

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

УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ И КРИМИНОЛОГИЧЕСКАЯ  
ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ  
ФГАОУ ВО «ЮУрГУ» (НИУ) – 40.04.01. 2018. 366. ВКР

Руководитель работы,  
кандидат юрид.наук, доцент  
\_\_\_\_\_ Евстратенко Елена Владимировна  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

Автор работы,  
студент группы ЮЗ-366  
\_\_\_\_\_ Усманова Зебинисо Артуровна  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

Нормоконтролер,  
старший преподаватель кафедры  
\_\_\_\_\_ Татьяна Владимировна Кухтина  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

Челябинск  
2020

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ .....	5
1.1 Подходы к понятию «налоговые преступления» .....	5
1.2 Правоприменительная практика в сфере налоговых преступлений ...	11
2 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ И ОСНОВАНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НИХ .....	21
2.1 Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений.....	21
2.2 Освобождение от уголовной ответственности за совершение налогового преступления .....	43
3 КРИМИНОЛОГИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ ПРЕСТУПНОСТИ .....	48
3.1 Проблемы противодействия налоговым преступлениям в контексте обеспечения экономической безопасности государства .....	48
3.2 Совершенствование механизмов взаимодействия при налоговом контроле органов налоговой службы и других государственных органов .....	58
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	73
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	76
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	83

## ВВЕДЕНИЕ

Перечень установленных федеральных налогов и страховых взносов, взимаемых как с физических лиц, так и с предприятий и организаций, а также перечень объектов налогообложения, налоговые ставки, порядок исчисления, сроки уплаты и т.д., установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. В условиях рыночной экономики налоги служат одним из основных рычагов государственного регулирования социальных и экономических процессов, происходящих в обществе. При этом обязателен контроль состояния дел всех субъектов хозяйственной деятельности в плане ведения бухгалтерской и статистической отчетности для целей налогообложения. Это очень важно, так как основу доходной части российского бюджета составляют налоговые поступления. Однако приходится констатировать весьма широкое распространение такого вида преступных посягательств, как уклонение организаций и граждан от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (налоговые преступления). Причиняемый ими ущерб превышает, по оценке специалистов, тот, что наносят все иные экономические преступления, вместе взятые.

Рассматриваемые преступления является высоко опасными для национальной безопасности. При нарушении порядка формирования государственного бюджета, невозможно или крайне затруднительно финансировать государственных расходов в полном объеме, поддерживать социальную сферу, что ведет не только к упадку национальной экономической системы, но и к социальным «взрывам», нестабильности. Так, за январь – октябрь 2020 года зарегистрировано 4532 налоговых преступления, что на 9,1 % больше аналогичного периода прошлого года<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Состояние преступности за январь – октябрь 2020 года. Портал правовой статистики. URL: <http://crimestat.ru/analytics> (дата обращения: 30.11.2020).

Объектом исследования являются общественные отношения, связанные с возникновением и реализацией уголовной ответственности за налоговые преступления.

Предмет исследования - сами налоговые преступления, предусмотренные статьями 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ (далее – УК РФ), а также введенные в уголовный закон Федеральным законом от 29.07.2017 № 250-ФЗ ст. 199.3 и 199.4.

Цель настоящего исследования состоит в том, чтобы на основе анализа уголовного законодательства в сфере налогообложения и практике его применения выявить основные проблемы квалификации рассматриваемых деяний, предложить собственное решение выявленных проблем.

Основные задачи исследования заключаются в следующем:

- дать общую характеристику налоговых преступлений;
- раскрыть уголовно-правовую характеристику субъективных и объективных признаков налоговых преступлений;
- определить основные теоретические и практические проблемы их квалификации;
- анализ криминологической характеристики налоговой преступности;
- сделать предложения по устранению выявленных проблем.

Теоретическая база представлена работами таких авторов как Н.А. Лопашенко, Н.А. Голованова, Л.Г. Григорьева, Г.А. Есаков, С.В. Бажанов, Л.И. Александрова, В.И. Гладких и др.

Эмпирическую базу исследования составили: материалы проверок, судебная практика, материалы профессиональной периодической печати, а также ресурсы Интернет.

Структурно выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав основной части, включающих семь параграфов, заключения и библиографического списка.

# 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

## 1.1 Подходы к понятию «налоговые преступления»

Одним из существенных условий динамичного развития экономики Российской Федерации считается проведение эффективной налоговой политики. Посредством воздействия на хозяйственную деятельность и частные финансы, а также через перераспределительные процессы формируется инвестиционный климат в стране, создаются условия для реализации политических, экономических и социальных функций государства. Налоговая политика не только оказывает прямое влияние на данные сферы, но и формирует налоговое правосознание граждан.

По этой причине государство ставит перед собой конкретные задачи по формированию системы налогообложения, которая должна быть способна выступать инструментом регулирования экономических, в том числе и социальных отношений в обществе. В связи с глобализацией обществ, концепции, выдвигаемые теоретиками и практиками, эволюционируют поэтапно и в зависимости от темпов развития социально экономических систем, способствуют необходимости совершенствования теоретико-методологических основ укрепления налоговой безопасности, с учетом особенностей российского государства.

Благодаря своеобразному историческому развитию нашей страны, процесс становления системы налогообложения, налогового законодательства и налоговой политики также имеет свои особенности. Впервые термин «налоговые преступления» официально прозвучал в 1993 г. в Законе Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» (ныне утратил силу), который гласил, что главной задачей указанной службы является выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений. Далее четко обозначил круг

налоговых преступлений Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»<sup>1</sup>.

Также в России наблюдается интересное историческое развитие органов, ответственных за практическую реализацию применения мер уголовного наказания к субъектам налоговых преступлений. В настоящее время полномочиями по расследованию налоговых преступлений наделен Следственный комитет РФ.

Ряд авторов посвящали свои работы налоговым преступлениям и, затрагивая данную проблему, давали собственные определения данному понятию. Например, Серeda И.М. высказала мысль о том, что понятия «налоговые преступления» встречаются в узком и широком смысле: «В узком смысле под налоговыми преступлениями понимаются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц. В более широком смысле под налоговым преступлением понимается всякое преступное деяние, посягающее на правоотношения в сфере налогообложения»<sup>2</sup>.

Налоговые преступления носят экономический характер. Как и в отношении практически любых деяний экономической направленности, наступлению уголовной ответственности предшествует более «мягкая» ответственность. В этой связи все налоговые нарушения подразделяются на налоговые деликты (правонарушения) и налоговые преступления.

В совместном указании Генеральной прокуратуры РФ и МВД России от 11.09.2013 № 387-11/2 «О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 1. С. 17.

<sup>2</sup> Серeda И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты. Иркутск: ИГЭА, 2000. С. 56.

формировании статистической отчетности»<sup>1</sup> названные статьи Уголовного кодекса РФ отнесены к преступлениям экономической направленности, по уголовным делам о которых предварительное расследование производится в форме предварительного следствия<sup>2</sup>.

В научной литературе выделены признаки налоговых преступлений, наиболее важными из них можно считать высокую латентность, массовость, корыстный характер, использование криминальных способов<sup>3</sup>.

В научной литературе сложилось несколько подходов к определению понятия «налоговое преступление». Одни ученые под налоговыми преступлениями понимают преступления, затрагивающие любые виды отношений, связанных с поступлением (непоступлением) обязательных платежей в бюджет государства<sup>4</sup>. Другие исследователи, например, Егоров В. А. сформулировал в своей диссертации научное положение о том, что преступления, предусмотренные ст. 194, 198 и 199 УК РФ, составляют группу налоговых преступлений, поскольку в соответствии со ст. 13 Налогового кодекса РФ таможенные пошлины и таможенные сборы отнесены также к федеральным налогам и сборам, а в ст. 50 Бюджетного кодекса РФ таможенные пошлины, сборы и иные таможенные платежи рассматриваются как вид налоговых доходов федерального бюджета<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Указание Генпрокуратуры России № 35/11, МВД России № 1 от 24.01.2020 «О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности» (ред. От 13.07.2020) // доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2020.

<sup>2</sup> Володина Н.В. Уклонение от уплаты налогов как налоговое преступление, угрожающее национальной безопасности современной России // Современное право. 2017. № 1. С. 99.

<sup>3</sup> Белов Е.В. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: Науч.-практ. пособие / Отв. ред. Н.Г. Кадников. М.: Юриспруденция, 2016. С. 45.

<sup>4</sup> Александров И.В. Расследование налоговых преступлений. М.: Юрайт, 2015. С. 38-39.

<sup>5</sup> Егоров В. А. Налоговые преступления и их предупреждение: дис. ... канд. юрид. наук. Майкоп, 1999. С. 1114.

Некоторые ученые (например, В.В. Мудрых) содержание понятия «налоговое преступление» связывают с целями организации преступной деятельности<sup>1</sup>.

Иксанов Р.А. рассматриваемое понятие трактует иначе: «Под налоговым преступлением следует понимать виновно совершенное общественно-опасное деяние, состоящее в нарушении действующего порядка исчисления и уплаты налоговых платежей, запрещенное уголовным законодательством под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения»<sup>2</sup>.

В свою очередь, Улезько С.И. формулирует следующее определение: «Налоговое преступление - это совершенное с прямым умыслом общественно опасное деяние, направленное против общественных отношений по реализации права государства на получение определенной, выраженной в конкретной денежной сумме части имущества в установленный законодательством о налогах и сборах срок»<sup>3</sup>.

В настоящее время понятие «налоговое преступление» на законодательном уровне не закреплено, то есть оно отсутствует как в российском налоговом законодательстве, так и в Уголовном кодексе РФ. Это обуславливает необходимость уточнения данного понятия с целью привлечения к ответственности недобросовестных налогоплательщиков. Обобщая все вышесказанное, мы можем сформулировать следующее определение: преступление в налоговой сфере - это виновное противоправное уголовно-наказуемое деяние, совершенное лицом, которое достигло возраста уголовной ответственности и направленное на нарушение

---

<sup>1</sup>Мудрых И.В. Ответственность за нарушение налогового законодательства. М.: Грамота, 2001. С. 29.

<sup>2</sup> Иксанов Р.А. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности //Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2018. №4. С. 267-270.

<sup>3</sup> Улезько С.И. Понятие налогового преступления // Философия права. 2012. №1. С. 1-6.



налогового законодательства. На данный момент Уголовный кодекс РФ<sup>1</sup> содержит ряд статей, посвященных налоговым преступлениям: ст. 198 УК РФ, 199 УК РФ, 199.1 УК РФ, 199.2 УК РФ, 199.3 УК РФ, 199.4 УК РФ. Стоит отметить, что в текст указанных статей с момента их введения регулярно вносятся изменения и дополнения.

По нашему мнению, применительно к налоговым составам, речь может идти о вполне корректном термине - преступления в сфере налогообложения. Такая группа преступления включает в себя только те преступления, которые связаны исключительно с неуплатой тех обязательных платежей, обязанность уплаты которых установлена специальным нормативным актом - НК РФ. Неуплата иных платежей, в том числе, различного рода таможенных, не входит в понятие налоговых преступлений.

Термин «налоговое преступление», будучи шире понятия «уклонение от уплаты налогов», вполне отражает содержание, а также особенности именно уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов. Некоторые ученые, исследовавшие данный вопрос, уже давали определение понятия уклонения от уплаты налогов. Так, Соловьев И. И. считает, что законодательно могла бы быть принята следующая формулировка: уклонение от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды - это противоправное действие, направленное на занижение или неуплату установленных законом налогов или взносов в бюджеты государства и государственные внебюджетные фонды.<sup>2</sup>

Рассматриваемая проблематика (в части терминологического определения налоговых преступлений), а именно неконкретность формулировки юридического понятия налогового преступления, дающая возможность для различных трактовок при

---

<sup>1</sup>Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

<sup>2</sup>Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М.: Дрофа, 2019. С. 47-48.

практическом применении порождает значительные и порой неразрешимые сложности в работе реального правоприменителя.

Сложность в применении вызывает определение действий, которые фактически являются выполнением объективной стороны преступления, разграничение уголовно-наказуемых деяний и ненаказуемых нормами уголовного права проступков. Вопросы на практике вызывает квалификация действий по минимизации или как сейчас прямо говорить - оптимизации налоговых платежей. Очевидно, что часто грань между уголовным преступлением и законной оптимизацией налогового бремени является очень тонкой.

При рассмотрении вопроса о системе противоправных деяний в системе налогообложения, следует обратить внимание, что система налоговых правонарушений, ответственность за которые наступает по иным нормам (не уголовным), более сложна структурно и многообразна в формах проявления. Однако, результат таких действий один - налоги не поступают в бюджет. Следовательно, и фактические действия очень схожи: предоставление налоговым органам недостоверной информации и далее – утаивание имущества от принудительного взыскания.

Также отметим обоснованную критику, высказанную в научной литературе о необоснованности дифференциации ответственности за совершение налоговых преступлений физических и юридических лиц, для устранения данной проблемы прилагается применять к ним единые подходы.<sup>1</sup>

Представляется, что подобные изменения будут носить исключительно положительный характер, так как приведут к экономии уголовного закона, будут способствовать более корректному применению норм об ответственности за рассматриваемые преступления.

---

<sup>1</sup>Гончаров М.В. Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тамбов, 2010. С. 20.

Итак, налоговое преступление - это совокупность деяний, выражающихся в совершении разнообразных действий, в результате которых налоговым органом не предоставляется достоверная информация о реальных результатах финансовой деятельности лица, как следствие, необходимые налоги и взносы не оплачиваются, а также иные деяний, направленные на воспрепятствование принудительному взысканию налоговой недоимки, и наказуемых по нормам уголовного закона.

## 1.2 Правоприменительная практика в сфере налоговых преступлений

В юридической литературе принято говорить о преступлениях в сфере предпринимательской деятельности, определение которой дает ГК РФ, очерчивая как круг субъектов, так и возможности взаимодействия с отраслевыми законодательства: «1. ...Гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием, исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, должны быть зарегистрированы в этом качестве в установленном законом порядке, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Правила, установленные гражданским законодательством, применяются к отношениям с участием иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом... 3. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством» (ст. 2 ГК

РФ)<sup>1</sup>. В каждом конкретном преступлении уголовный закон (или суд) решает, насколько дело связано с отраслевым законодательством.

В УК РФ изложено достаточно составов, которые можно отнести к предпринимательским. Поэтому представляется важным выделить наиболее концептуальные проблемы квалификации данных преступлений.

В уголовно-правовой теории и следственно-судебной практике отсутствует единство в понимании признака систематичности. Так, в одном из районов... области был осужден за незаконное предпринимательство К., получивший разовый доход в крупном размере от перепродажи.... В другом районе той же области, наоборот, уголовное дело было прекращено за отсутствием состава преступления в действиях..., получивших доход в крупном размере от перепродажи большой партии пиломатериалов,

И это не единичный пример избираемого подхода к оценке нанесенного ущерба гражданину в главах 21-23 УК РФ. В УК РФ заложена зависимость оценки нанесенного материального ущерба гражданам и организациям в зависимости от способа совершения преступления и специального правового статуса физического лица. Представляется, что это не способствует единообразному и эффективному применению закона, так как в определенной мере противоречит принципу законности.

Весьма известна в трудовой жизни граждан ситуация с зарплатными «конвертными схемами», когда часть зарплаты работники получают официально (с этой части и платятся налоги), а другая часть, зачастую гораздо больше, чем первая, передается работнику в конверте. Все довольны. Однако работники в большинстве случаев даже не понимают, что становятся участниками экономической преступной группы, в состав которой входит руководитель организации-работодателя, главный бухгалтер, финансовый директор, еще ряд сотрудников, руководители фирм-«однодневок», через которые и «обналичиваются» денежные средства, чтобы потом частично

---

<sup>1</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51 (ред. от 01.01.2019) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

попасть в конверты к работникам <sup>1</sup>. Зарплата в конверте - это как минимум неуплата налогов (ст. 198 УК РФ), а как максимум - преступный сговор с работодателем (в силу ч. 4 ст. 34 УК РФ работника как пособника работодателя в налоговом преступлении могут привлечь к ответственности при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления). Этой же позиции придерживается и Верховный Суд Российской Федерации: перечисляя возможных субъектов преступления в статусе предпринимателей, он также указывает, что «действия следует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части четвертой статьи 34 УК РФ - как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления» (п. 6)<sup>2</sup>. Следует отметить, что судебная практика по «налоговым» делам не содержит однозначного решения по вопросу привлечения к ответственности как работодателя, использующего «серые» зарплатные схемы, так и работника, получающего зарплату в конверте. В ряде случаев суд не считает достаточным доказательством наличие сведений о подобных нарушениях у налоговых органов и оправдывает работников (особенно, когда в протоколах допроса свидетели указывали предположительный размер заработной платы («приблизительно», «около», «от... до») и не указывали конкретные периоды получения той или иной суммы дохода<sup>3</sup>).

---

<sup>1</sup>Гармаш А.М. Как не стать участником организованной преступной группы, совершающей преступления в сфере предпринимательской деятельности // Пробелы в рос. законодательстве. 2012. № 1. С. 172-174.

<sup>2</sup> О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Пост. Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_](http://www.consultant.ru/document/cons_) (дата обращения: 02.03.2020).

<sup>3</sup>Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.12.2008 по делу № А42-5779/2007. URL: <http://www.alppp.ru/court/fas-severo-zapadnogo-okruga/12-2008/postanovlenie-fas-severo-zapadnogo-okruga-ot-11-12-2008-po-delu-a42-57792007-sud-pervoj-.html> (дата обращения 13.11.2020).

В целом правоприменителям для избежания квалификационных ошибок применительно к субъекту приходится руководствоваться (с учетом примечания к ст. УК РФ, способов совершения преступлений, специального субъекта) разъяснениями Верховного Суда Российской Федерации о судебной практике по делам о предпринимательстве, где Суд посчитал нужным выделить, кем может быть возбуждено дело, кого можно заключать под стражу, а кого освобождать и т.п. (Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15.11.2016 № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности»), а также дал отдельные разъяснения по ст. 171 «Незаконное предпринимательство».

На основании изложенного материала можно сделать следующие выводы: рассматривая в совокупности проблемы квалификации налоговых преступлений, их можно разбить на три области: когда неправильно были установлены признаки предпринимательской деятельности; когда в связи с несовершенством ряда статей уголовного законодательства непонятно, кому был нанесен ущерб в крупном размере; при определении субъекта как пособника и как возможного субъекта, когда требуется учитывать мнения Верховного Суда Российской Федерации, изложенные в постановлениях № 48 и 23.

В соответствии с Конституцией Российской Федерации, а именно со ст. 57, каждый гражданин обязан платить налоги, установленные налоговым законодательством. Вследствие этого на государство возлагаются соответствующие функции по сбору налогов, устанавливается не только налоговая, но и уголовная ответственность за неисполнение этой конституционной обязанности.

Поэтому законодательство Российской Федерации, а именно УК РФ, предусматривает преступления, содержащиеся в ст. 198, 199 - уклонение от уплаты налогов, которые призваны защищать экономическую безопасность

государства, поскольку непоступление денежных средств в виде уплаченных налогов в казну государства является губительным для экономического благосостояния любой страны<sup>1</sup>.

В Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года целью по улучшению экономического благосостояния страны установлена борьба с экономическими преступлениями, которые посягают на нормальное функционирование любого государства, путем подрыва стабильного экономического благосостояния государства<sup>2</sup>.

Председатель Следственного Комитета Российской Федерации А.И. Бастрыкин относит расследование экономических преступлений, в том числе и уклонение от уплаты налогов, к разряду первоочередных направлений в работе Следственного комитета России<sup>3</sup>.

Дискуссии по вопросу установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов на протяжении длительного периода являются предметом различного рода споров как на законодательном уровне, так и в научной литературе. Правоприменительная практика также испытывает затруднения при квалификации данных деяний. Данные проблемы имеют место, поскольку в настоящее время налоговое законодательство Российской Федерации имеет ряд пробелов и противоречий. Нельзя не отметить, что подавляющее количество вопросов в области налогообложения остаются нерешенными. Некоторые проблемы установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов решены не в полном объеме, а именно вопросы отграничения налогового преступления от налогового правонарушения. На практике очень сложно установить умысел

---

<sup>1</sup> Уголовное право России. Части Общая и Особенная: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. /Под ред. А.В. Бриллиантова. М.: Проспект, 2015. С. 81-88.

<sup>2</sup> Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года, утв. Указом Президента Российской Федерации от 12.05.2009 г. № 537 // Официальный сайт Президента Российской Федерации. URL: <http://www.kremlin.ru> (дата обращения 19.11.2020).

<sup>3</sup> Интервью Председателя Следственного комитета Российской Федерации А.И. Бастрыкина «Российской газете» 11 ноября 2010 года. URL: <http://www.sledcom.ru/interview/33499.html> (дата обращения 14.11.2020).

лица, которое в соответствии с налоговым законодательством обязано уплачивать налоги на совершение действий, связанных с уклонением от уплаты налогов и взносов.

При вышеуказанных обстоятельствах у налогоплательщиков появляется возможность создавать различного рода схемы для ухода от уплаты налогов, а также создания новых лазеек минимизации налоговых обязательств, которые являются незаконными.

Также необходимо отметить, что в настоящее время законодатель четко не определяет методы и способы, благодаря которым налогоплательщики совершают уклонение от уплаты налогов.

Существуют проблемы правоприменения, которые являются важными как в теоретическом, так и в практическом плане.

На законодательном уровне определение предмета уклонения от уплаты налогов носит нечеткий характер. Это прежде всего определяется тем, что уголовное законодательство в настоящее время устанавливает, что предметом рассматриваемых составов преступлений является налог и сбор, но 2010 год ознаменовал собой появлением такого понятия как страховой взнос.

Поэтому вопрос о возможности признания предметом преступного воздействия страховых взносов кажется справедливым. Исходя из анализа судебно-следственной практики прослеживается приравнивание данных налогов к единому социальному налогу. Но четкого законодательного разъяснения по данному вопросу не имеется.

Уголовное законодательство устанавливает большое количество налогов и сборов, за уклонение от уплаты которых может наступить уголовная ответственность. Налоговое законодательство устанавливает три группы налогов: федеральные, региональные и местные. Современное законодательство с довольно большими неясностями трактует предмет преступного воздействия. Не совсем понятно, о каких налогах и сборах идет



речь: всех или только федеральных. В связи с этим появляются различного рода спорные моменты по рассматриваемому вопросу.

В настоящее время прослеживается тенденция, по которой к уголовной ответственности привлекаются налогоплательщики, не уплатившие только федеральные налоги.

Поправки в существующий уголовный закон по вопросам установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов вносились множество количество раз. Данный факт говорит о том, что законодатель стремится улучшать законодательную базу путем анализа судебно-следственной практики.

В настоящее время уголовное законодательство Российской Федерации предусматривает уголовную ответственность за совершение уклонения от уплаты налогов и взносов только если оно было совершено умышленно, в зависимости от размеров и долей невыплаченных налогов, но не определяет способ совершения уклонения от уплаты налогов. Законодатель лишь только устанавливает понятие, которые содержатся в понятии уклонения от уплаты налогов. Данный вопрос является, несомненно, важным для определения оснований и пределов уголовной ответственности за налоговые преступления.

Сегодня не установлен момент, с которого начинается уклонение. Вследствие этого возникают коллизии как в теории, так и на практике, которые выражаются в трудностях квалификации данных общественно опасных деяний. В связи с этим имеют место быть проблемы криминалистического характера, например, в установлении как факта преступления, так и следов преступной деятельности.

Поскольку, по мнению ряда ученых, рассматриваемые составы преступлений относятся к дящимся уголовно-наказуемым деяниям, то в юридической литературе возникают различные дискуссии по вопросу момента окончания налогового преступления, и до настоящего времени не сформирован единый подход по рассматриваемому вопросу.

Еще одним спорным моментом является конечный этап совершения преступления. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» регламентирует, что окончанием совершения противоправных действий можно считать время фактической неуплаты налога в соответствующий период или за установленный срок<sup>1</sup>, но существуют и другие мнения.

В теории же ученые отдают предпочтение тому, что конечным этапом совершения преступления является момент, который установлен налоговым законодательством, хотя есть и другие мнения по данному вопросу. Козлов А.В., аргументируя свою позицию, высказывает мнение о том, что окончание преступления считается с момента предоставления налогового документа, в котором содержатся сфальсифицированная информация<sup>2</sup>. Сотов А.И. по рассматриваемому вопросу высказывает точку зрения о том, что момент окончания рассматриваемого состава преступления происходит, когда налогоплательщик подает в установленный законом орган документ, который содержит сфальсифицированные сведения<sup>3</sup>. Волженкин Б.В. по этому поводу считает, что моментом окончания рассматриваемых составов преступлений будет являться неуплата налогов за истекший налоговый период<sup>4</sup>.

Таким образом, получается, что моментом окончания преступления для каждого из налогов и взносов будет разным, поэтому при расследовании уголовных дел перед правоприменителями возникает ряд вопросов,

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 1.

<sup>2</sup>Козлов А.В. К вопросу об уголовно-правовой характеристике налоговых преступлений (проблемы квалификации и уголовной ответственности). М., 2015. С. 357-364.

<sup>3</sup>Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: сб. статей. Вып. 1.: ФБК-Пресс. 1997. С. 270-271.

<sup>4</sup>Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. Спб.: Юрид. центр Пресс, 2017. С. 56.

связанных с окончанием уклонения от уплаты налогов, взносов, вследствие чего следователь при производстве предварительного расследования не может правильно распланировать начало следственных действий по выявлению противоправных действий налогоплательщиков.

Исходя из этого, следует сделать вывод, что момент окончания налогового преступления следует рассматривать следователем не унифицированно, а в индивидуальном порядке.

В заключении хотелось бы отметить, что, если вышеуказанные проблемы останутся нерешенными, это негативно скажется на экономическом благосостоянии страны, ее экономической безопасности. Четкое разрешение вышеуказанных проблем, выработка единой позиции по вопросам квалификации данных преступлений позволят повысить эффективность борьбы с уклонением от уплаты налогов.

По данному анализу можно сделать вывод, что на экономическую безопасность Российской Федерации влияет множество социально-экономических факторов, а также налоговые преступления. Наиболее тесную связь с экономической безопасностью субъектов Российской Федерации имеют преступления, предусмотренные статьей 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов», так как из одного совершаемого налогового преступления, квалифицируемого по статье 199 УК РФ, вытекает более 11 преступлений экономической направленности.

Доля налоговых доходов в консолидированном бюджете Российской Федерации, начиная с 2016 года составляет более 80 %, что свидетельствует о том, что налоги являются основным источником формирования доходной части бюджета Российской Федерации.

Наибольший удельный вес в среднем в налоговых доходах консолидированного бюджета имеет налог на добычу полезных ископаемых 23,57%, далее налог на прибыль 19,78%, НДФЛ 19,88%, НДС 18,13%, акцизы

7,59%, имущественные налоги 7,2% и. остальные налоги имеют удельный вес всего 3,86%. Наибольший средний абсолютный прирост налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ составил НДС - 507,925 млрд руб. или 24,48 % в год, что непосредственно связано с увеличением добычи полезных ископаемых и полученных доходов от данного вида деятельности. Далее идет НДС - 341,09 млрд руб. (16,52%), налог на прибыль - 284,14 млрд руб. (19,09%), НДФЛ - 245,06 млрд руб. (16,70%), Акцизы - 84,19 млрд руб. (5,21%), Имущественные налоги - 84,1 млрд руб. (5,69%) и остальные налоги - 53,74 млрд руб. (3,27%).

Проведенный анализ показал, что в среднем налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2011 -2019 годы росли в реальных ценах на 1627,16 млрд руб., однако без учета инфляции средний прирост составил только 337,6 млрд руб. (в 4,9 раза меньше). Существенная инфляционная составляющая налоговых поступлений (45% в 2019 году) говорит о том, что рост налоговых доходов обеспечивался, главным образом, не за счет расширения объемов производства и экономического роста (интенсивного способа), а за счет роста цен и повышения качества налогового контроля (причем в основном за счет первой составляющей).

## 2 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ И ОСНОВАНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НИХ

### 2.1 Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

В юридической литературе нет единого мнения по вопросу об объекте налоговых преступлений.

Наиболее распространенной является точка зрения, согласно которой видовым объектом налоговых преступлений является установленный федеральным законом порядок общественных отношений в сфере налогообложения, уплаты налогов, таможенных платежей и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды<sup>1</sup>.

Объектом преступного посягательства являются охраняемые уголовным законом общественные отношения, которым причиняется вред или создается непосредственная угроза причинения вреда. По широте круга общественных отношений, на которые происходит воздействие, в теории уголовного права принято выделять общий, родовой, видовой и непосредственный объекты<sup>2</sup>.

Учитывая то, что структура Уголовного кодекса построена в соответствии с родовым и видовым объектами, целесообразно определить, что понимается под этими понятиями.

Каждый из представленных подходов к определению объекта налоговых преступлений является по своему верным. Однако зачастую отражает лишь отдельный аспект преступного посягательства.

---

<sup>1</sup> Егоров В. А. Налоговые преступления и их предупреждение: дис. ... канд. юрид. Наук. Майкоп, 1999. С. 11-12.

<sup>2</sup> Уголовное право России. Общая часть. Особенная часть: Учебник по специальностям «Правоохранительная деятельность», «Правовое обеспечение национальной безопасности» / Под общ. ред. Кадникова. М.: Юриспруденция, 2013. С. 101-103.

Для определения объекта преступления, по нашему мнению, необходимо рассмотреть вопрос об общественной опасности налоговых преступлений определить, каким наиболее значимым общественным отношениям причиняется ущерб при совершении рассматриваемых деяний.

Действующий российский уголовный закон выделяет в общественной опасности качественную сторону, к таковой относится характер общественной опасности. Также выделяется количественная составляющая, ее традиционно именуют – степень общественной опасности. Рассматриваемые нами преступные деяния обладают высокой степенью общественной опасности как с точки зрения качественных, так и количественных характеристик. Общественная опасность налоговых преступлений определяется, в первую очередь, посредством установления функций самих налогов и сборов. Их значения для наполнения бюджета и реализации его функций.

Таким образом, общественная опасность налоговых преступлений не вызывает сомнений и определяется целым рядом разнопорядковых факторов, каждый из которых имеет существенное значение для сущностной характеристики непосредственного объекта рассматриваемых преступлений.

Таким образом, общественная опасность преступлений проявляется в негативном воздействии как непосредственно на финансовую сферу функционирования государства, так и на основы системы управления, а также на основы конституционного строя страны.

С учетом вышеизложенного налоговые преступления относятся к категории многообъектных преступных посягательств.

В это связи определим основной непосредственный объект налоговых преступлений как общественные отношения, возникающие в связи необходимостью, обязанностью уплат общеобязательных налогов налогоплательщиками в порядке, установленном действующим специальным законодательством.

Дополнительным объектом будут являться бюджетные отношения (отношения по формированию бюджетов и внебюджетных фондов). Данные общественные отношения не могут быть отнесены к основному непосредственному объекту рассматриваемых преступлений, так как бюджетные отношения подвергаются «вторичному» воздействию при совершении преступления. Также к дополнительному объекту рассматриваемых преступлений могут быть отнесены отношения по выполнению задач государства по обеспечению экономической безопасности.

Установление непосредственного объекта рассматриваемых преступлений имеет больше практическое значение, он необходим для точной и правильной квалификации конкретного деяния по нужной статье уголовного закона. В случае ошибки в объекте преступления, возможны неустранимые ошибки в квалификации, которые с одной стороны, могут позволить виновным избежать ответственности, с другой стороны, повлекут привлечение к ответственности невиновных лиц. Исходя из смысла изучаемых составов, их объектом являются отношения в сфере налогообложения в широком понимании. Но необходимо уточнить какие именно, ведь очевидно, что не все они подвержены уголовно-правовой защите<sup>1</sup>.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ заключается в совершении следующих деяний:

- непредставления налоговой декларации/расчета или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах и (или) страховых взносах является обязательным;
- включения в налоговую декларацию/расчет или такие документы заведомо ложных сведений.

---

<sup>1</sup>Наумов А.В. Практика применения Уголовного кодекса Российской Федерации: комментарий судебной практики и доктринальное толкование. М.: ВолтерсКлувер, 2005. С.159.

Статья 198 УК РФ помимо уклонения обычных физических лиц от уплаты налогов и сборов теперь регулирует и уклонение от перечисления страховых взносов в качестве плательщиков.

Рассмотрим прецеденты, которые повлекут при соответствующем расследовании и доказательстве, уголовную ответственность:

- Умышленное уменьшение базы.
- Неправильный расчет суммы обязательных страховых выплат, совершенный умышленно.
- Гражданин или организация отказалась предоставлять расчет по обязательным, страховым взносам. Также уклонением будет считаться непредставление других обязательных документов.
- Гражданин или организация записала в эти документы информацию, которая является ложной. Особенно, если это сделано умышленно.

Состав преступления по ст. 198 УК РФ представлен в Приложении 1.

Налоговое преступление должно быть совершено в крупном размере для квалификации его как преступного.

Объективная сторона заключается в бездействии – уклонении от уплаты налогов и (или) сборов в нарушение установленной законодательством и известной лицу обязанности уплатить налоги, сборы, взносы при наличии реальной возможности уплатить налоги, сборы, взносы.

Это бездействие связано с двумя альтернативно указанными способами совершения преступления:

- уклонение путём непредставления налоговой декларации (расчёта) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Постановление пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_](http://www.consultant.ru/document/cons_) (дата обращения 02.03.2020).



Но странность в ст. 199<sup>3</sup>, 199<sup>4</sup> УК РФ: уклонение путем «непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам» - должно быть просто путем непредставления расчета.

– уклонение путём включения в налоговую декларацию (расчёт) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений (сюда же относится по сути уклонение «путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов» в ст. 199<sup>3</sup>, 199<sup>4</sup> УК РФ).

Уголовная ответственность может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный Налоговым кодексом РФ, например, за календарный год.

Уклонение от уплаты налогов и взносов — это любые умышленные деяния, которые направлены на неуплату налогов, сборов, страховых взносов иных обязательных платежей в крупном или особо крупном размере. Такие действия влекут полное или частичное не поступление соответствующих налогов, сборов и взносов в бюджетную систему РФ, бюджет субъектов РФ, а равно в местные бюджеты.

Однако, указанная позиция о возможности совершения изучаемого преступления, как путем действия, так и бездействия, поддерживается в научной литературе не всеми авторами. Отдельные авторы избегают характеристики вышеуказанного деяния вообще, раскрывая лишь способы совершения преступления<sup>1</sup>. Иные авторы указывают, что объективная сторона налоговых преступлений характеризуется сложным деянием. Такого мнения придерживается, например, П.С. Яни, который указывает, что данные

---

<sup>1</sup>Верин В.П. Преступления в сфере экономики. М.: ЮрИнФОР, 2015. С. 97-104.

преступления являются длящимися, и могут быть совершены только путем бездействия<sup>1</sup>.

Традиционно как в юридической литературе, так и на практике выделяют три способа совершения противоправных действий, связанных с уклонением от уплаты налогов, которые закреплены на законодательном уровне. Речь идет о непредоставлении налоговых документов, которые в соответствии с налоговым законодательством являются обязательными для предоставления, а также о внесении сфальсифицированных данных в иные документы, представление которых является обязательным.

Налоговые преступления среди других экономических преступлений характеризуются большей латентностью, разнообразием способов их совершения, а также высокой распространенностью. Проблема уплаты налогов является одной из наиболее актуальных для Российской Федерации.

Действующее российское уголовное законодательство обозначает неуплату налогов через термин «уклонение от уплаты налогов» (ст. 198, 199 УК РФ). Для ухода от уплаты налогов используются множество способов, схем и их сочетание. Под способом неуплаты налогов понимаются незаконные действия налогоплательщика по налоговой минимизации, различающиеся в зависимости от конкретного вида налога. Например, А.Г. Филиппов выделяет 4 группы способов уклонения от уплаты налогов: первая группа способов - увеличение затрат предприятия или физического лица на осуществление хозяйственной и иной коммерческой деятельности; вторая группа способов - завышение налоговых вычетов; третья группа способов - занижение налогооблагаемой базы; четвертая группа способов - перевод доходов от деятельности предприятий или физических лиц, а также объектов из налогооблагаемых в льготные или не подлежащие налогообложению<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>Яни П. Налоговые преступления. Статья первая. Уклонение от уплаты налогов // Законодательство. 1999. № 11. С. 22.

<sup>2</sup>Сретенцев Н.И., Сретенцева В.Е. Особенности расследования налоговых преступлений // Безопасность бизнеса. 2017. № 4. С. 24

Предлагаем рассмотреть более подробно каждый из вышеперечисленных способов. Увеличение затрат предприятия или физического лица на осуществление хозяйственной и иной коммерческой деятельности связано с увеличением стоимости товаров (работ, услуг) для искусственного завышения сумм налоговых вычетов по НДС и увеличения расходов по налогу на прибыль, при наличии реальных хозяйственно-финансовых операций по приобретению товара (выполнению работ, оказанию услуг). Например, ООО «Ромашка» (налогоплательщик) закупает товар не напрямую, а через цепочку взаимозависимых с ней фирм-однодневок. Каждая из этих фирм делает наценку. В результате товар попадает к налогоплательщику по завышенной цене. Налоговая выгода Общества «Ромашка» заключается в том, что у него увеличиваются расходы и вычеты по НДС.

Вторая группа способов заключается в завышении налоговых вычетов. На наш взгляд, данную группу способов необходимо расширить путем включения в нее неправомерного применения налоговых вычетов, которые используются в отсутствие каких-либо правовых оснований. При завышении налоговых вычетов налогоплательщик с целью уклонения от уплаты налога в полном объеме увеличивает в налоговой декларации сведения о величине налоговых вычетов, тем самым уменьшая свои налоговые обязательства. Если в первом случае у лица вообще отсутствует право применять налоговые вычеты, то во втором случае оно умышленно искажает их размер.

К третьей группе способов относится занижение налогооблагаемой базы. В частности, сокрытие выручки и дохода путем фальсификации финансовой, бухгалтерской и отчетной документации; неформальная занятость и выплата заработной платы «в конверте»; недекларирование источников дохода; несоблюдение порядка учета, хранения и расходования денежных средств, в том числе оформление в разных банках нескольких счетов, не зарегистрированных в налоговых органах и т.д. Одним из примеров занижения налоговой базы является уголовное дело в отношении

генерального директора закрытого акционерного общества «Севертранссервис», обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов в особо крупном размере). По данным следствия, обвиняемый внес в налоговые декларации по акцизам за апрель, декабрь 2014 года, январь, апрель-июнь, август-декабрь 2015 года ложные сведения о величине произведенных подакцизных товаров и суммах акцизов, подлежащих уплате в бюджет. Кроме того, он не предоставил в налоговый орган декларации по акцизу за ноябрь 2014 года, февраль-март, июль 2015 года. Таким образом, обвиняемый уклонился от уплаты налогов в бюджет на общую сумму около 112 млн 900 тысяч рублей<sup>1</sup>.

Способы четвертой группы направлены на снижение ставки налога либо уклонение от его уплаты вообще. Например, использование фиктивных договоров аренды, по которым арендатором является организация-льготник, фактически же оборудование или помещение используется предприятием, не имеющим таких льгот; создание цехов, филиалов с целью использования труда инвалидов, имеющих налоговую льготу, для организации различного рода производств под их прикрытием с переводом всей или значительной части прибыли всего предприятия по бухгалтерской документации как полученной от данной производственной структуры, обладающей налоговыми льготами<sup>2</sup>.

Также данный перечень можно дополнить «дроблением бизнеса» с целью применения специального налогового режима. Так, для применения ЕНВД предусмотрен ряд ограничений, в том числе лимит площади. Смысл схемы состоит в том, чтобы создать несколько организаций и разделить площадь большого торгового зала на несколько частей, каждая из которых

---

<sup>1</sup>В Тюменской области завершено расследование уголовного дела в отношении генерального директора коммерческой организации, обвиняемого в уклонении от уплаты налогов. Сайт Следственного Комитета Российской Федерации. URL: <http://sledcom.ru/news/item/1383089> (дата обращения 18.11.2020).

<sup>2</sup>Сретенцев Н.И., Сретенцева В.Е. Особенности расследования налоговых преступлений // Безопасность бизнеса. 2017. № 4. С. 24

меньше предельно допустимой. И по каждой части применять ЕНВД. По документам организации работают как две отдельные фирмы и выплачивают небольшой налог. Однако на самом деле являются одной компанией и должны платить налог по общей системе. В большинстве случаев в разделенных организациях сотрудники выполняют одну и ту же работу, налоговый и бухгалтерский учет ведут одни и те же лица. Эти и другие признаки указывают, что бизнес разделен формально с целью получения налоговой выгоды.

Кроме того, большое распространение получили схемы уклонения от уплаты с использованием офшорных юрисдикций (Кипр, Бермудские Острова, Багамские острова и др.), в которых предусматривается льготный налоговый режим налогообложения и (или) не раскрывается информация при проведении финансовых операций. Основными признаками рассматриваемого способа являются отсутствие фактической хозяйственной деятельности в офшорных зонах, привлечение офшорной компании в качестве контрагента, перечисление денежных средств в офшорные счета. Одним из примеров незаконного использования офшоров является уголовное дело, возбужденное по признакам преступления, предусмотренного п. б ч. 2 ст. 199 УК РФ, по факту уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере с деятельности по производству лекарственных препаратов. Установлено, что в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности в период с 2013 по 2014 годы, лицами, действующими от имени акционерного общества «Фармасинтез» были завышены затраты по приобретению импортного лекарственного сырья у иностранных контрагентов путем использования фирм - посредников, зарегистрированных в офшорных зонах, которые фактически поставку товаров в адрес производителя лекарственных средств не осуществляли. Отражение указанных фиктивных сведений о размерах затрат, связанных с фактическим приобретением лекарственного сырья в бухгалтерском учёте предприятия и в налоговых декларациях по налогу на прибыль организации за 2013 и 2014

годы привело к занижению суммы налога на прибыль организации в размере 187 850 005 рублей налогов<sup>1</sup>.

Следует отметить, что в условиях развитой интернет-торговли проблема уклонения от уплаты налогов и сборов становится еще более актуальной. Владельцы раскрученных онлайн-площадок и блогеры зарабатывают круглые суммы на скрытой рекламе и продаже собственных товаров. Однако лица, реализующие товары и оказывающие услуги подобным образом, не состоят на учете в налоговом органе либо осуществляют экономическую деятельность без регистрации.

Анализ специальной литературы, посвященной рассматриваемому вопросу, позволяет сделать вывод, что в настоящее время органами Федеральной налоговой службы (ФНС) России выявлено более ста способов преступного уклонения от уплаты налогов и сборов<sup>2</sup>.

С учетом важности общественных отношений, на которые посягают налоговые преступления, изучение вопросов, касающихся способов совершения налоговых преступлений, имеет не только теоретический, но и практический смысл: успешное выявление и расследование преступлений любой сложности, а также совершенствование правового регулирования экономической деятельности.

В большинстве случаев уголовные дела по ст. 198 возбуждаются после проведения налоговых проверок. Для решения вопроса возбуждении в отношении налогоплательщика уголовного дела налоговая инспекция обязана направить в уполномоченные следственные органы соответствующие материалы при наличии одновременно следующих условий:

---

<sup>1</sup>В Иркутске возбуждено уголовное дело по факту уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере. Сайт Следственного Комитета Российской Федерации. URL: <http://irk.sledcom.ru/news/item/1257920/> (дата обращения 14.11.2020).

<sup>2</sup> Сретенцев Н.И., Сретенцева В.Е. Особенности расследования налоговых преступлений // Безопасность бизнеса. 2017. № 4. С. 24.

1) имеется (вынесено и вступило силу) решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по соответствующей статье налогового законодательства;

2) налогоплательщику направлено требование об уплате налога. Такое требование налогоплательщиком не исполнено в полном объеме, в том числе, указанные в требовании суммы недоимки, пени и штрафы;

3) истечение определенного временного периода - два месяца со дня окончания срока, который установлен для добровольного исполнения решения налогового органа о доначислении налога;

4) размер недоимки позволяет предполагать факт совершения правонарушения, содержащего признаки преступления.

Налоговая инспекция не позднее 10 рабочих дней с того момента, когда были выявлены вышеуказанные обстоятельства должна направить материалы в следственные органы.

В ст. 199 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность за налоговые нарушения, по объективным признакам, совпадающими с ранее описанными.

К юридическим лицам, обозначенным в ст. 199 УК РФ, относятся все перечисленные в ст. 11 НК РФ организации: российские юридические лица, иностранные юридические лица, компании, любые другие коллективные корпорации, а также международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории РФ.

В юридической литературе вполне справедливо отмечается, что обозначение всего двух способов совершения рассматриваемых деяний необоснованно сужает круг форм преступного поведения до двух деяний, связанных с непредставлением налоговой декларации или представлением заведомо ложной налоговой декларации либо иных обязательных для представления документов. Предлагается в диспозиции данных норм вернуть «иной способ» уклонения от уплаты налогов, который был в их предыдущей

редакции, или вовсе отказаться от конкретизации в них способов совершения преступления<sup>1</sup>.

С 10 августа 2017 года в России была введена уголовная ответственность за неуплату страховых взносов, которые администрирует ФНС. Речь идет о всех взносах, кроме тех, что плательщики продолжают перечислять в Фонд социального страхования в рамках своей ответственности за производственный травматизм и профессиональные заболевания.

При квалификации содеянного важное значение имеет достоверное определение размера причиненного ущерба, то есть тех налогов и сборов, которые не были уплачены в установленный срок. Существующий ныне в уголовном законе алгоритм расчета неуплаченных налогов был введен в кодекс в 2003 году и дополнен в 2020 году. За это время наработана практика расчета неуплаченных налогов, в том числе, по сложной схеме общей пропорции. Однако ряд квалификационных вопросов, по-прежнему остался неразрешенным. Например, может ли доля неуплаченных налогов превышать сто процентов при общем суммировании за несколько периодов. Мы полагаем, что верным подходом правоприменителя является следующий: на налогоплательщике лежит обязанность уплатить налог в полном объеме, который составляет 100%, не выполнить обязанность в большем объеме невозможно в принципе. Поэтому полагаем, что на налогоплательщика не может быть возложена обязанность уплатить налог в размере более чем 100%.<sup>2</sup>

Что касается момента окончания преступления, то в Постановлении пленума Верховного суда говорится: «момент окончания преступления: «Исходя из того, что в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах срок представления налоговой декларации (расчета) и сроки

---

<sup>1</sup> Касницкая И.Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2008. С. 15.

<sup>2</sup> Приговор Ростовского районного суда Ярославской области от 20.04.2017г. №1-4/2017. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/2yxtszR9sZp/> (дата обращения 03.05.2020).



уплаты налога, сбора, страхового взноса могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах»<sup>1</sup>.

Состав преступления по ст. 199 указан в приложении 2.

Еще одним преступлением в сфере налогов и сборов является неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

Главным отличием административного преступного состава от уголовного является наличие личного интереса у лица и совершение деяния в крупном размере. Под личным интересом же следует понимать стремление извлечения выгоды в имущественной и неимущественной форме, выраженное такими побуждениями, как материальное благополучие, карьеризм, семейственность и иное<sup>2</sup>.

Преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, является оконченным с момента не перечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством, в соответствующий бюджет сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика.

Состав преступления по ст. 199.1 указан в приложении 3.

Как уже было отмечено выше, налоговая преступность как социально-правовое явление довольно широко освещено в научной литературе. Однако анализ диссертационных работ, объектом исследования которых явились общественные отношения, возникающие в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных статьей 199.2 УК РФ, позволяет заключить, что большинство работ либо посвящены в большей степени

---

<sup>1</sup>О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Пост. Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_](http://www.consultant.ru/document/cons_) (дата обращения 02.03.2020).

<sup>2</sup>О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Пост. Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_](http://www.consultant.ru/document/cons_) (дата обращения 02.03.2020).

уголовно-правовой характеристике указанного состава преступления и связанной с ней проблематике, либо посвящены особенностям методики расследования налоговых преступлений в целом.

В научной литературе отмечается, что предусмотренное ст. 199.2 УК РФ преступление - это «наиболее сложный состав как с точки зрения уголовно-правовой характеристики, так и с точки зрения практического выявления противозаконных фактов»<sup>1</sup>.

Для квалификации лица по ст. 199.2 УК РФ деяние должно быть совершено в крупном размере.

В разъяснениях Высшей судебной инстанции дано широкое толкование составляющего объективную сторону состава преступления сокрытия. Под сокрытием рекомендуется понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

Воспрепятствование взысканию налогов и сборов также может быть оценено не однозначно. Применительно к рассматриваемым деяниям воспрепятствование будет иметь место, когда процедура принудительного взыскания уже начата, применяются принудительные меры, установленные в действующих нормативных актах, а виновное лицо совершает необходимые и достаточные действия для того, чтобы налоги не были оплачены в полном объеме.

Таким образом, в рамках приведенных законодательных формулировок мы имеем следующую ситуацию: сокрытие имущества может совершать до привлечения лица к ответственности, до того, как ему были доначислены налоги, а также в период принудительно взыскания, тогда как воспрепятствование может иметь место только после применения принудительных способов взыскания. В этой связи, нам представляется, что ныне действующая формулировка ст. 199.2 является излишне

---

<sup>1</sup>Сергеев В.И. Налоговые преступления: изменения в УК РФ не оправдали ожиданий // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 6. С. 2.

перегруженной, так как действия либо бездействия по сокрытию имущества, как правило, совершаются до начала принудительного взыскания.

В приложении 4 указан состав преступления по ст. 199.2.

В ст. 199.3 УК РФ предусмотрена ответственность за: уклонение страхователя (речь идет о физическом лице) уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд. Способ совершения преступления также обозначен в диспозиции рассматриваемой статьи уголовного закона: преступление совершается путем:

- занижения базы для начисления страховых взносов;
- путем заведомо неправильного исчисления страховых взносов;
- непредставления расчета, а равно других обязательных документов по начисленным уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд;
- путем включения в такие обязательные документы заведомо недостоверных сведений.

Для квалификации содеянного по рассматриваемой уголовно-правовой норме деяние должно быть совершено в крупном размере.

Данный состав является специальным по отношению к общим налоговым составам преступлений и предусматривает ответственность за уклонение страхователя от уплаты страховых взносов на «травматизм», администрируемых Фондом социального страхования РФ.

Ст. 199.4 УК РФ также является специальной нормой и устанавливает ответственность за уклонение уже страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд.

Способы совершения преступления аналогичны способам совершения аналогичны способам совершения преступления, изложенным

применительно к ст. 199.3 УК РФ. Деяние также должно быть совершено в крупном размере.

В качестве предмета преступлений, предусмотренных рассматриваемыми статьями уголовного закона, в юридической литературе выделяют налоги, денежные средства, объекты налогообложения, декларацию или бухгалтерские документы.

Таким образом, несмотря на значительное количество правоприменительной практики, множество трудов ученых юристов, разъяснений Высшей Судебной инстанции, отдельные вопросы квалификации требуют дополнительного разъяснения. К таковым вопросам, в первую очередь, следует отнести правила определения размера ущерба, необходимости четкого определения формы деяния - действия или бездействия, и возможного ухода от казуистичного толкования признаков преступлений в сфере налогообложения.

К субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 Уголовного кодекса РФ, могут быть отнесены руководитель организации, главный бухгалтер либо бухгалтер если в штате отсутствует должность главного бухгалтера, в общем - те лица, в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов. В качестве субъектов преступлений в сфере налогообложения могут выступать и иные лица, если они были специально уполномочены специальным органом управления организации на совершение таких действий - действия по исчислению и уплате налогов, а также налоговому декларированию.

При рассмотрении вопроса о руководителе как субъекте рассматриваемых преступлений, выделим следующие обязательные признаки, которые позволяют характеризовать лицо в качестве руководителя: такое имеет право без доверенности действовать от имени юридического лица. К таким лицам относятся: руководитель постоянно действующего исполнительного органа, либо сам единоличный исполнительный орган

(директор, президент и т.д.), лицо, временно исполняющее обязанности такого органа по специальному распоряжению. А также особая категория субъектов, которые выполняют такие полномочия в силу особого указания: ликвидатор, глава ликвидационной комиссии, арбитражный управляющий в случае отстранения руководителя от исполнения обязанностей в период соответствующей процедуры, применимой в деле о банкротстве.

К числу субъектов изучаемых преступлений могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера, либо бухгалтера. В данном случае речь идет о так называемых фактических управленцах, собственниках бизнеса, которые зарегистрировали свои компании на подставных лиц, а сами фактически руководят деятельностью организаций.

Иные служащие организации-налогоплательщика (организации - плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части ст. 199 Уголовного кодекса РФ как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 Уголовного кодекса РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Далее укажем, что то лицо, которое фактически организовало совершение рассматриваемого преступления (организатор) либо склонившее иное лицо к совершению такого преступления, например, руководитель убедил бухгалтера в необходимости искажения истинных данных о доходах организации, также как и лицо содействовавшее совершению преступления любым способом, в том числе, советами, указаниями, а также правовой помощью и т.п., подлежит уголовной ответственности в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей статье общей части уголовного закона.

Внимания заслуживает вопрос о возможности признания представителя субъектом налоговых правоотношений.

В соответствии со ст. 26-29 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) права и обязанности в налоговых правоотношениях физические лица могут осуществлять лично или через представителя, организации - через представителя.

В отношении юридического лица законными представителями признаются лица, уполномоченные представлять данную организацию на основании закона или ее учредительных документов (единоличный исполнительный орган, участники полного или командитного товарищества, руководитель унитарного предприятия и др.), уполномоченным представителем - физическое или юридическое лицо на основании доверенности.

Представители в налоговых правоотношениях не всегда могут быть субъектами налоговых преступлений. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» содержит не вполне ясное разъяснение вопросов ответственности представителей. Как разъяснено в п. 6 указанного Постановления Пленума, субъектом преступления согласно ст. 198 УК РФ может быть физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых налоговым законодательством, поскольку на основании ст. 26 НК РФ, 27 НК РФ, 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в них через законного или уполномоченного представителя. Данное разъяснение широко определяет круг субъектов преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ. О возможности привлечения к ответственности по ст. 199.1 УК РФ представителей физического лица как налогового агента в Постановлении № 64, однако общая логика Постановления вполне может привести к применению нормы по аналогии и к представителям юридического лица.

В Письме ФНС России от 13.07.2017 «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных

проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) разъяснено, что преступный умысел подлежит доказыванию совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи, взаимозависимости, совокупности.

Для обоснования умышленности налогового нарушения деяния, в акте налоговой проверки необходимо формулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий. Субъективная сторона устанавливается по большей части косвенными доказательствами, приобретающими в доказывании обстоятельств решающее значение.

Как правило, основные трудности установления субъективной стороны обусловлена отсутствием и либо ненадежностью прямых доказательств.

В указанных Методических рекомендациях перечислены обстоятельства, которые прямо указывают на то, что неуплата либо неполная уплата налога произошла по умыслу должностных лиц, а не по их неосторожности. К таковым относятся:

- явная согласованность действий группы лиц: руководителей, бухгалтеров, иных уполномоченных сотрудников;
- факты подконтрольности фирмы-«однодневки», которой является контрагентом по сделке;
- факты имитации хозяйственных связей с подставными фирмами;
- сложность, запутанность повторяющихся действий налогоплательщика, свойственные «серым или черным» налоговым схемам, а не обычной хозяйственной деятельности;
- наличие прямых доказательств, добытых в ходе налоговой проверки, например, книг с «черной бухгалтерией» и т.д.

Проблемы при квалификации налоговых преступлений вызывает вопрос объема преступного умысла при совершении налоговых преступлений. Объем преступного умысла напрямую влияет на объем

обвинения, а потому представляет собой значимый вопрос правоприменения. От его решения зависит признание содеянного продолжаемым или многоэпизодным налоговым преступлением.

Особо остановимся на проблемах, возникающих при квалификации деяний по ст. 199.1 УК РФ по признакам субъективной стороны. Субъективная сторона рассматриваемого деяния вина в форме прямого умысла и мотив совершения преступления - личный. Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п.

Если действия налогового агента, нарушающие налоговое законодательство, совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств либо любого другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований квалифицируется дополнительно как хищение чужого имущества.

Указание на «личные интересы» является достаточно большой проблемой для правоприменителя. Эту особенность данной статьи обоснованно критикуют в литературе. Согласно доминирующей в юридической литературе позиции, содержащееся в ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ указание на личные интересы как обязательный признак неисполнения обязанностей налогового агента является неудачным, ограничивающим правоприменение и требующим изъятия из уголовно-правовой нормы<sup>1</sup>.

При доказывании по делам данной категории дел позиция следствия, как правило, строится на оценке фактических обстоятельств дела, отражающих умысел и личные интересы. Основные варианты проявления

---

<sup>1</sup>Ляскало А.Н. Пути совершенствования уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Законодательство и экономика. 2016. № 9. С. 69-78.



личных интересов выглядят следующим образом: извлечение выгод имущественного характера. Например, обеспечение премиальных выплат виновному, его близким родственникам, иным людям, в которых виновный «заинтересован».

Однако в данном случае нужно четко разграничивать: оплату труда как выполнение требований трудового законодательства, и отграничивать ее от выплаты «сверх» премии.

Так, в отношении З. вынес оправдательный приговор по ч. 1 ст. 199 УК РФ органами следствия инкриминировалось совершение следующего деяния: З. не обеспечил перечисление в бюджет налога на общую сумму 5,6 млн. руб., который подлежал удержанию с работников организации. Личные интересы З. проявлялись в том, что вместо оплаты налогов с работников, З. осуществлял расчеты с контрагентами, в том числе, по оплате поставляемых услуг по энергоснабжению в случае неоплаты таких услуг деятельность организации была бы оставлена<sup>1</sup>.

В качестве необоснованной выгоды, характеризующей наличие личного интереса, понимается и преимущественные расчеты по кредиту, поручителем по которому выступало виновное лицо<sup>2</sup>.

Также подтверждением личного корыстного мотива может быть извлечение выгод неимущественного характера. Например, преимущественные расчеты с контрагентами как желание улучшить результаты хозяйственной деятельности организации.

С. был признана виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, совершенном при следующих

---

<sup>1</sup>Приговор Первомайского районного суда г. Кирова от 12.02.2010 по делу № 1/23/2010. URL: [http://sudact.ru/regular/doc/?regular-txt=&regular-case\\_doc=&regular-lawchunkinfo=&regular-doc\\_type=&regular-date\\_from=&regular-date\\_to=&regular-workflow\\_stage=&regular-area=&regular-court=Первомайский+районный+суд+г.+Кирова+%28Кировская+область%29&regular-judge=#searchResult](http://sudact.ru/regular/doc/?regular-txt=&regular-case_doc=&regular-lawchunkinfo=&regular-doc_type=&regular-date_from=&regular-date_to=&regular-workflow_stage=&regular-area=&regular-court=Первомайский+районный+суд+г.+Кирова+%28Кировская+область%29&regular-judge=#searchResult) (дата обращения 03.05.2020).

<sup>2</sup>Приговор Центрального районного суда г. Новокузнецка от 18 августа 2010 г. по делу № 2-56/2010. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/6SQNV5GmfCmX/> (дата обращения 03.11.2020.).

обстоятельствах: С., будучи директором общества с ограниченной ответственностью не обеспечил перечисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц на общую сумму более 7 млн. руб. При этом С. имел реальную возможность исполнить налоговые обязательства, однако принял решение осуществить расчеты с контрагентами, тем самым обеспечил сохранение собственной репутации руководителя<sup>1</sup>.

Еще один не простой квалификационный вопрос состоит в доказывании соответствия не перечисленных в бюджет и потраченных в личных интересах денег. Суды практически всегда затрудняются «вычленить» сумму денежных средств, затраченных исключительно на личные нужды, из общего объема неуплаченных налогов. Как правило, в данном случае ограничиваются следующей формулировкой: использованные подсудимой в личных интересах денежные средства организации могли включать не перечисленные в бюджет налоги<sup>2</sup>. Подобное указание невозможно признать обоснованным, так как не позволяет объективно и достоверно установить все признаки совершенного деяния, обеспечить объективность вынесенного приговора. Однако устранить проблему иным способом в условиях действующей редакции ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, вероятно, невозможно.

Таким образом, в части выделения основных сложностей, возникающих при квалификации рассматриваемых деяний по признакам субъективной стороны преступления, особое внимание следует обратить на положения ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, предусматривающей необходимость установления личных мотивов у налогового агента, не оплатившего налоги. По вышеуказанным причинам, полагаем, необходимым отказаться от закрепления подобного обязательного признака субъективной стороны в рассматриваемом составе преступления.

---

<sup>1</sup>Приговор Советского районного суда г. Астрахани от 12 января 2012 по делу № 4-23\2010. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/SJLgwxсMZ8dn/> (дата обращения 03.05.2020).

<sup>2</sup>Приговор Корткеросского районного суда Республики Коми от 12 декабря 2011 года по делу № 1-122/2011. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/RvtyFnsMeaLR/> (дата обращения 03.05.2020.)

Таким образом, в данном разделе выпускной квалификационной работы был произведен обзор составов налоговых преступлений. Были выявлены особенности каждого из преступлений, а также проблемные моменты в квалификации вышеуказанных преступлений в ходе расследования по уголовным делам.

## 2.2 Освобождение от уголовной ответственности за совершение налогового преступления

Мониторинг изменений в правовом механизме противодействия налоговой преступности выявил, что в период с 2009 по 2019 годы<sup>1,2,3</sup> законодателем существенно либерализованы основания и порядок освобождения от уголовной ответственности за совершение налогового преступления.

За последние десять лет последовательно формировался специальный механизм разрешения уголовно-правового спора между государством и налогоплательщиком, ядром которого явились нормы статьи 76.1 «Освобождение от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба» УК РФ и статьи 28.1 «Прекращение уголовного преследования в связи с возмещением ущерба» УПК РФ, определяющие порядок прекращения уголовного дела и освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба. В связи с появлением данных норм можно констатировать, что в отечественном уголовном и уголовно-процессуальном праве сформировался отдельный межотраслевой правовой институт.

---

<sup>1</sup>Федеральный закон от 29.12.2009 № 383-ФЗ (ред. от 07.02.2011) «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 1. Ст. 4.

<sup>2</sup>Федеральный закон от 27.12.2018 № 533-ФЗ «О внесении изменений в статьи 76.1 и 145.1 Уголовного кодекса Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018, № 53. Ст. 8459.

<sup>3</sup>Федеральный закон от 07.12.2011 № 420-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7362

Этот правовой институт весьма динамичен. Это видно даже по изменению названий статьи 76.1 УК РФ: в действующей редакции указанной статьи оно в наибольшей степени соответствует решаемой стратегической задаче: увеличению доли возмещенного ущерба от фактически причиненного налоговым преступлением ущерба<sup>1</sup> в результате совершения налогового преступления. В процесс формирования нового правового института весомый вклад внесли Конституционный Суд России своими решениями, затрагивающими этот вопрос, Пленум Верховного суда РФ разъяснениями и требованием прекращать уголовное преследование предпринимателей во всех случаях, когда имеются основания, описанные в статьях 75-76.2 УК РФ<sup>2</sup>.

Принятием норм (ст. 76.1 УК РФ и ст. 28.1 УПК РФ), предусматривающих возможность освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба, продемонстрирована не только смена курса уголовной политики по противодействию налоговой преступности, но и произведен частичный демонтаж некоторых элементов уголовной политики противодействия преступности в сфере экономической деятельности в целом. В современных условиях рыночной экономики государство, руководствуясь своими фискальными интересами, пошло на неэквивалентный обмен с нарушителем уголовного закона (теория Пашуканиса)<sup>3</sup>: заглаживание налогоплательщиком вреда снимает уголовное правопритязание к лицу. Таким образом, реализована новая идеология стремления к компромиссу, целесообразности для охраны от преступных посягательств эко-

---

<sup>1</sup>Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 345 (ред. от 28.03.2019) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Обеспечение общественного порядка и противодействие преступности». Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 21.09.2020).

<sup>2</sup>Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 03.10.2017 № 33 «О ходе выполнения судами Российской Федерации постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2016 года № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2018. № 1.

<sup>3</sup>Александров А. С., Александрова И. А., Власова С. В. Теоретическая концепция государственно-правовой организации противодействия преступности в 21 веке // Государство и право. 2019. № 9. С. 75-86.

номических отношений средствами уголовного и уголовно-процессуального законодательства, выразившаяся в уголовной политике сдерживания преступности в сфере экономической деятельности.

Идея компромисса реализуется в согласительной технологии относительно определенных обстоятельств в виде возмещения ущерба, с которыми связано прекращение уголовного преследования и освобождение от уголовной ответственности за совершение налогового преступления. Целесообразность как принцип уголовной политики противодействия налоговой преступности в качестве обеспечения возможности прекратить уголовное преследование в связи с возмещением ущерба, и тем самым освободить лицо, совершившее в данном случае налоговое преступление от уголовной ответственности. При этом приоритетными являются идеи прагматизма перед требованием неотвратимости уголовной ответственности.

Представляется, что для достижения поставленной в Программе по повышению качества и результативности противодействия преступности<sup>1</sup> цели утилитарный подход к разрешению уголовно-правовых споров в сфере налогового администрирования вполне уместен. Поэтому задачами анализируемого нами правового механизма можно считать:

1) принятие правомерного процессуального решения о прекращении уголовного дела, которым вместо наказания за доказанный факт совершения налогового преступления применяется альтернативная мера уголовно-правового воздействия;

2) достижение быстрого и полного возмещения установленного ущерба от налогового преступления;

3) устранение социальной опасности изобличенного в совершении налогового преступления обвиняемого;

---

<sup>1</sup>Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 345 (ред. от 28.03.2019) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Обеспечение общественного порядка и противодействие преступности». Офиц. интернет-портал правовой информации. URL: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru) (дата обращения 21.09.2020).

4) экономия сил и средств правоохранительной системы по выявлению и раскрытию налоговых преступлений за счет упрощения расследования или судебного рассмотрения уголовного дела.

Поскольку возмещение ущерба является одним из главных вопросов, от положительного решения которого зависит прекращение уголовного дела, постольку нам представляется возможным максимально стимулировать его к принятию подобного позитивного решения. В виду необычайной важности определенности позиции сторон относительно условия прекращения уголовного дела в виду согласия сторон прекратить спор через возмещение причиненного налоговым преступлением ущерба, предлагается фиксировать его в письменном виде, т.е. заключать досудебное соглашение о прекращении уголовного дела при возмещении ущерба в полном объеме.

Для реализации некоторых новых юридико-технических решений в области совершенствования анализируемого правового механизма потребуется пересмотреть ряд концептуальных положений уголовно-правовой и уголовно-процессуальной доктрины<sup>1</sup>. В частности, нам представляется, что определение основания уголовной ответственности должно быть таким: «Основанием уголовной ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного настоящим Кодексом, установленное в суде на достаточной совокупности, не вызывающих разумных сомнений доказательств».

Еще более значительные нововведения в учение об уголовной ответственности, на наш взгляд, должны состоять в следующем: 1) механизм реализации уголовной ответственности (привлечения к уголовной ответственности, освобождения от нее) должен быть судебным; 2) привлечение к уголовной ответственности происходит в результате вступления в законную силу обвинительным приговором суда или иного судебного решения (постановления, приказа), которым обвиняемый признается виновным в со-

---

<sup>1</sup>Александров А. С., Александрова И. А., Власова С. В. Теоретическая концепция государственно-правовой организации противодействия преступности в 21 веке // Государство и право. 2019. № 9. С. 75-86.

вершении преступления (уголовного проступка); 3) основание уголовной ответственности формируются в суде на доказательствах обвинения - нашедших подтверждение в суде обвинительных доказательств<sup>1</sup>.

В заключение выскажем предположение о том, что сформированный за десятилетие отдельный правовой институт освобождения от уголовной ответственности за совершения налоговых преступлений, послужит матрицей для будущей реорганизации всего института прекращения уголовных дел по нереабилитирующим основаниям.

---

<sup>1</sup>Там же. С. 74-86.

### 3 КРИМИНОЛОГИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ ПРЕСТУПНОСТИ

#### 3.1 Проблемы противодействия налоговым преступлениям в контексте обеспечения экономической безопасности государства

Обеспечение экономической безопасности государства — одно из важнейших направлений политики Российской Федерации. Наибольшее значение приобретает проведение сбалансированной налоговой политики, нацеленной на поэтапное сокращение зависимости Российской Федерации от внешних кредитных займов и укрепление позиций в международных финансово-экономических организациях.

Существует множество подходов к определению понятия «экономическая безопасность государства». Классификация этих подходов позволила развить понятийный аппарат за счет обширной формулировки сущности данного термина.

На необходимость определения понятия и сущности экономической безопасности государства указывают множество исследователей и ученых, изучающих данную тематику как в отдельном контекстуальном порядке, так и в более общем, концептуальном режиме, во взаимосвязи с иными процессами и связанными с ними проблемами, происходящими и наличествующими в сфере экономической безопасности.

Обычно экономическая безопасность рассматривается на макроуровне и на микроуровне. Так, на макроуровне экономическую безопасность можно рассматривать как безопасность государства, а на микроуровне как безопасность предприятия.

Помимо главной цели системы экономической безопасности, можно выделить ряд задач, стоящих перед ней. Среди них отметим следующие:

– защита прав и интересов граждан и юридических лиц;  
своевременное обнаружение и предотвращение внешних угроз безопасности;



- прогнозирование направлений деятельности юридических лиц;
- своевременное обнаружение и недопущение проникновения экономической разведки; -защита информации, коммерческой тайны;
- техническая и физическая охрана здания предприятия, всех сооружений, возведенных на его территории.

Помимо межуровневого дисбаланса в интересах по обеспечению экономической безопасности, явно очерчиваются тенденции разобщения государственной позиции непосредственно на уровне деятельности хозяйствующих субъектов. Примером может служить недавно опубликованный перечень предприятий, которые могут рассчитывать на меры государственной поддержки в связи с пандемией COVID-19. Как отмечают эксперты, «во многом в основу формирования списка были положены два принципа, а именно отраслевой и лоббистический. В соответствии с первым, в список попадали предприятия соответствующей отрасли, а именно нефтегазовой. В соответствии со вторым, включение в названный список было возможно в связи с лоббированием своих интересов, связями в правительственных и иных организациях. Таким образом, организации, не попавшие в указанный перечень, будут стремиться минимизировать свои налоги и, следовательно, государство недополучит огромную часть налоговых доходов.

Реализация морфологического анализа понятия экономической безопасности должна производиться поэтапно. На первом этапе необходимо выделить ключевые слова, через призму которых будет производиться определение сущности исследуемого понятия. В случае с экономической безопасностью, выделение производится на двух уровнях-общем и специальном. Общий уровень предполагает выделение таких слов, которые свойственны понятию экономической безопасности вообще, без привязки к конкретному уровню ее обеспечения. Такие слова характеризуют экономическую безопасность государства, регионов и, в том числе, предприятий.

Понятие экономической безопасности в правовом пространстве Российской Федерации появилось относительно недавно. Термин закреплен в Федеральном Законе РФ «О безопасности»<sup>1</sup>. Указанный ФЗ является основным регулирующим нормативно-правовым актом правоотношений, возникающих между субъектами и объектами безопасности, законом закрепляется термин «безопасность», а также сферы ведения органов государственной власти в области обеспечения безопасности.

Помимо этого, существует еще один нормативно-правовой акт, регулирующий область обеспечения экономической безопасности. Речь идет об указе Президента Российской Федерации от 13.05.2017 г. «О стратегии экономической безопасности Российской Федерации»<sup>2</sup>. Упомянутый Указ главы государства определяет приоритетные цели, ключевые задачи и направления политики государства в области обеспечения экономической безопасности, описывает вызовы и угрозы экономической безопасности, а также определяет механизмы и основные шаги реализации стратегии. Однако, существует множество определений данного понятия. Приведем определение из учебника Олейникова, в котором данный термин трактуется следующим образом: экономическая безопасность государства достигается тогда, когда корпоративные ресурсы используются наиболее эффективно для обеспечения результативного функционирования государства и для предотвращения внешних угроз.

Мы можем долго перечислять определения понятия экономической безопасности государства, так как многие теоретики и авторы дают ему свою собственную трактовку. Поэтому сложилось мнение, что в экономической литературе нет единого мнения о сущности и содержании данного термина.

По нашему мнению, существующий налоговый режим в государстве, безусловно, влияет на экономических прогресс страны. Как отметил

---

<sup>1</sup>Федеральный закон от 28 декабря 2010 г. № 390-ФЗ «О безопасности» // Российская газета от 29 декабря 2010 г. № 295 // Доступ из СПС Консультант плюс.

<sup>2</sup> Указ Президента РФ от 13.05.2017 № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года» // Собрание законодательства РФ. 2017. Ст. 2902.

А.А. Соколов, «если даже налог вводится по чисто фискальным соображениям, он все же является тем новым искусственным фактором, которым вторгается в прежние хозяйственные отношения и приводит к их перестройке, влияя на цены и прибыль, производство и потребление как облагаемых, так, отчасти, и необлагаемых товаров».<sup>1</sup>

Основная цель обеспечения экономической безопасности государства состоит в деятельности по предотвращению внешних и внутренних угроз и в дальнейшем обеспечении стабильного развития и функционирования государства, в нашем случае, с помощью получения налоговых доходов.

Особое внимание для государства налоговой составляющей уделял К. Маркс, писавший, что «налог — это материнская грудь, кормящая правительство. Налог — это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией. Когда французский крестьянин хочет представить себе черта, он представляет его в виде сборщика налогов»<sup>2</sup>.

Как мы уже отметили ранее, количество различных мнений на вопрос определения понятия экономической безопасности на сегодняшний день просто-таки огромно. Различные авторы по-разному высказываются в данной сфере. Терминологическое разнообразие трактовок понятия экономической безопасности практически соразмерно с такими «мастодонтами», как «экономика», «рынок», «конкуренция». В этой связи, полагаем, что при определении понятия экономической безопасности необходимо избирать конкретный подход, применение которого позволит точно определить данное понятие, сформировать его сущность и реально отображенное и объективно выраженное представление.

Как верно отметил И.В. Цветков: «более всего для экономики опасны конфликты в сфере налоговых правоотношений, так как они прямо или косвенно затрагивают интересы всех, начиная от государства и заканчивая простыми гражданами страны. Все мы в той или иной степени оказываемся

---

<sup>1</sup>Соколов А.А. Теория налогов. ЮрИнфор-Пресс. 2003. С.228.

<sup>2</sup>Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич, А.Л. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. 2-е изд. СПб: Питер, 2018.С.12

вовлеченными в названные правоотношения: мы являемся плательщиками (не только юридическими, но и фактическими) большого количества различных налогов — прямых и косвенных. Налоговые конфликты как никакие иные методично разрушают экономику, а при определенных обстоятельствах способны привести к политическому и экономическому кризису общества»<sup>1</sup>.

Основой государственного хозяйства, конечно же, выступают налоги, поскольку их доля в консолидированном бюджете Российской Федерации составляет чуть более 80%, и с каждым годом увеличивается. Отметим отдельные аспекты относительно указанного перечня факторов. Как точно отмечает С.В. Барулин, «масштабы распределения и перераспределения ВВП и национального дохода через налоги настолько существенны в современной экономике, что их позитивное или негативное воздействие становится решающим фактором при построении и реализации политики экономического роста. Налоги — это важнейший инструмент государственного регулирования экономической системы в целом и ее отдельных элементов, а также антициклического развития экономики»<sup>2</sup>.

В действительности, понятие налоговой безопасности государства на сегодняшний день - это один из наиболее существенных, в плане дискуссионности, теоретических аспектов учения об обеспечении безопасности в экономической сфере. Этому способствуют, как объективные, так и субъективные аспекты. При этом однозначно расценивать факт дискуссионности не представляется возможным. Так, с одной стороны, наличие большого количества разных трактовок позволяет говорить о плюрализме мнений, дополнении одних аспектов другими, восполнении имеющихся пробелов. Однако, с другой стороны, подобные разночтения, их количество и степень потенциально могут негативно сказываться на

---

<sup>1</sup>Цветков И.В. Налоговые споры: вопросы теории и практики // Проблемы и тенденции развития налоговой системы Российской Федерации: мат. межрег. научно-практической конференции. Ростов-н/Д., 2003. С. 59.

<sup>2</sup>Барулин С.В. Теория и история налогообложения. М., 2016. С. 142

правоприменительной практике, не позволяя точно определять сущность данного понятия и, соответственно, алгоритм работы по обеспечению налоговой безопасности. Именно в связи с изложенным, полагаем, что определять понятие экономической безопасности предприятия, безусловно, нужно.

Процессы трансформации, которые происходят в стране в интеграционной плоскости с международным экономическим пространством, безусловно, способствовали усилению актуальности способности адаптации предприятий к условиям рыночной конкуренции, включая помимо рынков внутренних, рынки внешние. Вред, который гипотетически может быть нанесен государству, безусловно выразится в денежном эквиваленте, иначе говоря, можно выделять именно финансовую сторону нанесенного ущерба. Соответственно, понятие «налоговая безопасность» будучи элементом самым универсальным, прямо взаимодействует с другими составляющими элементами налоговой сферы.

В этой связи актуальное значение имеет определение оптимальных размеров налогового бремени с тем, чтобы в равной степени обеспечить учет общегосударственных и частных интересов. Возможность достижения баланса этих интересов определяется тем обстоятельством, что, как пишет В.В. Коровин, «при всех их различиях эти интересы имеют и определенные объективные точки соприкосновения. И государство, и корпоративные, и частные собственники для достижения своих отличных друг от друга целей практически в равной степени заинтересованы в обеспечении социальной стабильности в обществе»<sup>1</sup>.

В действительности, понятие налоговой безопасности на сегодняшний день - это один из наиболее существенных, в плане дискуссионности, теоретических аспектов учения об обеспечении безопасности в экономической сфере. Этому способствуют, как объективные, так и субъективные аспекты. При этом однозначно расценивать факт

---

<sup>1</sup>Коровин В.В. Основы теории налогообложения. М., 2006. С. 65.

дискуссионности не представляется возможным. Так, с одной стороны, наличие большого количества разных трактовок позволяет говорить о плюрализме мнений, дополнении одних аспектов другими, восполнении имеющихся пробелов. Однако, с другой стороны, подобные разночтения, их количество и степень потенциально могут негативно сказываться на правоприменительной практике, не позволяя точно определять сущность данного понятия и, соответственно, алгоритм работы по обеспечению налоговой безопасности.

Следует отметить, что может быть ошибочно определен уровень экономической безопасности, если неквалифицированно определить значение индикаторов. Вследствие этого могут быть приняты управленческие решения, которые не соответствуют реальному положению дел. Как правило, данный подход используется на макроуровне, где значения индикаторов более стабильны. Иной подход к оценке уровня экономической безопасности называется ресурсно-функциональным. Характеризуется данный подход тем, что оценивается состояние использования корпоративных ресурсов по специальным критериям. В качестве корпоративных ресурсов анализируются факторы бизнеса, которые используются руководителями предприятия для выполнения целей бизнеса. Основой программно-целевого подхода является интегрирование (объединение) показателей, которые определяют экономическую безопасность предприятия.

Угрозы экономической безопасности представляют собой совокупность явлений, факторов и обстоятельств, которые при своем наличии представляют реальную или потенциальную опасность для защищенности экономического состояния. Множественность таких угроз подразумевает их существенную классификацию и структуризацию, в зависимости от целого ряда факторов и аспектов. Одним из главенствующих классификаторов выступает сфера проявления (происхождения) угроз экономической безопасности. Это связано с универсальностью данного

критерия и возможностью через него представить более или менее идентичную систему угроз экономической безопасности.

Для того, чтобы выяснить, какую роль играют налоговые преступления в общем объеме преступности и в объеме экономической преступности, оценить масштабность налоговых преступлений и причиняемый вред бюджетной системе, обратимся к статистическому материалу, ежегодно предоставляемому ФКУ «ГиАЦМВД России».

Анализируя динамику состояния экономической и налоговой преступности в России, представленной в таблице 1, можно отметить, что в целом с каждым годом наблюдается тенденция к снижению количества зарегистрированных преступлений, в частности, по экономической направленности. Исключением является 2015 г., во время которого возросло число экономических преступлений и совокупное число преступлений. Однако по налоговым преступлениям в РФ мы не можем выявить определенную тенденцию, поскольку показатели из года в год то снижаются, то резко возрастают. Например, в 2015 г. число налоговых преступлений возросло на 2831 по сравнению с 2014 г. Прирост данного показателя в отчетном году по сравнению с предыдущим составляет 45,6 % и является максимальным показателем прироста в анализируемой таблице. Доля экономических преступлений в общей совокупности зарегистрированных преступлений составляет в среднем 5,2 %. Удельный вес налоговых преступлений в общем объеме преступности за последние 5 лет равен 0,30,4 %, а в объеме экономической преступности в среднем составляет 7 %. Проводя анализ удельного веса налоговых преступлений в объеме экономической преступности, можно заметить, что в период с 2013 по 2017 гг. доля налоговых преступлений возрастает. Так, в 2017 г. налоговые преступления практически в 2 раза увеличиваются в составе экономических преступлений по сравнению с 2013 г.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что санкции за совершение налоговых преступлений, установленные Уголовным кодексом РФ, требуют их практического применения.

В целом можно отметить, что количество совершаемых налоговых преступлений с каждым годом возрастает. Однако в связи с постоянной передачей полномочий по расследованию налоговых преступлений от одних органов к другим, динамика раскрытия налоговых преступлений страдает. Ввиду этого представляется возможным обратить внимание на опыт зарубежных стран. Известно, что во многих странах имеются специализированные подразделения, занимающиеся вопросами возбуждения и расследования дел по налоговым преступлениям. Зачастую такие специализированные органы не включены в структуру МВД. Например, в США и в Великобритании действует Служба внутренних доходов, подконтрольная Министерству Финансов. В результате деятельности данного налогового ведомства в США в 98 % случаев выносятся обвинительные приговоры по налоговым преступлениям. В свою очередь, в Италии и во Франции действует финансовая гвардия, подчиняемая Министру экономики и финансов. А в Белоруссии, Грузии, Кыргызстане и Казахстане создана финансовая полиция, не входящая в МВД<sup>1</sup>.

Также интересным фактом является то, что в некоторых странах уголовная ответственность за налоговые преступления закреплена не Уголовным кодексом, а налоговым или финансовым законодательством. Например, в Германии действует Положение о порядке взимания налогов, сборов и пошлин 1977 г., включающее 415 статей, содержащих и уголовно-правовые нормы. В свою очередь, в США уголовная ответственность за налоговые преступления закреплена как в статьях Внутреннего Налогового кодекса, так и в Уголовном кодексе США, во Франции - в Общем кодексе о налогах 1950 г., в Финляндии и Испании - в Уголовном кодексе.

---

<sup>1</sup> Алабердеев Р.Р. О международном опыте борьбы с налоговыми преступлениями // Вестник Казанского юридического института МВД России. 2012. №1. С. 1-7.



В большинстве стран деяние по уклонению от уплаты налогов влечет за собой наказание намного суровее, чем в российском уголовном законодательстве. Даже постоянно вносимые изменения и дополнения в УК РФ не делают виды и размеры наказаний за налоговые преступления соразмерными с теми, что применяются в зарубежных странах.

Кроме того, за совершение налоговых преступлений, во многих странах предусмотрены помимо законодательных мер ответственности, иные вариации наказаний неплательщиков. Так, в Германии, лишают внушительных налоговых льгот, что приводит к значительному росту налогового бремени. В США существует специализированная база неплательщиков налогов, сведения из которой зачастую публикуются в СМИ, что, в свою очередь, приводит к разрыву отношений с зарубежными партнерами. Во Франции за налоговые преступления суд может назначить дополнительное наказание в виде полного или частичного лишения гражданских прав, запрет на занятие коммерческой деятельностью, лишение права на прибыль, которую виновный мог получить за совершенную до осуждения сделку<sup>1</sup>. Подобные меры направлены на предотвращение совершения налоговых преступлений, которые являются действенными и представляют интерес с точки зрения заимствования и реформирования системы уголовной ответственности в России.

Помимо этого, взяв на вооружение опыт многих стран, можно предложить включить в Налоговый кодекс РФ описание составов налоговых преступлений, которые ныне содержатся лишь в Уголовном кодексе РФ. Представляется, что такое дополнение Налогового кодекса РФ позволило бы налогоплательщикам быть более осведомленными об уголовной ответственности, что в дальнейшем способствовало бы пресечению налоговых преступлений.

---

<sup>1</sup> Семенова Н.Ф. Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран: компаративистский аспект // Власть. 2010. № 5. С. 162-165.

Таким образом, налоговые правоотношения играют важную роль для государства, поскольку посредством установления налогов оно обеспечивает себе необходимую материальную базу для осуществления своих задач. Именно поэтому основной функций налогов является фискальная, направленная на формирование доходной части бюджета в целях выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Исходя из этого, вытекает необходимость регулирования отношений в сфере налогообложения, в том числе уголовно-правовыми методами.

Очевидно, что стремление субъектов совершать налоговые преступления, тем самым нанося ущерб государственному бюджету, подлежит уголовному наказанию. Уголовное право в регулировании налоговых правоотношений действует двояко: во-первых, при помощи установления собственного метода уголовно-правового запрета на совершение налоговых преступлений, а во-вторых, усиливая иные предусмотренные правовые запреты, содержащиеся в налоговом праве, а также административном праве. Такое особое регулирование призвано подчеркнуть важность и общественную значимость налоговых правоотношений.

### 3.2 Совершенствование механизмов взаимодействия при налоговом контроле органов налоговой службы и других государственных органов

На сегодняшний день консолидированный бюджет Российской Федерации недополучает около 30% налоговых доходов, что негативно отражается на экономической безопасности государства и свидетельствует о наличии проблем в налоговой сфере. В результате анализа последних исследований была выявлена прямая взаимосвязь экономической безопасности и преступлений в сфере экономики. Так, в Указе Президента РФ от 13.05.2017 года №208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года» в главе IV «Оценка

состояния экономической безопасности» в статье 27 пункте 40 отмечено, что показателем состояния экономической безопасности является уровень преступности в сфере экономики. В связи с тем, что в регионах Российской Федерации различные социально-экономические показатели, необходимо выделить региональные особенности влияния налоговых преступлений на экономическую безопасность регионов Российской Федерации.

Каждый год органы Министерства внутренних дел раскрывают немалое количество экономических преступлений, из-за которых несет ущерб государство, а также сами хозяйствующие субъекты, причем не только в малых, но и в крупных размерах.

Активное предупреждение, пресечение и раскрытие налоговых преступлений невозможно без слаженного взаимодействия правоохранительных и налоговых органов. Исследуя практику уголовного преследования лиц за налоговые преступления, можно прийти к выводу, что основная задача данной деятельности является - фискальная, несмотря на то что ни УК РФ<sup>1</sup>, ни УПК РФ<sup>2</sup> данную задачу не ставят.

Анализ деятельности правоохранительных органов в направлении борьбы с экономическими преступлениями указывает на изъяны и пробелы в правовом и организационном обеспечении данной деятельности, исходя из чего наблюдается необходимость обосновать с точки зрения теории современные подходы разработки алгоритмов противодействия экономическим преступлениям в налоговом секторе экономики Российской Федерации.

Характер структуры таких преступлений можно связывать с тем, что помимо преступлений традиционных, в наше время совершаются преступления совершенно иного характера, преступления принципиально новые. Конечно, своевременное предупреждение таких преступлений

---

<sup>1</sup>Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

<sup>2</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 N 174-ФЗ // Российская газета. № 249. Ст. 4921.

соотносится с определенными трудностями и большими затратами. Следует более подробно рассмотреть характер структуры таких преступлений. В подобных преступлениях в большей мере преобладают такие виды правонарушений, как нецелевое расходование бюджетных средств, взяточничество, незаконное получение кредита, уклонение от уплаты налогов и другие.

Обеспечение экономической безопасности, вне зависимости от конкретного уровня и сферы хозяйственной или иной деятельности - важная, фундаментально значимая задача, от решения которой во многом зависит благополучие большого количества граждан, организаций, общества и самого государства. Для того, чтобы решить существующие проблемы обеспечения экономической безопасности государства, необходим комплекс мер.

Каждый год правоохранительные органы раскрывают немалое количество экономических преступлений, из-за которых несет ущерб государство.

Выработка и принятие системы действий по своевременному выявлению и пресечению криминальных действий в области налоговых преступлений является основным сопроводительным элементом деятельности правоохранительных органов в данном направлении. Экономические, криминалистические и уголовно-правовые меры предупреждения неправомерных действий хозяйствующих субъектов, по мнению автора, в нынешней плоскости являются определяющими.

Изучение проблемных вопросов организации предупреждения и пресечения налоговых преступлений являет собой в первую очередь задачу разработки механизмов такой борьбы с преступлениями. Механизмы противодействия состоят из определенно связанных частей, которые можно объединить в следующие элементы: обоснованные наукой закономерности и тенденции развития рынка в условиях нарастания криминогенного фактора экономики.

Ни в коем случае при организации системы противодействия не стоит оставлять практические рекомендации и научные разработки без должного внимания, тем более учитывая, что они подготавливаются с учетом обобщения позитивных практик. Иначе человеческие, материальные и иные затраты, которые прямо связаны с механизмами борьбы против преступной деятельности, станут прямо ощутимыми, что в итоге отнюдь не укрепит состояние экономической безопасности государства.

Налоговые преступления, причиняющие значительный ущерб государству, нередко связаны с совершением других посягательств на его экономические интересы. Определенная специфическая модель имеется у каждой преступной ситуации. Раз у многих преступлений экономического характера имеется определенная модель, то ей соответствует и модель действий сотрудников правоохранительных органов, то есть при однотипных ситуациях они коррелируются, исходя из чего представляется возможным составление алгоритмизации их действий. В контексте данного вопроса моделирование является перспективнейшим направлением работы правоохранительных органов на пути повышения эффективности борьбы с экономическими и налоговыми преступлениями.

Объединение усилий в борьбе с налоговыми правонарушениями позволяет сконцентрировать их силы, средства и технические возможности, охватить поисковой работой большее число объектов, лучше использовать возможности, каждого из этих органов для выявления и разоблачения преступников.<sup>1</sup>

При этом анализ деятельности правоохранительных органов в направлении борьбы с экономическими преступлениями указывает на изъяны и пробелы в правовом и организационном обеспечении данной деятельности, исходя из чего наблюдается необходимость обосновать с точки зрения теории современные подходы разработки алгоритмов

---

<sup>1</sup> Формирование институтов регулирования рисков стратегического развития: Монография / Под ред. М. А. Эскиндарова, С. Н. Сильвестрова. М.: Когито-Центр, 2019. С. 436

противодействия экономическим преступлениям в налоговом секторе экономики Российской Федерации.

Для достижения соответствующего результата в ходе деятельности в данном направлении правоохрательными органами используются различные методы и способы, например, информационно-аналитический метод исследования. Информационное обеспечение можно назвать значимым направлением функционирования правоохрательных органов в области предупреждения и пресечения налоговых преступлений. Функция, описанная выше, подразумевает, прежде всего, представление информации её потребителям, которая передается посредством современных информационных технологий, например, через «мировую паутину» информационно-коммуникационную сеть-Интернет.

Практика последних лет показывает, что базы данных (массивы информации) дают возможность органам правоохрательной системы применять в рамках реализации своих функций автоматизированные информационные системы и прочие информационные технологии, используя при этом за основу современные средства ЭВМ (электронно-вычислительных машин). В большинстве своём, как было выявлено в ходе нашего исследования, налоговые преступления, реализуемые преступниками, непременно отражаются в различного вида документах отчётности, а также документах бухучёта, что влечет за собой определенные противоречия финансово-хозяйственной деятельности объекта.

Анализ деятельности правоохрательных органов в направлении борьбы с налоговыми преступлениями указывает на изъяны и пробелы в правовом и организационном обеспечении данной деятельности, исходя из чего наблюдается необходимость обосновать с точки зрения теории современные подходы разработки алгоритмов противодействия

экономическим преступлениям в налоговом секторе экономики Российской Федерации<sup>1</sup>.

Изучение проблемных вопросов организации предупреждения и пресечения экономических направленных преступлений являет собой в первую очередь задачу разработки механизмов такой борьбы с преступлениями. Механизмы такого противодействия состоят из определенно связанных частей, которые можно объединить в следующие элементы: обоснованные наукой закономерности и тенденции развития рынка. Такая система, по мнению автора, в полной степени будет способствовать раскрытию фактов реализации проектов инвестирования с прямым или косвенным участием криминальных капиталов, что, в свою очередь, значительно уменьшит объём легализации и отмыwania «криминальных» денег, средств и активов преступного происхождения в исследуемой автором части строительной сферы (в первую очередь финансово-хозяйственной), минимизирует оборот и легализацию преступных капиталов в экономику рассматриваемой нами отрасли.

Выработка и принятие системы действий по своевременному выявлению и пресечению криминальных действий в области налоговых преступлений является основным сопроводительным элементом деятельности правоохранительных органов в данном направлении. Экономические, криминалистические и уголовно-правовые меры предупреждения неправомерных действий хозяйствующих субъектов, по мнению автора, в нынешней плоскости являются определяющими.

Защита денег из федерального бюджета, которые выделяются на развитие сферы строительства, является одним из главных направлений работы и важной задачей Министерства внутренних дел. Разумеется, в связи с этим важно обеспечивать своевременный сбор и анализ информации,

---

<sup>1</sup> Каранина Е.В. Концептуальные аспекты комплексной экспресс-диагностики уровня экономической безопасности и рейтингования федеральных округов России // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. № 8. С.7.

которая может быть связана с правонарушениями в такой важной сфере экономики как сфера строительства.

Учитывая значимость органов внутренних дел для обеспечения экономической безопасности, представляется логичным тезис, согласно которому, в зависимости от того, насколько хорошо будет налажено взаимодействие, настолько эффективным будет уровень обеспечения экономической безопасности.

Представляется, что главная роль органов внутренних дел заключается в создании условий для ведения легального бизнеса и обеспечении возможности развития организации. Совместная работа со службой безопасности заключается в предупреждении и раскрытии налоговых преступлений. Приоритетные направления деятельности блоков безопасности предприятий государства по взаимодействию с правоохранительными органами, в территорию обслуживания которого входит данное предприятие. Одним из возможных вариантов сотрудничества является подписание соглашений.

Противодействие налоговым преступлениям является одним из главных направлений работы и важной задачей Министерства внутренних дел. Разумеется, в связи с этим важно обеспечивать своевременный сбор и анализ информации, которая может быть связана с правонарушениями в такой важной сфере экономики как сфера налогообложения. При этом объективные, тщательно организованные расследования и выявление потенциальных угроз хищения средств из федерального бюджета также особо важны. Механизмы указанной деятельности стоит рассматривать в форме именно как системного образования, которое включает в себя взаимозависимые и взаимосвязанные составляющие части, в сумме которые образуют структуру деятельности в области борьбы с преступлениями экономической направленности. Разумеется, составляющие части системы функционируют (как и в любой системе) в определённом порядке, при этом взаимодействуя друг с другом и образуя отношения и особые связи.



Основными частями такого механизма можно назвать следующие элементы: поиск наиболее оптимальной формы организации работы подразделений ЭБ и ПК посредством тщательного анализа оперативной обстановки, построения моделей работы по борьбе с налоговыми и экономическими правонарушениями.

Таким образом указанный вид моделирования способствует разработке методов, которые содержат определенные системы действий, например, сотрудников ГУЭБиПК в процессе выявления, пресечения и раскрытия ими преступлений экономической направленности, а также преступлений налоговых. Соответственно, для выявления противоправных действий требуется заранее выработать ряд взаимосвязанно осуществляемых шагов, так называемый алгоритм их «раскрутки». Соответственно, указанные выше аспекты работы правоохранительных органов можно легко смоделировать, что в значительной степени может упростить работу в данном направлении. В том числе, разумеется, в рамках борьбы с налоговыми преступлениями.

Определенная специфическая модель имеется у каждой приступной ситуации. Раз у многих преступлений экономического характера имеется определенная модель, то ей соответствует и модель действий сотрудников правоохранительных органов, то есть при однотипных ситуациях они коррелируются, исходя из чего представляется возможным составление алгоритмизации их действий. В контексте данного вопроса моделирование является перспективнейшим направлением работы правоохранительных органов на пути повышения эффективности борьбы с экономическими и налоговыми преступлениями.

Учитывая значимость органов внутренних дел для обеспечения экономической безопасности, представляется логичным тезис, согласно которому, в зависимости от того, насколько хорошо будет налажено взаимодействие, настолько эффективным будет уровень обеспечения экономической безопасности.

Изучение проблемных вопросов организации предупреждения и пресечения экономических направленных преступлений являет собой в первую очередь задачу разработки механизмов такой борьбы с преступлениями. Механизмы такого противодействия состоят из определенно связанных частей, которые можно объединить в следующие элементы: обоснованные наукой закономерности и тенденции развития рынка. Такая система, по мнению автора, в полной степени будет способствовать раскрытию фактов реализации проектов инвестирования с прямым или косвенным участием криминальных капиталов, что, в свою очередь, значительно уменьшит объём легализации и отмыwania «криминальных» денег, средств и активов преступного происхождения в исследуемой автором части строительной сферы (в первую очередь финансово-хозяйственной), минимизирует оборот и легализацию преступных капиталов в экономику рассматриваемой нами отрасли.

В этой связи, перспективным путем повышения экономической безопасности, видится повышение качества совместной деятельности. Это возможно при реализации следующих мероприятий

- создание Ассоциации экономической безопасности предприятий, в которую должны войти руководители наиболее крупных и стратегически значимых организаций, а также сотрудники разных управленческих звеньев органов внутренних дел (прежде всего, ЭБ и ПК, ГИАЦ);

- разработка общей информационной базы, указанной в пункте 1 Ассоциации. Названная база должна включать в себя сведения о всех недобросовестных субъектах предпринимательской деятельности, лицах, ранее совершавших преступления соответствующей направленности. Доступ к базе должны иметь только члены Ассоциации, у которых будет соответствующая утвержденная и верифицированная учетная запись, и электронная подпись. При этом необходимо обеспечить прозрачный механизм пользования базы - возможность просмотреть, кто именно и за какими сведениями обращался (такая возможность должна быть только у

сотрудников органов внутренних дел, реализуемая ими в случае возникновения подозрений на злоупотребления со стороны сотрудников служб безопасности);

– обеспечение доступа руководителей служб безопасности к базам данных органов внутренних дел для осуществления проверок персонала на этапе приема на работу, а также в процессе управления персоналом. Доступ нужен опосредованный. Это означает, что непосредственно руководитель не сможет пользоваться данными базами, а проверка будет осуществляться по запросу в соответствующие подразделения органов внутренних дел. При этом целесообразно обеспечить электронный обмен сведениями, как запросов, так и ответов на него, а также сокращение сроков исполнения запросов.

Проводимой налоговой политике отведена главенствующая роль в системе развития Российской Федерации. Особенности, пресущие нашему государству, требует более эффективного, активного контроля со стороны соответствующих органов для решения важнейших задач по обеспечению экономической безопасности, устранения имеющихся проблем, создания условий для экономического процветания субъектов Российской Федерации и государства в целом.

Стоит уделить внимание, что выработка и осуществление налоговой политики в значительной мере зависят от изменяющихся приоритетов экономической стратегии государства.<sup>1</sup>

Основные направления совершенствования налоговой политики Российской Федерации представлены на рисунке 1

Совершенствование системы экономической безопасности:

– формулирование основных задач и функций системы, начало её построения;

---

<sup>1</sup> Фефилова Т.Ю. Экономическая безопасность региона // Междисциплинарное осмысление феномена экономической безопасности: монография / под ред. профессора Литвиненко А. Н. СПб.: Изд-во СПб ун-та МВД России, 2015. С. 360-362.

– организация реестра объектов экономической безопасности посредством анализа их экономической безопасности и определением ключевых элементов защищенности;

– разработка реестра ключевых субъектов безопасности; выработка механизмов реализации экономической безопасности организация системы управления экономической безопасностью;



Рисунок 1 - Направления совершенствования налоговой политики РФ

Экономические угрозы тесным образом связаны с экономической обстановкой в стране и опосредуется через такие факторы, как высокий уровень инфляции, наличие существенных (глубоких) кризисных явлений в экономике, падение доходов населения, рост уровня бедности, нестабильность цен на энергоресурсы.

Рост факторов неопределенности в рыночной, конкурентной среде задает актуальность поиску новейших форм реализации механизмов, обеспечивающих экономическую безопасность предприятий Российской Федерации на зарубежных рынках, а также подходов к укреплению их развития. Организация и развитие актуальной системы экономической безопасности предприятия, к особенным признакам которой стоит относить самоорганизацию, надежность, гибкость, адаптивность, эффективность и устойчивость, является основным фактором повышения уровня экономической безопасности<sup>1</sup>.

Последняя, в свою очередь, в большей части обусловлена уровнем конкурентоспособности самого предприятия, а также, что немаловажно, способности его продукции конкурировать с другими игроками рынка. Формирование института социального партнерства также представляется важным составляющим уровня экономической безопасности предприятия в контексте основ социальной и экономической безопасности.

В целом, угрозы экономической безопасности обосновывают наличие самого процесса обеспечения экономической безопасности данного уровня, реализацию конкретных организационных, экономических, правовых и иных мер по нивелированию составляющих подобного рода угроз. В этой связи, конечно же, крайне важно понимание сущности угроз экономической безопасности, установление конкретного их перечня и раскрытие их содержания.

---

<sup>1</sup>Феофилова Т.Ю. Экономическая безопасность региона // Междисциплинарное осмысление феномена экономической безопасности: монография / под ред. профессора Литвиненко А. Н. СПб. : Изд-во СПб ун-та МВД России, 2015. - С. 360-362.

Процесс формирования налоговой дисциплины сталкивается со многими проблемами.

Для того, чтобы устранить указанные проблемы мы предлагаем следующие пути их решения:

- беспристрастная борьба с коррупцией в налоговых органах; подъем финансовой и правовой защищенности сотрудников органов ФНС;
- усовершенствование технологической базы налоговых отношений;
- интенсивное внедрение информационных технологий;
- повышение налоговой культуры налогоплательщиков.

Падение доходов населения и рост уровня бедности также крайне негативно сказываются на налоговой безопасности. Прежде всего, это связано с экономическим состоянием предприятий. Теряя в доходах, компании начинают сокращать свои расходы и разрабатывать схемы ухода от налогов. Эта аксиома, которая находит свое подтверждение во множестве практических примеров. При этом сферы, в которых сокращаются расходы, соответственно, характеризуются падением прибыли тех предприятий, которые в них работают, осуществляют свою деятельность, что приводит к новым схемам по уходу от налогов.

По данным Генеральной прокуратуры Российской Федерации в 2019 году в России зарегистрировано 104 927 преступлений экономической направленности<sup>1</sup>.

Каждый из представленных рисков в своем наличествовании представляет существенную угрозу экономической безопасности предприятия, в связи с чем, должен определяться в рамках мониторинга характера и степени финансовой устойчивости конкретных предприятий.

Таким образом, проведение эффективной налоговой политики способствует экономическому росту государства.

---

<sup>1</sup>Состояние преступности за 2019 год. Портал правовой статистики. URL: <http://crimestat.ru/analytics> (дата обращения: 03.12.2020).

Экономические угрозы тесным образом связаны с экономической обстановкой в стране и опосредуется через такие факторы, как высокий уровень инфляции, наличие существенных (глубоких) кризисных явлений в экономике, падение доходов населения, рост уровня бедности, нестабильность цен на энергоресурсы. На сегодняшний день прогнозируемый уровень инфляции составляет 3,8%. Однако в данном случае следует говорить не о самом размере уровня инфляции, а об инфляционных ожиданиях руководителей предприятий. О высоких показателях инфляционных ожиданий, как одной из существенных проблем современного экономического развития говорит Центральный Банк. В частности, снижение инфляционных ожиданий ставится одним из наиболее приоритетных направлений совершенствования экономической политики главного финансового регулятора. Тем не менее, несмотря на прилагаемые усилия, уровень инфляционных ожиданий на сегодняшний день остается высоким. Так, в частности, по результатам опросов, проведенных по заказу Банка России, 29% граждан отметили, что их ожидания «выросли очень сильно», 40% сказали о том, что их ожидания «выросли умеренно», 15% заявили о незначительном росте инфляционных ожиданий». Статистика инфляционных ожиданий предприятий в существенной степени коррелирует с показателями в отношении граждан. Так, в частности по результатам проведенных социологических исследований, на начало 2019 года, уровень инфляционных ожиданий бизнеса достиг исторического максимума за 4 года. В обоих случаях инфляционные ожидания крайне негативно сказываются на экономическом состоянии предприятий. В случае с гражданами могут наблюдаться снижение спроса, покупательской активности граждан, во втором - повышение цен (и соответственно, опять-таки снижение спроса), сокращение производственного уровня и иные аспекты<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Инфляционные ожидания и потребительские настроения населения. URL: [https://cbr.ru/Collection/Collection/File/31575/Infl\\_exp\\_20-11](https://cbr.ru/Collection/Collection/File/31575/Infl_exp_20-11) (дата обращения: 05.12.2020).

Падение доходов населения и рост уровня бедности также крайне негативно сказываются на экономическом состоянии предприятий. Прежде всего, это связано с покупательской способностью граждан. Теряя в доходах, граждане начинают сокращать свои расходы. Эта аксиома, которая находит свое подтверждение во множестве практических примеров. При этом сферы, в которых сокращаются расходы, соответственно, характеризуются падением прибыли тех предприятий, которые в них работают, осуществляют свою деятельность, что приводит к новым схемам по уходу от налогов.

Налоговые преступления причиняют огромный ущерб государству. Выявление данного вида преступлений требует должного профессионализма от сотрудников правоохранительных органов и активного сотрудничества между ведомствами. Объединение усилий по противодействию данным видам преступлений позволяет сконцентрировать силы, методы и способы борьбы, лучше использовать технические средства и возможности каждого органа для предупреждения, пресечения и раскрытия налоговых преступлений.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые правоотношения играют важную роль для государства, поскольку посредством установления налогов государство осуществляет большинство внутренних функций. Именно поэтому основной функций налогов является фискальная, направленная на формирование доходной части бюджета в целях выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Исходя из этого, вытекает необходимость регулирования отношений в сфере налогообложения, в том числе уголовно-правовыми методами.

Налоговое преступление - это совокупность деяний, выражающихся в совершении разнообразных действий, в результате которых налоговым органом не предоставляется достоверная информация о реальных результатах финансовой деятельности лица, как следствие, необходимые налоги и взносы не оплачиваются, а также иные деяний, направленные на воспрепятствование принудительному взысканию налоговой недоимки, и наказуемых по нормам уголовного закона.

Очевидно, что стремление субъектов совершать налоговые преступления, тем самым нанося ущерб государственному бюджету, подлежит уголовному наказанию. Уголовное право в регулировании налоговых правоотношений действует двояко: во-первых, при помощи установления собственного метода уголовно-правового запрета на совершение налоговых преступлений, а во-вторых, усиливая иные предусмотренные правовые запреты, содержащиеся в налоговом праве, а также административном праве. Такое особое регулирование призвано подчеркнуть важность и общественную значимость налоговых правоотношений.

Проведенный анализ показал, что в среднем налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2011 -2019 годы росли в реальных ценах на 1627,16 млрд руб., однако без учета инфляции средний

прирост составил только 337,6 млрд руб. (в 4,9 раза меньше). Существенная инфляционная составляющая налоговых поступлений (45% в 2019 году) говорит о том, что рост налоговых доходов обеспечивался, главным образом, не за счет расширения объемов производства и экономического роста (интенсивного способа), а за счет роста цен и повышения качества налогового контроля (причем в основном за счет первой составляющей).

В работе был произведен обзор составов налоговых преступлений. Были выявлены особенности каждого из преступлений, а также проблемные моменты в квалификации вышеуказанных преступлений в ходе расследования по уголовным делам.

Общим для всех исследованных видов преступления является то, что уголовная ответственность за налоговые преступления наступает за общественно опасные действия / бездействие и его общественно опасные последствия.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы были выявлены проблемные аспекты привлечения к уголовной ответственности.

Так, в работе обозначена проблема определения момента окончания преступлений, предусмотренных ст. 198,199 УК РФ. Рассмотрены различные точки зрения. По мнению автора, необходимо при расследовании налоговых преступлений определять момент окончания преступления индивидуально, рассматривая состав преступления в своей совокупности.

Кроме того, при доказывании по делам, предусмотренным ст. 199.1, позиция, особого внимания заслуживает определение личного интереса у преступника. Основные варианты проявления личных интересов выглядят следующим образом: извлечение выгод имущественного характера. Например, обеспечение премиальных выплат виновному, его близким родственникам, иным людям, в которых виновный «заинтересован».

Однако в данном случае нужно четко разграничивать: оплату труда как выполнение требований трудового законодательства, и отграничивать ее от выплаты «сверх» премии. Данные нормы законодательно не определены и

являются предметом для дальнейшего рассмотрения, в том числе и в рамках Пленумов Верховного совета РФ.

Для противодействия налоговым преступлениям в рамках налоговой политики государства, а также укрепления экономической безопасности страны, перспективным путем повышения экономической безопасности видится создание Ассоциации экономической безопасности предприятий, в которую должны войти руководители наиболее крупных и стратегически значимых организаций, а также сотрудники разных управленческих звеньев органов внутренних дел (прежде всего, ЭБ и ПК, ГИАЦ).

В заключение следует отметить, что налоговые преступления причиняют огромный ущерб государству. Выявление данного вида преступлений требует должного профессионализма от сотрудников правоохранительных органов и активного сотрудничества между ведомствами. Объединение усилий по противодействию данным видам преступлений позволяет сконцентрировать силы, методы и способы борьбы, лучше использовать технические средства и возможности каждого органа для предупреждения, пресечения и раскрытия налоговых преступлений.

Таким образом, задачи, поставленные в начале проектирования выпускной квалификационной работы, решены.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ  
ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. ст. 2954.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 01.01.2019) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Российская газета, № 249, 22 декабря 2001 г.
4. Федеральный закон от 07.12.2011 № 420-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7362.
5. Федеральный закон от 27.12.2018 № 533-ФЗ «О внесении изменений в статьи 76.1 и 145.1 Уголовного кодекса Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018, № 53 (часть I). Ст. 8459.
6. Федеральный закон от 29.12.2009 № 383-ФЗ (ред. от 07.02.2011) «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 1. Ст. 4.
7. Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года, утв. Указом Президента Российской Федерации от 12.05.2009 г. № 537 // Официальный сайт Президента Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.kremlin.ru> (дата обращения 19.11.2020).

8. Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 345 (ред. от 28.03.2019) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Обеспечение общественного порядка и противодействие преступности» // Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. URL: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru) (дата обращения 21.09.2020).
9. Указание Генпрокуратуры России № 35/11, МВД России № 1 от 24.01.2020 «О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности»// СПС «КонсультантПлюс», 2020.

## РАЗДЕЛ II ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

10. Алабердеев, Р.Р. О международном опыте борьбы с налоговыми преступлениями / Р.Р. Алабердеев // Вестник Казанского юридического института МВД России. 2012. №1. С. 1-7.
11. Александров, А. С., Александрова, И. А., Власова, С. В. Теоретическая концепция государственно-правовой организации противодействия преступности в 21 веке / А.С. Александров, И.А. Александрова, С.В. Власова // Государство и право. - 2019. - № 9. - С. 75-86.
12. Александров, И.В. Расследование налоговых преступлений / И.В. Александров. М.: Юрайт, 2015. 321 с.
13. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения / С.В. Барулин. М., 2016. 258 с.
14. Белов, Е.В. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: Науч.-практ. пособие / Отв. ред. Н.Г. Кадников. М.: Юриспруденция, 2016. 159 с.
15. В Иркутске возбуждено уголовное дело по факту уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере// Сайт Следственного Комитета

- Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://irk.sledcom.rn/news/item/1257920/> (дата обращения 14.11.2020).
16. В Тюменской области завершено расследование уголовного дела в отношении генерального директора коммерческой организации, обвиняемого в уклонении от уплаты налогов// Сайт Следственного Комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://sledcom.ru/news/item/1383089> (дата обращения 18.11.2020).
  17. Верин, В.П. Преступления в сфере экономики / В.П. Верин. М.: ЮрИнФОР, 2015. 142 с.
  18. Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России / Б.В. Волженкин. Спб.: Юрид. центр Пресс, 2017. 267 с.
  19. Володина, Н.В. Уклонение от уплаты налогов как налоговое преступление, угрожающее национальной безопасности современной России / Н.В. Володина// Современное право. 2017. № 1. С. 99-102.
  20. Гармаш, А.М. Как не стать участником организованной преступной группы, совершающей преступления в сфере предпринимательской деятельности / А.М. Гармаш // Пробелы в рос. законодательстве. 2012. № 1. С. 172-174.
  21. Гончаров, М.В. Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана в сфере налогообложения / М.В. Гончаров: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тамбов, 2010. 32 с.
  22. Егоров, В. А. Налоговые преступления и их предупреждение / В.А. Егоров: Дис. ... канд. юрид. наук. Майкоп, 1999. С. 11-14.
  23. Иксанов, Р.А. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности / Р.А. Иксанов, А.Г. Гараев, А.Э. Янгазина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2018. №4. С. 267-270.
  24. Интервью Председателя Следственного комитета Российской Федерации А.И. Бастрыкина «Российской газете» 11 ноября 2010 года

- // [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sledcom.ru/interview/33499.html> (дата обращения 14.11.2020).
25. Каранина, Е.В. Концептуальные аспекты комплексной экспресс-диагностики уровня экономической безопасности и рейтингования федеральных округов России / Е.В. Каранина, Е.С. Сапожникова // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. №8. Т. 4. С.7-15.
  26. Касницкая, И.Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения / И.Ю. Касницкая: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2008. 25 с.
  27. Козлов, А.В. К вопросу об уголовно-правовой характеристике налоговых преступлений (проблемы квалификации и уголовной ответственности) / А.В. Козлов. М., 2015. 512 с.
  28. Коровин, В.В. Основы теории налогообложения / В.В. Коровин. М., 2006. 189 с.
  29. Лясколо, А.Н. Пути совершенствования уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления / А.Н. Лясколо // Законодательство и экономика. 2016. № 9. С. 69-78.
  30. Мудрых, И.В. Ответственность за нарушение налогового законодательства / И.В. Мудров. М.: Грамота, 2001. 411 с.
  31. Наумов, А.В. Практика применения Уголовного кодекса Российской Федерации: комментарий судебной практики и доктринальное толкование / А.В. Наумов. М.: ВолтерсКлувер, 2005. 927 с.
  32. Семенова, Н.Ф. Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран: компаративистский аспект / Н.Ф. Семенова // Власть. 2010. №5. С. 162-165.
  33. Сергеев, В.И. Налоговые преступления: изменения в УК РФ не оправдали ожиданий / В.И. Сергеев // Налоговые споры: теория и практика. 2014. № 6. С. 2.

34. Сердюков, А.Э., Вылкова, Е.С., Тарасевич, А.Л. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / А.Э. Сердюков, Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич. 2-е изд. СПб: Питер, 2018. 187 с.
35. Середа, И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты / И.М. Середа. Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2000. 120 с.
36. Соколов, А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. М.: ЮрИнфор-Пресс. 2003. 321 с.
37. Соловьев, И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов / И.Н. Соловьев. М.: Дрофа, 2019. 287 с.
38. Сотов, А.И. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства / И.Н. Сотов // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: Сб. статей. Вып. 1.: ФБК-Пресс. 1997. С. 270-271.
39. Сретенцев, Н.И., Сретенцева, В.Е. Особенности расследования налоговых преступлений / Н.И. Сретенцев, В.Е. Сретенцева // Безопасность бизнеса. 2017. № 4. С. 24.
40. Уголовное право России. Общая часть. Особенная часть: Учебник по специальностям «Правоохранительная деятельность», «Правовое обеспечение национальной безопасности» / Под общ. ред. Кадникова. М.: Юриспруденция, 2013. 411 с.
41. Уголовное право России. Части Общая и Особенная: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. /Под ред. А.В. Бриллиантова. М.: Проспект, 2015. 258 с.
42. Улезько, С.И. Понятие налогового преступления / С.И. Улезько // Философия права. 2012. №1. С. 1-6.
43. Феофилова, Т.Ю. Экономическая безопасность региона // Междисциплинарное осмысление феномена экономической безопасности: монография / под ред. профессора Литвиненко А. Н. СПб. : Изд-во СПб ун-та МВД России, 2015. 425 с.



44. Формирование институтов регулирования рисков стратегического развития: Монография / Под ред. М. А. Эскиндарова, С. Н. Сильвестрова. М.: Когито-Центр, 2019. 241 с
45. Цветков, И.В. Налоговые споры: вопросы теории и практики / И.В. Цветков // Проблемы и тенденции развития налоговой системы Российской Федерации: мат. межрег. нау. -практич. конф. Ростов-н/Д., 2003. 74 с.
46. Яни, П. Налоговые преступления. Статья первая. Уклонение от уплаты налогов / П. Яни // Законодательство. 1999. № 11. С. 22.

#### РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

47. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 03.10.2017 № 33 «О ходе выполнения судами Российской Федерации постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2016 года № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2018. № 1.
48. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. - № 1, январь, 2020.
49. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.12.2008 по делу № А42-5779/2007 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.alppp.ru/court/fas-severo-zapadnogo-okruga/12-2008/postanovlenie-fas-severo-zapadnogo-okruga-ot-11-12-2008-po-delu—a42-57792007-sud-pervoj-.html](http://www.alppp.ru/court/fas-severo-zapadnogo-okruga/12-2008/postanovlenie-fas-severo-zapadnogo-okruga-ot-11-12-2008-po-delu-a42-57792007-sud-pervoj-.html) (дата обращения 13.11.2020).

50. Приговор Корткеросского районного суда Республики Коми от 12 декабря 2011 года по делу № 1-122/2011 [Электронный ресурс]. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/RvtyFnsMeaLR/> (дата обращения 03.05.2020.)
51. Приговор Первомайского районного суда г. Кирова от 12.02.2010 по делу № 1/23/2010 [Электронный ресурс]. URL: [udact.ru/regular/doc/?regular-txt=&regular-case\\_doc=&regular-lawchunkinfo=&regular-doc\\_type=&regular-date\\_from=&regular-date\\_to=&regular-workflow\\_stage=&regular-area=&regular-court=Первомайский+районный+суд+г.+Кирова+%28Кировская+область%29&regular-judge=#searchResult](http://sudact.ru/regular/doc/?regular-txt=&regular-case_doc=&regular-lawchunkinfo=&regular-doc_type=&regular-date_from=&regular-date_to=&regular-workflow_stage=&regular-area=&regular-court=Первомайский+районный+суд+г.+Кирова+%28Кировская+область%29&regular-judge=#searchResult) (дата обращения 03.05.2020).
52. Приговор Ростовского районного суда Ярославской области от 20.04.2017 №1-4/2017 [Электронный ресурс]. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/2yxtsztR9sZp/> (дата обращения 03.05.2020).
53. Приговор Советского районного суда г. Астрахани от 12 января 2012 по делу № 4-23\2010 [Электронный ресурс]. URL: <http://sudact.ru/regular/doc/SJLgwxcMZ8dn/> (дата обращения 03.05.2020).
54. Приговор Центрального районного суда г. Новокузнецка от 18 августа 2010 г. по делу № 2-56/2010 [Электронный ресурс] // <http://sudact.ru/regular/doc/6SQNV5GmfCmX/> (дата обращения 03.11.2020.).

## ПРИЛОЖЕНИЕ 1

1. Усманова З.А. Криминологический портрет личности налогового преступника / З.А. Усманова. // Научный журнал «Modern science» / Научно-информационный издательский центр «Институт стратегических исследований». – Москва, 2020. – № 5-2 (май). – С. 220-223. – ISSN: 2414-9918 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42869083>
2. Усманова З.А. Подходы к понятию «налоговое правонарушение» / З.А. Усманова. // Научный журнал «Modern science» / Научно-информационный издательский центр «Институт стратегических исследований». – Москва, 2020. – № 6-3 (июнь). – С. 333-336. – ISSN: 2414-9918 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=43056119>
3. Усманова З.А. Проблемы противодействия налоговым преступлениям / З.А. Усманова. // Научный журнал «Modern science» / Научно-информационный издательский центр «Институт стратегических исследований». – Москва, 2020. – № 6-3 (июнь). – С. 336-339. – ISSN: 2414-9918 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=43056120>

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

## Состав преступления по статье 198 УК РФ

Объект	<ul style="list-style-type: none"><li>• Общественные экономические отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности, и конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции РФ). Предмет преступления – налоги, сборы</li></ul>
Объективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>• непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно</li><li>• включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений</li></ul>
Субъект	<ul style="list-style-type: none"><li>• Вменяемые физические лица, достигшие 16-летнего возраста, как и имеющие, так и не имеющие постоянного места жительства в Российской Федерации</li></ul>
Субъективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>• Налоговое преступление совершается с прямым умыслом, при котором физическое лицо (в том числе индивидуальный предприниматель), сознавая общественную опасность своих действий, желает уклониться от уплаты налогов и сборов способами, указанными в статье 198 Уголовного кодекса</li></ul>

## ПРИЛОЖЕНИЕ 3

## Состав преступления по статье 199 УК РФ

Объект	<ul style="list-style-type: none"><li>• Общественные экономические отношения, основанные на принципе добропорядочности субъектов экономической деятельности, и конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ).</li></ul> Предмет преступления – налоги, сборы
Объективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>• непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно</li><li>• включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений</li></ul>
Субъект	<ul style="list-style-type: none"><li>• руководитель организации-налогоплательщика</li><li>• главный бухгалтер</li><li>• бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера в обязанности, которых входит подписание отчетных документов, представляемых в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов</li><li>• иные лица, если они были специально уполномочены органом управления</li><li>• организации на совершение таких действий</li></ul>
Субъективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>• Налоговое преступление, по статье 199 Уголовного кодекса, совершается с прямым умыслом, при котором субъект преступления, сознавая общественную опасность своих действий, желает уклониться от уплаты налогов и сборов способами, указанными в статье 199 Уголовного кодекса</li></ul>

## ПРИЛОЖЕНИЕ 4

## Состав преступления по статье 199.1 УК РФ

Объект	<ul style="list-style-type: none"><li>финансовые интересы государства, общественные отношения в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет налогов и сборов, поступление которых обеспечивается налоговыми агентами</li></ul>
Объективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов (сборов) в бюджет (государственный внебюджетный фонд), совершенном в крупном размере.</li></ul>
Субъект	<ul style="list-style-type: none"><li>Вменяемое физическое лицо, достигшее 16 лет, являющееся индивидуальным предпринимателем, руководителем, главным бухгалтером (старшим бухгалтером) организации, на которых возложено исполнение обязанностей налоговых агентов, а также иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера</li></ul>
Субъективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>прямой умысел, при котором субъект преступления, сознавая общественную опасность своих действий, желает уклониться от исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов в качестве налогового агента, способами, указанными в статье 199.1 Уголовного кодекса</li></ul>

## ПРИЛОЖЕНИЕ 5

## Состав преступления по статье 199.2 УК РФ

Объект	<ul style="list-style-type: none"><li>• Финансовые интересы государства, общественные отношения в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет денежных средств и имущества налогоплательщиков-недоимщиков.</li></ul>
Объективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>• Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам (сборам).</li></ul>
Субъект	<ul style="list-style-type: none"><li>• Индивидуальные предприниматели, руководители и лица, выполняющие управленческие функции в организации, в том числе выступающие в роли налоговых агентов, а также собственники организации</li></ul>
Субъективная сторона	<ul style="list-style-type: none"><li>• Прямой умысел</li></ul>

## ПРИЛОЖЕНИЕ 6

## Динамика состояния экономической и налоговой преступности

Показатель	Количество зарегистрированных преступлений				
	Год				
Всего зарегистрировано	2013	2014	2015	2016	2017
	2 206 249	2 190 578	2 388 476	2 160 063	2 058 476
Зарегистрировано преступлений экономической направленности	141 229	107 797	112 445	108 754	105 087
Зарегистрировано налоговых преступлений	6 893	6 210	9 041	9 283	8 654