

АННОТАЦИЯ

Поликарпов Г. В. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по законодательству РФ. – Нижневартовск: филиал ЮУрГУ, НвФл -525, 81 с., ил.-нет, 1 таб., библиогр. список – 46 наим., прил. - нет, слайдов - нет

Целью исследования является изучение вопросов квалификации деяний за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, научная разработка и обоснование предложений и рекомендаций, направленных на совершенствование законодательства, а также практики применения уголовно-правовых средств в деятельности правоохранительных органов.

Для достижения указанных целей решены следующие задачи:

- определить социально-правовые предпосылки установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов;
- исследовать литературу в истории налоговых преступлений, отечественного уголовного законодательства;
- сформулировать понятие налоговых преступлений в современном уголовном праве и их отличие от иных налоговых правонарушений;
- дать оценку современному состоянию налоговых преступлений и социальной обусловленности правовых норм, предусматривающих ответственность за их совершение по материалам ХМАО-Югры;
- выявить объективные и субъективные признаки налоговых преступлений;
- выделить проблемы квалификации налоговых преступлений при отягчающих обстоятельствах;
- проанализировать соотношение налоговых преступлений со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 ОБЩАЯ СОЦИАЛЬНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.....	13
1.1 Налоговые преступления в истории отечественного уголовного законодательства.....	13
1.2 Понятие налоговых преступлений в современном уголовном праве и их отличие от иных налоговых правонарушений.....	20
1.3 Современное состояние налоговых преступлений и социальная обусловленность правовых норм, предусматривающих ответственность за их совершение по материалам ХМАО-Югры.....	24
2 ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.....	27
2.1 Объективные признаки налоговых преступлений.....	27
2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений.....	34
3 СООТНОШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ СО СМЕЖНЫМИ СОСТАВАМИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ.....	43
3.1 Квалификация налоговых преступлений при отягчающих обстоятельствах.....	43
3.2 Соотношение налоговых преступлений со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности: проблемы квалификации и их пути разрешения по материалам ХМАО-Югры.....	45
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	73
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	77

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Переход к рыночным отношениям, возникновение новых организационно-правовых форм предприятий привели к активному развитию законодательства о налогах и сборах и формированию налоговых правоотношений на основе системы правовых гарантий, обеспечивающих ее работоспособность с учетом интересов налогоплательщиков и государства.

Государство, как субъект управления, в соответствии с конституционным положением, закрепленным статьей 57 Основного закона регулирует процесс взимания законно установленных налогов и сборов, возлагая при этом потенциальную обязанность на каждого налогоплательщика. Массив законодательства за совершение противоправных деяний в данной сфере наряду с налоговой и административной, предусматривает уголовную ответственность, предусмотренную статьями 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 Уголовного кодекса РФ.

Налоговая преступность, как следствие правоотношений в условиях новых экономических отношений, способствует появлению и распространению новых, более изощренные способы совершения налоговых преступлений, увеличению их доли в общем числе преступлений в сфере экономической деятельности именно в последние годы.

Министерство экономического развития как инициатор стратегии устойчивости развития государства в соответствии с утвержденной Правительством Российской Федерации «дорожной картой» с обязательным привлечением всех заинтересованных сторон – представителей предпринимательского, экспертного, научного сообществ, в настоящее время реализует «Регуляторную гильотину» – инструмент масштабного пересмотра и отмены нормативных правовых актов, негативно влияющих на общий бизнес-климат и регуляторную среду.

Вместе с тем реальная гильотина по налоговым преступлениям работает во всю, но нельзя не признать — она стала более избирательной.

Так продолжающееся снижение количества выездных налоговых проверок повлекло и снижение выявленных налоговых преступлений (материалы, по которым зарегистрированы в КУСП – книге учета сообщений о преступлениях), а значит и расследованных (по которым возбуждены уголовные дела).

В качестве проблемного аспекта следует отметить, что по-прежнему между выявленным налоговым преступлением и возбужденным уголовным делом целая пропасть, в которой некоторые материалы проверок прекращаются постановлениями об отказе в возбуждении уголовного дела, некоторые – за возмещением ущерба или за истечением срока привлечения к ответственности, некоторые материалы «футболятся» месяцами между районами или оперативным подразделением и следствием. Проведенный анализ двадцати приговоров судов¹ по ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», показал, что семь уголовных дел было прекращено в связи с истечением сроков давности уголовного преследования, по семи уголовным делам вынесено решение о назначении наказания не связанным с лишением свободы. Соответственно, лишь в четырех случаях назначено наказание в виде реального лишения свободы сроком от 1 года до трех лет.

Вместе с тем, анализ правоприменительной практики показывает, что почти каждая выездная налоговая проверка – потенциально возбужденное в отношении руководителя уголовное дело, среднего размера доначислений в 22 млн. рублей вполне хватает на ч. 2 ст. 199 УК РФ

Полицию в среднем интересуют и меньшие суммы недоимок, так ущерб бюджету от налоговых преступлений – почти 95 млрд. рублей, а значит одно выявленное преступление «тянет» на 12,9 млн. рублей. Если очень грубо – это обналичивание 25 миллионов рублей за три года или по 694 тыс. рублей в месяц.

¹ См.: Приговоры судов по ст. 199 УК РФ Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации [сайт]. – URL: www.sud-praktika.ru/precedent/category/110.html

Таким образом следует констатировать, что каждый бизнес начиная от малого – в зоне риска.

Рассматривая вопросы правосубъектности в рамках подследственности уголовных дел данной категории следует отметить, что для усиления борьбы с уклонениями от уплаты налогов центральный аппарат Следственного комитета России (СКР) рекомендовал своим сотрудникам выявлять и самостоятельно расследовать сопутствующие этому преступления, в том числе связанные с незаконной банковской деятельностью. Ранее подобные составы передавались в МВД, но в СКР считают, что налоговые преступления должны расследоваться в полном комплекте с теми, которые им способствуют.

Согласно данным статистики органами внутренних дел Российской Федерации выявлено 93,3 % преступлений от всех зарегистрированных деяний, органами ФССП России – 2,6 %, органами прокуратуры – 1,3 %, следственными органами Следственного комитета Российской Федерации – 1,1 %, органами Федеральной службы безопасности – 0,9 %, Федеральной службой войск национальной гвардии Российской Федерации – 0,3 %, органами ФТС России, ФСИН России, государственного пожарного надзора – по 0,1 % соответственно¹. Исходя из анализа отчета, доля преступлений экономической направленности уменьшилась на 4,1 % (104927), и з которых налоговых – 4503, что составляет 0,004 % (ничтожно малое). Из данного числа следственными органами следственного комитета раскрыто 106 преступлений (динамика – 82,8%), а субъектами учета ОВД 3888 преступлений, что ниже аналогичного периода 2018 года на 42,5%.

Вместе с тем в выступлении Министра внутренних дел Российской Федерации Владимира Колокольцева на расширенном заседании коллегии

¹ Состояние преступности в России за январь - декабрь 2019 г. Москва. Генеральная Прокуратура Российской Федерации Главное управление правовой статистики и информационных технологий [сайт]. – URL: https://genproc.gov.ru/upload/iblock/034/sbornik_12_2019.pdf //

Министерства внутренних дел Российской Федерации проблемные аспекты рассматриваемой проблематики не упоминались вообще¹.

Рассматривая региональный аспект вопросов противодействия налоговым преступлениям, отметим, что в ходе взаимодействия с Росфинмониторингом и налоговой службой в ХМАО – Югре выявлены факты уклонения от уплаты налогов. Установленный ущерб от действий недобросовестных налогоплательщиков увеличился почти до одного миллиарда рублей (+14,3%; 940810 тыс. руб.)².

По данным аналитиков, основная часть налоговых преступлений до сих пор не выявляется, а количество возбуждаемых по фактам нарушения налогового законодательства уголовных дел может возрасти до 30 тыс. и более в год. 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 отношения в сфере квалификации налоговых преступлений и их ограничения от смежных составов.

Предметом исследования является законодательство в сфере налогообложения, нормы законодательства Российской Федерации регламентирующего ответственность за противоправные деяния в

¹ Выступление Министра внутренних дел Российской Федерации генерала полиции Российской Федерации Владимира Колокольцева на расширенном заседании коллегии Министерства внутренних дел Российской Федерации [сайт]. – URL: <https://xn--b1aew.xn--p1ai/news/item/19639138/?year=2020&month=2&day=2>

² Информационно-аналитическая записка «О деятельности Управления МВД России по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре за 2019 год» [сайт]. – URL: https://86.xn--b1aew.xn--p1ai/Dejatelnost/Otcheti_dolznhostnih_lic/hmao/2020-%D0%B3%D0%BE%D0%B4

рассматриваемой сфере, истории отечественного уголовного законодательства в сфере противодействия налоговым преступлениям, а также опыт правоприменительной деятельности правоохранительных органов с данным видом преступлений, юридическая и иная литература, касающаяся борьбы с уклонением от уплаты налогов, а также статистические данные.

Целью исследования является изучение вопросов квалификации деяний за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, научная разработка и обоснование предложений и рекомендаций, направленных на совершенствование законодательства, а также практики применения уголовно-правовых средств в деятельности правоохранительных органов.

Для достижения указанных целей **решены следующие задачи:**

- определить социально-правовые предпосылки установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов;
- исследовать литературу в истории налоговых преступлений, отечественного уголовного законодательства;
- сформулировать понятие налоговых преступлений в современном уголовном праве и их отличие от иных налоговых правонарушений;
- дать оценку современному состоянию налоговых преступлений и социальной обусловленности правовых норм, предусматривающих ответственность за их совершение по материалам ХМАО-Югры;
- выявить объективные и субъективные признаки налоговых преступлений;
- выделить проблемы квалификации налоговых преступлений при отягчающих обстоятельствах;
- проанализировать соотношение налоговых преступлений со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности.

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

правоприменительной деятельности, полученный при прохождении производственной и преддипломной практики на базе структурных подразделений правоохранительных органов в г. Нижневаровске.

Методологическую основу исследования составили диалектический метод научного познания как общеметодологический принцип исследования, а также частно-научные методы познания: логический, системно-структурный, статистический, сравнительно-правовой и др.

Теоретическую основу составляют работы научных специалистов в области криминологии, уголовного права, уголовной политики, социологии, демографии, в частности, А.И. Алексеева, Г.А. Аванесова, П.Ф. Гришанина, В.А. Ионцева, А.Э. Жалинского, В.Н. Кудрявцева, Г.М. Миньковского, В.А. Плешакова, Рыбаковского, А.Б. Сахарова, Н.С. Таганцева, М.Л. Тюркина, В.Е. Эминова, Т.Н. Юдиной и др. Исследование основывается на положениях философии, теории государства и права, отраслевых юридических наук.

Структура работы 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

¹ Бакаев, А. В. Налоговые преступления. / – Москва : Журнал Российского права, 2012. – 15 с.

положения, которые устанавливали особое положение княжеского 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

¹ Тимофеев, А. М. Преступления в сфере налогообложения. / – Москва : Экзамен, 2010. – 21 с.

² Тимофеев, А. М. Преступления в сфере налогообложения. / – Москва : Экзамен, 2010. – 25 с.

уголовно-правовой репрессии в отношении 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 преступления, произошли во второй половине XIX столетия. В период 1881-1885 гг. в стране

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

² Тимофеев, А. М. Преступления в сфере налогообложения. / – Москва : Экзамен, 2010. – 26 с.

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 3000 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

С началом 30-х годов проведением коллективизации и индустриализации и полного перехода к методам командного управления экономикой была проведена

¹ Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. ст.1174 [сайт]. – URL: <http://xn--e1aaejmenosxq.xn--p1ai/node/13654>

² Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. ст.1174 [сайт]. – URL: <http://xn--e1aaejmenosxq.xn--p1ai/node/13654>

³ Припечкин, В. В. Установление и реализация ответственности за уклонение от налогов в России. / – Москва : Вестник, 2002. – 101 с.

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 граждан, а также по иным доходам, подлежащим обложением подоходным налогом.⁴

¹ Волженкин, Б. В. Экономические преступления / – Санкт-Петербург : Издательство «Юридический центр Пресс», 1999. – 69 с.

³ Пешков, С. С. Налоги и налогообложение. / – Москва : Проспект, 2005. – 88 с.

³ "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) – ст. 82 // Свод законов РСФСР. – т. 8. – 497 с.

⁴ "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) – ст.162 // Свод законов РСФСР. – т. 8. – 497 с.

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».¹

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 01.01.1997 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.²

Составы налоговых преступлений в действующем УК РФ были помещены в Раздел VIII «Преступления в сфере экономики» в Главу 22 «Преступления в сфере экономической деятельности».³ Первоначально 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.⁴

¹ "Уголовный кодекс РСФСР" (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) ст.162 // Свод законов РСФСР. — т. 8. — 497 с.

² Бакаев, А. В. Налоговые преступления. / — Москва : Журнал Российского права, 2012. — 30 с.

³ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018) // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996. — № 25. — 2954 с.

⁴ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 № 63-ФЗ — ст. 198, ст.199 // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996. — № 25. — 2954 с.

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.¹ 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».²

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 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.

¹ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 08.12.) – Ст. 198 // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996. – № 25. – 2954 с.

² "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 08.12.2003) – ст. 198, ст. 199. // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996. – № 25. – 2954 с.

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) сборов.

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

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.

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.

Для большей наглядности представляю таблицу 1.1:

Таблица 1.1 – 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;
5. Наличие судимости	Совершение налогового правонарушения не влечет судимости (после привлечения лица к ответственности);	Осуждение за налоговые преступления влечет судимость лица.

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.²

Систематизируя упомянутые позиции, можно прийти к заключению, что понятием «преступления в сфере налогообложения» охватывается большая группа

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

² Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. - ст.114. – СПС КонсультантПлюс (дата обращения 15.04.2020)

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 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

¹ Уголовное право. Особенная часть: Учебник // Под ред. В. Н. Петрашева. – Москва : Приор, 1999. – 218 с.

² Уголовное право. Российской Федерации. Общая часть: Учебник // Отв. ред. Б. В. Здравомыслов. – Москва : Юристъ, 1996. – 119 с.

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

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 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 взыскание.

¹ Тюнин, В. И. Уголовное законодательство и экономическая деятельность (история и современность). / – Санкт-Петербург : Университет МВД России, 2009. – 194 с.

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

Начиная с 2010 года в ХМАО-Югре наблюдается стабильное, на уровне 30-40%, ежегодное сокращение количества криминальных деяний в сфере налогообложения. Так, в 2011 году было зарегистрировано 3367 налоговых преступлений (-47,2% к 2010 году) [2]. По мнению специалистов, криминогенные детерминанты такого пике — результаты действия 383-ФЗ от 29 декабря 2009 года, в соответствии с которым в 6 раз были подняты пороги крупного и особо крупного размера сумм уклонения, введен специальный случай освобождения от уголовной ответственности, разорвана единая правоохранительная цепочка — от выявления налогового преступления до его расследования и направления в суд (подследственность с 1 января 2011 года перешла к Следственному комитету Российской Федерации).

6 декабря 2011 года был принят Федеральный закон № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации», согласно которому поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.2 УК РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Многие специалисты останавливались на различных недостатках таких материалов и том факте, что по ним возбуждается не более 6% уголовных дел. Главная причина здесь — различные методы выявления налоговых преступлений: у налоговых органов они контрольные и применяются, как правило, к уже представленным декларациям и документам, а не оперативно-розыскные, которые позволяют сочетать гласные и негласные формы работы.

Отмеченные недостатки уголовно-правовой политики в области противодействия налоговой преступности еще более повысили ее и так

исключительно высокую латентность. По оценкам аналитиков, основная часть налоговых преступлений до сих пор не выявляется, а количество возбуждаемых уголовных дел по фактам нарушения налогового законодательства может возрасти до 30 тыс. и более в год. Основная причина высокой латентности налоговой преступности — отсутствие потерпевших и иных лиц (кроме органов налогового контроля), заинтересованных в их выявлении. В результате совершения налоговых преступлений внешне, прежде всего, затрагиваются интересы государства. Население же в основной массе относится к нарушителям налогового законодательства терпимо или даже сочувственно и не только не оказывает содействия государственным контролирующим и правоохранительным органам в их выявлении, но и способствует совершению преступлений.

Между тем налоговая преступность представляет сегодня серьезную угрозу безопасности личности, обществу и государству. По оценкам специалистов, российское государство в результате уклонения от уплаты налогов ежегодно недополучает до половины налоговых поступлений в бюджет, что серьезно уменьшает его возможности по защите социальных прав граждан.

Кроме того, значительные размеры налоговой преступности приводят к деформации фискальной политики государства. Недополученные значительные доходы федерального бюджета от налогоплательщиков вынуждают правительства в целях покрытия доходов федерального бюджета повышать ставки налогообложения. Это может, в частности, стать фактором свертывания официального производства и развития теневой экономической деятельности. Вместе с тем недополученные налоги с теневого бизнеса побуждают правительства в целях экономии сокращать расходы государственного бюджета на общественные нужды, в том числе на финансирование мероприятий по блокированию и вытеснению теневой экономической деятельности, в частности в форме налоговой преступности.

Нельзя не учитывать еще и такой угрозы, как падение конкурентоспособности легальных российских предпринимателей-

налогоплательщиков, полностью уплачивающих налоги и сборы. Они вынуждены либо уходить с рынка, либо трансформироваться в налоговых преступников. Таким образом, рождается явление самодетерминации налоговой преступности.

Главной задачей борьбы с налоговой преступностью следует считать формирование политической воли общества и государства к сознательному и упорному стремлению осуществления мер, направленных на профилактику и противодействие уклонению от уплаты налогов и сборов.

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 отнесено².

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»).
- ³

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. – 23 с.

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

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. Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для принятия мер

¹ Ищенко, Е. П. Криминалистика: учебник. / – Москва : Контракт, Инфра, 2011. – 65 с.

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 не конкретизирует перечень действий, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ, как преступные, ограничиваясь понятием «сокрытие». Суть сокрытия заключается в утаивании денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам (сборам). 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, 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. Анализа сложившейся практики судов области позволяет выделить три наиболее распространенных способа 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 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. Иванова», 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 «Сырзавод», направляя указанной организации письма-распоряжения о перечислении денежных средств кредиторам С.НК «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 «Сырзавод» в период с 16 декабря 2017 г. по 1 августа 2018 г. перечислило, минуя расчетные счета СПК «им. Тимирязева», 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

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

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.

2.2 Субъективные признаки налоговых преступлений

Больше всего споров возникает по поводу видов умысла при совершении налоговых преступлений. Следует отметить, что в налоговом законодательстве деление умысла на прямой и косвенный не предусмотрено. 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 заплатит 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 этого². 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 таким образом, что его практически невозможно разграничить с прямым, если речь идет об умысле неопределенном³.

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

¹ Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. / – Москва : Экзамен, 2015. – 241 с.

² Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. / – Москва : Экзамен, 2015. – 246 с.

³ Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. / – Москва : Экзамен, 2015. – 248 с.

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, 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

¹ Сургутский городской суд ХМАО-Югры [сайт]. – URL: https://surgray--hmas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo/34359663

² Иванчин, А. В. Налоговая преступность. / – Москва : Экзамен, 2008. – 191 с.

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».¹

Так, С., являясь физическим лицом, в нарушение ст. 3 и 4 Закона РФ от 7 декабря 1991 г. «О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации», [104] не зарегистрировавшись как предприниматель на территории ЕАО, с целью занятия предпринимательской деятельностью без регистрации и получения неконтролируемого дохода 2 апреля 1998 г. 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 предпринимателя в администрации г. Биробиджана и имеющего свидетельство № 10332 от 9 июня 1997 г. 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 удобрения, 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 за 1998 г.

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

¹ Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность. Научно-практическое издание. / – Москва : Экзамен, 2009. – 248 с.

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

Именно так поступил Нижневартовский районный суд Приморского края, 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 151 680 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.

Согласимся, что и характер преступных действий, и характер наступивших общественно опасных последствий в этих двух случаях сильно разнятся. На это обстоятельство обращали внимание специалисты ГУЭБиПК МВД РФ. Так, заместитель начальника аналитического управления ГУЭБиПК МВД РФ Д. Г. Макаров отмечал, что, во-первых, «совмещение... различных по общественной опасности деяний приводит к серьезному недовольству в обществе и потере ориентиров к воздействию на общественно опасное деяние», а, во-вторых, при конструировании составов налоговых преступлений необходимо учитывать такие обстоятельства, как корыстные цели и мотивы, а также сложность расследования.

По нашему мнению, если выяснится, что неуплата или неудержание налога стала единственно возможным в сложившихся условиях способом предотвратить остановку деятельности предпринимателя или предприятия, суд вправе не признать содеянное преступлением, ссылаясь в обоснование своего решения на ст. 39 УК РФ «Крайняя необходимость».

¹ Нижневартковский районный суд ХМАО-Югры [сайт]. – URL: https://vartovray--hmao.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1

Думается, верно по этому поводу высказался П. Яни: «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 комплектов, 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».

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 крайняя необходимость (невыход 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.

На это указывает в своем постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П по делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Пиковой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова Конституционный Суд РФ. Целью совершения налогового преступления является избежание уплаты налога и (или) сбора в нарушение установленных законодательством о налогах и сборах правил, считает Конституционный Суд.

Работники налоговых органов, умышленно содействовавшие совершению данного преступления, привлекаются к ответственности как соучастники, а в соответствующих случаях и за преступления против государственной службы (ст. 285, 290, 292 УК РФ) по совокупности.

Так, П., занимавший должность начальника государственной налоговой инспекции по Малоярославецкому району Калужской области, и З., занимавший должность начальника отдела налогообложения физических лиц данной инспекции, умышленно способствовали уклонению физического лица от уплаты налога в особо крупном размере путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах, а также, являясь должностными лицами, совершили должностной подлог путем внесения в официальный документ заведомо ложных сведений. При этом они злоупотребили должностными полномочиями, то есть использовали свои служебные полномочия вопреки интересам службы из иной личной заинтересованности, что повлекло тяжкие последствия. Указанные действия позволили физическому лицу уклониться от уплаты налога с доходов, полученных от продажи акций, на сумму 306 235 руб., что соответствует 15 645 МРОТ, т. е. уклонение от налогов было совершено в особо крупном размере. Суд квалифицировал действия данных лиц по ч. 5 ст. 33 УК РФ,

а не по ч. 2 ст. 35 УК РФ, посчитав, что П. и З. не являются соисполнителями данного преступления, а являются пособниками. Кроме того, они признаны виновными в совершении преступлений, предусмотренных ч. 2 ст. 198 УК РФ, ч. 3 ст. 285 и ст. 292 УК РФ.

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 пятьсот тысяч рублей, если эта сумма превышает 20% подлежащих уплате налогов и (или) сборов. Особо крупный размер будет и в случае неуплаты налогов и (или) сборов в сумме свыше одного миллиона рублей. Возможен вариант, при котором сумма неуплаченных налогов и (или) сборов с физического лица превысит пятьсот тысяч рублей, но будет меньше одного миллиона и не превысит 20% 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 два миллиона пятьсот тысяч рублей, при условии, что эта сумма составит свыше 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо сумма превышающая семь миллионов пятьсот тысяч рублей. И здесь также возможен вариант, при котором сумма неуплаченных налогов будет в абсолютной сумме превышать два миллиона пятьсот тысяч, но составит менее 20% неуплаченных в бюджет налогов и (или) сборов тогда применить можно будет лишь ч.1 ст. 199 УК РФ.

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 не поступивших 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 предварительному сговору понимаются лица, совместно совершившие преступление. Эти лица являются соисполнителями преступления².

Характер способов совершения преступления предусмотренного ст. 199 УК РФ позволяет выделить в числе исполнителей лишь двух лиц: руководителя орга-

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

² Соловьев, И. Н. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (ст.ст. 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации). // Дис. канд. юрид. наук. –Москва, 2014. – 80 с.

низации, главного бухгалтера (бухгалтера). Правоприменительная практика регистрирует такие случаи уклонения от уплаты налогов с организации, однако, число их не велико¹.

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.

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 (сбо-

¹ 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. – Москва, 2013. – 88 с. Аналогичные цифры приводятся в других источниках: В. А Козлов, Лица-объекты уголовно-процессуальных мер воздействия за совершение налоговых преступлений и значение их характеристики для раскрытия и расследования противоправных действий // Российский следователь. – 2013. – №8. – 15 с.

ров) 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 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.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000. – № 32. – 3340 с.

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 не списание 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.

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. / – Москва, 1997. – 335-336 – с.

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 «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 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.

¹ Архив Управления ФСНП по г. Санкт-Петербург.

² Точка зрения, А. Р. Сиюхова об ответственности налоговых агентов по ст. 165 УК представляется ошибочной. Сиюхов, А.Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея). // Автореф. дис. канд. юрид. наук. Краснодар : Российская национальная библиотека, 2000. – 20 с.

В последнее время складывалась практика привлечения лиц, наделенных управленческими функциями, по ст. 201 УК РФ¹. 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.

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.

К числу налоговых преступлений законодатель отнес деяние, состоящее в сокрытии денежных средств либо имущества организации или предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199

¹ Макаров, Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений // Законность. 2003. № 8. – 41-42 с.

УК). Преступление посягает на порядок уплаты налогов и сборов и на отношения, обеспечивающие процедуру взыскания недоимок по налогам и сборам.

В статье 45 НК РФ сказано, что взыскание налога производится за счет средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке и за счет иного имущества. Особенности принудительного исполнения обязанности по уплате налога предусмотрены в статьях 46, 47 и 48 НК РФ.

При взыскании налога за счет денежных средств, находящихся в банке налоговый орган направляет в банк инкассовое поручение на списание и перечисление в бюджеты денежных средств со счета налогового агента или налогоплательщика. Решение о взыскании принимается не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога, предусмотренного в законе. После истечения указанного срока взыскание недоимки возможно лишь в судебном порядке.

Взыскание недоимки за счет имущества налогоплательщика - организации или налогового агента - организации производится по решению руководителя налогового органа. В течение трех дней с момента вынесения решения в адрес судебного пристава-исполнителя направляется постановление для исполнения в порядке ФЗ «Об исполнительном производстве».

Взыскание недоимки с физического лица производится в судебном порядке путем подачи иска в соответствующий суд. Характер имущества налогового агента - физического лица и налогоплательщика - физического лица, за счет которого производится взыскание, и последовательность обращения взыскания на это имущество предусмотрен в пункте 7 ст. 48 НК РФ. Порядок обращения взыскания на имущество юридического лица предусмотрен в пункте 4 ст. 47 НК РФ.

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 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»² 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.

¹ Якимова, С. А. 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 2004. – Санкт-Петербург : Коференция, 2004. – 166 с.

² Зрелов, А. П. Налоговые преступления. / А. П. Зрелов, М.В. Краснов – Москва : Статус-Кво, 2014. – 125 с.

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 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

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

распоряжение, уничтожения или изъятия документов, а равно иным способом повлекшее невозможность взыскания задолженности в крупном размере, - наказыва-
ется...»).

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 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

¹ Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ (ред. от 02.12.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.03.2020) Об исполнительном производстве [сайт]. // Собрание законодательства РФ, 08.10.2007. – № 41. – Ст. 4849.

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.

Законодатель в числе обязательных признаков объективной стороны преступления называет крупный размер сокрытых денежных средств либо имущества, являющихся предметом преступления. Для определения величины крупного размера следует обратиться к примечанию к ст. 169 УК РФ, где этот размер определен в сумму превышающую двести пятьдесят тысяч рублей. Размер (стоимость) сокрытого имущества может не совпадать с величиной недоимки, которая может намного превышать стоимость сокрытого имущества. Если недоимку можно погасить за счет денежных средств или имущества оставшегося в распоряжении налогоплательщика то, по-видимому, такое сокрытие состава, рассматриваемого преступления не образует.

Субъектом преступления может быть руководитель организации, главный бухгалтер. Преступление может быть совершено лицами, наделенными управленческими функциями, например, правом совершения финансовых операций (подписания платежных поручений). Это может быть руководитель подразделения организации, коммерческий директор организации и др. лица. Преступление может быть совершено собственником имущества организации, например участником простого товарищества. Учредители организации имеют право на распределение и получение части прибыли организацией, однако собственниками ее не являются, если только организация не учреждена одним лицом. В этом случае следует говорить не о собственнике организации, а о собственнике ее имущества. В числе субъектов преступления назван и индивидуальный предприниматель, т. е. лицо, зарегистрированное в установленном порядке.

Содействие в сокрытии имущества может быть оказано служащими организации, выполняющими распоряжение руководителя организации или другого уполномоченного лица. Такие лица не являются исполнителями преступления.

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 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 преступ-

лений, 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.

Такая совокупность допускается и в п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 года. Более того, в научной литературе приводились примеры привлечения к уголовной ответственности по ст.ст. 199 и 171 УК РФ.

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.

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

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

Давая рекомендацию квалифицировать содеянное по совокупности преступлений Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 4 июля 1997 г. ограничительно понимал понятие дохода, и исходил из того, что налогоплательщик - физическое лицо уклоняется от уплаты исключительно подоходного налога. Такому пониманию способствовала конструкция состава преступления ст. 198 УК до внесения в нее соответствующих изменений ФЗ РФ от 21 ноября 2003 года.

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 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

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

² Сиюхов, А. Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея). // Автореф. дис. канд. юрид. наук. Краснодар : Российская национальная библиотека, 2000. – 20 с.

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, прокуратурой Ульяновской области уголовное дело было возбуждено по признакам преступлений, предусмотренных статьями 30, 159 ч.3 п. «б», 199 ч.2 п. «г» УК России по фактам непоступления в федеральный бюджет налоговых платежей, перечисленных ОАО «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 России.

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 Ломоносовского районного суда г. Архангельска осужден гр-н «Г», обвиняемый в совершении преступлений, предусмотренных ч.2 ст. 198 и п. «б» ч. 3 ст. 165 УК России.

Гр-н «Г» уклонился от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в особо 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.

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. 22 ноября 2002 года следственным отделом Управления по ЮЗАО УФСНП России по г. Москве по признакам преступления, предусмотренного п. «б» ч.3 ст. 159 УК РФ было возбуждено уголовное дело. Неустановленные лица, действуя с целью хищения государственных средств, в апреле 2001 года представили в Инспекцию МНС России № 28 по ЮЗАО г. Москвы заведомо подложные документы о якобы имевших место экспортных поставках в марте 2001 года электрооборудования в Иран и неправомерно потребовали возратить на расчетный счет ЗАО «Цветмет Ресурс» налог на добавленную стоимость в сумме 86.589.588 рублей. Указанные лица добились перечисления на расчетный счет ЗАО «Цветмет Ресурс» из государственного бюджета денежных средств на сумму 26.000.000 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 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.

В литературе приводится пример квалификации действий лица, получившего освобождение от уплаты таможенных платежей по ст. 165 УК РФ². Гр -н «Ц» введя в заблуждение руководство АООТ «Ферментный завод» и

¹ Данилова, Н. А. Методические рекомендации по противодействию незаконному возмещению экспортерам налога на добавленную стоимость. / Санкт-Петербург : Интситут, 2002. – 25-26 с.

² Гильмутдинова, Н. С. Проблемы совершенствования уголовного законодательства за уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица / Н.С. Гильмутдинова, В. Д. Ларичев // Государство и право. – 2001. – №6. – 46 с.

действуя по подложным документам, получил спирт. Затем представил в АООТ документы о якобы имевшем место пересечении границы республики Беларусь. В результате в стоимость полученного спирта не вошли акциз и НДС. Суд осудил г-на «Ц» по части 3 п. «б» ст. 165 УК РФ.

При решении вопроса о квалификации незаконных действий, направленных на уклонение от уплаты таможенных платежей или возмещение сумм, уплаченных в виде таких платежей, следует учитывать многие обстоятельства. Назовем наиболее существенные из них:

- уплачивались ли реально такие платежи; происходит ли реальный возврат сумм или уплаченные суммы, подлежащие налоговым вычетам, зачитываются в счет последующих платежей либо идут на погашение задолженности перед бюджетом;
- на счет каких объектов налогообложения отнесены суммы налогов (платежей) которые в последующем возмещаются;
- имело ли место фактическое перемещение товаров через таможенную границу.

Полагаем, могут возникнуть вопросы о соотношении «старых» налоговых преступлений предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК с «новыми» налоговыми преступлениями описанными в ст.ст. 199¹ и 199¹ УК РФ. Скажем, может возникнуть ситуация, когда налогоплательщик выступит как подстрекатель совершить действия по неисполнению обязанности налогового агента осуществить исчисление, удержание и перечисление денежных средств. На первый взгляд действия подстрекателя должны быть квалифицированы по ч. 4 ст. 33 и ст. 199¹ УК РФ.

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.

Остановимся на соотношении налоговых и должностных преступлений. Истоминым В.Г.¹ высказано предложение, квалифицировать уклонение от уплаты налогов по ст. 285 (201) УК в тех случаях, когда размер неуплаченного налога не позволяет применить ст. 199 УК. Есть несколько препятствий для подобной оценки неуплаты налогов. Прежде всего, субъектами преступления, указанного в ст. 199 УК, являются руководители коммерческих организаций, не являющиеся субъектами преступлений гл. 30 УК РФ. Санкции, предусмотренные в ст. 285 УК, по своей строгости более жестки, чем в ст. 199 УК, поэтому применять ст. 285 УК было бы еще и несправедливо. Процедура, предшествующая применению ст. 201 УК, особенно если речь идет о совершении действий в интересах организации, практически блокирует возможность ее использования в указанном случае. Кроме того, есть нормы, установленные Налоговым кодексом РФ, которые должны применяться в этих случаях.

Полагаем, что ст. 199 УК не может находиться в совокупности со ст. 170 УК, поскольку субъекты преступлений, их совершающие, не совпадают в одном лице².

¹ Истомин, В.Г. Проблемы ответственности за уклонение от уплаты налогов с организаций // Российский юридический журнал. – 1998. - № 4. – 124 с.

² Совокупность преступлений допускает профессор Н.А. Лопашенко. См.: Квалификация должностных преступлений в сфере экономической деятельности // Законность. 1998. – № 5. – 16 с.

См.: Берова, Д. М. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов. // Автореф. дис. канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 1997. – 19 с.

Анализируя состав ст. 199 УК, Д.М. Берова приходит к выводу о том, что уклонения от налогов не будет, если руководитель организации присваивает средства, подлежащие перечислению в бюджет.

Мы не разделяем позицию автора, поскольку совершение одного преступления не исключает возможности совершения другого. В таком случае следует говорить о реальной совокупности преступлений¹. Правоприменительная практика не идет по пути квалификации как хищения возмещения из бюджета средств, которые были ранее уплачены в виде НДС и незаконно возмещаются путем зачета в счет предстоящих платежей в будущие налоговые периоды.

По мнению аналитиков ГОИУ ФСНП России, не исключается квалификация по ст. 199 УК и ст. 198 УК, когда средства, не уплаченные в бюджет, переходят в фактическое распоряжение физических лиц и по существу составляют их доход². В данном случае имеет место реальная совокупность преступлений.

Обратим внимание на связь налоговых преступлений с уголовно наказуемым банкротством.

Профессор П.С. Яни³ 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 ученые⁴ 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

¹ Векленко, В. В. Собственность как объект уголовно-правовой охраны // Российский юридический журнал. 1999. № 3. – 139 с.

² Аналитическая справка о криминальной обстановке в сфере вексельного оборота. // – Москва, 2000. – 7 с.

³ Яни, П. С. Криминальное банкротство. Статья вторая. Банкротство преднамеренное и фиктивное // Законодательство. 2013. – № 3.– 66 с.

⁴ Середа, И. М. Отграничение уклонения от уплаты налогов от смежных составов преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Иркутского государственной академии. – 2003. – № 3. – 140 с.

образом, если в результате уголовно-наказуемого банкротства будут неуплачены налоги и (или) сборы квалификации по статьям 198 или 199 УК РФ не потребуется.

Президентский проект изменения редакции ст. 196 УК РФ предусматривал включение в текст диспозиции статьи слов «... в целях уклонения от погашения задолженности по налогам и или сборам...». В случае его принятия вопрос о конкуренции налоговых преступлений и преднамеренного банкротства был бы окончательно снят. Кроме того, для применения ст. 196 УК РФ не требовалось бы принятия решения о признании должника банкротом.

Выскажем некоторые соображения о возможности совершенствования налогового уголовного законодательства. Прошло слишком мало времени с момента внесения дополнений и изменений в уголовное законодательство для серьезных предложений по его изменению. Тем не менее некоторые положения налоговых норм обращают на себя внимание с точки зрения возможного их изменения.

Прежде всего, отметим факт присутствия в научных источниках посвященных проблеме налоговой преступности авторские предложения о внесении дополнений и изменений уголовного законодательства, регламентирующего ответственность за налоговые преступления. Вызвано это различными обстоятельствами, в том числе сложившейся традицией в среде ученых способом подачи материала, где почти обязательным атрибутом является предложение *de lege ferenda*. С другой стороны, это поиск наиболее эффективной правовой формы выражения права для предупреждения преступлений и удобства применения уголовно-правовых норм в практической деятельности. Не погружаясь в бесчисленное множество вариантов криминализации налоговых деликтов, отметим, что в научных работах оформилось два направления. Первое шло по пути казуальности формулирования диспозиции за счет указания признаков объективной стороны преступлений, прежде всего способов их совершения. Второе направление шло по пути лаконичности и абстрактности юридической формулировки. Примером первого рода является дефиниция нормы ст. 199 УК РФ в изложении С.В. Козлова: «Уклонение от уплаты

налогов с организации путем предоставления заведомо искаженных бухгалтерской или налоговой отчетности, или путем ее непредставления, либо иным способом, причинившее крупный ущерб, - наказывается...»¹. Представитель иного подхода Глебов Д.А. предлагает следующую формулировку: «Уклонение от уплаты налогов с организации, совершенное в крупном размере, - наказывается...»².

Следует заметить, что в обеих формулировках есть общее, они рассчитаны на бесчисленное число способов совершения уклонения от уплаты налогов. Сюда попадает и простой неплатеж, при отсутствии обмана со стороны налогоплательщика в отношении налоговых органов. Поскольку законодатель отказался от криминализации неплатежа налогов, который не связан с искажением документов и иными способами, в основе которых лежит обман, абстрактно изложенная форма состава преступления практически стала невозможной.

Именно поэтому действующая редакция уголовного закона по-прежнему казуальная. При указанном способе изложения законодательного материала объем уголовной репрессии будет зависеть от описания способов совершения преступлений. Кроме того, он требует знания механизма совершения преступлений и филигранной юридической техники.

В качестве примера сравним предлагавшиеся проекты криминализации налоговых преступлений³. В отличие от Президентского проекта, легшего в основу измененных составов налоговых преступлений (ст.ст. 198, 199 УК РФ) Думский проект предусматривал ответственность за налоговые преступления, если они совершались «путем непредставления налоговой декларации в налоговые органы в случаях, когда подача такой декларации является обязательной, либо путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, повлекшее неуплату налогов в крупном размере, ...».

¹ Козлов, С. В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации. // Автореф. дис. канд. юрид. наук. Нижний Новгород. 2016. – 18 с.

² Глебов, Д. А. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов. // Автореф. дис. канд. юрид. наук. Владивосток : Российская национальная библиотека, 2017. – 17 с.

³ Российская бизнес-газета. 2014. – 5 с.

Сравнение текстов позволяет увидеть различие в объеме правового поля двух проектов. Президентский проект, а теперь уже и действующий уголовный закон охватывает своим действием неуплату сборов наряду с налогами. Кроме того, его действие расширяется за счет указания на иные документы, обязанность, подавать которые лежит на налогоплательщике.

Большинство авторов исследовавших проблематику налоговых преступлений приходят к выводу о необходимости криминализации уклонения от уплаты налогов сопряженного с обманом налоговых органов. Поэтому признак обмана мог бы быть положен в основу состава налоговых преступлений. Скажем, норма права ст. 199 УК РФ могла бы иметь следующий вид: «Неуплата налогов с организации в крупном размере сопряженная с нарушением налогового законодательства и обманом, вводящим в заблуждение налоговые органы, наказывается...».

В изученной нами литературе не встречалось формулировки, где присутствовал бы признак «обман», хотя он используется как основной признак налоговых преступлений в уголовном законодательстве Финляндии, Франции, США и других государств. Не беремся объяснять феномен русского уголовного права в части юридической техники при формулировании составов налоговых преступлений. Укажем лишь на то, что традиционно русское уголовное законодательство казуально. Содержание понятия обмана в уголовном праве не было постоянным. Не случайно его раскрывали судебные инстанции при вынесении приговоров по конкретным уголовным делам, но оно никогда не раскрывалось в постановлениях Пленума Верховного Суда РФ.

Полагаем, что исключение примечания к статье 198 УК РФ об освобождении от уголовной ответственности не снимает проблемы применения института освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием.

В настоящее время применение ст. 75 УК возможно лишь в отношении лиц виновных в совершении налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, ч. 1 ст. 199, ч. 1 ст. 199¹, ст. 199² УК РФ.

Исходя из смысла части первой ст. 75 УК РФ, налогоплательщик или иное лицо освобождается от ответственности, если выполнило совокупность установленных требований, одним из которых является возмещение причиненного ущерба¹. Напомним, что до внесения изменений в тексты уголовно-правовых норм в теории и правоприменительной практике так и не сложилось единого подхода к определению условий освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления. Поскольку этот вопрос решен не будем обращаться к возможным иным вариантам его решения, и остановимся лишь на определении содержания понятия ущерб.

Определение содержания понятия «ущерб» было камнем преткновения при решении вопроса о применении указанного института до внесения изменений в диспозиции уголовно-правовых норм налоговых преступлений.

Следует заметить, действующие редакции налоговых преступлений не содержат термина «ущерб», речь идет о неуплаченных суммах налогов. Представляется, это могло быть сделано намеренно, чтобы снять нерешенные в теории уголовного права вопросы о природе того вреда, который причиняется неуплатой налогов. В частности, такие вопросы возникали при возмещении причиненного «ущерба» в гражданско-правовом порядке. Не случайно в научной литературе высказывались предложения определить в уголовном кодексе понятие «материальный ущерб» в целом и применительно к налоговым преступлениям в частности².

Представляется, проблема применения ст. 75 УК к случаям освобождения от уголовной ответственности имеет как минимум два аспекта. Первый,

¹ К такому варианту решения проблемы склонялись многие известные ученые. См., например: Соловьев И. Деятельное раскаяние в совершении налоговых преступлений // Российская юстиция. 2002. № 2. – 67 с.

² Касютина, Р. Проблемы борьбы с налоговыми преступлениями // Уголовное право. 1998. №3. – 121 с.

заключается в решении возможности возмещения причиненного неуплатой вреда бюджету в порядке гражданско-правового производства. Второй аспект состоит в определении объема понятия «ущерб» применительно к налоговым преступлениям. Обратимся к ним в порядке постановки.

Согласно НК РФ (п.3 ст. 2 ГК РФ) к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, не исключая налоговые и административные отношения, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Вместе с тем в статье 44 Уголовно-процессуального кодекса речь идет о возможности предъявления гражданского иска о возмещении имущественного вреда причиненного преступлением. В научной литературе высказана точка зрения, согласно которой неуплата налога в бюджет государства или иной бюджет не является ущербом в том смысле, о котором говорится в ст. 1064 ГК РФ¹. В указанной статье сказано о вреде, причиняемом имуществу физического или юридического лица. Государство же до момента получения денежных средств, поступающих в виде налогов от налогоплательщиков не имеет имущества². Из сказанного вытекает, что налоговые иски к налогоплательщику не основаны на законе³. Практика же применения указания содержащегося в пункте 18 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. о предъявлении гражданских исков в уголовном процессе весьма противоречива. Останкиным районным судом Северо-Восточного административного округа г. Москвы гр-не «И» и «К» осуждены по ст.ст. 33,35 и 4.1 ст. 199 УК РФ. Налоговая инспекция заявила гражданский иск к «И» и «К» о погашении недоимки по налогам. Судебная коллегия по уголовным Верховного

¹ Горелов, А. Ущерб как элемент экономического преступления // Российская юстиция. 2003. №12. – 53 с.

Ипатов, А. П. Возмещение ущерба, причиненного налоговыми преступлениями // Законность. 2000. №6. – 39 с.

³ Ефимичев, П. полагает, что при предъявлении гражданского иска налоговые правоотношения трансформируются в гражданско-правовые отношения. См.: Проблемы вины и ответственности по уголовным делам о налоговых преступлениях // Уголовное право. – 2001. – №4.

Суда РФ удовлетворяя протест заместителя Председателя Верховного Суда на решение суда в части возмещения причиненного ущерба отменила вынесенные по делу решения. Мотивируя свое решение, коллегия указала, что удовлетворение гражданского иска налоговых органов о взыскании неуплаченных юридическим лицом (АОЗТ «Тарос Корпорейшен») налогов за счет личных средств физических лиц, осужденных по данной статье, не основано на законе. Кроме того, что в контексте наших рассуждений наиболее важно, коллегия отметила, что «деньги, подлежащие уплате в качестве налогов, осужденными не присваивались, из собственности АОЗТ «Тарос Корпорейшен» не изымались и не использовались ими для личных нужд». Тем самым Судебная коллегия, на наш взгляд, указала на отсутствие причиненного действиями виновных лиц имущественного ущерба, о котором сказано в ст. 44 УПК РФ. В конечном итоге, как отмечено в решении, дело подлежит направлению в суд для рассмотрения в порядке гражданского судопроизводства¹.

В соответствии со ст. 47 НК РФ взыскание недоимки по уплате налогов с организации осуществляется в бесспорном порядке. С физического лица в соответствии со ст. 48 НК РФ взыскание осуществляется в судебном порядке. В статье 104 НК РФ закрепляется порядок обращения в суд в целях взыскания санкций за неуплату налогов. Взыскание санкций производится в порядке искового производства. Исковое заявление в отношении юридического лица и индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем в суд общей юрисдикции. Получается, что в приведенном нами примере дело о возмещении недоимки должно быть рассмотрено в арбитражном суде².

Анализируя имеющуюся проблему ученые придерживавшиеся противоположной точки зрения и следуя указаниям Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля

¹ Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. №8. – 9-10 с.

² О правоприменительной практике судов в части рассмотрения исков о взыскании налогов с организации пишет И. Карпочев. См.: Возмещение ущерба от налоговых преступлений // Законность. 2016. №9.

1997 г. пытаются доказать несколько взаимосвязанных положений: во-первых, преступления, предусмотренные ст. ст. 198 и 199 УК РФ имеют материальный состав и причиняют материальный ущерб государству; во-вторых, рассмотрение гражданского иска о возмещении причиненного ущерба совершением налогового преступления не противоречит положению п.3 ст. 2 ГК РФ; в третьих, организация может быть признана гражданским истцом, и предъявить иск к лицу, причинившему вред¹.

Система доказательств строится на ряде допущений и скорее основана не на букве закона, а на целесообразности предлагаемого порядка возмещения причиненного вреда. Полагаем, проблему следует снять путем внесения соответствующих изменений и дополнений в статьи УПК и ГК РФ.

Второй аспект связан с установлением содержания понятия ущерб или иной вред применяемого в ст. 75 УК РФ применительно к тому вреду, который причиняется в результате уклонения от уплаты налогов. Посмотрим, как определялся ущерб в правоприменительной практике налоговой полиции г. Санкт-Петербурга. Прекращая уголовное дело в отношении «Б» обвиняемого в уклонении от уплаты налогов с организации следователь налоговой полиции указал - «по результатам акта документальной проверки деятельности ООО «Ирбис-8» «Б» перечислил в бюджет всю сумму заниженных налогов». По другому делу в отношении директора ООО «Броккен» уголовное дело было прекращено, поскольку был возмещен ущерб в виде недоимки и погашены штрафные санкции, начисленные по акту документальной проверки. «Практика показывает, - пишет А. Ипатов, - что в нее (сумму ущерба - разрядка наша) включается сумма неуплаченного налога». Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления "...обязывает суды при постановлении приговора разрешать в соответствии с требованиями уголовно-процессуального закона гражданские иски о возмещении материального ущерба, причиненного

¹ СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

преступлением, который заключается в непоступлении в бюджетную систему РФ денежных сумм в размере неуплаченного налога¹. Одновременно с этим подтверждается право заявлять иски о взыскании с виновных штрафа и пени в соответствующих размерах. Ссылаясь на постановление Конституционного Суда Российской Федерации, И.И. Кучеров понимает под полным возмещением ущерба не только сумму неуплаченного налога, но также пени и штраф за несвоевременную его уплату. Такой вывод, тем не менее, противоречит содержанию толкуемого постановления и другому постановлению Конституционного Суда «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О федеральных органах налоговой полиции».

Анализируя понятие ущерба, подлежащего возмещению, А. Кузнецов и С. Изосимов отмечали несоразмерность и несправедливость включения в содержание понятия штрафа и пени как несоответствующих принципам справедливости и соразмерности и предлагают исключить пункт 24 из постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г.

Несколько позже позиция одного из авторов² к установлению объема понятия «ущерб» от налоговых преступлений изменилась, и он согласился с включением в его содержание пени, ссылаясь на определение Конституционного Суда от 6 декабря 2001 г. № 257-0. Ученые цивилисты, исследуя природу пени, видят в ней один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Не являясь мерой ответственности, она выступает мерой государственного

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Российская газета. – № 297. – 31.12.2006.

² Кузнецов, А. П. Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения (материалы 2-й научно-практической конференции. 16-18 октября 2002 г.) / А. П. Кузнецов, Е. Л. Лобова // Следователь. 2003. №7. – 8 с.

принуждения восстановительного характера. Причем высказана позиция, поддержанная в среде ученых о том, что пеню следует рассматривать как элемент механизма исполнения налогового обязательства, не являющегося дополнительным обременением.

Специалистами в области финансового и налогового права уже давно обосновывался взгляд, согласно которому уплата пени и налога представляет собой полное возмещение ущерба³. Так, например, в определении Конституционного Суда Российской Федерации №202-0 от 4 июля 2014 года¹ говорится о том, что полное возмещение ущерба причиненного несвоевременной уплатой налога предполагает взыскание недоимки по налогу и уплату пени. Учитывая обязательность решений Конституционного Суда РФ, пеню следует рассматривать как компенсацию ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога².

Таким образом, освобождение от уголовной ответственности в связи возмещением ущерба, нанесенного бюджетам различного уровня и казне государства в результате уклонения от уплаты налогов и (или) сборов возможно лишь в случае погашения недоимки и уплаты пеней при наличии иных условий предусмотренных ч.1 ст.75 УК РФ.

¹ Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. // - 2014. - №1.— 86 с.

² Ядрихинский, С. Актуальные вопросы взыскания пеней в практике налогового права // Хозяйство и право. 2011. № 2. С. 107; Ефремова Е.С. Ответственность за налоговые правонарушения // Правоведение. 2012. № 2. – 64-65 с.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы на тему: «Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по законодательству РФ», нами получены следующие выводы и результаты.

– 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.

– Вместе с тем налоговая преступность представляет сегодня серьезную угрозу безопасности личности, обществу и государству. По оценкам специалистов, российское государство в результате уклонения от уплаты налогов ежегодно недополучает до половины налоговых поступлений в бюджет, что серьезно уменьшает его возможности по защите социальных прав граждан. В этой связи главной задачей борьбы с ней следует считать формирование политической воли государства, общества и личности к системному регулированию правоотношений по реализации положения ст. 57 Конституции Российской Федерации, согласно которому каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

– Непосредственным объектом налоговых преступлений являются отношения, касающиеся исчисления налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, их уплаты, а также осуществления налогового контроля. Предмет налоговых преступлений необходимо определить, как денежные средства, подлежащие внесению налогоплательщиком в бюджет

либо во внебюджетные фонды в виде налогов или страховых взносов и недополученные государством.

– Объективная сторона налоговых преступлений может быть выражена как действием, так и бездействием, и при квалификации необходимо обязательно установить факт нарушения налогового законодательства.

– Субъективная сторона налоговых преступлений характеризуется умышленной формой вины. Причем, налоговые преступления могут совершаться как с прямым, так и косвенным умыслом. Целью совершения налогового преступления является избежание уплаты налога и (или) сбора в нарушение установленных законодательством о налогах и сборах правил. Мотив является обязательным признаком состава, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в качестве которого выступают личные интересы виновного.

– Субъект налоговых преступлений относится к категории специальных субъектов. Основные требования, предъявляемые к субъекту, заключаются в том, чтобы лицо, совершившее уклонение, было обязано уплачивать налоги (взносы), либо же обязано было совершать определенные действия, предписанные законом и обеспечивающие уплату налогов (страховых взносов). При совершении преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, исполнителями преступления могут быть три категории лиц. Это -руководитель организации, главный (старший) бухгалтер и лица, непосредственно составившие бухгалтерскую отчетность.

Подстрекателями и пособниками налоговых преступлений могут быть должностные лица государственных органов, в том числе налоговых, должностные лица и сотрудники организации, учредители, акционеры, работники банковской сферы и иные лица, так или иначе принимавшие участие в совершении уклонения от уплаты налогов. Квалифицируются деяния таких лиц по соучастию с исполнителем преступления.

– Основные причины налоговых преступлений и условия, способствующие их совершению, отличаются от общеуголовных и подразделяются на политико-

экономические, правовые и социально-экономические. Совокупность их является фактором, способствующим не только их появлению, но и увеличению их количества, росту масштаба. В борьбе с уклонением от уплаты налогов необходимо общесоциальное предупреждение преступности, в том числе и правовое воспитание личности.

Предложения по изменению и дополнению УК РФ:

– Ввести либо в диспозиции статей 198 и 199 УК РФ, либо в примечание к ним следующее понятие: Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – это противоправное умышленное невыполнение законно установленных обязанностей по уплате налогов (взносов).

– Ввести в УК РФ статью 197-1 "Нарушение правил бухгалтерского учета", изложив ее диспозицию в следующей редакции: «Нарушение правил ведения бухгалтерских документов, внесение в них заведомо искаженных данных о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, несвоевременное или неполное представление бухгалтерской отчетности, а равно неправомерное уничтожение бухгалтерских документов».

– изменить название и диспозицию части первой ст. 199 УК РФ, изложив их в следующем виде: «Неуплата или неполная уплата налога и (или) сбора с организации». Умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога и (или) сбора в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога и (или) сбора либо других неправомерных действий (бездействия), совершенная в крупном размере».

– Дополнить статью 199 ч.2 УК, в частности, предусмотреть либо в самой диспозиции, либо в примечании к ней применение квалифицирующего признака неоднократности при совершении преступлений, предусмотренных ст. 198 и 194 УК РФ.

– Изменить примечание к ст. 199 УК РФ, изложив ее в следующем виде: «лицо, впервые совершившее преступления, предусмотренные настоящей статьей, а также статьёй 199.1 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной

ответственности, если оно до окончания предварительного расследования сообщит правоохранительным органам о совершении преступления и лицах его совершивших, а также выполнит все необходимые действия в рамках своих полномочий для уплаты организацией суммы недоимки и соответствующих пеней, а также суммы штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Нормативно-правовые акты

1.1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014. – № 31. – 4398 с.

1.2. Уголовный кодекс РСФСР (утв. ВС РСФСР 27.10.1960) (ред. от 30.07.1996) – ст.162 // Свод законов РСФСР. – т. 8. – 497 с.

1.3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 07.04.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.04.2020) // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996. – № 25. – 2954 с.

1.4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // Собрание законодательства РФ". –т № 31. – 03.08.1998. – 3824 с.

1.5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000. – № 32. – 3340 с.

1.6. Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ (ред. от 02.12.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.03.2020) Об исполнительном производстве // Собрание законодательства РФ, 08.10.2007. – № 41. – Ст. 4849.

1.7. Приговоры судов по ст. 199 УК РФ Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: [сайт]. – URL: <http://sud-praktika.ru/precedent/category/110.html>

1.8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Российская газета. – № 297. – 31.12.2006.

2. Научная и учебная литература

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

2.2. Бакаев, А. В. Налоговые преступления / Москва : Журнал российского права, 2012. – 15 с.

2.3. Берова, Д. М. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов. // Автореф. дис. канд. юрид. наук. – Ростов-на-Дону, 1997. – 19 с.

2.4. Ботвинкин, М. Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: Автореф. дис. к.ю.н. / – Москва, 1997. – 56 с.

2.5. Волженкин, Б. В. Экономические преступления // Санкт-Петербург : Издательство «Юридический центр Пресс», 1999. – 69 с.

2.6. Горелов, А. Ущерб как элемент экономического преступления // Российская юстиция. 2003. №12.– 53 с.

2.7. Гильмутдинова, Н. С. Проблемы совершенствования уголовного законодательства за уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица / Н.С. Гильмутдинова, В. Д. Ларичев В. Д. // Государство и право. – 2001. – №6. – 46 с.

2.8. Глебов, Д. А. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов. Автореф. дис. канд. юрид. наук. // Владивосток : Российская национальная библиотека, 2017. – 17 с.

2.9. Данилова, Н. А. Методические рекомендации по противодействию незаконному возмещению экспортерам налога на добавленную стоимость. / Н. А. Данилова, А. Е. Скачкова и др. // Санкт-Петербург : Институт, 2002. – 25-26 с.

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

2.11. Зрелов, А. П. Налоговые преступления. / А. П. Зрелов, М. В. Краснов // – Москва : Статус-Кво 97, 2004. – 192 с.

2.12. Иванчин, А. В. Налоговая преступность. //– Москва : Экзамен, 2008. – 191 с.

2.13. Истомина, В. Г. Проблемы ответственности за уклонение от уплаты налогов с организаций // Российский юридический журнал. – 1998. – № 4. – 124 с.

2.14. Ищенко, Е. П. Криминалистика: учебник. / – Москва : Контракт, Инфра, 2011. – 65 с.

2.15. Ипатов, А. П. Возмещение ущерба, причиненного налоговыми преступлениями // Законность. 2000. №6. – 39 с.

2.16. Касютина, Р. Проблемы борьбы с налоговыми преступлениями // Уголовное право. 1998. №3. – 121 с.

2.17. Кузнецов, А. П. Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения (материалы 2-й научно-практической конференции. 16-18 октября 2002 г.) / А. П. Кузнецов, Е. Л. Лобова // Следователь. 2003. №7. – 8 с.

2.18. Козлов, С. В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации. // Автореф. дис. канд. юрид. наук. Нижний Новгород. 2016. – 18 с.

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

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

2.21. Нижневартровский районный суд ХМАО-Югры [сайт]. – URL: <https://vartovray--hmao.sudrf.ru/modules>.

2.22. Макаров, Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений // Законность. 2003. № 8. – 41-42 с.

- 2.23. Уголовное право. Российской Федерации. Общая часть: Учебник // Отв. ред. Б.В. Здравомыслов. – Москва : Юристъ, 1996. – 119 с.
- 2.24. Уголовное право. Особенная часть: Учебник // Под ред. В.Н. Петрашева. – Москва : Приор, 1999. – 218 с.
- 2.25. Пешков, С.С. Налоги и налогообложение. – Москва : Проспект, 2005. – 88 с.
- 2.26. Припечкин, В. В. Установление и реализация ответственности за уклонение от налогов в России. // – Москва : Вестник, 2002. – 101 с.
- 2.27. 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, 1997. – 37 с.
- 2.28. Середа, И. М. Отграничение уклонения от уплаты налогов от смежных составов преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Иркутского государственной академии. – 2003. – № 3. – 140 с.
- 2.29. Сиюхов, А. Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея). // Автореф. дис. канд. юрид. наук. // Краснодар : Российская национальная библиотека, 2000. – 20 с.
- 2.30. Совокупность преступлений допускает профессор Н.А. Лопашенко. См.: Квалификация должностных преступлений в сфере экономической деятельности // Законность. – 1998. – № 5. – 16 с.
- 2.31. Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность. // Научно-практическое издание. – Москва : Экзамен, 2015. – 241 с.
- 2.32. Сургутский районный суд ХМАО-Югры [сайт]. – URL: <https://surgray-hmao.sudrf.ru/modules>.
- 2.33. Тимофеев, А. М. Преступления в сфере налогообложения. / – Москва: Экзамен, 2010. – 21 с.

2.34. Тюнин, В. И. Уголовное законодательство и экономическая деятельность (история и современность). // – Санкт-Петербург : Университет МВД России, 2009. – 194 с.

2.35. Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. ст.1174 [сайт]. – URL: <http://xn--e1aaejmenosxq.xn--p1ai/node/13654>

2.36. Ядрихинский, С. Актуальные вопросы взыскания пеней в практике налогового права // Хозяйство и право. – 2011. – № 2. – 107 с.

2.37. Якимова, С. А. 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 2004. – Санкт-Петербург : Конференция, 2004. – 166 с.

2.38. Яни, П. С. Криминальное банкротство. Статья вторая. Банкротство преднамеренное и фиктивное // Законодательство. – 2000. – № 3. – 66 с.