применительно к налоговым преступлениям, под приготовлением следует понимать разработку схемы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, подготовку поддельных документов о хозяйственной деятельности, приискание соучастников (например, договор о взаимном сотрудничестве двух организаций, одна из которых при помощи другой сможет уклоняться от уплаты налогов), если установлен умысел на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в особо крупном размере либо в составе группы лиц по предварительному сговору.

Под покушением на преступление следует понимать, согласно ч.3 ст.30 УК РФ, умышленные действия (бездействие) лица, направленные на совершение преступления, если при этом преступление не было доведено до конца по не зависящим от этого лица обстоятельствам. Как пример покушения на преступление, предусмотренное ст.199 УК РФ, можно назвать внесение заведомо ложных сведений в налоговые декларации и иные документы, подлежащие обязательному представлению в налоговые органы,

без представления этих документов налоговым органам, в случае, если срок представления таких документов еще не истек, а умысел на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов установлен. Несколько сложнее решается вопрос о покушении на преступление, если уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации совершается путем непредставления налоговой декларации и иных документов, подлежащих представлению. Мы считаем, что покушение на преступление, предусмотренное ст. 199 УК РФ, в разбираемом нами случае, будет, когда лицо, на ком лежит обязанность подачи налоговой декларации и иных документов, подготовило налоговые декларации и иные документы не по всем налогам, подлежащим уплате, и установлен умысел на неподачу таковых.

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом. Использование в диспозиции ст. 199 УК РФ термина «уклонение», указывает на определенную цель совершаемого деяния – избежать уплаты законно установленных налогов. В свою очередь это свидетельствует о том, что состав этого преступления предполагает наличие в действиях виновного лица именно умысла (ч. 2 ст. 25 УК РФ), который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога.

В ч. 2 ст. 199 УК предусмотрено два квалифицирующих признака: а) группа лиц по предварительному сговору; б) особо крупный размер.

Специфика группы лиц по предварительному сговору здесь связана с тем, что в группу должно входить как минимум два лица, наделенных признаками специального субъекта. Если в совершении преступления участвовало лицо, не подпадающее под признаки субъекта уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, то в соответствии с ч.4 ст. 34 УК РФ такое лицо несет уголовную ответственность за данное преступление в качестве его организатора, подстрекателя либо пособника.

Уклонение от уплаты налогов с организации признается совершенным в особо крупном размере, если сумма неуплаченных налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд превышает

десять миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышает тридцать миллионов рублей.

Примечание ст. 199 УК содержит специальное основание освобождения от уголовной ответственности: лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 199 УК, 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 законодательством.

2 ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

2.1 Неисполнение обязанностей налогового агента

Законодатель произвел криминализацию общественно опасного деяния, которое ранее не было преступным. Но о необходимости этого давно говорили и практики, и теоретики. Налоговые агенты были до введения в действие этой нормы практически неуязвимы для уголовного закона¹. В настоящее время их отклоняющееся поведение в сфере исчисления, удержания или перечисления налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), наказуемо, если имеются признаки, предусмотренные ст. 199¹ УК РФ.

Непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199¹ УК РФ, являются отношения, связанные с надлежащим исполнением налоговым агентом своих обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет (внебюджетный фонд) сумм налога.

Согласно ст. 52 НК РФ, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате. Однако в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах Российской Федерации, обязанность по исчислению налогов может быть возложена и на налогового агента. Легальное определение налоговых агентов впервые введено в российское налоговое законодательство в ст. 24 НК РФ, т. е. до 1 января 1999 г. такое определение отсутствовало.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у

¹ Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. – М.: Инфа–М, 2004. – С. 13.

налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Чаще всего эти обязанности исполняют работодатели. При этом не имеет значения, состоит ли с ними физическое лицо в трудовых отношениях либо выполняет работы (оказывает услуги) на основе гражданско-правовых договоров. В отдельных случаях законодательство о налогах и сборах возлагает обязанность по удержанию налогов на лиц (налоговых агентов), не являющихся таковыми (например, российские партнеры удерживают суммы налога на прибыль, НДС у своих иностранных контрагентов, которые извлекают прибыль (доход) на территории РФ, не создавая самостоятельных организаций, филиалов, представительств и т. д.).

В соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению предусмотрены порядком уплаты таких налогов, как налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и налог на прибыль. Взимание других налогов, а также сборов в настоящее время осуществляется без использования налоговых агентов в механизме налогообложения¹.

В зависимости от вида налога состав налоговых агентов может различаться, а их обязанности могут иметь свои особенности. Так, например, ст. 161 НК РФ в рамках процедур уплаты налога на добавленную стоимость обязывает налоговых агентов определять налоговую базу при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Налоговыми агентами в данном случае признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых

¹ Соловьев, И.Н. Налоговые преступления и преступность / И.Н. Соловьев. – М., – 2006. С. – 327.

органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц.

Кроме того, в качестве налоговых агентов по налогу на добавленную стоимость обязаны выступать: организации и индивидуальные предприниматели, которым предоставляется в аренду органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации и муниципальное имущество на территории Российской Федерации; органы, организации, индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, ценностей, перешедших по праву наследования государству. Для возникновения обязанностей налогового агента в данном случае не имеет значения тот факт, является ли сам налоговый агент плательщиком этого налога или нет.

Следует учитывать, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком (ст. 173 НК РФ). Налоговые агенты в соответствии со ст. 174 НК РФ производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Самым «криминальным», применительно к ст. 199¹ УК РФ, является налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Можно привести множество примеров неисполнения обязанности налогового агента по перечислению именно НДФЛ. Обычно, происходит это по общей схеме. Так, руководитель или бухгалтер организации, обязанный исчислять, удерживать и перечислять в бюджет НДФЛ с заработной платы своих работников, ежемесячно производит выплату заработной платы работникам, исчисляет и удерживает с указанных сумм НДФЛ, однако в личных интересах не перечисляет налог в бюджет.

В связи с этим следует уделить особое внимание указанному виду налога.

Так, статья 226 НК РФ предусматривает особенности исчисления, порядок и сроки уплаты НДФЛ налоговыми агентами. Согласно указанной статье, российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии с налоговыми ставками, определяемыми статьей 224 Налогового кодекса. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Исчисление сумм и уплата налога производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов:

- по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (ст. 214.1 НК РФ);

- индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой (ст. 227 НК РФ);

- физических лиц: а) исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества; б) исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности; в) налоговых резидентов РФ, получающих доходы от источников, находящихся за пределами РФ; г) при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами; д) от выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других, основанных на риске игр.

Исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется

налоговая ставка в размере 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Объективную сторону преступления составляет неисполнение обязанностей налогового агента, совершенное в крупном размере. Деяние совершается путем бездействия.

Исчерпывающий круг обязанностей налогового агента дан в п. 3 ст. 24 НК РФ:

а) правильно (т. е. в полном соответствии с нормами НК РФ, других нормативных правовых актов законодательства о налогах) и своевременно исчислять и удерживать налоги, а также перечислять их в бюджеты (внебюджетные фонды);

б) в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о: невозможности удержать налог (при этом причина не имеет значения); сумме задолженности налогоплательщика. Налоговые органы в этом случае сами должны принимать меры по взысканию образовавшейся задолженности;

в) вести учет выплаченных доходов и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов;

г) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

В уголовном порядке наказуемо неисполнение не всех обязанностей, а только обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов. Порядок перечисления удержанных налогов установлен налоговым законодательством; для налоговых агентов он такой же, как и для налогоплательщика.

Разница в действиях налогоплательщика и налогового агента заключается в том, что первый, исполняя самостоятельно свое налоговое обязательство, обязан произвести изъятие своих собственных денежных средств и передать их по определенным правилам уполномоченным на то органам. Налоговый агент, исполняя налоговое обязательство за налогоплательщика, обязан произвести изъятие и передачу в бюджет не своих денежных средств, а принадлежащих налогоплательщику. Следовательно, обязательство по перечислению налога за налогоплательщика не обременяет юридически собственное имущество налогового агента. В то же время налоговый агент не

получает права распоряжаться удержанными у налогоплательщика средствами. Напротив, на него возложена обязанность перечислить удержанные денежные средства в соответствующий бюджет¹.

Здесь необходимо заметить, что законодателем была допущена неточность при конструировании нового состава налогового преступления в связи с тенденцией приведения в соответствие норм уголовного и налогового законодательства. Так, ст. 24 НК РФ предусматривает в качестве обязанности налогового агента правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты только налоги, тогда как в ст. 199¹ УК РФ говорится о тех же действиях в отношении налогов и (или) сборов. Представляется правильным устранить указанную неточность в законодательстве.

Обязательным признаком преступления является крупный размер неперечисленных налогов, понятие которого определяется в п. 1 примечания к ст. 199 УК – Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 25 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей.

Преступление, предусмотренное статьей 199¹ УК РФ, является оконченным с момента неперечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (пункт 3 статьи 24 НК РФ), в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика. Преступление может быть совершено как путем неисполнения одной обязанности (например, перечисления налогов), так и путем неисполнения совокупности обязанностей.

¹ Рагозина И. Проблемы уголовной ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента // Уголовное право. – 2006. – № 2. – С. – 70.

Примером первого случая является следующий классический пример.

Чубарев В.М. являясь директором муниципального унитарного предприятия (МУП) «Жилищно-коммунальное хозяйство «Альтернатива», достоверно зная об обязанности МУП «Жилищно-коммунальное хозяйство «Альтернатива» - являющегося налоговым агентом по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ, в период с 01.01.2014 года по 31.08.2014 года, ежемесячно осуществлял начисление и выплату фактического дохода работникам МУП «Жилищно-коммунальное хозяйство «Альтернатива» в виде заработной платы, одновременно начислил и удержал НДФЛ с указанных доходов в общей сумме 4 102 453 рубля и отразил указанные операции в бухгалтерском учете организации по счету 70 «расчеты с персоналом по оплате труда» и субсчету 68.1. «расчеты по НДФЛ». После чего он, с целью неисполнения обязанности налогового агента, используя свои властные полномочия по распоряжению денежными средствами МУП «Жилищно-коммунальное Хозяйство «Альтернатива» и являясь лицом, заинтересованным в первоочередном Осуществлении расчетов по хозяйственным договорам МУП «Жилищно-коммунальное Хозяйство «Альтернатива» не связанных с исполнением бюджетных обязательств, в нарушение ч.1 ст. 24, ст. 226 Налогового Кодекса РФ, Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» незаконно, умышленно, в личных интересах, выразившихся в уклонении от осуществления безвозмездных расходов по исполнению конституционной публично-правовой обязанности по уплате налогов, т.е. расходов, не связанных с хозяйственной деятельностью возглавляемого им предприятия, которые, в соответствии со ст.855 Гражданского Кодекса РФ, являются первоочередными платежами, и направлении высвобожденных таким образом денежных средств на нужды предприятия с целью получения прибыли, руководствуясь частными интересами предприятия, имея в распоряжении предприятия свободные денежные средства в сумме 4 006 502 рубля 84 копейки, НДФЛ в сумме 3 858 960 рублей в бюджет не перечислил,

а направил их на расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками путем перечисления по расчетному счету, открытому в ООО ОИКБ «Русь».

Таким образом, Чубарев В.М., в период с 01.01.2014 года по 31.08.2014 года не исполнил в личных интересах обязанности налогового агента по перечислению в бюджет денежных средств на уплату НДС в сумме 3 858 960 рублей, что превышает 500 000 рублей и составляет 16 процентов от суммы всех подлежащих уплате налогов и сборов ($3\,858\,960 / 23\,279\,455 * 100\% = 16,6\%$), т.е. в крупном размере¹.

Налицо совершение преступления путем неисполнения обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов. В последнем примере необходимо установить и размер неисчисленных и неуплаченных сумм единого социального налога. При определенных в законе условиях возможно привлечение лиц к ответственности по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 199¹ и 199 УК РФ.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199¹ УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера).

Субъективная сторона преступления характеризуется только прямым умыслом. Лицо осознает общественную опасность своих действий по неисполнению обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет

¹ Уголовное дело № 1-34/14 от 10.09.2014 г. по делу Чубарева В.М. по ч. 1 ст. 199¹ УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 14.04.2017)

(внебюджетный фонд), предвидит наступление общественно опасных последствий в виде непоступления в бюджет (внебюджетный фонд) указанных налогов, и желает этого.

Подчеркивая умышленный характер преступления, предусмотренного ст. 199¹ УК РФ, законодатель признает преступлением неисполнение обязанностей налогового агента в личных интересах, не раскрывая смысла этого понятия, что вызывает в следственной и судебной практике значительные трудности.

Интерес может означать пользу, выгоду, прибыль. Категорией «интерес» обозначаются также нужды, потребности.

Следует согласиться с П.С. Яни, который проанализировал понятие «личный интерес» применительно к уголовной ответственности за преднамеренное банкротство следующим образом: «Понятие личного интереса довольно неопределенно. Ясно, конечно, что речь идет, прежде всего, о стремлении незаконно обогатиться. Однако если бы законодатель имел в виду только это, он ограничился бы формулировкой «из корыстной заинтересованности»¹. Так что же здесь имеется в виду кроме корысти?»

Личный интерес в судебной практике трактуется обычно как низменное побуждение. Пленум Верховного Суда РФ, разъясняя в п. 17 постановления «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий» от 16 октября 2009 г. №19 понятие отличной от корыстной иной личной заинтересованности, указал, что подобная заинтересованность как мотив преступления может «выражаться в стремлении извлечь выгоду неимущественного характера, обусловленном такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться

¹ Яни П.С. Криминальное банкротство. Банкротство преднамеренное и фиктивное//Законодательство. – 2000. – № 3.

поддержкой в решении какого-либо вопроса, скрыть свою некомпетентность и т.п.»¹.

Видимо законодатель попытался учесть возможные причины совершения этого преступления, и не стал ограничивать действие статьи только лишь корыстным мотивом. Однако, появляется вопрос: Зачем вообще указывать в качестве обязательного признака субъективной стороны преступления мотив «личные интересы»?

В УК РФ содержатся четыре статьи, предусматривающие ответственность за преступления в сфере налогообложения, но только в одной из них законодатель предусмотрел в качестве обязательного признака субъективной стороны преступления личные интересы. По нашему мнению, такое положение по меньшей мере спорно. Необходимо в статье 199¹ УК РФ мотив «личные интересы» заменить на указание умышленного характера деяния.

В ч. 2 ст. 199¹ УК содержится квалифицирующий признак, которым является особо крупный размер перечисленных налогов. В соответствии с п. 1 примечаний к ст. 199 УК особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятнадцати миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 50 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая сорок пять миллионов рублей.

К лицу, совершившему преступление, предусмотренное ст. 199¹ УК, может быть применено специальное основание освобождения от уголовной ответственности, указанное в п. 2 примечаний к ст. 199 УК, при условии полного погашения суммы недоимки и соответствующих пеней, а также уплаты суммы штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

¹ Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2014. – № 1.

2.2 Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов

Последним по порядку налоговым преступлением, согласно УК РФ, является, соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, предусмотренное ст. 199² УК РФ.

Эта статья, по словам одного из ее разработчиков И.И. Кучерова, была включена в Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 162 – ФЗ в последний момент, так как исключение «иного способа» из квалифицирующих обстоятельств ст. 199 УК РФ фактически делало невозможным противодействие такой формы противоправного поведения, как уклонение от взыскания недоимки¹.

Непосредственным объектом преступления выступают «общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения в связи с осуществлением налоговыми органами принудительного взыскания задолженности по налогам и сборам, образовавшейся в результате неуплаты (не перечисления) налогоплательщиком (налоговым агентом) указанных платежей».

Предметом преступления выступают денежные средства либо имущество 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.

¹ Кучеров И.И. Изменения статей УК РФ об ответственности за налоговые преступления: предпосылки и проблемы применения // Актуальные проблемы противодействия криминальным угрозам в сфере налогообложения: Материалы «Круглого стола». – М., 2005. С. 34.

Под недоимкой налоговое законодательство понимает сумму налога или сумму сбора, не уплаченную в установленный законодательством о налогах и сборах срок (ст. 11 НК РФ).

Наличие у налогоплательщика и налогового агента недоимки является основанием для применения к нему налоговыми органами мер принудительного взыскания. Порядок принудительного взыскания недоимки определяются ст.ст. 45, 46, 47, 48 Налогового кодекса РФ.

Возникает вопрос, распространяется ли действие ст. 199² УК РФ на сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание пени за несвоевременную уплату налога и сбора. Представляется, что на этот вопрос необходимо дать утвердительный ответ, так как Налоговый кодекс РФ четко определяет в ст.ст. 46, 47 и 48, что взысканию подлежат не только неуплаченные налоги и сборы, но и пени за несвоевременную уплату таковых.

Обязательным признаком состава преступления является крупный размер денежных средств или имущества, сокрытых от взыскания недоимки. В отличие от остальных налоговых преступлений, такой признак определяется не специальным примечанием к соответствующей статье, предусматривающей ответственность за налоговое преступление, а имеет общее для преступлений, входящих в гл. 22 УК, значение, указанное в примечании к ст. 170² УК, – сумма, превышающая 1 млн 500 тыс. рублей. При определении крупного размера не должны включаться в сумму недоимок подлежащие взысканию пени и штрафы.

Необходимо отметить, что налоговые преступления, в число которых входит и преступление, предусмотренное ст. 199² УК РФ, являются специфическим видом преступлений в сфере экономической деятельности, повышенная общественная опасность которых вряд ли кем может оспариваться. Посягая на специфический предмет преступления, а именно налоги и сборы, налоговые преступления всегда характеризовались тем, что количественная характеристика предмета преступления, а именно его размер,

определялась отдельно от других преступлений, помещенных в гл. 22 УК РФ. Однако из четырех статей УК РФ, предусматривающих ответственность за налоговые преступления, только в одной статье крупный размер определяется ст. 169 УК РФ; кроме того, из четырех подобных по характеру преступлений, три предусматривают квалифицирующий признак – особо крупный размер неуплаты налогов, а ст. 199² УК РФ такового не предусматривает.

Необходимо отметить, что сокрытие денежных средств организации или индивидуально предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и сборам, путем использования денежных средств минуя расчетные банковские счета, является на сегодняшний день самым популярным способом совершения преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ. Примером такой преступной деятельности является следующий случай.

Сафонов А.П., являясь директором ООО ЖКХ «Альтернатива» в период с 1 января по 31 декабря 2008 года умышленно сокрыл денежные средства организации, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, в крупном размере при следующих обстоятельствах.

При осуществлении финансово-хозяйственной деятельности Сафонов А.П. не уплатил исчисленные в установленном порядке налоги и сборы, вследствие чего ООО ЖКХ «Альтернатива» имело задолженность по уплате налогов и сборов в бюджет по состоянию на 01.01.2008 года в сумме 1105530 руб. и на 31.12.2008 года в сумме 4111455 руб.

Для взыскания недоимки в период с 01.01.2008 по 31.12.2008 года в адрес ООО ЖКХ «Альтернатива» налоговыми органами направлялись требования об уплате налогов и сборов, которые выполнены не были. В связи с этим налоговыми органами в порядке ст. 46 НК РФ были вынесены решения о принудительном взыскании недоимки по налогам и сборам и выставлены

инкассовые поручения на расчетные счета ООО ЖКХ «Альтернатива». Сафонов А.П., зная о том, что поступившие на расчетные счета денежные средства, согласно выставленных инкассовых поручений, незамедлительно будут перечислены в соответствующие бюджеты в счет погашения задолженности по уплате налогов и сборов, в устной форме договорился с клиентами организации о проведении расчетов с ООО ЖКХ «Альтернатива» векселями. Кроме того, в адрес организаций – потребителей услуг ООО ЖКХ «Альтернатива» были направлены письма о проведении расчетов напрямую с поставщиками в счет погашения кредиторской задолженности ООО ЖКХ «Альтернатива». Кроме того, Сафонов А.П., с целью сокрытия от поступления на расчетные счета денежных средств, в течении 2008 года осуществлял расчеты с предприятиями поставщиками по долгам, используя муниципальное учреждение «Расчетно-кассовый центр» г. Миасса¹.

По нашему мнению необходимо устранить указанные недостатки внесением соответствующих изменений в законодательство.

Объективную сторону преступления составляет сокрытие указанных денежных средств или имущества, совершенное в крупном размере.

Состав преступления согласно законодательной конструкции диспозиции статьи формальный. Для признания преступления окончанным необходимо констатировать завершение преступных действий или бездействия без наступления общественно опасных последствий.

Обязательными признаками объективной стороны преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, является деяние в форме действия и способ совершения преступления в форме сокрытия.

Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, следует понимать деяние, направленное на

¹ Уголовное дело № № 11-84/09 от 10.04.2009 г. по делу Сафонова А.П. по ч. 1 ст. 199² УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 14.04.2017)

воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

Возникает вопрос, образует ли состав преступления расходование средств предприятия либо перечисление денег, минуя банковский счет недоимщика с их полным отражением по бухгалтерским учетам?

Мнения специалистов по данному вопросу разделились. Одни считают, что ответ на данный вопрос должен быть положительным, так как предприятие в этом случае уводит денежные средства из-под механизма принудительного взыскания недоимки. Другие полагают, что неисполнение указанных требований состава преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ не образует, так как в данном случае руководитель предприятия, отражая денежные средства по бухгалтерским учетам, не укрывает от контролирующих органов информацию о наличии у юридического лица денежных средств либо имущества предприятия, за счет которого должны взыскиваться налоговые платежи.

Моментом окончания преступления следует считать день, следующий за днем, предусмотренным для уплаты (погашения) недоимки по тому или иному налогу и (или) сбору, если имеется реальная возможность ее уплаты.

В соответствии с законом субъектом преступления, предусмотренного статьей 199² УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом. Исходя из смысла статей 48, 50, 113-115, 294-300 ГК РФ и Федерального закона от 14 ноября 2002 года № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», права собственника имущества юридических лиц (организаций), в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов, вправе осуществлять руководители органов государственной власти Российской Федерации и субъекта Российской Федерации, руководители органов местного

самоуправления, а также юридические лица и граждане (пункт 3 статьи 125 ГК РФ).

В соответствии со статьей 120 ГК РФ, статьей 9 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» и статьями 11 и 39 Закона Российской Федерации от 10 июля 1992 года № 3266-1 «Об образовании» собственниками имущества учреждения могут быть физические лица. В этом случае они также могут быть при наличии к тому оснований субъектами преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ.¹

В законе определено три вида должностного положения субъекта преступления: 1) собственник организации; 2) руководитель организации; 3) иное лицо, выполняющее управленческие функции в организации.

Под собственником в настоящей статье понимается физическое лицо. В соответствии со ст. 213 ГК РФ в собственности граждан может находиться любое имущество, за исключением отдельных видов имущества, которое в соответствии с законом не может им принадлежать. Гражданам, например, может принадлежать на праве собственности предприятие как имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности (ст. 132 ГК РФ). Однако по определению гражданин не может быть собственником организаций определенной организационно-правовой формы, например, государственного или муниципального унитарного предприятия. Собственник, когда он не является руководителем или иным лицом, выполняющим управленческие функции в организации, может выступать лишь в роли организатора преступления, склоняя к неуплате налогов соответствующих менеджеров. Это объясняется тем, что в этом случае он не имеет каких-либо полномочий, связанных с исчислением и уплатой организацией налогов, соответственно не может

¹ П.19 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 1. – С. 6.

выступать в роли исполнителя. На это обстоятельство обращали внимание и другие специалисты¹.

Однако понятие «собственник организации» по нашему мнению не совсем полно охватывает круг возможных субъектов преступления. Так, например, акционеры, участники общества с ограниченной ответственностью и участники товарищества не могут быть субъектами данного преступления, поскольку они не являются собственниками организации, хотя у них существует реальная возможность участвовать в совершении указанного преступления.

По нашему мнению, применительно к субъекту преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, более удачным видится понятие «учредитель (участник) организации», как это сделано в обновленных статьях 195-197 УК РФ, предусматривающих ответственность за «криминальное» банкротство.

Что касается такого субъекта преступления, как руководитель организации, то в зависимости от организационно-правовой формы юридического лица может различаться наименование, компетенция и порядок назначения его единоличного исполнительного органа.

Так, в соответствии со ст. 69 Федерального закона от 24 ноября 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» руководство текущей деятельностью акционерных обществ может осуществляться директором, генеральным директором, назначаемым по решению общего собрания или совета директоров. По решению общего собрания полномочия исполнительного органа могут быть переданы управляющему. При этом права и обязанности единоличного исполнительного органа, помимо законодательства, определяются договором, заключаемым им с обществом.

¹Смаков Р.М. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Юридический мир. – 1998. - № 1. – С. 49; Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. – М.: Экзамен, 2006. – С. 93.

В производственных кооперативах, как это следует из ст. 17 Федерального закона от 10 апреля 1996 года № 41-ФЗ «О производственных кооперативах», исполнительным органом является правление, возглавляемое председателем, избираемым общим собранием.

В некоммерческих же организациях единоличный исполнительный орган согласно ст. 30 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» подотчетен высшему органу управления.

В обществах с ограниченной ответственностью согласно ст. 40 Федерального закона от 9 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» единоличным исполнительным органом общества определены генеральный директор, президент и другие руководители, избираемые общим собранием участников общества.

Согласно ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» руководитель организаций несет ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. В зависимости от объема учетной работы он вправе: учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично. Из этого следует, что в отдельных организациях соответствующие обязанности могут исполняться только руководителем. Это лицо, используя свои полномочия в организации, может единолично совершить действия, подпадающие под признаки преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, что, впрочем, не исключает различных вариантов соучастия.

Понятие лица, выполняющего управленческие функции в организации, применительно к этой статье в законе не определено. Такое определение дано в примечании к ст. 201 УК РФ – выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации признается лицо, постоянно,

временно либо по специальному полномочию выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные обязанности в коммерческой организации независимо от формы собственности, а также в некоммерческой организации, не являющейся государственным органом, органом местного самоуправления, государственным или муниципальным учреждением. Это определение применимо и к ст. 199² УК РФ с тем лишь отличием, что субъектом преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, может быть лицо, постоянно, временно либо по специальному полномочию выполняющее указанные выше обязанности в организации любой организационно-правовой формы.

Еще одну категорию субъектов данного налогового преступления составляют индивидуальные предприниматели. Как уже отмечалось, ими являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (абз.3 ч.2 ст. 11 НК РФ).

Субъективная сторона преступления характеризуется только прямым умыслом.

Совершая данное преступление, лицо осознает, что сокрытие денежных средств и имущества носит общественно опасный характер, причиняет вред отношениям по принудительному исполнению налоговой обязанности, предвидит опасные последствия в виде непоступления налогов и сборов в бюджет и желает этого.

К числу факультативных признаков субъективной стороны относятся цель и мотив. Полагаем, что при совершении интересующего нас преступления преступник нацелен, прежде всего, на удержание денежных средств или имущества в своей собственности, собственности организации или на обращение их в собственность иных лиц. Вполне можно предположить наличие и иных целей при совершении налогового

преступления. Однако это не влияет на квалификацию. Ведь в данном случае цель не является обязательным признаком субъективной стороны, так как непосредственно в диспозиции ст. 199² УК РФ не указана, а ее наличие не вытекает из юридической конструкции данного состава преступления.

В качестве мотивов данного преступления могут выступать корыстная или иная личная заинтересованность. В любом случае мотив не влияет на квалификацию преступления.

3 УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ОТДЕЛЬНЫХ ЗАРУБЕЖНЫХ ГОСУДАРСТВ

Зарубежные государства по-разному подходят к построению правового регулирования уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства. Вместе с тем достаточно распространенным является подход, в соответствии с которым составы преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства, выводятся за рамки кодифицированного акта уголовного законодательства. В США соответствующее регулирование содержится на федеральном уровне в Кодексе внутренних доходов, в Великобритании – в отдельных законодательных актах, в том числе регулирующих порядок взимания отдельных налогов, во Франции – в Общем налоговом кодексе, в Германии – в Положении о налогах и платежах.

Основными видами налоговых преступлений в указанных государствах являются уклонение от уплаты налогов и нарушение таможенных правил, вместе с тем следует учитывать огромное разнообразие конкретных составов правонарушений, за которые в зарубежных странах устанавливается уголовная ответственность.

Уклонение от уплаты налогов может осуществляться в различных формах, и виновным, как правило, в совершении данного нарушения предполагается тот, кто незаконно добивается сокращения размеров налоговых выплат или предоставления неоправданных налоговых льгот для себя или другого лица. Для этого лицо обычно сообщает уполномоченным органам неполные или недостоверные сведения, существенные для исчисления налога, либо вопреки установленной обязанности не сообщает соответствующие сведения. Традиционно уклонение от уплаты налогов наказывается лишением свободы на длительный срок или штрафом.

Наряду с уклонением от уплаты налогов законодательство названных выше государств указывает на нарушение таможенных правил как

самостоятельный вид налогового преступления. Нарушение таможенных правил обычно имеет место, если лицо вопреки запрету ввозит, вывозит или провозит через территорию соответствующего государства какие-либо предметы, не заявив об этом в установленном порядке таможенным органам.

Еще одно преступление, которое традиционно относится к налоговым, состоит в подделке знаков уплаты налогов, сборов и пошлин, и является разновидностью фальшивомонетничества. Особое место в законодательстве о налоговых преступлениях занимает нарушение налоговой тайны, которое может быть совершено специальными субъектами, к которым относятся должностные или приравненные к ним лица, например, официально привлеченные к судебному или административному разбирательству эксперты, а также священнослужители и представители религиозных обществ.

Подход англосаксонских государств к регулированию ответственности за нарушение налогового законодательства отличаются детализация способов совершения налоговых деликтов; дублирование ответственности за схожие и даже идентичные правонарушения в различных финансовых нормах; отсутствие четких критериев разграничения преступления и административного деликта; отнесение к налоговым преступлениям деяний, одним из последствий которых хотя и может являться недополучение государством налоговых доходов, но объектом посягательства являются другие общественные отношения .

В США все виды нарушений налогового законодательства разделены на два вида: преступления и нарушения иного рода, не относимые законодательством к преступлениям в США.

В отечественной юридической литературе предлагают налоговое правонарушение применительно к американскому опыту понимать как совершенное виновно или по неосторожности противозаконное деяние налогоплательщика либо иных лиц, связанное с нарушением либо неисполнением обязанностей, возлагаемых на них налоговым

законодательством, ответственность за которое установлена Кодексом внутренних доходов.

По критерию общественной опасности в США выделяют три вида преступлений: непосредственно преступления (crimes), преступления средней тяжести (felony) и незначительные преступные деяния (misdemeanor).

Среди наиболее опасных, с точки зрения американского законодателя, преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства, выделяют:

1) преступления, связанные с непредставлением информации и документов и неисполнением иных обязанностей, предписанных Кодексом внутренних доходов, или представление подложной информации и документов налоговым органам;

2) неуплата или избежание уплаты законно установленных налогов;

3) изготовление и использование поддельных атрибутов субъекта предпринимательской деятельности с целью избежать налогообложения;

4) препятствование сотрудникам налоговых органов и оказание на них давления;

5) осуществление различных преступных действий самими сотрудниками налоговых органов;

6) иные преступления в сфере налоговых правоотношений.

Каждая из указанных групп преступлений представлена достаточно большим количеством составов, детально определенных Кодексом внутренних доходов.

Уклонение, избежание либо попытка уклонения или избежания уплаты законно установленных налогов относятся к наиболее серьезным налоговым преступлениям в США. Помимо установленных Кодексом внутренних доходов санкций, виновные в совершении данного преступления лица заносятся в бесчисленное множество информационных реестров и черных списков, в результате чего нарушитель впоследствии будет существенно

ограничен в возможности получить кредит, устроиться на работу, связанную с финансовой сферой деятельности, государственной службой и др.

Сознательное уклонение от обязанности надлежащим образом исчислить, собрать и уплатить законно установленные налоги образует отдельный состав преступления и его субъектом может являться не только налогоплательщик, но и налоговые агенты, а также сотрудники налоговых органов.

Кодексом внутренних доходов отдельно устанавливается ответственность за неуплату определенных налогов, при этом ответственность за соответствующие нарушения значительно мягче ответственности за аналогичное преступление общего характера.

Заслуживает внимания подход американского законодательства, предполагающий, что преступные действия могут совершаться не только частными лицами, вступающими в налоговые правоотношения, но также и соответствующими должностными лицами, и устанавливающий составы преступлений за деяния, совершаемые сотрудниками органов власти.

В США, в частности, установлена уголовная ответственность за неправомерное разглашение информации из налоговых деклараций или самих налоговых деклараций налогоплательщиков любым сотрудником федеральных государственных органов или органов штатов третьим лицам, а также информации о деловой активности, производственной информации и прочих коммерческих секретов налогоплательщика. Также уголовная ответственность устанавливается за незаконное исследование или проведение проверок налоговых деклараций и иной документации налогоплательщика, взимание налога в заведомо большем размере, нежели предписано законом, сговор с целью совершения или единоличный обман

государства, сокрытие информации о налоговых правонарушениях или неправомерных действиях налогоплательщиков.¹

Особо отметим ответственность за вмешательство органов и сотрудников органов исполнительной власти в осуществление сотрудниками налоговых органов своих функций в рамках осуществления налогового контроля. В частности, уголовно наказуемым является вмешательство с целью начать или прекратить идущую проверку или расследование в отношении конкретных налогоплательщиков.

Помимо налоговых преступлений, Кодекс внутренних доходов выделяет также налоговые проступки, которые можно разделить на две группы:

- 1) нарушения, непосредственно связанные с неисполнением налогоплательщиком обязанности по уплате налога;
- 2) нарушения, связанные с неисполнением иных обязанностей налогоплательщика.

К первой группе относятся в том числе такие нарушения, как умышленное введение в заблуждение любым лицом своего контрагента относительно отсутствия налоговой обязанности, совершение незаконных операций (продажа, передача в залог и пр.) с целью сокрытия от налогообложения принадлежащего налогоплательщику имущества. Ко второй группе могут быть отнесены, в частности, такие нарушения, как непредставление налогоплательщиком или отсутствие у него информации, документов, отчетности, отражающих обстоятельства, с которыми закон связывает возникновение, прекращение или изменение налоговых обязанностей, и отсутствие обязательной регистрации в связи с осуществлением деятельности, которая облагается налогом по специальным правилам.

¹ Уголовный кодекс штата Техас. / Научное редактирование и предисловие к.ю.н., профессора И.Д. Козочкина. Перевод с английского Д.Г. Осипова, И.Д. Козочкина. – СПб: Крокус, 2006. – С. 576.

Что касается видов ответственности, то наиболее часто за нарушение налогового законодательства применяются штрафы и лишение свободы.

В Германии уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов предусмотрена в § 370 Налогового устава и наступает только за налоговое мошенничество.¹ 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 сообщества).

Уголовное законодательство стран СНГ имеет много общих черт с российским, так как его государства-члены решают сходные задачи, связанные с развитием рыночной экономики.

За нарушение налогового законодательства в Норвегии предусматривается налоговая, административная и уголовная ответственность. УК Норвегии выделяет одно преступление, связанное с неуплатой непосредственно налоговых платежей: уклонение от уплаты налогов. Особенности уголовной ответственности за это преступление таковы: 1) родовый объект указывает, что оно считается посягательством на государственную собственность; 2) уклонение образуют любые действия или бездействие, имеющие целью невыполнение обязанности по уплате налогов.

В уголовном кодексе Швеции очень мало норм, устанавливающих ответственность за совершение налоговых преступлений. Единственным

¹ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М.: Экзамен, 2003. – С. 314.

исключением выступает ст. 11:5 УК, закрепляющая наказуемость преступлений, связанных с нарушениями правил ведения бухгалтерского учета. Основным законом, устанавливающим уголовную ответственность за уклонение от уплаты или неуплату налоговых платежей в Королевстве Швеция, является Закон о налоговых преступлениях. Специфической особенностью шведского налогового законодательства следует считать отнесение некоторых видов контрабанды к налоговым преступлениям.¹

Уголовный кодекс Дании выделяет одно преступление, связанное с неуплатой непосредственно налоговых платежей: уклонение от уплаты налогов. К особенностям уголовной ответственности за это преступление относится следующее: 1) уклонение образуют любые действия или бездействие, имеющие целью невыполнение обязанности по уплате налогов. При этом сама неуплата налогов не наказуема; 2) уклонение влечет уголовную ответственность, только если носит особо серьезный характер. УК Дании устанавливает повышенную ответственность за умышленное использование незаконных документов и знаков уплаты налогов как способа уклонения от уплаты налогов и таможенных платежей.

Наиболее широкой является уголовная ответственность корпораций в США и юридических лиц во Франции. Допуская уголовную ответственность этих субъектов права, законодатели таких государств мыслят вину как объективное основание, что и делает корпорацию доступной обвинению даже в преступлении. В УК Аргентины и УК Германии, существует статья, устанавливающая ответственность за незаконные налогообложения (совершается налоговыми агентами). В Испании, Австрии разрешено освобождение от уголовной ответственности или наказания лиц, проявивших деятельное раскаяние в совершении налоговых преступлений.

По мере интеграции Российской Федерации в мировое сообщество эти направления все более отчетливо проявлялись как приоритетные

¹ Уголовный кодекс Швеции / Под ред. Н.Ф. Кузнецовой и Ф.М. Решетникова. - М.: Эксмо, 2008. - С. 192.

направления в противодействии налоговой преступности со стороны российского государства. Дальнейшее реформирование налогового законодательства и уголовной ответственности в указанной сфере невозможно без учета мировых прогрессивных тенденций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые преступления обладают повышенной общественной опасностью по сравнению с другими преступлениями в сфере экономической деятельности. Они посягают не только на общественные отношения по поводу взимания и уплаты налогов и сборов в бюджетную систему страны, но и являются в целом угрозой экономической безопасности Российской Федерации.

Причинами высокого уровня налоговой преступности являются несовершенство законодательства, коррупция государственных служащих, недостаточная эффективность работы органов налогового контроля, отсутствие сложившейся правоприменительной и судебной практики по раскрытию, расследованию налоговых преступлений и привлечению к ответственности лиц, виновных в их совершении.

К сожалению, только уголовно-правовыми мерами нельзя успешно противодействовать налоговой преступности. Необходима цельная концепция экономической безопасности, отражающая жесткую позицию государства по поводу налоговых преступлений.

Масштаб налоговых преступлений гораздо больше, чем можно судить по количеству уголовных дел, которые удастся довести до суда. Совокупность всех проблемных аспектов порождает необходимость в изучении и исследовании налоговых правонарушений как вида преступлений и налоговой преступности в целом как социально-негативного явления.

Особое внимание к налоговым преступлениям должно проявляться со стороны правовой науки, психологии, следственной и судебной практики, законодателей.

Установление виновности, умысла совершения налоговых преступлений - одна из проблем как в теории, так и в практике расследования уголовных дел данной категории. Налоговые преступления представляют повышенную сложность в расследовании, что определяется их спецификой.

Резко контрастным является количество выявленных фактов сокрытия доходов и иных налоговых преступлений по сравнению с количеством возбужденных уголовных дел и еще больше по сравнению с количеством дел, направленных в суды. Это объясняется не только несовершенством налогового и уголовного законодательства, но и неэффективным использованием при расследовании налоговых преступлений результатов первоначальных следственных действий, которые дают при расследовании данной категории уголовных дел около половины доказательственной информации уже на первоначальном этапе.

В качестве основных выводов нашей работы выступают следующие суждения:

1. Налоговые преступления являются самостоятельным, специфическим видом экономических преступлений, отличающихся своей распространенностью, латентностью, размером причиняемого материального ущерба государству и обществу.

2. Способы совершения налоговых преступлений отличаются многообразием, большим диапазоном структурных приемов.

3. Бланкетность диспозиции норм налоговых преступлений, их выраженный отсылочный характер и множественность нормативных документов, регулирующих вопросы налогообложения, обуславливают объективную необходимость широкого использования специальных познаний в бухгалтерской, экономической, финансовой, налоговой и других отраслях знаний.

4. несовершенство законодательства, сложность схем уклонения от уплаты налогов, связанные с этим проблемы выявления налоговых преступлений определяют прецедентный характер судебных решений по уголовным делам о налоговых преступлениях, что в свою очередь не способствует правосудию и не отвечает требованиям демократического государства с развитой рыночной экономикой.

5. Специфичность объекта и предмета налоговых преступлений, их

негативное влияние на экономическую безопасность Российской Федерации определяют необходимость проведения дальнейших исследований в сфере противодействия налоговой преступности. Нуждаются в законодательном совершенствовании средства дифференциации уголовной ответственности за налоговые преступления, а также наказание за их совершение.

В целях совершенствования уголовного законодательства по налоговым преступлениям считаем необходимым установить уголовную ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов.

Кроме того, представляется возможность и необходимость применения конфискации имущества за налоговые преступления, по результатам чего делается вывод о внесении в УК следующих дополнений: перечень преступлений, в результате совершения которых полученные деньги, ценности и иное имущество подлежат конфискации, согласно ч. 1 ст. 104¹ УК, дополнить преступлениями, предусмотренными ч.ч. 2 ст.ст. 198, 199, 199¹ и 199² УК.

В целях обеспечения правильного применения положений законодательства необходимо дополнить постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» рекомендациями, направленными на повышение эффективности избрания судами мер уголовно-правового характера к лицам, совершившим налоговые преступления.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Раздел 1 Нормативные правовые акты и иные официальные акты

1. Конституция Российской Федерации Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Российская газета. – 1993. – 25 декабря.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Российская газета. – № 23. – 06.02.1996. – № 24. – 07.02.1996. – № 25. – 08.02.1996. – № 27. – 10.02.1996.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2-х частях (с учетом изм. и доп. по состоянию на 15 сентября 2016 г.). // Собрание законодательства Российской Федерации. – 07.08.2000. – № 32. – Ст. 3340.
5. Уголовно-исполнительный кодекс Российской Федерации : офиц. текст : по состоянию на 11 марта 2016 г. // Российская газета. – 16.01.1997. – № 9.
6. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации. : офиц. текст : по состоянию на 01 марта 2017 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. – № 52.
7. Федеральный закон Российской Федерации «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ // Российская газета. – 2006. – 31 декабря.

13. Александров, И.В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования / И.В. Александров. – СПб.: Сигма, – 2002. – 150с.
13. Абанин, М.В. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М.В. Абанин // Право и экономика. – 2004. – №2. – С. 83.
13. Борзенков, Г.Н. Уголовно-правовые меры борьбы с коррупцией / Г.Н. Борзенков // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. – 2003. – №1. – С.33.
14. Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности / Б.В. Волженкин. – М.: Экзамен, 2000.– 197с.
15. Волженкин, Б.В. Служебные преступления / Б.В. Волженкин. – М.: Экзамен, 2000. – 190с.
16. Герасименко, Н.В. Правовые способы борьбы с уклонением от уплаты налогов / Н.В. Герасименко, Е.С. Зрилова // Законодательство и экономика. – 2005. – № 7. – С. 36-40.
17. Григорьев, В. Предмет налоговых преступлений / В. Григорьев // Уголовное право. – 2004. – № 1. – С. 18-19.
18. Зрелов, А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления/ А.П. Зрелов – М.: Экзамен, 2010. – 132 с.
19. Караханов, А.Н. Новые уголовно-правовые вопросы применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: позиция Пленума Верховного Суда РФ / А.Н. Караханов // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2007. – № 5. – С. 51.
20. Козлов, А.В. К вопросу об уголовно-правовой характеристике налоговых преступлений (Проблемы квалификации и уголовной

- ответственности) / А.В. Козлов // Российский следователь. – 2004. – №8. – С. 12-17.
21. Козлов, В.Н. Налоговые преступления : Трудности правоприменения / В. Козлов // Законность. – 2002. - №7. – С. 55-56.
 22. Кучеров, И. Особенности объекта и предмета преступлений в сфере налогообложения / И. Кучеров // Уголовное право. – 1999. – № 2. – С. 47.
 23. Клеменчич, Г.Я. Коррупция. Специализированные институты по борьбе с коррупцией: обзор моделей. Организация экономического сотрудничества и развития. Сеть по борьбе с коррупцией для стран Восточной Европы и Центральной Азии / Г.Я. Клеменчич, И. Стусек, – 2008. – 314 с.
 24. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. – 4-е изд., изм. и доп. / под общ. ред. Ю.И. Скуратова и В.М. Лебедева. – М.: Экзамен, 2012. – 732 с.
 25. Кучеров, И.И. Преступления в сфере налогообложения: Науч.-практ. комментарий к УК РФ / И.И. Кучеров. – М.: Юрайт, 1999. – 64 с.
 26. Ларичев, В.Д. Налоговые преступления / В.Д. Ларичев, А.П. Бембетов. – М.: Эксмо, 2001. – 132 с.
 27. Лопашенко, Н. А. Квалификация налоговых преступлений / Н.А. Лопашенко // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: Материалы научно-практической конференции 26—28 марта 2001 г. – Ярославль, 2001.
 28. Макаров, Д.Г. Проблемы и пути криминализации явлений, связанных с уклонением от уплаты налогов / Д.Г. Макаров // Юридический мир. – 2002. – № 2. – С. 22-32.
 29. Магомедов, Д. Особенности квалификации налоговых преступлений / Д. Магомедов, В. Ковалев // Законность. – 2003. – № 2. – С. 35-39.
 30. Налоговое право России : учеб. для вузов. Изд. 3-е, перераб., доп. / Под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: Экзамен, 2011. – 415 с.

31. Ожегов, С.М. Словарь русского языка / С.М. Ожегов. – М., 1985. – 715 с.
32. Павлухин, А.Н. Уголовное право Общая часть: учебник. / А.Н. Павлухин, И.Ф. Петров, С.В. Расторопов, А.А. Чистяков. – М.: Юрайт, 2009. – 275 с.
33. Пионтковский, А.А. Курс советского уголовного права. Особенная часть: учебник / А.А. Пионтковский, В.Д. Меньшагин, В.М. Чхиквадзе. – Т. 2. – М., 1959. – 361 с.
34. Сабитов, Р.А. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты / Р.А. Сабитов, В.Г. Пищулин. – Челябинск, 2001. – 301 с.
35. Сабитов, Р.А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления / Р.А. Сабитов // Административно-правовые, уголовно-правовые, уголовно-процессуальные, криминалистические и иные меры противодействия экономическим, налоговым правонарушениям и преступлениям : Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Ч.1. – Челябинск, 2005. – С.18-23.
36. Смирнова, Н.Н. Уголовное право (Общая и Особенная часть): учебник / Н.Н. Смирнова. – СПб., 2008. – 618 с.
37. Соловьев, И.Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов / И.Н. Соловьев. – М.: Юрист, 2002. – 127 с.
38. Уголовный кодекс Швеции / Под ред. Н.Ф. Кузнецовой и Ф.М. Решетникова. – М.: Юрист, 2008. – 292 с.
39. Уголовный кодекс Латвийской Республики. – СПб.: Сигма, 2011. – 142 с.
40. Уголовный кодекс Литовской Республики. – СПб. Сигма, 2013. – 152 с.
41. Эминов В.Е. Коррупционная преступность и борьба с ней: учеб. пособ. / В.Е. Эминов, С.В. Максимов, И.М. Мацкевич. – М.: Юрист. 2001. – 127 с.

42. Яни, П.С. Субъективные признаки налоговых преступлений : позиция Пленума Верховного Суда РФ / П.С. Яни, Э.С. Мурадов // Законы России : опыт, анализ, практика. – 2007. – № 3. – С. 63-74.

Раздел 3 Постановления высших судебных инстанций и материалы судебной практики

43. Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64 // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 1.
44. Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем» от 18 ноября 2004 г. № 23 // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2005. – № 1.
45. Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О судной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных преступлениях» от 09.07.2013 № 24 (ред. от 03.12.2013) // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2014. – № 1.
46. Бюллетень Верховного суда Российской Федерации. – 2014. – № 1.
47. Уголовное дело № 2-84/14 от 15.11.2014 г. по делу Семеновой Н.А., по ч. 1 ст. 198 УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 04.04.2017)
48. Уголовное дело № 1-37/14 от 10.11.2014 г. по делу Кузьмина А.С. по ч. 1 ст. 199 УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 04.04.2017)
49. Уголовное дело № 1-34/14 от 10.09.2014 г. по делу Чубарева В.М. по ч. 1 ст. 199¹ УК РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru> (дата обращения 12.04.2017)