

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно – Уральский государственный университет
(Национальный исследовательский университет)»
Институт открытого и дистанционного образования
Кафедра «Управление и право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Заведующий кафедрой

/Н.Г.Деменкова/

2018 г.

Проблемы квалификации налоговых преступлений: по материалам ХМАО-Югры

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
ЮУрГУ – 40.03.01.2018.789.ВКР

Консультанты, (должность)
д.ю.н., доцент

2018 г.

Руководитель работы
к.ю.н., доцент

/А.Р. Салимгареева/

2018 г.

Консультанты, (должность)

Автор работы
обучающийся группы ДО-464

/В.А.
Андреев/

2018 г.

Консультанты,
(должность)

Нормоконтролер:
к.ю.н., доцент

/А.Р.
Салимгареева/

2018 г.

Челябинск 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	9
1 ОБЩАЯ СОЦИАЛЬНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.....	12
1.1 Налоговые преступления в истории отечественного уголовного законодательства	12
1.2 Понятие налоговых преступлений в современном уголовном праве и их отличие от иных налоговых правонарушений	19
1.3 Современное состояние налоговых преступлений и социальная обусловленность правовых норм, предусматривающих ответственность за их совершение по материалам ХМАО-Югры	23
2 ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	36
2.1 Объективные признаки налоговых преступлений.....	36
2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений	44
3 СООТНОШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ СО СМЕЖНЫМИ СОСТАВАМИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ.....	52
3.1 Квалификация налоговых преступлений при отягчающих обстоятельствах	52
3.2 Соотношение налоговых преступлений со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности: проблемы квалификации и их пути разрешения по материалам ХМАО-Югры	55
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	71
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	Ошибка! Закладка не определена.

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования определяется самим существованием государства в условиях рыночной экономики и во многом обусловлена необходимостью эффективного взимания налогов. Невозможно представить современное государство с развитой экономикой без отлаженной системы налогообложения, функционирующей на основе учета интересов налогоплательщиков и государства и снабженной при этом системой правовых гарантий, обеспечивающих ее работоспособность. В числе последних важнейшее место занимают нормы об ответственности за несоблюдение предписаний налогового законодательства, в том числе уголовно-правовые нормы.

Ущерб от налоговых преступлений в ХМАО-Югре исчисляется миллионами рублей. Налоговые преступления, совершенные в ХМАО-Югре в 2017 году, нанесли ущерб государству на сумму 390 млн рублей. Пока в бюджет возвращено лишь 45 миллионов.¹

Ущерб от налоговых преступлений очень значителен, поскольку снижает возможности рационально использовать финансовые ресурсы государства для обеспечения безопасности общества, улучшения благосостояния населения, выполнения различных экономических и социальных программ, в том числе и национальных проектов. Одно из объяснений этому состоит в том, что правоохранительные органы еще не могут полноценно бороться с налоговой преступностью, на практике нередко возникают сложности при квалификации.

Объектом исследования в настоящей работе выступают общественные

¹ Правда УрФО// URL: <http://pravdaurfo.ru/news/148151-nalogovye-prestupleniya-v-hmao-nanesli-ushcherb4537897>

отношения в сфере квалификации налоговых преступлений и их ограничения от смежных составов.

Предметом исследования является законодательство в сфере борьбы с налоговыми преступлениями, нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, теоретические источники, непосредственно относящиеся к квалификации налоговых преступлений и к разрешению возникающих проблем.

Целью исследования настоящей работы является изучение и исследование сущности основных проблем квалификации налоговых преступлений и возникающих в связи с этим проблем.

Из поставленной цели вытекают следующие **задачи** исследования:

1. исследовать литературу в истории налоговых преступлений, отечественного уголовного законодательства;
2. определить понятие налоговых преступлений в современном уголовном праве и их отличие от иных налоговых правонарушений;
3. дать оценку современному состоянию налоговых преступлений и социальной обусловленности правовых норм, предусматривающих ответственность за их совершение по материалам ХМАО-Югры;
4. выявить объективные и субъективные признаки налоговых преступлений;
5. выделить проблемы квалификации налоговых преступлений при отягчающих обстоятельствах;
6. проанализировать соотношение налоговых преступлений со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности. Определить проблемы квалификации налоговых преступлений и их пути разрешения по материалам ХМАО-Югры.

Эмпирическая база исследования. При написании работы использовались: статистические и аналитические материалы МВД России, Федеральной налоговой службы РФ, теоретические и прикладные работы отечественных исследователей.

Методологическая основа исследования. Выпускная квалификационная работа (ВКР) основывается на совокупности методов, включающей в себя материалистическую диалектику – всеобщий метод познания социально-правовых явлений и процессов в обществе; общенаучные и специальные методы, такие как статистический, сравнительно-правовой, формально-логический и др.

Исходной теоретической предпосылкой работы является положение о социальной природе преступности, количественные и качественные показатели которой находятся в многогранной опосредованной связи с социально-экономическими детерминантами.

В рамках обработки материалов работы, проводился всесторонний анализ документов и других информационных источников, содержащих сведения о налоговых преступлениях.

Теоретическую основу составляют работы научных специалистов в области криминологии, уголовного права, уголовной политики, социологии, в частности, Бакаева А.В, М.Ю. Ботвинкина, П.Ф. Кучерова, В.А. Соловьева, А.Э. Припечкина, В.Н. Пешкова, Г.М. Еремина, В.А. Караханова, А.Б. Сахарова, Н.С. Иванчина и других. Исследование основывается на положениях теории государства и права, отраслевых юридических наук.

Нормативную основу исследования составляют международно-правовые акты, Конституция Российской Федерации, Федеральные Законы РФ, среди которых наиболее важное место занимает Уголовный кодекс РФ (далее УК РФ), нормативно-правовые акты Президента РФ, органов государственной власти и другие.

Структура работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, семи параграфов, заключения и списка используемых источников.

1 ОБЩАЯ СОЦИАЛЬНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1 Налоговые преступления в истории отечественного уголовного законодательства

Налоговая системы нашей страны прошла уже более чем тысячелетний путь развития, начиная от полуимущественного налогового обложения времен Древнерусского государства и до разветвленной системы федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов в Российской Федерации на сегодняшний день. Историческое развитие отечественного законодательства, предусматривающего ответственность за налоговые преступления, можно разделить на три основных этапа: законодательство досоветского периода, советское законодательство, современное российское законодательство.

Первый исторический этап рассматриваемого процесса развития норм об ответственности за неуплату налогов характеризуется зарождением, укреплением и развитием государственности в Древней Руси и вместе с этим появлением и развитием налоговой системы и появлением ответственности за неуплату обязательных платежей, налагаемых государственной властью.

Согласно имеющимся историческим источникам фиксированной ответственности за неуплату дани в тот период не существовало: княжеские дружины, на которых возлагалась обязанность по сбору дани, в случае ее неуплаты обычно изымали ее насильственно, при этом часто к неплательщикам применялась физическая расправа.¹

По мере развития государственности в Древней Руси дань постепенно начала трансформироваться в различного рода подати и налоги. Вместе с этим в правовых документах того времени начали появляться положения, устанавливающие ответственность за неуплату налогов: так, например, подобные положения, которые устанавливали особое положение княжеского

¹Бакаев А.В., Налоговые преступления. – М., 2010. – С. 15.

суда при определении меры ответственности за неплатеж налога, присутствуют в Псковской и Новгородской судных грамотах.¹

Правление Ивана III и окончание монголо-татарского ига знаменуется не только консолидацией русских земель вокруг Московского княжества и формированием нового централизованного государства, но и восстановлением финансовой системы страны. Расширение московского государства, укрепление и развитие государственного аппарата требовали значительных денежных затрат, с учетом отсутствия необходимости сбора и уплаты дани для Орды начинается формирование новой налоговой системы.

Качественные изменения в налоговой системе Русского государства произошли в XVII столетии: в то время происходит реформа государственного аппарата и формирование приказов (прообразов современных министерств). Увеличение налогового бремени, расширение государственных границ, укрупнение государственного аппарата диктовало необходимость к более тщательному контролю за сбором налогов. Для этих целей в 1654 г. создается Приказ счетных дел, в обязанности которого входило осуществление ревизионных и карательных функций в сфере уплаты налогов, в приказе велся ежегодный учет налоговых поступлений в казну, контролировалось последующее расходование поступивших денежных средств, а также проводилось взыскание недоимок и задолженностей по налогам.²

Созданию Приказа счетных дел предшествовало принятие Соборного Уложения 1649 г., в котором были закреплены основные виды налоговых правонарушений и устанавливалась мера ответственности за уклонение от уплаты налогов. Говоря об установлении ответственности за налоговые преступления по Соборному Уложению 1649 г. можно констатировать определённое смягчение уголовно-правовой репрессии в отношении

¹ Тимофеев А.М., Преступления в сфере налогообложения. – М., 2010. – С. 21.

² Тимофеев А.М., Преступления в сфере налогообложения. – М., 2010. – С. 25.

уклонения от уплаты различного рода налогов и пошлин: наметилась определённая тенденция к замене телесных наказаний взысканием штрафов, конфискацией имущества. Так, например, при уклонении от уплаты дорожной пошлины у правонарушителя в первый раз происходило изъятие всего, провозимого им товара, при повторном же нарушении неплательщика заковывали в кандалы. Тем не менее, телесные наказания продолжали доминировать в качестве мер уголовно-правовой репрессии за налоговые преступления.

Правление Петра I ознаменовалось многочисленными изменениями во многих сферах жизни общества и порядка государственного управления. Помимо введения новых налогов при Петре I реформе подверглась система государственного управления, в том числе и управления финансами и контролем за налоговыми поступлениями.

Говоря о ответственности за налоговые преступления в указанный период, стоит отметить, что дальнейшее распространение получили санкции в виде штрафа и конфискации имущества как частичной, так и полной.¹ За уклонение от уплаты обязательных платежей путем утайки, укрывательства податного лица, а также внесение неправомерных изменений и подлога в данные приходно-расходных книг ответственность дифференцировалась в зависимости от субъекта преступления: так, к должностным лицам (приказчикам, старостам, выборным) применялась смертная казнь, в отношении других категорий субъектов (ясачных, крестьян, однодворцев) применялись телесные наказания, еще одним наказанием за уклонение от уплаты налогов и сборов было отправление в ссылку.²

Следующие крупные изменения в российской налоговой системе и в системе норм, устанавливающих ответственность за налоговые

¹ Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: Автореф. дис. к.ю.н. – М., 1997. – С.56

² Тимофеев А.М., Преступления в сфере налогообложения. – М., 2010. – С. 26.

преступления, произошли во второй половине XIX столетия. В период 1881-1885 гг. в стране проводится налоговая реформа: в ходе ее проведения многие устаревшие виды налогов были отменены (такие, как соляной налог, подушная подать), в то же время вводились новые виды налогов, а также создается специализированный налоговый орган, получивший название податной службы, который отвечал за учет и сбор налогов на местах.

Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. содержало целый ряд статей, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов. В частности, повышенное внимание государство уделяло уклонению от уплаты налогов с организаций, совершаемое различными способами. Так, ст. 1174 устанавливала ответственность в размере денежного взыскания до 3 000 рублей или ареста до 3 месяцев за «помещение в заявлениях, подаваемых в раскладочных по промысловому налогу присутствия, клонящихся к уменьшению сего налога либо освобождению от него заведомо ложных сведений об оборотах и прибылях торговых или промышленных предприятий».¹ Ст. 1174 устанавливала ответственность за умышленное искажение балансовых отчетов предприятий, в части занижения промыслового налога.²

Октябрьская революция знаменует собой качественно новый этап развития отечественного налогового законодательства и законодательства об ответственности за налоговые преступления. В связи с перестройкой экономики на социалистический уклад, практически полной ликвидацией права частной собственности на средства производства, национализацией промышленности, советская власть таким образом уничтожила практически все возможные объекты налогообложения.³

¹ Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. – ст.1174

² Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. – ст.1174

³ Припечкин В.В., Установление и реализация ответственности за уклонение от налогов в России. – М., 2002. – С.101

С началом 30-х годов проведением коллективизации и индустриализации и полного перехода к методам командного управления экономикой была проведена налоговая реформа, по которой большинство имеющихся налогов отменялись, произошла унификация налогов с промышленных предприятий, с которых стали взимать два основных налога: налог с оборота и отчислений от прибыли.¹ С учетом полной ликвидации частных предприятий в промышленности основными плательщиками данных налогов стали государственные предприятия, которые в условиях командной модели экономики не были заинтересованы в сокрытии объектов налогообложения и уклонении от уплаты обязательных платежей.²

Таким образом, роль налогов как регулятора общественных отношений в сфере экономики по сути дела была утрачена, а вместе с этим отпадала и необходимость развития норм об ответственности за налоговые преступления. При принятии УК РСФСР 1960 г. изначально в нем фигурировала лишь одна норма, устанавливающая ответственность за уклонение от уплаты налогов — ст. 82 «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов».³

Коренные изменения в структуре советского законодательства об ответственности за налоговые преступления произошли во времена Перестройки и постепенного перехода экономики на рыночный путь развития. Появление частного капитала в промышленности диктовало необходимость не только установления новых налогов, но и принятия дополнительных норм об ответственности за уклонение от их уплаты. В УК РСФСР сначала была введена ст. 162 «Уклонение от подачи декларации о доходах», которая касалась занятий индивидуально-кустарными промыслами, иной индивидуальной трудовой деятельностью

¹ Волженкин Б.В. Экономические преступления – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 1999. – С. 69

³ Пешков С.С., Налоги и налогообложение. – М., 2005. – С. 88.

³ "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) – ст. 82

граждан, а также по иным доходам, подлежащим обложением подоходным налогом.¹

Впоследствии бурное развитие капиталистических отношений потребовало ввод в УК РСФСР новых норм об ответственности за налоговые преступления. В частности, были введены такие нормы, как ст. 162, предусматривающая ответственность за сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения; ст. 162 — «Противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов».²

С учетом того, что новые нормы принимались в ускоренном темпе, чтобы успеть за быстро меняющимися общественными отношениями в сфере экономики и налогообложения, они подчас были недостаточно четко сформулированы, уровень юридической техники, использовавшийся при конструировании данных составов порождал множество трудностей при их применении.

Новый Уголовный Кодекс Российской Федерации, вступивший в силу с 1.01.1997 г., ознаменовал новый этап в развитии отечественного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов. Новые налоговые нормы, вошедшие в УК РФ, были призваны решить те проблемы при правоприменительной практике, которые возникали при действии УК РСФСР 1960 г., они отражали определенный уровень развитие налоговой системы в новой России, достигнутый за период развития рыночных отношений в экономике.³

Составы налоговых преступлений в действующем УК РФ были помещены в Раздел VIII «Преступления в сфере экономики» в Главу 22 «Преступления в сфере экономической деятельности».⁴ Первоначально

¹ "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) – ст.162

¹ "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) – ст.162

³ Бакаев А.В., Налоговые преступления. – М., 2012.– С. 30.

¹ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018)

УК РФ предусматривал два состава, устанавливавших ответственность за уклонение от уплаты налогов: ст. 198 УК РФ — уклонение от уплаты налогов с гражданина и ст. 199 УК РФ — уклонение от уплаты налогов с организации.¹

В 2003 г. в нормы о налоговых преступлениях УК РФ были вновь внесены масштабные изменения (по Федеральному закону от 08.12.2003 № 162-ФЗ). Ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» была изложена в следующей редакции: «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.² Аналогичную диспозицию получила и норма об ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

В 2003 г. УК РФ, помимо новой редакции статей 198-199, был также дополнен двумя новыми составами налоговых преступлений: ст. 199, предусматривающая ответственность налоговых агентов (данную норму можно рассматривать как частный случай уклонения от уплаты налогов), а также ст. 199 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».³

Говоря о санкциях, предусмотренных ст. 198-199 УК РФ, можно отметить, что они включают в себя как штраф, так и иные виды наказаний: принудительные работы, лишение права занимать определенные должности

¹ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ – ст. 198, ст.199

² Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018)– Ст. 198

³ " Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018)– ст. 198, ст. 199.

или заниматься определенной деятельностью, арест и лишение свободы. По ч.1 и ч.2 ст. 198 УК РФ данный вид уклонения является преступлением небольшой тяжести. Также по ч.1 ст. 199 УК РФ является преступлением небольшой тяжести, а уже по ч.2 ст.199 УК РФ является тяжким преступлением.

Таким образом, можно сделать вывод, что в современном российском законодательстве, по сравнению с предыдущими историческими периодами, прослеживается тенденция в сторону смягчения ответственности за налоговые преступления. Гуманизация ответственности проявляется как в предусмотренных условиях освобождения лица, впервые совершившего преступления от уголовной ответственности (по Примечанию 2 к ст. 198, и Примечанию 2 к ст. 199 УК РФ), так и в увеличении роли штрафных санкций в налоговых нормах при общем снижении максимально возможных сроков лишения свободы за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов¹.

1.2 Понятие налоговых преступлений в современном уголовном праве и их отличие от иных налоговых правонарушений

К налоговым преступлениям относятся деяния, посягающие на налоговые правоотношения (т.е. отношения между налогоплательщиками и бюджетами различных уровней, возникающие на основе нормативно-правовых актов, устанавливающих налоги и порядок их перечисления). Отличия налогового правонарушения от налоговых преступлений, ответственность за совершение которых установлена УК РФ заключается в следующем. Для большей наглядности представляю таблицу 1:

¹ " Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018)– ст. 198, ст. 199.

Таблица 1: Отличия налогового правонарушения от налоговых преступлений.¹

Критерий	Налоговые правонарушения (ст. 116 - 129 НК РФ)	Налоговые преступления, предусмотренные УК РФ (ст. 198, 199 УК РФ)
1. Объект	Отношения возникающие в связи с осуществлением конституционной обязанности платить установленные законом налоги и сборы, вести налоговый контроль и учет;	Отношение по уплате подоходного налога, налогов с организаций и взносов в государственные внебюджетные фонды;
2. Субъект	Физические лица и организации;	Физические лица;
3. Ответственность	Допускается применение лишь налоговых санкций в виде штрафов;	Применяются различные виды уголовных наказаний вплоть до лишения свободы;
4. Характер совершения	Могут совершаться умышленно или по неосторожности;	Характеризуются лишь наличием умышленной формы вины;

¹ Отличия налогового правонарушения от налоговых преступлений Налоговые правонарушения в Российской Федерации // URL: <http://www.okpravo.info/unpaid/4/345.html>

5. Наличие судимости	Совершение налогового правонарушения не влечет судимости (после привлечения лица к ответственности);	Осуждение за налоговые преступления влечет судимость лица.
----------------------	--	--

Налоговые преступления особо выделяются и отграничиваются от других правонарушений в области налогов и сборов.

Основным показателем степени и характера общественной опасности налоговых преступлений является посягательство на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность всех граждан уплачивать налоги.

Таким образом, налоговые правонарушения, не являющиеся налоговыми преступлениями, представляют меньшую общественную опасность и закрепляются не в Уголовном кодексе РФ, а только в Налоговом кодексе РФ. Кроме того, они влекут за собой не наказание, а взыскание.¹

Систематизируя упомянутые позиции, можно прийти к заключению, что понятием «преступления в сфере налогообложения» охватывается большая группа преступлений, так или иначе, прямо или косвенно причиняющие вред отношениям в сфере налогообложения и уменьшающим доходную часть бюджета РФ и бюджетов иного уровня.

Названные преступления объединяет общий родовый объект - общественные отношения, складывающиеся в сфере экономической деятельности.

Законодательно понятие «сфера экономической деятельности» нигде не рассматривается. Это делают ученые в работах, посвященных исследуемой проблеме. Кучеров И.И. определяет родовый объект как охраняемую уголовным законом систему общественных отношений, складывающихся в

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. - ст.114. – СПС КонсультантПлюс (17.01.2018)

процессе экономической деятельности. Витвицкий А.А. и Улезько С.И.¹ характеризуют родовый объект как отношения по поводу создания и распределения общественного продукта, направленные на жизнеобеспечение общества и государства в рамках исторически выбранного способа производства. Мельникова В.Е. называет видовым² объектом преступлений группу «однородных взаимосвязанных общественных отношений, которые складываются в сфере экономической деятельности». Леонтьев Б.М. родовым объектом преступлений называет интересы государства и отдельных субъектов в сфере их экономической деятельности, что позволяет сказать о признании им в качестве объекта охраны не отношений, а интересов. Б.В. Волженкин,³ критикуя такой взгляд на видовой объект и обоснованно считая, что интересы могут противоречить закону, предлагает понимать под объектом охраняемую государством систему общественных отношений в сфере хозяйственной деятельности, ориентированной на рыночные отношения. Анализ смыслового содержания составляющих элементов, входящих в название гл. 22 УК, оценка имеющихся определений такого объекта в литературе и предварительный анализ непосредственных объектов уголовно-правовой охраны позволил предложить следующее определение родового объекта уголовно-правовой охраны. «Это комплекс отношений, складывающихся в процессе позитивной деятельности хозяйствующих субъектов (индивидов, объединений), направленной на создание материальных благ и предоставление услуг преимущественно материального характера, распределения, обмена и потребления материальных ценностей в

¹ Уголовное право. Особенная часть: Учебник / Под ред. В.Н. Петрашева. –М., 1999. –С. 218.

² Уголовное право. Российской Федерации. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Б.В. Здравомыслов. –М., 1999. –С.119.

³ Проблемы ответственности за экономические преступления // Законность. 2011. № 8. – С.30; Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по Уголовному кодексу Российской Федерации (общая характеристика) // Юридический мир. Июнь-июль. 1997. – С. 37.

соответствии с законами рыночного хозяйства при активной регулирующей роли государства как гаранта такой деятельности»¹

Таким образом, можно сделать вывод, что к налоговым преступлениям относятся деяния, посягающие на налоговые правоотношения (т.е. отношения между налогоплательщиками и бюджетами различных уровней, возникающие на основе нормативно-правовых актов, устанавливающих налоги и порядок их перечисления).

Налоговые преступления особо выделяются и отграничиваются от других правонарушений в области налогов и сборов. Основным показателем степени и характера общественной опасности налоговых преступлений является посягательство на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность всех граждан уплачивать налоги.

Налоговые правонарушения, не являющиеся налоговыми преступлениями, представляют меньшую общественную опасность и закрепляются не в Уголовном кодексе РФ, а только в Налоговом кодексе РФ. Кроме того, они влекут за собой не наказание, а санкцию.

1.3 Современное состояние налоговых преступлений и социальная обусловленность правовых норм, предусматривающих ответственность за их совершение по материалам ХМАО-Югры

Важнейшими причинами в росте числа уклонений от уплаты налогов называют правовые причины, которые заключаются в несовершенстве и нестабильности налогового законодательства. Постоянное ожидание повышения налогообложения вынуждает налогоплательщиков заранее занижать объем своих налоговых обязанностей. Несовершенство механизма

¹ Тюнин В.И. Уголовное законодательство и экономическая деятельность (история и современность). - СПб., 2009. - С. 194.

налогообложения и его отдельных составляющих позволяет изыскивать и применять различные способы полного или частичного уклонения от уплаты налогов и сборов. Недостаточно продуманный механизм исчисления и уплаты налогов – использовать разнообразные схемы совершения налоговых деликтов.

В определенной мере способствуют росту налоговых правонарушений недостатки во взаимодействии органов налогового контроля с правоохранительными органами, недостаточное развитие международного сотрудничества в деле борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями.

В юридической науке и практике выделяют два вида налоговых деликтов – преступления и правонарушения. Различие между ними определяется их нормативностью. Нормативность уклонения от уплаты налогов как преступления состоит в том, что его понятие, конкретные виды закреплены и описаны в уголовном законе. Это позволяет четко обозначить предмет исследования, статистически и качественно его оценить, изучить применительно к статьям закона, предметно и практически значимо, опираясь на эмпирические проявления.

В настоящее время можно говорить о законодательном, "ведомственном" и научном понимании налоговых преступлений.

Законодательное понимание состоит в том, что в УК РФ в разд. VIII "Преступления в сфере экономики", в гл. 22 "Преступления в сфере экономической деятельности" сформулированы статьи, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления, в том числе две статьи – за уклонение от уплаты налогов – ст. 198 "Уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица"; ст. 199 "Уклонение от уплаты налогов и сборов с организации"; ст. 199.1. "Неисполнение обязанностей налогового

агента"; ст. 199.2. "Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов"¹.

Ведомственный подход к определению налоговых преступлений нашел отражение в указании Генпрокуратуры России N 870/11, МВД России N 1 от 27.12.2017 "О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности",² в котором в перечне N 2 указанные статьи о налоговых преступлениях прямо, без дополнительных условий отнесены к преступлениям экономической направленности, по уголовным делам о которых предварительное расследование производится в форме предварительного следствия.

Официальные статистические отчеты показателей работы Генпрокуратуры РФ, Следственного комитета РФ, МВД России и прокуратур по видам преступлений, также включают в себя эти деликты как налоговые преступления.

Наконец, целым рядом внутриведомственных документов определяется, что к налоговым преступлениям относятся деяния, подпадающие под признаки двух названных статей. Официальные статистические отчеты показателей работы по видам преступлений в настоящее время включают их в число налоговых.

Что касается научного понимания налоговых преступлений, то в отечественной уголовно-правовой и криминологической науке существует несколько подходов к его определению.

¹ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018)

² Указание Генпрокуратуры России N 870/11, МВД России N 1 от 27.12.2017 "О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности"

Предельно широкое понимание налоговых преступлений заключается в том, что к ним относят преступления, затрагивающие любые виды отношений, связанные с поступлением или непоступлением обязательных платежей в бюджет. Так, Л.Д. Гаухман в группе преступлений, посягающих на общественные отношения, обеспечивающие интересы экономической деятельности в сфере финансов (преступления в сфере финансов), выделяет подгруппу преступлений, посягающих на сферу финансов в части формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов от сбора налогов, страховых взносов и таможенных платежей, а также сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней. Он определяет их как преступления в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов. К ним Гаухман относит уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные или внебюджетные фонды (ст. 198), уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций (ст. 199), уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194), и нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней (ст. 192 УК РФ).¹

Другое понимание налоговых преступлений связывается с целями преступной деятельности, в качестве которых применительно к рассматриваемому виду преступлений предлагается считать только действия по освобождению от налогообложения. Достаточно часто в криминологической и уголовно-правовой литературе к числу налоговых преступлений относят уклонение от уплаты таможенных платежей (ст. 194 УК РФ), полагая, что таможенные и налоговые платежи имеют одну и ту же правовую природу, цели и т.д. Однако в некоторых

¹ Уголовное право. Российской Федерации. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Б.В. Здравомыслов. – М., 1996. – С.284.

исследованиях показывается их отличие от налоговых преступлений путем сравнительного сопоставления тех и других преступлений. Имеются специальные работы, посвященные методике расследования таможенных преступлений.

Пожалуй, наиболее верное толкование налоговых преступлений отмечается в работах И.И. Кучерова, который полагает, что все преступления, связанные с налогообложением, необходимо подразделить на собственно налоговые преступления и на преступления против порядка налогообложения. К первым автор относит «преступные деяния, заключающиеся в уклонении от выполнения обязанностей по начислению и уплате налогов, а ко вторым – преступления, посягающие на установленный порядок деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля и привлечению виновных к ответственности».¹

Исследование налоговых преступлений и налоговой преступности как уголовно-правовой и криминологической проблемы Кучеровым проведено, на наш взгляд, очень обстоятельно и добротнo. Вполне можно согласиться с автором в его обосновании необходимости выделения налоговой преступности в качестве самостоятельного вида. Действительно, налоговые преступления имеют специфичную сферу, в которой они совершаются, особый субъектный состав и ряд других отличительных признаков. Все это говорит о необходимости признания налоговых преступлений самостоятельным видом экономической преступности. Заслуживает внимания и определение Кучеровым налоговой преступности.

Он понимает его как «возникающее в определенных условиях в финансовой сфере общественно опасное социально-правовое явление, в основе которого лежит конфликт между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками, включающее в себя совокупность

¹ Кучеров И.И., Налоговые преступления. – М., 2012.– С. 124.

преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты».¹

В экспериментальном учебнике «Налоговое расследование» дается пространный анализ соотношения налоговых и иных преступлений. Его автор относит налоговые преступления к сложным и приводит три группы преступлений, сопутствующих налоговому, т.е. связанным с уклонением от налогообложения.

Интересными и, безусловно, значимыми являются исследования И.Н. Соловьева. Он совершенно верно отмечает, что диспозиции налоговых статей УК РФ (ст. 198 и 199), несмотря на то что субъектами их являются разные категории налогоплательщиков, имеют общие черты.² С этим следует согласиться, и, наверное, есть смысл соединить эти статьи в одну. Тогда отпадут иногда встречающиеся сложности в квалификации действий субъекта по той или другой статье. Ущерб же, причиняемый уклонением от уплаты налогов лицами, привлекаемыми к ответственности по ст. 198, в реальной судебной-следственной практике вполне сопоставим с ущербом, который причинен субъектами ст. 199, а иногда и превышает его.

Оценивая приведенные научные взгляды на проблему определения понятия и круга преступлений, относимых к налоговым, отметим, что вряд ли можно признать обоснованным и правильным расширительное их толкование. Механизм совершения этих деяний, предмет преступного посягательства, субъект преступления в каждом из приведенных составов являются отличными. Даже в деяниях, наиболее близко примыкающих к уклонению от уплаты налогов – уклонении от уплаты таможенных платежей

¹ Кучеров И.И., Налоговые преступления. – М., 2012.– С. 130.

² Соловьев И.Н., Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. –М.: Экзамен, 2009. – С. 226

– механизм уплаты таможенных платежей имеет специфический режим правового регулирования. Различаются у этих двух видов преступлений и субъекты их совершения: по налоговым неуплатам таковыми являются налогоплательщики, по таможенным неплатежам – лица, осуществляющие таможенные перевозки. При уклонении от уплаты налогов предметом преступления является налог или обязательный платеж в государственный бюджет, по таможенным – таможенная пошлина. Режим и порядок уплаты того и другого различен. Специальное сравнительное сопоставление налоговых и таможенных преступлений может дать еще целый ряд их отличий.

Таким образом, обобщая сказанное, под налоговыми преступлениями в настоящей редакции уголовного закона следует понимать преступления, прямо предусмотренные УК РФ и состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов способами, прямо предусмотренными законодателем.

Налоговые преступления, предусмотренные этими статьями, имеют ряд общих признаков:

- а) посягают на финансовые интересы государства и установленный порядок уплаты налогов и сборов;
- б) определяются одними и теми же социальными, экономическими и иными факторами;
- в) предметом преступления являются налог или сбор, подлежащий перечислению в бюджет;
- г) субъектом обоих составов налоговых преступлений является налогоплательщик;
- д) преступления совершаются только с прямым умыслом;
- е) сущность преступных действий субъектов налоговых преступлений состоит в уклонении от уплаты установленных для них налогов и сборов;
- ж) обе уголовно-правовые нормы, регулирующие ответственность за налоговые преступления, имеют бланкетный характер.

Это признаки уголовно-правового характера, которые отличают налоговые преступления от других видов преступлений, включая и преступления экономической направленности.

Близко к группе налоговых преступлений примыкают, но образуют самостоятельную категорию преступлений деяния, имеющие отношение к сфере налогообложения и деятельности налоговых органов по налоговому контролю.

Кроме того, можно выделить и признаки криминологического характера, отражающие особенности преступлений рассматриваемого вида. Не претендуя на всеохватность и исключительность выводов, представляется, что к числу таких признаков можно отнести такие, как:

- а) совершение деяний в сфере налогообложения юридических и физических лиц;
- б) осуществление преступлений непосредственно в процессе уплаты налогов и других обязательных государственных платежей;
- в) осуществление деяний специальными субъектами – законом установленными налогоплательщиками;
- г) использование криминальных прямо запрещенных уголовным законом способов неуплаты налогов;
- д) отсутствие непосредственно потерпевшего и персонификации жертвы;
- е) отсутствие прямого контакта преступника и потерпевшего;
- ж) разнообразие способов их совершения;
- з) высокую латентность преступлений;
- и) корыстный характер и связь с другими экономическими преступлениями;
- к) ненасильственный характер преступных действий;
- л) безразличность, индифферентность, а иногда и сочувственное отношение; общества к уклонению от уплаты налогов.

Так, задолженность согласно документов Минфина России, подготовленных к заседанию правительства по уплате налогов и сборов по

итогах 2017 г., составила 3,8 млрд. руб.¹ По данным ФНС России из граждан, осуществивших сделки по приобретению имущества, представляют декларации лишь малая доля всего числа приобретателей.

К этому можно добавить, что по результатам многочисленных исследований все большее число граждан и юридических лиц становятся неплательщиками налогов.

По данным современных социологических исследований, треть своих доходов граждане готовы отдать почти безболезненно, но не более того. То есть все налоги в совокупности, которые сейчас приближаются к 60-70%, на самом деле должны укладываться максимум в 33%. При таком положении в теневой манипуляции и "черной" бухгалтерии не будет никакого смысла. Кстати, на этот счет существует мировая статистика, которая утверждает, что только 6% людей не станут платить налоги ни при каких обстоятельствах. Остальные же относительно легко расстанутся с деньгами, если их особенно не зажимать. Так вот, 33% от заработанного готовы заплатить практически все, 40% – только половина граждан, а отдать 70% дохода – уже никто.²

Устойчивой является тенденция роста числа зарегистрированных преступлений в ХМАО-Югре. Если в 2008 г. было возбуждено за уклонение от уплаты налогов всего 25 уголовных дел, в 2007 г. – 34, в 2008 – 36, в 2009 – 51, в 2010 – 75, в 2011 – 90, в 2012 – 84, в 2013 – 123, в 2014 – 113, в 2015 – 127, в 2016–138, в 2017– 134³

Преступные нарушения налогового законодательства обладают высокой латентностью. По прогнозам аналитиков существенная часть налоговых

¹ Генеральная прокуратура Российской Федерации Портал правовой статистики // URL: <http://crimestat.ru/>

² Волженкин Б.В., Преступления в сфере экономической деятельности по Уголовному кодексу Российской Федерации// Юридический мир. 139. – С. 127.

³ Министерство внутренних дел Российской Федерации // URL: <https://мвд.рф/reports/item/123242867>

преступлений пока не выявлена, а количество возбуждаемых по факту нарушений налогового законодательства уголовных дел может быть еще больше.

Характерной чертой налоговой преступности в ХМАО-Югре, также как и в России, является ее высокая латентность. Этот признак, присущий налоговой преступности, отмечается в ряде научных работ. Выявленное количество преступлений в сфере налогообложения составляет, по сведениям одних авторов, не более 35% от реально совершаемых уголовно наказуемых фактов нарушений налогового законодательства, по оценкам других авторов, шесть из 10 налоговых преступников уходит от ответственности.¹

По моему мнению, реальный масштаб налоговой преступности в точных цифрах выражен быть не может. В какой-то мере о нем может свидетельствовать рост объема капиталов, вывозимых за границу, снижение собираемости налогов, рост объема неучтенной денежной наличности, обострение кризиса неплатежей и ряд других показателей.

Не смотря на то, что инициатором уголовного дела не всегда выступает ФНС. Налоговая инспекция в процессе возбуждения уголовного дела все же участвует. Ст. 144 УПК РФ предусматривает следующий порядок: Получив от органов дознания сообщение о налоговом преступлении (которые, описаны в статьях ст. 198 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица, ст. 199 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, статья 199.1 Неисполнение обязанностей налогового агента Уголовного Кодекса), следователь (если нет оснований для отказа в возбуждении уголовного дела) в течение трех суток обращается в вышестоящий налоговый орган по отношению к той инспекции, в которой состоит на учете налогоплательщик. В налоговый орган следователь

¹ Волженкин Б.В., Преступления в сфере экономической деятельности по Уголовному кодексу Российской Федерации// Юридический мир. – 139. –С. 135.

направляет обосновывающие документы и предварительный расчет предполагаемой суммы недоимки по налогам. Получив запрос, налоговый орган должен в течение 15 суток направить в ответ свое заключение. Законом предусмотрено три опции ответов налоговой инспекции:

- направление заключения, подтверждающее нарушение законодательства, если проверка за спорный период уже проводилась;
- проинформировать о проводимой налоговой проверке, по результатам которой решение не принято или еще не вступило в силу;
- проинформировать об отсутствии сведений о нарушении, если обстоятельства не исследовались при проведении проверки.

Что касается порядка инициирования налоговым органом возбуждения уголовного дела, то порядок не изменился — в соответствии со 32 НК РФ и ст. 140 УК РФ, ФНС может направить материалы в правоохранительные органы, только после вступления решения о доначислении налогов в законную силу и невыполнении налогоплательщиком требования ФНС об уплате недоимок, пеней и штрафов в установленные НК РФ сроки.

Причины латентности налоговых преступлений весьма многочисленны и разнообразны, имеют как объективный, так и субъективный характер. В частности, на показатели зарегистрированной налоговой преступности в значительной степени влияют такие субъективные факторы, как наличие политической воли, активизация или ослабление борьбы с налоговыми преступлениями, нацеленность на их выявление, уровень процессуального мастерства следователей и оперативных работников, занимающихся выявлением и расследованием этих преступлений, и др.

Аналитики современной экономической преступности в России считают налоговые преступления одним из опасных направлений криминализации экономической деятельности.

Криминальные посягательства в этой сфере отличаются большим разнообразием, особой изощренностью, высокоинтеллектуальным характером преступных операций, быстрой адаптацией преступников к новым видам и формам налоговой деятельности, применяемым формам и системам учета и отчетности, видам документов и технологиям налогового учета. Наиболее криминогенными секторами экономики остаются оптово-розничная торговля, промышленность и строительство, топливно-энергетический комплекс и финансово-кредитная сфера.

Налоговые преступления состоят в тесной взаимосвязи со многими преступлениями в сфере экономики. Они сопутствуют мошенничеству, незаконному предпринимательству, обману потребителей и т.д. Совершая одно из перечисленных преступлений, правонарушитель становится субъектом и налоговых преступлений, так как все основные сферы деятельности в государстве тем или иным образом касаются налогообложения и большая часть незаконных действий в сфере экономики прямо или косвенно связаны с налоговыми преступлениями.

Финансовый ущерб от налоговых преступлений, как правило, превышает ущерб от других видов преступлений в сфере экономической деятельности. По различным оценкам в результате массового уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает до 30% причитающихся к оплате обязательных платежей.¹

Таким образом можно сказать, что налоговая реформа в России продолжается. Продолжает совершенствоваться работа органов, в задачу которых входит выявление и расследование налоговых преступлений. Эффективная борьба с налоговой преступностью возможна лишь на основе единой комплексной и четкой Федеральной программы борьбы с налоговой

¹ Волженкин Б.В., Преступления в сфере экономической деятельности по Уголовному кодексу Российской Федерации// Юридический мир. 139. –С. 166.

преступностью. Ее можно разработать в дополнение одобренных Правительством РФ Основных направлений налоговой политики на 2018-2020 гг.¹ Такая Программа должна содержать решение всех основных вопросов, касающихся уголовно-правовых, административных и финансовых санкций за совершение налоговых правонарушений. Эти положения должны согласовываться с соответствующими нормами уголовно-процессуального, гражданско-процессуального, гражданско-правового и оперативно-розыскного характера, нормами налогового законодательства. Неотъемлемыми в данной Программе должны быть криминалистические исследования и рекомендации, направленные на эффективное выявление и расследование налоговых преступлений.

Устойчивой является тенденция роста числа зарегистрированных преступлений в ХМАО-Югре. Если в 2008 г. было возбуждено за уклонение от уплаты налогов всего 25 уголовных дел, в 2007 г. – 34, в 2008 – 36, в 2009 – 51, в 2010 – 75, в 2011 – 90, в 2012 – 84, в 2013 – 123, в 2014 – 113, в 2015 – 127, в 2016–138, в 2017– 134²

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов// URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695

² Министерство внутренних дел Российской Федерации // URL: <https://мвд.рф/reports/item/1232428675>

2 ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

2.1 Объективные признаки налоговых преступлений

Объективная сторона преступления является один из важнейших элементов состава преступления. Объективная сторона представляет собой внешнюю сторону общественно опасного посягательства и является общественно опасным и уголовно-противоправным деянием, которое совершается в определенное время и в конкретном месте определенным способом. Объективная сторона преступления включает также общественно опасные последствия, которые наступили или могли наступить в результате совершенного деяния.

Объективная сторона преступления есть процесс общественно опасного и противоправного посягательства на охраняемые законом интересы, рассматриваемый с его внешней стороны с точки зрения последовательного развития тех событий и явлений, которые начинаются с преступного действия (бездействия) субъекта и заканчиваются наступлением преступного результата.

Таким образом, объективная сторона представляет собой динамичное действие во времени и пространстве, а не статическое явление. Признаки, определяющие внешнюю сторону поведения человека, составляют содержание объективной стороны всякого преступления. Это поведение должно быть прежде всего общественно опасным, запрещенным данным Кодексом под угрозой наказания, (ст. 14 УК РФ).

Согласно наиболее распространенной в настоящее время точке зрения, к собственно налоговым преступлениям относятся лишь те деяния, которые непосредственно посягают на отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Такие преступления выражаются в неисполнении налогообязанными лицами своих

обязанностей по исчислению, уплате или перечислению налогов и сборов в бюджетную систему РФ.¹

Кроме того, как справедливо указывает А.П. Зрелов, преступный характер деяния в налоговой сфере должен быть признан уголовным законодательством территории, к юрисдикции которого оно отнесено.²

Таким образом, признаками налогового преступления являются:

- вина субъекта преступления, то есть лица, совершившего деяние;
- общественная опасность деяния;
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах;
- наличие запрета уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение деяния.

Следуя данной правовой доктрине, к непосредственно налоговым преступлениям принято относить противоправные деяния, предусмотренные следующими статьями Уголовного кодекса Российской Федерации:

- ст. 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»);
- ст. 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»);
- ст. 199.1 («Неисполнение обязанностей налогового агента»);
- ст. 199.2 («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов»).

По мнению большинства исследователей, именно уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций является наиболее часто совершаемым преступным посягательством в сфере налогообложения. В частности, профессор Е.П. Ищенко отмечает, что

¹ Бадаев А. Е. Налоговая преступность — слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. – 2009. – № 3. – С. 23.

² Зрелов А.П, Краснов М.В. Налоговые преступления. – М.: Статус-Кво 97, 2004. – С. 192 .

³ «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018)

правоотношения, связанные с исчислением и уплатой указанных налогов, выступают в качестве объекта противоправных деяний, ответственность за которые предусмотрена статьями 198, 199, 199.1 УК РФ, в 71% случаев от всех совершенных налоговых преступлений.¹

Все вышесказанное подтверждает необходимость проведения комплексного правового анализа положений уголовного законодательства, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, выявление его пробелов и недостатков, а также разработки практических рекомендаций, направленных на предупреждение указанной группы налоговых преступлений.

Следует отметить, что подавляющее большинство научных исследований, посвященных налоговой преступности, носит общий характер. В свою очередь, системное рассмотрение проблем совершения преступлений, связанных именно с уклонением от уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, дает реальную возможность для выработки необходимой совокупности мер, на основе которой возможно применение приемов и методов борьбы с данным негативным явлением.

Надлежащая уголовно-правовая оценка изучаемых нами преступных деяний и их правильная квалификация невозможны без анализа их объективных признаков.

Статья 199.2 УК РФ предусматривает ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. В отличие от ст. 198, 199, 199.1 УК РФ данное преступление направлено не на уклонение от уплаты налогов (сборов) и имеет целью сокрытие имущества с целью избежать уплаты уже имеющейся недоимки.

¹ Ищенко Е.П. Криминалистика: учебник. – М.: Контракт, Инфра. –М, 2011. – С. 65

Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для принятия мер принудительного исполнения этой обязанности в соответствии со ст. 46–48 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок.

Взыскание налога производится по решению налогового органа. Решение о взыскании принимается не позже двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках; взыскание налога или сбора за счет иного имущества (наличные денежные средства, ценные бумаги, валютные ценности, автотранспорт, сырье и материалы, готовая продукция, станки, оборудование, здания, сооружения и т.д.), за исключением имущества, предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом и членами его семьи.

Законодатель в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" зафиксировал перечень действий, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ, как преступные, и раскрыл понятие «сокрытие». Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов

и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ), следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.¹ Действия по сокрытию денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, после истечения срока, установленного законодательством для уплаты соответствующего налога (сбора), могут быть совершены как до получения налогоплательщиком (налоговым агентом), знающим об имевшей месте неуплате в установленный срок суммы налога (сбора), так и после получения им требования об уплате налога (сбора), направленного налоговым органом.

Крупным размером признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей. Объективная сторона данного деяния предполагает активные действия. Виновный припрятывает, раздает доверенным лицам, перечисляет на счета других организаций, фиктивно «продает» имущество. Оконченным оно считается с момента совершения любого из действий по сокрытию. Суть сокрытия заключается в фактическом утаивании денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам (сборам).

При этом деяние, связанное с сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, образует состав преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, независимо от того,

¹ Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления"

было ли такое сокрытие отражено в документах бухгалтерского учета или нет.

Обязательными признаками объективной стороны являются крупный размер сокрытого (более 15 млн. руб.) и время совершения преступления: сокрытие должно иметь место после образования недоимки по налогам и (или) сборам. При решении вопроса о том, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, в крупном размере, судам следует иметь в виду, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются.

Преступление совершается в период после наступления сроков уплаты налогов и (или) сборов и до момента установления факта сокрытия налоговыми органами или службой судебных приставов денежных средств или иного имущества. Началу совершения преступления может предшествовать получение налогоплательщиком письменного извещения (требования) об уплате налога, где содержатся сведения о сумме задолженностей по налогу, размере начисленных пеней, сроке исполнения требования, а также о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для принятия мер принудительного исполнения этой обязанности. К таким мерам Налоговый кодекс относит: обращение взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках; взыскание налога или сбора за счет иного имущества (наличные денежные средства, ценные бумаги, валютные ценности, автотранспорт, сырье и материалы, готовая продукция, станки, оборудование, здания, сооружения и т.д.), за исключением имущества,

предназначенного для повседневного личного использования физическим лицом и членами его семьи.

Руководители организаций совершают данные преступления, имея реальную возможность производить перечисления платежей в бюджет и внебюджетные фонды, однако умышленно уклоняются от их уплаты путем сокрытия имеющихся денежных средств. Наиболее распространенным способом прямой неуплаты налогов является ссылка руководителей на отсутствие именно денежных средств у предприятия, тогда как на самом деле денежные средства организации от прямой уплаты скрываются. Анализ сложившейся практики судов области позволяет выделить распространенный способ сокрытия средств (имущества).

Сургутским районным судом рассмотрено уголовное дело в отношении С.Г.В. Органами предварительного следствия он обвинялся в сокрытии денежных средств в сумме 5 659 416 руб. за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание имевшейся недоимки по налогам и сборам. Будучи председателем СПК «им. Петрова», зная о том, что у СПК имеется недоимка по налогам и сборам, а также что межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре № 3 в порядке, предусмотренном ст. 46 НК РФ, предъявлены инкассовые поручения по задолженности платежей налогов в бюджеты различных уровней и сборов в государственные внебюджетные фонды умышленно, в целях сокрытия денежных средств, за счет которых в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, производил расчеты с различными кредиторами через ПАО «Организация», направляя указанной организации письма-распоряжения о перечислении денежных средств кредиторам СПК «им. Тимирязева». Тем самым осуществлял платежи, которые в соответствии с действующим законодательством отнесены к

шестой группе очередности, тогда как платежи в бюджет и внебюджетные фонды отнесены к третьей группе.

На основании указанных писем ПАО «Организация» в период с 16 декабря 2015 г. по 1 августа 2016 г. перечислило, минуя расчетные счета СПК «им. Петрова», 5 659 416 руб., что является крупным размером¹.

При использовании данного способа денежные средства перечисляются кредиторам непосредственно дебиторами организации - налогоплательщика, минуя расчетный счет организации в банке. Данные действия в принципе не противоречат законодательству. Однако если целью этого является сокрытие (умышленное утаивание) денежных средств или иного имущества предприятия от наложения на них ареста или последующей реализации, то данные действия могут быть квалифицированы по ст. 199.2 УК РФ.

Поэтому при рассмотрении данной категории дел следствие должно установить, что скрыты именно те денежные средства, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, т.е. должен быть соблюден порядок, предусмотренный ст. 46 и 47 НК РФ, имелась ли возможность погасить за исследуемый период недоимку по налогам и сборам при условии перечисления денежных средств от третьих лиц на расчетные счета указанного предприятия и списания с этих расчетных счетов денежных средств в порядке очередности, предусмотренной ч. 2 ст. 855 ГК РФ, установить сумму.

Таким образом, можно сделать вывод, что объективная сторона преступления состоит, прежде всего:

1. в уклонении физического лица от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах, в случаях, когда подача её обязательна, либо
2. во включении в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах

¹ Сургутский районный суд ХМАО-Югры // URL: https://surgray--hmao.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo

3. в уклонении от уплаты налога иным способом.

Также можно добавить, что признаками налогового преступления являются:

- вина субъекта преступления, то есть лица, совершившего деяние;
- общественная опасность деяния;
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах;
- наличие запрета уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение деяния.

Именно уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций является наиболее часто совершаемым преступным посягательством в сфере налогообложения. В частности, профессор Е.П. Ищенко отмечает, что правоотношения, связанные с исчислением и уплатой указанных налогов, выступают в качестве объекта противоправных деяний, ответственность за которые предусмотрена статьями 198, 199, 199.1 УК РФ, в 71% случаев от всех совершенных налоговых преступлений.

2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений

Больше всего споров возникает по поводу видов умысла при совершении налоговых преступлений. Следует отметить, что в налоговом законодательстве

умысел может быть лишь прямым. Поэтому ответственность за налоговые правонарушения наступает независимо от вида умысла. Практически во всех научных работах отмечается, что налоговые преступления совершаются преимущественно из корыстных побуждений, для которых характерен прямой умысел. В данном случае, безусловно, во внимание принимается содержание ст. 25 УК РФ, согласно которой преступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или

неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления.

Однако взгляды специалистов относительно того, могут ли совершаться налоговые преступления еще и с косвенным умыслом, разделились. По мнению одних, уклонения от уплаты налогов совершаются только с прямым умыслом. Этой позиции придерживаются Л. М. Кладков, А. М. Яковлев, Л. Д. Гаухман, И. И. Кучеров, О. Г. Соловьев. Другие исследователи допускают косвенный умысел. К примеру, в случае непредставления декларации и последующей неуплаты подоходного налога не исключается, по их мнению, ситуация, когда лицо «может действовать и с косвенным умыслом. Гражданин может быть не уверен в том, что его действия повлекут неуплату налога, который он должен уплатить. При этом он допускает с высокой степенью вероятности, что налог все-таки заплатить обязан».¹

Теоретики, придерживающиеся первой точки зрения, вполне обоснованно отмечают, что, совершая налоговое преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, виновный осознает факт уклонения от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации в налоговый орган, зная о возложенной на него обязанности представить такую декларацию, или путем включения в декларацию заведомо искаженных данных, которые, как ему доподлинно известно, не соответствуют действительности и уменьшают размер уплачиваемого налога (сбора), либо иным способом и желает этого.² Подобные выводы встречаются в большинстве работ, посвященных налоговым преступлениям.

Сторонники же второй точки зрения, допускающие косвенный умысел, отмечают, что понятие косвенного умысла сформулировано в ст. 25 УК РФ

¹ Соловьев И.Н., Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. –М.: Экзамен, 2009. – С. 241

² Соловьев И.Н., Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. –М.: Экзамен, 2009. – С. 246

таким образом, что его практически невозможно разграничить с прямым, если речь идет об умысле неопределенном.¹

Вместе с тем гипотез возможного в этом случае преступного поведения они не выдвигают. По нашему мнению, это объясняется тем, что представить ситуацию, когда какое-либо лицо умышленно совершило преступные действия, приведшие к неуплате налогов, и при этом не желало этого, но допускало такие последствия, просто невозможно. Безразличное отношение в этом случае также исключается.

В значительной степени указанные выводы подтверждаются практикой: вменение налогового преступления, совершенного с косвенным умыслом, в изученных нами уголовных делах ни разу не было зафиксировано. Исходя из этого, можно с большой долей уверенности утверждать, что субъективная сторона данных преступлений характеризуется наличием только прямого умысла. Представляя заведомо ложные сведения об объектах налогообложения или не уплачивая налог в срок, лицо сознает, что дезинформирует налоговые органы, и желает этого.

Так, Сургутский городской суд, рассмотрев уголовное дело по обвинению К. в совершении преступлений, предусмотренных ч. 1 ст. 198 и ч. 2 ст. 198 УК РФ, установил, что прямой умысел, направленный на сокрытие объекта налогообложения, а следовательно, на уклонение от уплаты налогов, подтверждается представленной в ФНС декларацией о доходах предпринимателя К. за 2013 г. Указанный документ был им подан 29 апреля 2014 г., т. е. с нарушением срока его предоставления, подписан им лично, и в разделе № 4 «Доходы, полученные от предпринимательской деятельности...» полученный доход не включен в состав продекларированного совокупного годового дохода. В тетради учета доходов и расходов предпринимателя К., приобщенной к уголовному делу, не нашли свое отражение некоторые сделки, подтвержденные документально накладными, счетами-фактурой,

³ Соловьев И.Н., Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. –М.: Экзамен, 2009. – С. 248

платежными поручениями, свидетельскими показаниями, имеющимися в материалах дела.¹

Некоторые авторы допускают наличие косвенного умысла по отношению к уклонению от уплаты налога и при наличии идеальной совокупности ст. 171 и ст. 198 УК РФ. Так, А. В. Иванчин считает, что при незаконном предпринимательстве виновный, как правило, преследует одну цель – извлечь доход в крупном размере, безразлично относясь к неуплате налогов.² Мы согласны с мнением О. Г. Соловьева, который полагает, что данный вывод носит небесспорный характер, и в связи с этим отмечает: «В большинстве случаев желание лица извлечь крупный доход напрямую связано с его попытками “минимизировать” затраты в виде налогов или вовсе избежать их уплаты. К примеру, основной целью деятельности без регистрации как раз и является нежелание субъекта ставить эту деятельность под контроль налоговых органов, обременять себя налоговой и иной отчетностью и уплатой налогов и взносов. Субъект осознает, что извлечь максимально возможный доход от незаконной деятельности он сможет, если избежит уплаты необходимых платежей, которые при определенных оборотах могут превышать 50 % от полученной прибыли».³

Так, С., являясь физическим лицом, не зарегистрировавшись как предприниматель на территории ХМАО-Югры, с целью занятия предпринимательской деятельностью без регистрации и получения неконтролируемого дохода, заключил с физическими лицами Б., Л. и П. учредительный договор о совместной предпринимательской посреднической и коммерческой деятельности с целью получения и распределения прибыли. При этом деятельность по заключенному договору предполагалось вести под регистрацией одного П., зарегистрированного в качестве частного

¹ Сургутский городской суд ХМАО-Югры // URL: https://surgray--hmao.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo/34359663

² Иванчин А.В., Налоговая преступность.–М.: Экзамен, 2008. – С. 191

³ Соловьев И.Н., Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. –М.: Экзамен, 2009. – С. 248

предпринимателя в администрации города и имеющего свидетельство № 10332. Работая таким образом, С. заведомо предполагал осуществление своей предпринимательской деятельности от имени другого лица. Суд признал С. виновным в совершении преступлений, предусмотренных п. «б» ч. 2 ст. 171 и ч.1 ст. 198 УК РФ, и указал, что С., используя реквизиты П., реализовывал товары, а причитающиеся за них денежные средства поступали на его расчетный счет, что подтверждает умысел на занятие предпринимательской деятельностью без регистрации и уклонение от уплаты подоходного налога.¹

Целью этого преступления является уклонение от уплаты, удержания или перечисления налога полностью или частично, однако в крупном размере.

Мотив не является конститутивным признаком налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.2 УК РФ, и позволяет лишь дополнительно охарактеризовать личность преступника. Мотив может 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).

Мотив является обязательным признаком состава, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в качестве которого выступают личные интересы виновного. Как правило, такие интересы имеют корыстную природу, хотя не исключаются и иные социально негативные в своей основе побуждения.

Анализируя характер мотивов и целей, присущих налоговым преступлениям, мы обратили внимание, что вопреки устоявшемуся мнению эти мотивы не всегда являются корыстными. По ряду уголовных дел мотивы таких действий не отличались корыстной направленностью. Часто сокрытые средства шли на зарплату, на ремонт помещений, оборудования,

¹ Нижневартковский городской суд// URL:
http://vartovgor.hmao.sudrf.ru/modules.php?name=docum_sud&rid=645287

благотворительные цели. При этом суд учитывал их как обстоятельства, смягчающие уголовную ответственность, но отнюдь не исключаящие ее.

Именно так поступил Нефтеюганский районный суд, рассмотрев уголовное дело по обвинению Г. в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ. Суд установил, что Г. умышленно с целью уклонения от уплаты налогов, при наличии у предприятия на 1 декабря 2012г. задолженности по уплате налогов в сумме 5 231 680 руб., в ущерб уплате задолженности по налогам использовал на приобретение сырья, расчеты с поставщиками и иные цели поступившие в кассу денежные средства. Г. вину свою по предъявленному обвинению признал частично, показав, что распоряжение о расходовании денежных средств из кассы отдавались им с целью недопущения остановки производственной деятельности предприятия. При определении вида и размера наказания в отношении Г. суд принял во внимание данные показания как смягчающие вину обстоятельства.¹

Следовательно, действия директора предприятия, который израсходовал финансовые средства на выплату заработной платы рабочим и по этой причине не уплатил в установленный срок необходимые налоги в сумме, превышающей крупный размер, и действия директора полулегальной коммерческой фирмы, который преступно уклонился от налоговых платежей в том же объеме, но использовал «сэкономленные» средства исключительно в корыстных целях, будут квалифицироваться правоприменителем одинаково как предусмотренные ч. 1 ст. 199 УК РФ. При этом, как правило, затраты государства, направленные на выявление и расследование преступной деятельности руководителя коммерческой фирмы, оказываются на порядок выше.

По моему мнению, если выяснится, что неуплата или неудержание налога стала единственно возможным в сложившихся условиях способом

¹ Нефтеюганский районный суд ХМАО-Югры // URL: http://uganskray.hmao.sudrf.rmodules.php?name=sud_delo&srv_num=1453446

предотвратить остановку деятельности предпринимателя или предприятия, суд вправе не признать содеянное преступлением, ссылаясь в обоснование своего решения на ст. 39 УК РФ «Крайняя необходимость».

Думается, верно по этому поводу высказался А.В. Иванчин: «Нельзя не принимать во внимание заявление руководителя градообразующей организации о том, что в случае уплаты налогов его организация не смогла бы выполнить обязательства перед контрагентами, что повлекло бы прекращение производства товаров, а в дальнейшем – и выплаты заработной платы рабочим и служащим, абсолютно лишенным иных источников существования; и при этом иных источников денежных средств у организации не было. В этой ситуации – то есть если версия лица подтвердится – есть, думается, все признаки крайней необходимости, если, конечно, решая вопрос о соотношении значимости “противоборствующих” интересов, согласиться с тем, что неуплатой налога предотвращен большой вред, в частности голод жителей, работающих в организации и живущих в этом населенном пункте. Но есть иной вариант: предположим, что средства, подлежащие перечислению в бюджеты в качестве налогов, действительно были использованы не на строительство домов отдыха, банкеты или поездки работников на зарубежные курорты, а израсходованы, скажем, на оплату комплекующих, однако у руководителя имелась иная, непротивоправная возможность погасить недоимку, скажем, путем получения значительного кредита под залог недвижимости, что обеспечило бы как ведение предпринимательской деятельности, так и уплату налогов. Получается, что в данном случае крайности в его действиях нет и руководителю придется нести ответственность за преступное уклонение от уплаты налогов».¹

Данный подход нашел свое применение в практике правоохранительных органов. Так, по сведениям Военной прокуратуры Тихоокеанского флота, основным мотивом признания отсутствия состава преступления по делам, находившимся в производстве, являлось отсутствие доказательств умысла и

¹ Иванчин А.В., Налоговая преступность.–М.: Экзамен, 2008. – С. 191

крайняя необходимость (невыплата налогов из-за направления средств на выплату заработной платы и (или) поддержание деятельности предприятия).

Как уже было отмечено, целью действий виновных является уклонение от уплаты налогов или сборов либо снижение сумм платежа в качестве налога или сбора с последующим обращением сокрытых денежных средств в свою собственность, собственность организаций или других лиц.

Данная цель, во избежание отмеченных выше противоречий, должна быть рельефно отображена при описании признаков рассматриваемого преступления.

Таким образом, из вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

1) составы налоговых преступлений сконструированы как формальные, поэтому субъективная сторона уклонения от уплаты налога характеризуется наличием только прямого умысла, ибо лицо сознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления;

2) мотив не является конститутивным признаком налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.2 УК РФ, и позволяет лишь дополнительно охарактеризовать личность преступника. Мотив необходимо тщательно устанавливать в связи с возможностью применения к действиям лица, уклонившегося от уплаты налогов, правила ст. 39 УК РФ «Крайняя необходимость»;

3) целью совершения налогового преступления является избежание уплаты налога и (или) сбора в нарушение установленных законодательством о налогах и сборах правил;

4) мотив является обязательным признаком состава, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в качестве которого выступают личные интересы виновного.

3 СООТНОШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ СО СМЕЖНЫМИ СОСТАВАМИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ

3.1 Квалификация налоговых преступлений при отягчающих обстоятельствах

В числе отягчающих обстоятельств совершения налоговых преступлений (ст.ст. 198, 199 и 199¹ УК РФ) назван особо крупный размер неуплаченных налогов. Применительно к преступлению, предусмотренному в ст. 198 УК особо крупный размер неуплаченных налогов должен составлять сумму, превышающую два миллиона семьсот тысяч рублей, если эта сумма превышает 10% подлежащих уплате налогов и (или) сборов. Особо крупный размер будет и в случае неуплаты налогов и (или) сборов в сумме свыше четырех миллионов пятисот тысяч рублей, если доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов, подлежащих уплате, либо превышающих тринадцать миллионов пятисот тысяч рублей. Возможен вариант, при котором сумма неуплаченных налогов и (или) сборов с физического лица превысит пять миллионов рублей, но будет меньше одного миллиона и не превысит 25% всех неуплаченных налогов. В этом случае ответственность должна наступить по части 1 ст. 198 УК РФ. Применительно к ст. 199 УК РФ законодатель определил величину особо крупного размера неуплаченного налога в сумму, превышающую пятнадцать миллионов рублей, при условии, что эта сумма составит свыше 50% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо сумма превышающая сорок пять миллионов рублей.

Предложенный законодателем механизм определения сумм неуплаченных налогов и (или) сборов позволяет принимать в расчет суммы

любых неуплаченных налогов и (или) сборов в любом размере за отдельные налогооблагаемые периоды.

Крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов отличить от особо крупного можно будет лишь исходя из величины неуплаченных сумм и времени неуплаты из расчета три финансовых года. Таким образом, получается, что законодатель в основу отграничения основного состава преступления от преступления с отягчающим обстоятельством положил лишь объективный признак-величину неуплаченного налога. Направленности умысла на неуплату налога и или (сбора) отводится роль второстепенного признака, позволяющего лишь решать, было уклонение умышленным или имела место неосторожная форма вины не влекущая уголовно-правовых последствий. Анализируя подход законодателя к оценке механизма определения криминально значимого размера уклонения от уплаты налогов, Н.А. Лопашенко¹ справедливо отмечает, что он выражается в превалировании объективного вменения над субъективным вменением традиционно принятым в уголовном праве России. Это означает, что если, например, преступление совершалось с единым умыслом более чем три финансовых года, то момент его фактического начала не будет совпадать с юридическим, т.е. имеет место юридическая фикция.

Исходя из смысла текста примечания к ст. 199 УК РФ таким же образом рассчитывается сумма налогов и сборов непоступивших в соответствующие бюджеты при неисполнении обязанностей налогового агента (ст. 199¹ УК РФ).

Другим отягчающим обстоятельством является совершение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации группой лиц по предварительному сговору. Согласно ч.2 ст. 35 УК РФ под группой лиц по

¹ Лопашенко Н.А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоговые споры: теория и практика. – №5. 2014. – С. 17.

предварительному сговору понимаются лица, совместно совершившие преступление. Эти лица являются соисполнителями преступления¹.

Характер способов совершения преступления предусмотренного ст. 199 УК РФ позволяет выделить в числе исполнителей лишь двух лиц: руководителя организации, главного бухгалтера (бухгалтера). Правоприменительная практика регистрирует такие случаи уклонения от уплаты налогов с организации, однако, число их не велико².

Все остальные лица могут быть лишь соучастниками, указанными в частях 3-5 ст. 33 УК РФ. Следовательно, группу лиц по предварительному сговору могут образовать лишь виновные являющиеся исполнителями преступления. Соучастники преступления могут быть при совершении преступления группой лиц по предварительному сговору, если они осознают, что преступление совершается не одним исполнителем. Квалификация действий таких соучастников должна быть дана с применением с. 33 УК РФ по ч. 2 ст. 199 УК РФ. В тех случаях, когда организация - налогоплательщик является дочерней или зависимой от организации «матери», соучастниками могут выступать учредители (участники), руководитель или главный бухгалтер последней.

Таким образом, можно сделать вывод, что в числе отягчающих обстоятельств совершения налоговых преступлений (ст.ст. 198, 199 и 199¹ УК РФ) назван особо крупный размер неуплаченных налогов.

¹ Соловьев И.Н. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (ст.ст. 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации). Дис. канд. юрид. наук. –М., 2014. – С. 80.

² По данным А.Н. Караханова таких преступлений совершается порядка 8% от всех совершаемых преступлений квалифицируемых по ст. 199 УК РФ. См.: Караханов А.Н. Проблемы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации. - М., 2013. - С. 88. Аналогичные цифры приводятся в других источниках: Козлов В.А. Лица-объекты уголовно-процессуальных мер воздействия за совершение налоговых преступлений и значение их характеристики для раскрытия и расследования противоправных действий // Российский следователь. - 2013. - №8. – С. 15.

Другим отягчающим обстоятельством является совершение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации группой лиц по предварительному сговору. Согласно ч.2 ст. 35 УК РФ под группой лиц по предварительному сговору понимаются лица, совместно совершившие преступление. Эти лица являются соисполнителями преступления.

3.2 Соотношение налоговых преступлений со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности: проблемы квалификации и их пути разрешения по материалам ХМАО-Югры

Активное участие в реализации различных схем уклонения от уплаты налогов налогоплательщиками в крупных и особо крупных размерах побудило законодателя установить уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов) в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. Криминализирующим признаком указанного деяния является размер неуплаченных налогов и (или) сборов¹.

Такая обязанность предусмотрена в ряде статей НК РФ. Например, в п. 2 ст. 161 НК РФ сказано о том, что налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика (иностранного лица) и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Пункт 3 этой же статьи устанавливает обязанность налогового агента (арендатора) исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить соответствующую сумму налога. В соответствии со статьей 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. В зависимости от особенностей

¹ Как известно, ст. 123 НК РФ устанавливает налоговую ответственность за подобное деяние, а ст. 15.8 Кодекса РФ «Об административных правонарушениях» установлена административная ответственность за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса).

отношений, возникающих в связи с налогообложением, участников налоговых отношений роль налоговых агентов могут выполнять органы, организации или индивидуальные предприниматели (ст. 161 НК), иностранные представительства, коллегии адвокатов (ст. 226 НК), иностранная организация, являющаяся доверительным управляющим (ст. 309 НК) и т.д.

В налоговом кодексе предусмотрены сроки исполнения указанной обязанности. Так, по налогу на доходы физических лиц налоговые агенты обязаны перечислить суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (п.6. ст. 226 НК РФ). По налогу на добавленную стоимость налоговый период для налоговых агентов установлен в один месяц (п.1 ст. 163 НК РФ). Согласно п.4 ст. 174 НК РФ налоговый агент налогоплательщика, не зарегистрированного в РФ и не состоящего на учете в РФ одновременно с перечислением денежных средств налогоплательщику за работы (услуги) обязан уплатить налог за такого налогоплательщика.

Если следовать буквальному пониманию текста закона то следует констатировать, неисполнение любого из трех составляющих обязанность налогового агента должно влечь ответственность по ст. 199¹ УК РФ. Неисчисление налогов и (или) сборов означает, что они не рассчитаны, т.е. не определена величина их в количественном (стоимостном) выражении. Суммы налогов (сборов) неотражены в соответствующих бухгалтерских (налоговых) документах. Неудержание налогов означает, что денежные суммы продолжают находиться в распоряжении либо налогового агента, либо в распоряжении налогоплательщика, вводятся в оборот по совершаемым этими лицами сделкам. Наконец, неперечисление налогов означает неписание денежных сумм со счета в результате непредставления в банк платежного поручения или невнесения денежной суммы в банк или кассу органа местного самоуправления либо организации связи. Момент окончания совершения преступления связан с истечением срока перечисления

денежных средств в соответствующий бюджет независимо от вида неисполненной обязанности.

Обязательным условием уголовной ответственности за преступление является личный интерес налогового агента. Это оценочное понятие не раскрывается, хотя встречается в ряде статей УК РФ. Прежде всего, личный интерес ассоциируется с корыстными устремлениями, желанием обогатиться за счет неуплаченных налогов. Личный интерес организации может быть связан со стремлением улучшить финансовое положение организации, осуществить расчет по долгам с контрагентами, предоставить денежные средства в кредит и прочее¹. Такой взгляд на содержание указанного понятия высказывается и в научной литературе .

Правоприменительная практика сталкивалась с серьезными трудностями при квалификации действий налоговых агентов, содействовавших уклонению налогоплательщиков от налогов. Если организация, являющаяся налоговым агентом, исчисляла и удерживала со своих работников налог на доходы физического лица, но не перечисляла его в бюджет, ответственность за это могла наступить лишь по ст. 123 НК РФ независимо от величины суммы неуплаченного налога.

Практика привлечения к уголовной ответственности по делам такой категории была противоречивой. Так, весной 2015 года судами г. Сургута были осуждены за причинение имущественного ущерба иному владельцу имущества путем обмана без признаков хищения индивидуальные предприниматели «К» и «П», которые не исчислили и не уплатили налоги с продаж, обратив неуплаченные суммы в личное пользование. В других случаях возбуждаемые по ст. 165 УК уголовные дела прекращались. Некто

¹ Сохраняет свое значение руководящее разъяснение Пленума Верховного Суда СССР от 30 марта 1990 г. «О судебной практике по делам о злоупотреблении властью или служебным положением, превышении власти или служебных полномочий, халатности и должностном подлоге». Сборник постановлений пленумов Верховных Судов СССР и РСФСР (Российской Федерации) по уголовным делам. –М., 1997. –С. 335-36.
Середа И. Социально-экономическая обусловленность уголовно- правового запрета уклонения от уплаты налогов // Законность. 2012. №10. –С. 32.

«Б», являясь генеральным директором ООО «Кристалл», заключил с организацией договор купли-продажи, согласно которому поставлял ткани и фурнитуру в магазин тканей ООО «Кристалл». Прекращая уголовное дело в отношении «Б», по п.2 ст. 24 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее УПК РФ), следователь указал, что удержание налога следовало производить у источника выплат дохода¹. Уголовное дело в отношении лица, которое должно было удержать налог, прекращено, поскольку в ст. 198 УК речь идет об ответственности налогоплательщика, а не налогового агента².

Анализируя правоприменительную практику, С.В. Козлов пришел к выводу о необходимости установить уголовную ответственность за уклонение налогового агента от перечисления налогов, что будет способствовать предотвращению уклонения от уплаты налогов с использованием схем, в которых состоялось соглашение между агентом и лицом, у которого появился объект налогообложения.

Какое-то время складывалась практика привлечения лиц, наделенных управленческими функциями, по ст. 201 УК РФ³. По - видимому, теперь все подобные случаи должны будут квалифицироваться по ст. 199¹ УК РФ. Состав преступления, предусмотренный ст. 199¹ УК, является специальным по отношению к составу преступления, предусмотренному ст. 201 УК РФ. Деяния, совершаемые налогоплательщиками, если они прямо не подпадают под действие статей 198 или 199 УК РФ, должны квалифицироваться, при наличии к тому оснований, как соучастие в преступлении, предусмотренном ст. 199¹ УК РФ.

¹ Сургутский районный суд ХМАО-Югры // URL: https://surgray--hmao.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo

² Точка зрения, А.Р. Сиюхова об ответственности налоговых агентов по ст. 165 УК представляется ошибочной. Сиюхов А.Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации. – Автореф. дис. канд. юрид. наук. – Краснодар, – 2000. – С. 20.

³ Макаров Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений // Законность. – 2004. – № 8. – С. 41-42.

Обращает на себя внимание, следующее обстоятельство. Величина крупного и особо крупного размера неисчисленного, неудержанного и неперечисленного налога и (или) сбора установлена в таком же размере, как и в ст. 199 УК РФ. Если обязанности налогового агента выполняет физическое лицо (предприниматель) не исполнивший обязанность по исчислению и удержанию налога на доходы с физических лиц ответственность его будет возможна лишь тогда когда размер сумм, не перечисленных налогов, будет таким которые указаны в примечании к ст. 199 УК РФ. Таким образом, налоговый агент являющийся физическим лицом защищен от уголовного наказания в большей мере, нежели физическое лицо налогоплательщик. Совершить преступление, разумеется, может лишь физическое лицо, обладающее полномочиями исполнять обязанности налогового агента. Такими полномочиями обладает руководитель организации, главный бухгалтер, иное лицо наделенное правом подписывать платежные поручения (такое право может быть оговорено в уставных документах организации). Поскольку организация осуществляет финансовые операции, используя банки, образец подписи лица содержится в банковской карточке.

Текст диспозиции ст. 199 УК РФ имеет определенное сходство с диспозицией ст. 162 УК РСФСР 1960 года, поскольку в ней используется термин «сокрытие». Однако этим сходство преступлений и ограничивается. В ст. 199 УК законодатель имеет в виду действия, направленные на изъятие денежных средств (имущества) в крупном размере, принадлежащих организации или индивидуальному предпринимателю, из оборота, сокрытие их с целью неисполнения обязанности по уплате налога.¹ Такие действия препятствуют взысканию денежных средств налогоплательщика, находящихся в банке и иного имущества налогоплательщика. Термин

¹ С. Якимова Преступления, предусмотренные ст. 199-2 УК РФ, как нарушение условий правомерности крайней необходимости // Проблемы совершенствования правовой системы в России. Всероссийская научно-практическая конференция. 23-24 апреля 2009. СПб. – С. 166.

сокрытие, характеризующий объективную сторону преступления, означает, что денежные средства (имущество) скрываются, прячутся от уполномоченных органов. В научной литературе встречается иная трактовка термина сокрытие применительно к рассматриваемому преступлению. Так, авторы работы «Налоговые преступления»¹ в числе способов преступления назвали непредставление сведений о месте нахождения имущества, в т.ч. неотражение данных об имуществе в бухгалтерских документах организации, неправильное указание места его нахождения. Сюда отнесена фиктивная передача правомочий по владению, пользованию, распоряжению объектами собственности в аренду, переоформление имущества на третьих лиц и другие.

Комментируя состав преступления, Н.А. Лопашенко пишет, что под термином «сокрытие» следует также понимать и передачу имущества во временное владение. В Налоговом кодексе РФ (ст.ст. 47, 48) говорится о возможности обращения взыскания на имущество, переданное во владение, распоряжение или пользование, поэтому наделение третье лицо одним из указанных прав вряд ли охватывается понятием «сокрытие».

Схожим образом определяется термин «сокрытие» в учебной литературе. Авторы Комментария к Уголовному кодексу под редакцией А.И. Рарога полагают, что сокрытие включает утаивание информации об имуществе, носителей информации о денежных средствах или имуществе, несообщение такой информации, сообщение ложных сведений.

С таким пониманием термина «сокрытие» сложно согласиться. Представляется, сокрытие следует понимать весьма узко как результат действий, которые привели к тому, что денежных средств и имущества на которые должно быть обращено взыскание нет в наличии у налогоплательщика либо на них нельзя обратить взыскание. Если, например, понимать под сокрытием неотражение данных об имуществе в бухгалтерских документах то отличить рассматриваемое преступление от

¹ Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления. – М., 2014. – С. 125.

продолжаемого уклонения от уплаты налогов невозможно, поскольку неотражение объектов налогообложения в документах учета является условием совершения уклонения от уплаты налогов. Именно такое понимание понятия «сокрытие» дало повод Н.А. Лопашенко¹ выступить с критикой позиции законодателя включившего в главу 22 УК ст. 199 УК. Автор статьи полагает, что, введя в оборот указанную норму, законодатель создал прецедент двойной ответственности за одно и то же поведение налогоплательщика. И хотя совокупность преступлений неисключается подходить к сокрытию денежных средств или иного имущества, за счет которых должно производиться взыскание как к криминализации разновидности приготовления уклонения от уплаты налогов нельзя. В отличие от уклонения от уплаты налогов сокрытие денежных средств или иного имущества представляет собой деяние, совершаемое после определенного события порождающего новые обязанности налогоплательщика и соответствующие права органов налоговой инспекции.

Изъятие и уничтожение документов может привести к неустановлению имущества, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки, поэтому в закон следовало ввести указание и на способы совершения преступления. В описание преступления может быть введена и цель его совершения. Возможна такая формулировка уголовно-правовой нормы: «Сокрытие денежных средств или иного имущества с целью уклонения от исполнения обязанности погашения недоимки совершенное путем передачи имущества в иное владение, пользование или распоряжение, уничтожения или изъятия документов, а равно иным способом повлекшее невозможность взыскания задолженности в крупном размере, - наказывается...».

Причины образования задолженности могут быть самыми различными, от способов, направленных на уклонение от уплаты налога (налогов), до «простой»¹ неуплаты правильно рассчитанных и начисленных налогов, но

¹ Лопашенко Н.А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоговые споры: теория и практика. № 5. 2014. – С. 16-16.

неуплаченных в срок по различным причинам. Преступление совершается в период после наступления сроков уплаты налогов и (или) сборов и до момента наступления результата, когда без дополнительных усилий по розыску денежных средств или иного имущества обнаружить их не удастся. Поскольку в налоговом законодательстве и законодательстве об исполнительном производстве предусмотрена процедура действий направленных на взыскание недоимки фактическая сторона совершения преступления будет не совпадать с юридической стороной. Процедура погашения недоимки предусматривает направление налогоплательщику письменного извещения о неуплаченной сумме налога и других существенных обстоятельствах погашения недоимки (ст. 69 НК РФ). Действия налоговых органов и сроки совершения этих действий не следует связывать с моментом совершения преступления. Действия по сокрытию денежных средств или имущества могут быть совершены сразу же после выявления факта неуплаты налога (сбора). Обнаруживается преступление в период исполнения решения о взыскании недоимки путем обращения его на соответствующее имущество либо установления факта его отсутствия.

Неисполнение обязанности должником к тому или иному сроку, например, в течение 5 дней предоставленных для добровольного исполнения содержащихся в исполнительном документе требований,¹ нельзя связывать с моментом фактического окончания преступления. Преступление может быть совершено как после истечения указанного срока, так и до его наступления. Время совершения преступления будет влиять на возможность или невозможность применения нормы ст. 75 УК об освобождении от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием.

Изменение редакции ст. 198 УК РФ вновь поставит вопрос о возможности совокупности преступлений, предусмотренных ст. 198 и ст. 171 УК РФ, поскольку лица, осуществляющие предпринимательскую

¹ Федеральный закон "Об исполнительном производстве" от 02.10.2007 N 229-ФЗ (последняя редакция)

деятельность без регистрации, не обязаны подавать в налоговые органы декларации или иные документы¹.

В статье 227 НК РФ говорится об обязанности исчислять и уплачивать налог физическими лицами, зарегистрированными в установленном порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. В статье 228 НК РФ названы физические лица, обязанные представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию. В их числе лица получающие суммы вознаграждений полученных от физических лиц на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества. Эти лица не могут считаться предпринимателями, поскольку оказываемые ими услуги и выполняемые работы производятся лично, не влекут получения таких доходов какие получают в результате предпринимательской деятельности. Не отвечает их деятельность и другим признакам предпринимательства определенного в п.2 ст. 2 ГК РФ. В практике деятельности органов расследовавших налоговые преступления встречались факты привлечения упомянутых лиц к ответственности по ст. 171 УК РФ. Так, некто «С» был привлечен к ответственности по п. «б» ч.2 ст. 171 УК РФ за то что «в качестве гражданина осуществлял в квартирах деятельность по ремонту и отделке помещений без регистрации»².

В принципе мы не исключаем совокупность преступлений предусмотренных ст.171 и ст. 198 УК РФ. Например, будет совокупность преступлений, если физическое лицо — предприниматель зарегистрировано в налоговой инспекции и не представило декларацию в установленный законодательством срок, уклонившись от уплаты налогов. При этом такое лицо ведет предпринимательскую деятельность с нарушением правил регистрации или с нарушением лицензионных требований и условий. На наш взгляд, нет препятствий для совокупности преступлений, если последствием занятия незаконным предпринимательством стал крупный ущерб,

вменяемый виновному, и он уклонился от уплаты налога осуществляя предпринимательскую деятельность с нарушением лицензионных требований или условий..

Например, руководитель организации может уклоняться от уплаты налогов с организации и деятельность организации, руководство которой он осуществляет, происходит без соответствующей лицензии либо она была отозвана¹. Противники совокупности преступлений указывают, что предъявлять обвинение в совершении налогового преступления не правомерно, если объект налогообложения - доход получен в результате совершения преступления - незаконного предпринимательства (ст. 171 УК РФ). С доходов полученных в результате совершения преступления налоги взиматься не должны . Аргумент весомый, но не непреодолимый. Объектами налогообложения могут быть не только доходы, но и другие, например, при налоге на добавленную стоимость, на имущество. Если налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность, и на этот вид деятельности у него просрочена либо не переоформлена лицензия, он по-прежнему исполняет обязанность уплачивать налоги. Если налогоплательщик уклоняется от уплаты налогов, то при наличии признаков налогового преступления должен понести налоговую ответственность. Если в результате указанной деятельности им будет получен соответствующий размер дохода и установлены обстоятельства деятельности без лицензии, то ответственность должна наступать по ст. 171 УК РФ.

В эпоху господства административно-командной системы, характеризующуюся отсутствием полнокровных рыночных отношений в случае уклонения от уплаты налогов применялась ст. 94 УК РСФСР. В действующем УК РФ существует норма ст. 165 УК РФ, которая имеет много

¹ Еремин Н.В. Актуальные вопросы, возникающие в ходе расследования уголовных дел, предусмотренных ст. 171, 198, 199 УК РФ // Проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: Материалы научно-практической конференции. Ярославль, 2001. – С. 48.

Лопашенко Н.А. Спорные аспекты понимания и квалификации налоговых преступлений (в порядке инициирования дискуссии) //Юрист. 2001. №6. – С. 49-50.

схожего с нормой ст. 94 УК РСФСР, поэтому определенный интерес имеет рассмотрение соотношения ст.ст. 198, 199 УК и ст. 165 УК РФ. В уголовно-правовой литературе¹ приводились примеры практики применения ст. 165 УК в отношении руководителей организаций - налоговых агентов, не исполнявших обязанности по расчету налоговых платежей и их перечислению в соответствующие бюджеты. В своей кандидатской диссертации о возможности применения ст. 165 УК в отношении налоговых агентов, работников банков осуществляющих перечисление денежных средств писал А.Р. Сиюхов².

Ранее мы уже отмечали ошибочность применения ст. 165 УК РФ в отношении лиц уклонявшихся от уплаты налогов. Преступление, предусмотренное ст. 165 УК посягает на отношения собственности, о чем свидетельствует помещение его в гл. 21 УК РФ. Последствия совершения преступления состоят в ущербе, который причиняется собственнику или иному владельцу имущества. До поступления денежных средств в бюджеты соответствующих уровней они еще не становятся собственностью субъектов органов власти, поэтому отношениям собственности вреда не причиняется. Обычно норма ст. 165 УК применялась в тех случаях, когда ущерб состоял в неполучении должного (упущенной выгоде) и вытекал в невыполнении субъектом преступления обязанностей проистекающих из выполнения собственником или иным владельцем имущества определенных действий имеющих имущественный характер и определенную стоимость. Ущерб может состоять в невозврате имущества предоставленного по договору с использованием обмана или злоупотребления доверием, передаче имущества лицами, уполномоченными на совершение определенных действий потерпевшим. И все же в некоторых случаях ст. 165 УК применялась при нарушении отношений связанных с порядком уплаты налогов. Так,

¹ Макаров Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений // Законность. – 2003. – № 8. – С. 41.

² Сиюхов А.Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации. – Автореф. дис. канд. юрид. наук. – Краснодар. – 2006. – С. 20.

прокуратурой ХМАО-Югры уголовное дело было возбуждено по признакам преступлений, предусмотренных статьями 30, 159 ч.3 п. «б», 199 ч.2 п. «б» УК РФ по фактам непоступления в федеральный бюджет налоговых платежей, перечисленных ПАО «Ульяновскцемент» в банк «Грифон» на сумму 20 млн. рублей. Направленные в счет налоговых платежей денежные средства не поступили в бюджет по вине банка, поэтому в действиях сотрудников московского банка следствие в конечном итоге усмотрело признаки преступления, предусмотренного ст.165 УК РФ.

На наш взгляд, здесь более подходит применение ст. 201 УК РФ, а не ст. 165 УК РФ. Работники банка являются лицами, наделенными управленческими функциями исполняющими их в коммерческой (кредитной) организации, имеет место злоупотребление служебными полномочиями в форме бездействия, вред причиняется интересам общества и государства.

Приведем еще один пример применения ст. 165 УК РФ. Вступившим в законную силу приговором Нижневартковского районного суда осужден гр-н «Г», обвиняемый в совершении преступлений, предусмотренных ч.2 ст. 198 и п. «б» ч. 1 ст. 165 УК РФ.

Гр-н «Г» уклонился от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в крупном размере, а также причинил крупный имущественный ущерб собственнику путем обмана и злоупотребления доверием при отсутствии признаков хищения. Действуя с корыстной целью, «Г» не исчислил, и не уплатил в бюджет подоходный налог с заработной платы сотрудников, не выплатив указанные суммы работникам предприятия, лишил их возможности самостоятельно уплатить указанные налоговые платежи и обратил денежные средства в свою пользу. Представляется, норма ст. 165 УК РФ была применена излишне. В настоящее время такие действия подпадают под действие нормы ст. 199¹ УК РФ.¹

1

Налоговые преступления следует отличать от хищения чужого имущества, в частности мошенничества предусмотренного ст. 159 УК РФ. Если имел место незаконный возврат денежных средств уплаченных налогов (часто якобы уплаченных), то действия, приведшие к возмещению налогов, следует расценивать как хищение. Примером такого рода преступления является следующий случай. Следственным отделом СУ СК РФ по признакам преступления, предусмотренного ч. 4 ст. 159 УК РФ было возбуждено уголовное дело. Неустановленные лица, действуя с целью хищения государственных средств, в апреле представили в Инспекцию ФНС России заведомо подложные документы о якобы имевших место экспортных поставках в марте этого же года электрооборудования в Китай и неправомерно потребовали возвратить на расчетный счет АО «Электро» налог на добавленную стоимость в сумме 87.543.132 рублей. Указанные лица добились перечисления на расчетный счет АО «Электро» из государственного бюджета денежных средств на сумму 25.000.000 руб. Проводимым по делу следствием установлено, что факта экспорта товара через российскую границу не было, а все документы, предоставленные в инспекцию для обоснования экспорта, являются поддельными.

Налоговые преступления и хищения следует отличать от уклонения от уплаты таможенных платежей.

Законодательство о налогах и сборах предусматривает возврат или зачет сумм, уплаченных в виде акциза или НДС исходя из наличия либо отсутствия у налогоплательщиков недоимок и пени, а также цели самих налогоплательщиков, если таковых задолженностей нет. Поэтому, как верно замечают А.А. Сапожков и В.Ф. Шепельков,¹ в случае, если цель состоит в получении налоговых послаблений, то содеянное следует квалифицировать по ст. 199 или 198 УК РФ. Если же умысел лиц направлен на получение из

¹ Н.А. Данилова, А.Е. Скачкова и др. Методические рекомендации по противодействию незаконному возмещению экспортерам налога на добавленную стоимость. - СПб., - 2008. - С. 25-26.

бюджета денежных средств, то содеянное следует квалифицировать по ст. 159 УК РФ.

Квалификация по ст. 194 УК РФ возможна, если налогоплательщик, уплативший акциз при ввозе товара на территорию РФ, представляет в налоговый орган недостоверные данные, свидетельствующие о возможности применения вычетов, и эти вычеты зачитываются в счет последующих платежей по акцизу. Если вычеты по акцизу относятся на расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль (ст. п.1 ст.199 НК РФ), то правильнее применить ст. 199 УК РФ, поскольку налог на прибыль не является таможенным платежом. Статья 194 УК РФ может быть применена, если неправомерные действия привели к зачету по налогам, пени и налоговым санкциям за счет вычета сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию (ст. 171 НК РФ).

Если виновное лицо незаконно возвращает уплаченные в связи с перемещением на таможенную территорию суммы акцизов или НДС, то есть основания квалифицировать такие действия как хищение по ст. 159 УК РФ, поскольку средства возвращаются из бюджета и, следовательно, являются собственностью государства.

Пунктом первым ст.228 НК РФ установлена обязанность физических лиц получающих доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую декларацию. Следовательно, имеются основания квалифицировать действия таких лиц направленные на уклонение от уплаты налога на доходы физических лиц и по соответствующей части ст. 198 УК РФ.

В обязанность адвоката входит представление в налоговый орган справки от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период. Названную справку можно причислить к «иным документам»,

которые в качестве предмета преступления указаны в ст. 198 УК РФ. Поэтому в случае введения в заблуждения налоговый орган и подстрекательства к неисполнению обязанности налогового агента будет иметь место совокупность преступлений.

Обратим внимание на связь налоговых преступлений с уголовно наказуемым банкротством.

Профессор П.С. Яни¹ полагает, что действия лица охватываются ст. 197 УК и не требуется квалифицировать их по ст. 199 или 198 УК, поскольку долги понимаются в ст. 197 УК предельно широко. В целях исключения конкуренции отдельные ученые² предлагали дополнить тексты ст. 196 и 197 УК указанием на совершение преступления с целью уклонения от уплаты налогов.

Такое решение вопроса нельзя исключить, и оно может быть отражено в примечании к ст. 196 УК, где будет указано, что под ущербом следует понимать измеряемую в денежных единицах сумму долгов и обязательных платежей. Таким образом, если в результате уголовно-наказуемого банкротства будут неуплачены налоги и (или) сборы квалификации по статьям 198 или 199 УК РФ не потребуется.

Выскажем некоторые соображения о возможности совершенствования налогового уголовного законодательства.

По действующему уголовному законодательству конфискация имущества в качестве дополнительного вида наказания была предусмотрена в 26 статьях, из них 16 статей находятся в разделе VIII «Преступления в сфере экономики». Ужесточение санкций за совершенные преступления против налоговой системы вряд ли может привести к их реальному применению, а вот расширение применения на практике видов дополнительных наказаний

¹ Яни П.С. Криминальное банкротство. Статья вторая. Банкротство преднамеренное и фиктивное // Законодательство. - 2001. - № 3. – С. 66.

² Середа И.М. Отграничение уклонения от уплаты налогов от смежных составов преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Иркутского государственной академии. - 2003. - № 3. – С. 140.

будет способствовать сокращению или, по крайней мере, стабилизации показателей этого вида преступлений.

Теоретики и практики согласны с тем, что экономические преступления сейчас представляют гораздо большую угрозу для страны, чем преступления общеуголовные, и правильно было бы применять в отношении лиц, их совершающих, всю мощь санкций уголовного закона.

«Свободные деньги», выведенные из-под контроля государства, способствуют усилению влияния криминальных группировок на ключевые отрасли хозяйственной деятельности, прежде всего на финансово-кредитную систему и фондовый рынок, инвестиционную и внешнеэкономическую деятельность, добывающие и другие отрасли хозяйства.

Таким образом, можно сделать вывод:

При квалификации анализируемых преступлений особую трудность представляет установление субъективной стороны деяния, например умысла виновного на уклонение от уплаты налогов или других обязательных платежей в бюджет.

Наказание виновных в совершении этих преступлений заключается обычно в условном осуждении к лишению свободы или денежном штрафе, что, на наш взгляд, не соответствует характеру и степени общественной опасности, которую представляют собой преступления против налоговой системы в связи с их относительной распространенностью, латентностью и вредом, ими причиняемым.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные выводы и предложения, направленные на совершенствование законодательства о налоговых преступлениях, сформулированные в ходе настоящего исследования, сводятся к следующему.

- В современном российском законодательстве, по сравнению с предыдущими историческими периодами, прослеживается тенденция в сторону смягчения ответственности за налоговые преступления. Гуманизация ответственности проявляется как в предусмотренных условиях освобождения лица, впервые совершившего преступления от уголовной ответственности (по Примечанию 2 к ст. 198, и Примечанию 2 к ст. 199 УК РФ), так и в увеличении роли штрафных санкций в налоговых нормах при общем снижении максимально возможных сроков лишения свободы за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов.

- К налоговым преступлениям относятся деяния, посягающие на налоговые правоотношения (т.е. отношения между налогоплательщиками и бюджетами различных уровней, возникающие на основе нормативно-правовых актов, устанавливающих налоги и порядок их перечисления).

Налоговые преступления особо выделяются и отграничиваются от других правонарушений в области налогов и сборов. Основным показателем степени и характера общественной опасности налоговых преступлений является посягательство на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность всех граждан уплачивать налоги.

Налоговые правонарушения, не являющиеся налоговыми преступлениями, представляют меньшую общественную опасность и закрепляются не в Уголовном кодексе РФ, а только в Налоговом кодексе РФ. Кроме того, они влекут за собой не наказание, а санкцию.

к непосредственно налоговым преступлениям принято относить противоправные деяния, предусмотренные следующими статьями Уголовного кодекса Российской Федерации:

- ст. 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»);
- ст. 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»);
- ст. 199.1 («Неисполнение обязанностей налогового агента»);
- ст. 199.2 («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов»).

•Налоговая реформа в России продолжается. Продолжает совершенствоваться работа органов, в задачу которых входит выявление и расследование налоговых преступлений. Эффективная борьба с налоговой преступностью возможна лишь на основе единой комплексной и четкой Федеральной программы борьбы с налоговой преступностью. Ее можно разработать в дополнение одобренных Правительством РФ Основных направлений налоговой политики на 2018-2020 гг.¹ Такая Программа должна содержать решение всех основных вопросов, касающихся уголовно-правовых, административных и финансовых санкций за совершение налоговых правонарушений. Эти положения должны согласовываться с соответствующими нормами уголовно-процессуального, гражданско-процессуального, гражданско-правового и оперативно-розыскного характера, нормами налогового законодательства. Неотъемлемыми в данной Программе должны быть криминалистические исследования и рекомендации, направленные на эффективное выявление и расследование налоговых преступлений.

Устойчивой является тенденция роста числа зарегистрированных преступлений в ХМАО-Югре. Если в 2008 г. было возбуждено за уклонение от уплаты налогов всего 25 уголовных дел, в 2007 г. – 34, в 2008 – 36, в 2009

¹ **Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов**// URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695

– 51, в 2010 – 75, в 2011 – 90, в 2012 – 84, в 2013 – 123, в 2014 – 113, в 2015 – 127, в 2016–138, в 2017– 134

•Объективная сторона преступления состоит, прежде всего:

1. в уклонении физического лица от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах, в случаях, когда подача её обязательна, либо
2. во включении в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах
3. в уклонении от уплаты налога иным способом.

Также можно добавить, что признаками налогового преступления являются:

- вина субъекта преступления, то есть лица, совершившего деяние;
- общественная опасность деяния;
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах;
- наличие запрета уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение деяния.

Именно уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций является наиболее часто совершаемым преступным посягательством в сфере налогообложения. В частности, профессор Е.П Ищенко отмечает, что правоотношения, связанные с исчислением и уплатой указанных налогов, выступают в качестве объекта противоправных деяний, ответственность за которые предусмотрена статьями 198, 199, 199.1 УК РФ, в 71% случаев от всех совершенных налоговых преступлений.

•1) составы налоговых преступлений сконструированы как формальные, поэтому субъективная сторона уклонения от уплаты налога характеризуется наличием только прямого умысла, ибо лицо сознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления;

2) мотив не является конститутивным признаком налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.2 УК РФ, и позволяет лишь дополнительно охарактеризовать личность преступника. Мотив необходимо тщательно устанавливать в связи с возможностью применения к действиям лица, уклонившегося от уплаты налогов, правила ст. 39 УК РФ «Крайняя необходимость»;

3) целью совершения налогового преступления является избежание уплаты налога и (или) сбора в нарушение установленных законодательством о налогах и сборах правил;

4) мотив является обязательным признаком состава, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в качестве которого выступают личные интересы виновного.

•В числе отягчающих обстоятельств совершения налоговых преступлений (ст.ст. 198, 199 и 199¹ УК РФ) назван особо крупный размер неуплаченных налогов.

Другим отягчающим обстоятельством является совершение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации группой лиц по предварительному сговору. Согласно ч.2 ст. 35 УК РФ под группой лиц по предварительному сговору понимаются лица, совместно совершившие преступление. Эти лица являются соисполнителями преступления.

•При квалификации анализируемых преступлений особую трудность представляет установление субъективной стороны деяния, например умысла виновного на уклонение от уплаты налогов или других обязательных платежей в бюджет.

Наказание виновных в совершении этих преступлений заключается обычно в условном осуждении к лишению свободы или денежном штрафе, что, на наш взгляд, не соответствует характеру и степени общественной опасности, которую представляют собой преступления против налоговой

системы в связи с их относительной распространенностью, латентностью и вредом, ими причиняемым.

По действующему уголовному законодательству конфискация имущества в качестве дополнительного вида наказания была предусмотрена в 26 статьях, из них 16 статей находятся в разделе VIII «Преступления в сфере экономики». Ужесточение санкций за совершенные преступления против налоговой системы вряд ли может привести к их реальному применению, а вот расширение применения на практике видов дополнительных наказаний будет способствовать сокращению или, по крайней мере, стабилизации показателей этого вида преступлений.

Теоретики и практики согласны с тем, что экономические преступления сейчас представляют гораздо большую угрозу для страны, чем преступления общеуголовные, и правильно было бы применять в отношении лиц, их совершающих, всю мощь санкций уголовного закона.

«Свободные деньги», выведенные из-под контроля государства, способствуют усилению влияния криминальных группировок на ключевые отрасли хозяйственной деятельности, прежде всего на финансово-кредитную систему и фондовый рынок, инвестиционную и внешнеэкономическую деятельность, добывающие и другие отрасли хозяйства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Нормативно-правовые акты:

1.1 «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) [Электронный ресурс]: // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/

1.2 «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 19.02.2018 года) [Электронный ресурс]: // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/

1.3 «Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 18.12.2001 (ред. от 19.02.2018 года) № 174-ФЗ – [Электронный ресурс]: // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/

1.4 Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. - ст.114. – СПС КонсультантПлюс (17.01.2018) [Электронный ресурс]: //URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2839934/

1.5 Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" [Электронный ресурс]: // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/

1.6 Указание Генпрокуратуры России N 870/11, МВД России N 1 от 27.12.2017 "О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности"[Электронный ресурс]: // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/

1.7 Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. "[Электронный ресурс]: // URL: http://www.studfiles.ru/document/cons_doc_LAW_283854/

1.8 Правда УрФО// "[Электронный ресурс]URL:
<http://pravdaurfo.ru/news/148151-nalogovye-prestupleniya-v-hmao-nanesli-ushcherb4537897>

1.9 Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов" [Электронный ресурс]// URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695

1.10 "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) [Электронный ресурс]// URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695

1.11 Сургутский районный суд ХМАО-Югры [Электронный ресурс]// URL: https://surgray--hmao.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo

1.12 Нефтеюганский районный суд ХМАО-Югры [Электронный ресурс]//URL: http://uganskray.hmao.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=145344

1.13 Нижневартовский городской суд- [Электронный ресурс]: URL: http://vartovgor.hmao.sudrf.ru/modules.php?name=docum_sud&rid=645287

1.14 Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов [Электронный ресурс]: // URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=11969554

1.15 Генеральная прокуратура Российской Федерации Портал правовой статистики [Электронный ресурс]: // URL: http://crimestat.ru/regions_charti_total/879879

1.16 Министерство внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: // URL: <https://мвд.рф/reports/item/12899365/>

2 Научная и учебная литература:

2.1 **Бакаев А.В.**, Налоговые преступления. – М., 2010. – 272 с.

2.2 **Ботвинкин М.Ю.**, Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: Автореф. дис. к.ю.н. – М., 2001. – 56 с.

- 2.3 **Волженкин Б.В.**, Экономические преступления – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 71 с.
- 2.4 **Тимофеев А.М.**, Преступления в сфере налогообложения. – М., 2010. – С. 145
- 2.5 **Припечкин В.В.**, Установление и реализация ответственности за уклонение от налогов в России. – М., 2002. – 191 с.
- 2.6 **Пешков С.С.**, Налоги и налогообложение. – М., 2005. – 88 с.
- 2.7 **Здравомыслов Б.В.**, Уголовное право. Российской Федерации. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Б.В. Здравомыслов. – М., 2010. – 135 с.
- 2.8 **Кучеров И.И.**, Налоговые преступления. – М., 2012.– 130 с.
- 2.9 **Соловьев И.Н.**, Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. – М.: Экзамен, 2009. –226 с.
- 2.10 **Иванчин А.В.**, Налоговая преступность.–М.: Экзамен, 2008.–191 с.
- 2.11 **Караханов А.Н.** Проблемы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации. - М., 2013. – 88 с.
- 2.12 **Еремин Н.В.** Проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: Материалы научно-практической конференции.– Ярославль, 2001. –48 с.
- 2.13 **Серета И. В.**, Социально-экономическая обусловленность уголовно- правового запрета уклонения от уплаты налогов // Законность.– 2012. №10. – 32 с.