

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»

КРИМИНОЛОГИЧЕСКАЯ И УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ
ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ
ФГАОУ ВО «ЮУрГУ» (НИУ) – 40.04.01. 2019. 262. ВКР

Руководитель работы,
докт. юрид. наук, доцент,
профессор кафедры
____ Анна Александровна Дмитриева
_____ 2021 г.

Автор работы,
студент группы Ю-262
_____ Алексей Сергеевич Матов
_____ 2021 г.

Нормоконтролер,
ст. преподаватель кафедры
____ Татьяна Владимировна Кухтина
_____ 2021 г.

Челябинск
2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	2
1 КРИМИНОЛОГИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	
1.1 Понятие, виды и общая характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав	6
1.2 Понятие и криминологическая характеристика налоговой преступности	17
1.3 Детерминация налоговой преступности в современном российском обществе	26
1.4 Криминологическая характеристика лиц, совершивших налоговые преступления	31
2 УГОЛОВНО - ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	
2.1 Объект и предмет налоговых преступлений	36
2.2 Объективная сторона налоговых преступлений и их квалифицирующих признаков	42
2.3 Субъект налоговых преступлений	58
2.4 Субъективная сторона налоговых преступлений	63
3 ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	
3.1 Общая характеристика системы мер предупреждения налоговых преступлений	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	79
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	83
ПРИЛОЖЕНИЕ 1	98
ПРИЛОЖЕНИЕ 2	99

ВВЕДЕНИЕ

Взимание налогов – это один из отличительных признаков государства, способствующий его нормальному существованию и функционированию, поскольку именно налоги составляют большую часть бюджета государства. Эффективная система налогообложения является залогом стабильного развития и процветания государства, наиболее полной и эффективной реализации его функций. Кроме того, реформирование экономической и социальной сферы государства требует постоянного финансирования.

Уплата установленных законом налогов, сборов и пошлин является конституционной обязанностью каждого гражданина и организации в стране.

Ввиду увеличения государственных расходов на поддержание социальной сферы в государстве и различных приоритетных национальных проектов, а также на содержание государственного аппарата возрастает и фискальная роль налогов.

Вместе с тем, увеличивается и число лиц, уклоняющихся от уплаты налогов и сборов. Согласно официальным данным уклонение от уплаты налогов является одним из самых распространенных правонарушений в Российской Федерации. Как приводится в статистических данных Федеральной налоговой службы лишь 25 % всех хозяйствующих субъектов в стране в полном объеме и в установленный срок уплачивают налоги и сборы, 46 % исполняют налоговую обязанность не в полном объеме, а 29 % вообще не уплачивают налоги.

По данным Следственного комитета Российской Федерации ежегодно бюджет государства в результате совершения налоговых преступлений теряет около 60 млрд. рублей в среднем. Во втором полугодии 2020 г. правоохранными органами выявлено 3062 преступления в сфере налогообложения, что к счастью на 17% ниже аналогичного периода в 2019 г. При этом размер ущерба причиненного бюджету страны составил более 47 млрд. рублей. Между тем, при анализе структуры налоговой преступности

следует учитывать и высокую латентность указанной категории преступлений¹.

Общественная опасность налоговых преступлений обусловливается тем обстоятельством, что в результате недоимки по налогам государство зачастую не может в полном объеме и надлежащим образом реализовывать поставленные задачи и приоритетные направления развития.

Кроме того, при неуплате одними хозяйствующими субъектами всех предусмотренных действующим законодательством налогов нарушается один из главных принципов рыночной экономики и рыночных отношений: защита конкуренции, поскольку у данных лиц появляются весомые преимущества перед теми, кто стабильно и в полном объеме уплачивает все установленные налоги и сборы.

Тем самым, в результате совершения налоговых преступлений нарушается нормальное функционирование экономических механизмов государства, в связи с чем под угрозу ставится возможность существования самого общества, ввиду неудовлетворения всех потребностей его членов.

Актуальность настоящего исследования заключается в высокой общественной опасности преступлений в сфере налогообложения, а также в запутанном, непоследовательном и противоречивом законодательстве, регулирующем налоговые правоотношения и предусматривающем уголовную ответственность за совершение преступлений указанной категории.

Цель работы состоит, прежде всего, в выявлении основных проблем квалификации налоговых преступлений, привлечения лиц к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сокрытия налогооблагаемой базы, а также в определении криминологической характеристики налоговой преступности и особенностей ее предупреждения.

¹ Интервью заместителя Председателя Следственного Комитета Российской Федерации Елены Леоненко от 27.07.2020 г. URL: <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519> (дата обращения 20.05.2021 г.)

Цель настоящего исследования обусловила выполнение следующих задач:

- изучение понятия и общей характеристики налоговых преступлений;
- определение криминологической характеристики налоговой преступности, ее структуры и детерминант;
- исследование особенностей личности налогового преступника;
- раскрытие уголовно-правовой характеристики объективных и субъективных признаков преступлений в сфере налогообложения;
- разрешение спорных вопросов квалификации налоговых преступлений;
- выявление основных мер предупреждения преступлений исследуемой категории;
- анализ правоприменительной судебной и следственной практики по расследованию налоговых преступлений.

Объект исследования: комплекс теоретических, как криминологических, так и уголовно-правовых аспектов налоговых преступлений, а также общественные отношения, складывающиеся в сфере противодействия указанной категории преступлений.

Предметом же исследования выступают нормы конституционного, уголовного, уголовно-процессуального, налогового, бюджетного, финансового права, акты высших судебных инстанций, материалы судебной и следственной практики, данные правовой статистики и специальная юридическая литература.

Методологическую основу исследования составляют как общенаучные, так и частнонаучные методы познания. В процессе исследования использовались общие положения всеобщего диалектического метода познания, а также такие методы как логико-правовой, системно-структурный, сравнительно-правовой, статистический и конкретно-социологический. Кроме того, работа основана на анализе широкого круга нормативного материала и правоприменительной практики.

Исследованием проблем уклонения от уплаты налогов и сокрытия объектов налогообложения занимались многие видные деятели науки, работы которых широко использовались при написании настоящей работы, составившие теоретическую основу диссертационного исследования. К их числу относятся: Александров И.В., Бажанов С.В., Белоусова С.С., Ботвинкин М.Ю., Васильева И.А., Волженкин Б.В., Егоров В.А., Истомин П.А., Козлов С.В., Кузнецов А.П., Кучеров И.И., Лопашенко Н.А., Максимов С.В., Платонова Л.В., Соловьев И.Н., Соловьев О.Г., Чемеренский К.В., Цирит О.А. и др.

Однако в связи с постоянным изменением налогового законодательства и, следовательно, уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение налоговых преступлений, а также учитывая динамику исследуемой категории преступлений и изменения структуры налоговой преступности, появляются все новые вопросы, требующие детального освещения.

Нормативная основа исследования включает Конституцию Российской Федерации, действующее уголовное, налоговое, бюджетное и гражданское законодательство Российской Федерации, ведомственные и межведомственные нормативные правовые акты, а также постановления высших судебных инстанций.

Поставленные цель и задачи исследования определили структуру работы, которая состоит из введения, трех глав, десяти параграфов, заключения и библиографического списка.

1 КРИМИНОЛОГИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1 Понятие, виды и общая характеристика налоговых преступлений, их признаки и состав

Налог – это обязательный, индивидуально определенный безвозмездный платеж, взимаемый с юридических и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налоги занимают особую нишу в формировании государственного бюджета и, тем самым, выступают неким базисом, на котором держится экономическая и финансовая стабильность государства. В связи с чем государство и его органы в свою очередь стремятся всеми способами увеличить налоговые поступления и обеспечить их максимальную собираемость.

Всеобщая обязанность уплачивать налоги предусмотрена ст. 57 Конституции Российской Федерации, которая гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»¹. Однако статистика последних десятилетий показывает, что неуплата, неполная или несвоевременная уплата налогов в бюджет государства является одним из самых распространенных правонарушений в современной действительности наряду с правонарушениями в области дорожного движения.

Следует отметить, что преступления в сфере налогообложения для России не являются принципиально новым видом экономической преступности. Несмотря на длительное господство государственно-

¹ Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года // Российская газета. 04 июля 2020 года. № 144. Ст. 8198.

планового экономического режима в стране, позволявшего перераспределять доходы государства вне системы налогообложения, в период с 30-х годов прошлого столетия налоговые преступления в стране совершались эпизодически и в первую очередь сводились к злостному нарушению установленного порядка уплаты налогов.

Вместе с тем, нельзя не обратить внимание, что с развитием рыночных отношений и реформированием социально-экономической сферы государства, переходом к частной форме собственности потребовалась разработка эффективной системы налогообложения.

Тем не менее, с развитием упорядоченной системы налогов и сборов увеличивается и число налоговых правонарушений, в том числе и преступлений. По оценкам специалистов в среднем государство недополучает порядка одной трети дохода от налоговых поступлений в связи с широкой распространённостью и массовостью правонарушений и преступлений в сфере налогообложения.

В связи с чем с момента внесения в Уголовный кодекс Российской Федерации редакции статей, устанавливающих уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, они подвергались неоднократному изменению.

В первоначальной редакции УК РФ, вступившей в силу 1 января 1997 года, имелись лишь три статьи, посвященные налоговым преступлениям - 194, 198, 199. В целях обеспечения правильного и единообразного применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов Пленумом Верховного Суда Российской Федерации были даны разъяснения в постановлении от 4 июля 1997 года № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов». Впоследствии Пленум Верховного Суда Российской Федерации неоднократно принимал новые постановления, разъясняющие те или иные проблемы квалификации налоговых преступлений. На данный

момент действует Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 48 от 26.11.2019 г. «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».¹

В декабре 2003 года Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»², в связи с изменениями, произошедшими в законодательстве о налогах и сборах и в общественных отношениях, в текст статьи 194 были внесены очередные изменения, а статьи 198 и 199 были изложены в новой редакции, изменившей их диспозиции и санкции.

Законодателем были учтены проблемные вопросы, имевшие место при разрешении споров между налогоплательщиками и правоприменителями относительно объективной стороны ранее действовавших составов преступлений, предусмотренных ст.ст. 198-199 УК РФ (способов совершения налоговых преступлений). Исключены из диспозиции этих уголовно-правовых норм такие формы уклонения от уплаты налога, как "иной способ" и включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах.

Было исключено примечание 2 к ст. 198 УК РФ, предусматривавшее возможность освобождения виновных лиц от уголовной ответственности за преступления, предусмотренные ст.ст. 194, 198, 199 УК РФ, в случае, если лицо впервые совершило одно из указанных преступлений, способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб.

В соответствии с новой редакцией уголовных норм по налоговым преступлениям исчисление крупного и особо крупного размера, а также штрафа производится в твердо фиксированных суммах, указанных в санкциях и в примечаниях к ст.ст. 198, 199 УК РФ.

¹ Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 26.11.2019 г. № 48 // Российская газета. 06 декабря 2019. № 276.

² Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ // Собрании законодательства РФ. 15 декабря 2003. № 50. Ст. 4848.

Поправки, внесенные в ст.ст. 198, 199 УК РФ, изменили и размеры наказаний, назначаемые за данные преступления. Размер штрафов увеличился. Одновременно с ужесточением санкций имущественного характера снижены сроки лишения свободы.

Кроме того, текст Уголовного кодекса был дополнен двумя новыми статьями, предусматривающими ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ) и сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ).

До вступления в силу вышеназванного закона, в соответствии со ст. 77 УК РФ, лицо, впервые совершившее преступление небольшой или средней тяжести, могло быть освобождено от уголовной ответственности, если будет установлено, что в связи с изменением обстановки оно или совершенное им деяние перестало быть общественно опасным. Закон при этом не предусматривал применение к лицу каких-либо иных мер воздействия. Новый закон исключил из Уголовного кодекса РФ ст. 77 УК РФ, окулировав, таким образом, указанное основание освобождения от уголовной ответственности. Однако, отменяя одно из оснований освобождения от уголовной ответственности, законодатели закрепили это же основание в ст. 80.1 УК РФ «Освобождение от наказания в связи с изменением обстановки». При этом проблемы, возникавшие ранее при решении вопроса об освобождении от уголовной ответственности в связи с изменением обстановки, остаются актуальными и при возможности применения положений ст. 80.1 УК РФ.

Учитывая бланкетный характер действующих в настоящее время норм российского уголовного законодательства, устанавливающих ответственность за совершение налоговых преступлений, необходимо опираться и применять нормы других отраслей законодательства, прежде всего налогового права. Правовые основы налогообложения установлены Налоговым кодексом РФ.

Ответственность за совершение налоговых преступлений предусмотрена ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации¹. К налоговым преступлениям принято относить уклонение юридических лиц и граждан от уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах Российской Федерации, в государственные бюджетные фонды, а также сокрытие объектов налогообложения.

Между тем, следует обратить внимание, что законодателем не закреплено понятие налогового преступления в уголовном законе. Этот термин получил свое развитие лишь в юридической науке.

При исследовании научной литературы, посвященной понятию «налогового преступления», сталкиваешься с различными подходами к пониманию и толкованию понятия «налогового преступления». Ряд ученых придерживаются точки зрения, что рассматривать термин «налоговое преступление» можно как в узком, так и в широком смысле.

Соловьев Н.И. в своей работе трактует понятие «налоговое преступление» в узком смысле. По его мнению, под налоговыми преступлениями стоит понимать деяния, совершаемые хозяйствующими субъектами, посягающие на финансовые интересы государства и общества в части формирования государственного, регионального и местного бюджета посредством сбора с физических лиц и организаций законно установленных налогов и сборов².

Похожей точки зрения по определению понятия «налогового преступления» придерживается и Кот А.Г., который рассматривает налоговые преступления как умышленные, общественно опасные, запрещенные уголовным законом, совершаемые специальным субъектом (налогоплательщиком, налоговым агентом) деяния, выраженные в форме

¹Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 01.05.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

² Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов.// И.Н. Соколов / Главбух, М., 2000. С. 46.

действий и бездействия, посягающие на установленный порядок налогообложения¹.

Также, по мнению Чернеевой А.М., под налоговыми преступлениями в узком смысле понимаются «виновные, общественно опасные деяния, запрещенные уголовным законом Российской Федерации под угрозой наказания, посягающие на общественные отношения по уплате налогов, заключающиеся либо в уклонении от уплаты налогов, либо в неисполнении обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, либо в сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов»².

Расширительного же толкования придерживаются такие научные деятели, как Кучеров И.И., Егоров В.А., которые понимают под налоговыми преступлениями любые преступные деяния, посягающие на нормальный порядок налогообложения и возникающие при этом правоотношения.

Так, к примеру, Кучеров И.И. относит к преступлениям в сфере налогообложения и незаконное предпринимательство, предусмотренное ст. 171 Уголовного кодекса РФ, и регистрацию незаконных сделок на земельные участки, т.е. занижение кадастровой стоимости объектов недвижимости, предусмотренное ст. 170 Уголовного кодекса РФ³.

Егоров В.А. же в своей работе отмечает, что к числу налоговых преступлений помимо предусмотренных ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ относятся, в том числе, и уклонение от уплаты таможенных платежей, ответственность за которое закреплена в ст. 194 Уголовного кодекса РФ. Объясняет он это, прежде всего, тем, что согласно ст. 13 Налогового кодекса

¹ Кот А. Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. дис.... канд. юрид. наук / Москва, 1995. С. 19.

² Чернеева А.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: по материалам Республики Татарстан: дис...канд.юрид.наук // Казань. 2007. С. 35.

³ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: автореф. дис.... д-р юрид. наук / Москва, 1999. С. 17.

РФ таможенные пошлины и сборы непосредственно относятся к числу федеральных налогов и сборов. Ввиду чего, сложно не согласиться с его суждением, что уклонение от уплаты таможенных платежей также посягает на нормальное функционирование системы налогообложения. Между тем, полагаем, что уклонение от уплаты таможенных платежей в первую очередь посягает на внешнеэкономические отношения и отношения таможенного контроля, а только опосредовано на национальную налоговую систему.

Однако перед тем как сформулировать собственное понятие «налогового преступления» необходимо разобраться, что же представляет собой налоговое правонарушение и какое значение за ним закрепляет законодатель, поскольку любое преступление представляет собой наиболее общественно опасное правонарушение, за которое предусмотрена уголовная ответственность. Вместе с тем, необходимо четко определить характерные признаки налоговых преступлений.

Так, согласно ст. 106 Налогового кодекса Российской Федерации под налоговым правонарушением понимается виновно совершенное, противоправное деяние налогоплательщика, плательщика страховых взносов и налоговых агентов, за которое законодательством о налогах и сборах предусмотрена юридическая ответственность.

Из приведённого определения усматриваются основные признаки налогового правонарушения: виновность, противоправность и наличие ответственности за его совершение. Стоит отметить, что указанные признаки присущи и налоговому преступлению, однако у преступления в сфере налогообложения есть отличительный признак: общественная опасность совершаемого деяния. Преступление в сфере налогообложения отличается от налогового правонарушения также и формой реализации юридической ответственности.

Под общественной опасностью преступления понимается объективное свойство преступления, заключающееся в причинении или создании угрозы причинения существенного имущественного, физического или

моральноговреда объектам уголовно-правовой охраны. Общественная опасность, по мнению Прохорова В.С., является необходимым, неотъемлемым свойством, атрибутом преступления, его определяющим качеством¹. Именно общественная опасность, выраженная в нанесении вреда обществу, является истинным мерилom любого преступления². Тем самым, общественная опасность составляет наиболее важный качественный материальный признак преступления, отсутствие которого исключает возможность привлечения к уголовной ответственности.

Стоит отметить, что общественная опасность характерна и преступлениям в сфере налогообложения, которая заключается в причинении имущественного вреда государству и выражается в непоступлении денежных средств в крупном и особо крупном размере в бюджеты различных уровней. Вследствие чего государство лишается возможности осуществления ряда важных функций, в том числе обеспечение правопорядка и защиты граждан, поддержание такого социально важного фактора развития государства как уровень жизни в стране и т.д.

Вторым основополагающим признаком преступления в сфере налогообложения, как и любого другого преступления, является его противоправность, т.е. запрещенность деяния соответствующей уголовно-правовой нормой под угрозой применения к виновному наказания. Противоправность означает, что все признаки совершенного общественно опасного деяния должны строго отражаться в диспозиции уголовно-правовой нормы. Сущность данного признака заключается в том, что, несмотря на его самостоятельность, он является некой юридической формой, отражающей материальный признак преступления – общественную опасность совершенного деяния.

¹ Прохоров В.С. Преступление и ответственность. / В.С. Прохоров. Ленинград: издат-во Ленинградского ун-та, 1984. С. 20.

² Беккариа Ч.О. О преступлениях и наказания / сост. и предисл. В.С. Овчинского. М: Инфра-М, 2017. С. 226.

В силу бланкетности норм уголовного закона, закрепляющих ответственность за совершение преступлений в сфере налогообложения, на теоретическом уровне при изучении, а также в правоприменительной практике при квалификации данной категории преступлений возникает ряд существенных проблем, которые требуют детального исследования и решения, поскольку законодательство о налогах и сборах, на которое нас отсылает уголовный закон, на данном этапе развития является чрезвычайно запутанным, непоследовательным, противоречивым и переменчивым. Обусловлено это в первую очередь огромным количеством различного уровня налогов и сборов, установленных государством, и неструктурированной налоговой политикой государства. Сама структура Налогового кодекса РФ, который состоит из двух объемных частей, нормы второй из которых постоянно отсылает правоприменителя к нормам первой, подчеркивает всю запутанность и непонятность изложения норм налогового права. В связи с чем является затруднительным процесс квалификации и тем более расследования преступления в сфере налогообложения.

Ермакова О.М. также, как и многие другие научные деятели, отмечает сложность в квалификации и толковании налоговых преступлений правоохранительными органами ввиду бланкетного характера диспозиций норм уголовного закона, предусматривающих ответственность за их совершение, поскольку требуется дополнительно обращаться к иным нормативно-правовым актам, в частности к Налоговому кодексу РФ, иным федеральным, региональным законам и подзаконным актам¹.

Следующим составообразующим, конструктивным признаком налогового преступления является виновность совершенного деяния, непосредственно вытекающий из принципа вины, предусмотренного ст. 5 Уголовного кодекса РФ, которая гласит, что лицо может быть привлечено к уголовной ответственности только за виновное совершение общественно

¹ Ермакова О.В. Вопросы квалификации налоговых преступлений / О.В. Ермакова // Вестник Барнаульского юридического института МВД России. 2017. № 2(33). С. 169.

опасного деяния. Принцип субъективного вменения, на котором базируется уголовное законодательство, подразумевает, что преступлением может быть признано только то общественно опасное и противоправное деяние, которое совершено лицом осознанно и преднамеренно, т.е. учитывается психическое отношение лица совершаемому действию (бездействию) и преступным последствиям.

Следует отметить, что ответственность за преступления в сфере налогообложения наступает лишь при наличии у лица их совершившего вины в форме умысла. Так, Пленум Верховного Суда Российской Федерации в своем постановлении, ранее упоминавшемся, разъясняя правила привлечения к ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, потребовал от правоприменителей неукоснительного доказывания факта умышленности деяния.

Сформировавшаяся еще в 2003 году позиция Конституционного Суда Российской Федерации также гласит, что составообразующим элементом преступления в сфере налогообложения является умышленность действий (бездействия) по уклонению от уплаты установленных законом налогов и сборов¹.

Таким образом, на основании проведенного исследования вопроса общей характеристики налоговых преступлений и их признаков можно сформулировать следующее понятие преступления в сфере налогообложения: под налоговым преступлением понимается умышленное, общественно опасное, противоправное деяние (действие / бездействие), за совершение которого предусмотрена уголовная ответственность и наказание, посягающее на общественные отношения в сфере налогообложения и дестабилизацию финансовой системы государства.

¹ Постановление Конституционного суда РФ № 9-П от 27 мая 2003 г. «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации...» // Российская газета. 2003 г. № 91; Постановление Конституционного Суда РФ № 27-П от 9 июля 2019 г. «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации...» // Российская газета. 2019 г. № 154.

1.2 Понятие и криминологическая характеристика налоговой преступности

В целях определения причин совершения тех или иных преступлений и мер по противодействию им необходимо изучить понятие и криминологическую структуру преступности изучаемого вида преступлений.

Налоговая преступность, включающая в себя в первую очередь уклонение от уплаты налогов и сборов и сокрытие объектов налогообложения, является одним из существенных элементов структуры экономической преступности страны, распространяющейся в связи с переходом государства к рыночному режиму развития экономики. В условиях экономического кризиса прослеживается отчетливое развитие налоговой преступности, увеличения многообразия способов и схем совершения преступлений в сфере налогообложения, поскольку большинство пытается сохранить полученные доходы, прибыль и максимально минимизировать отчуждение заработанного в пользу государства.

Возникновение и развитие современной экономической, в том числе налоговой преступности, как утверждает Кучеров И.И. неразрывно связано с изменениями, произошедшими в экономическом строе государства, развитием рыночных отношений и появлением частной формы собственности¹. На фоне чего возникают противоречия между государственными интересами и интересами лиц, обладающих правом частной собственности. В связи с чем налоговая преступность с ее масштабами в структуре общеэкономической преступности и размером причиненного государственному бюджету, несомненно, выделяется в самостоятельный вид преступности и требует тщательного изучения исследования в целях ее профилактики.

Уклонение от уплаты налогов и сборов в России наносит существенный ущерб экономической безопасности государства. Так,

¹ Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ / И.И. Кучеров, М.: Первая образцовая типография, 2000. С. 59.

заместитель Председателя Следственного комитета Российской Федерации Леоненко Е.Е. подчеркивает, что в среднем бюджет государства теряет до 58 млрд. рублей ежегодно, однако в последние года констатируется некая стабильность в динамике налоговой преступности. Также в 2020-2021 гг. отмечается плавное снижение количества выявленных налоговых преступлений относительно 2018-2019 гг., что обусловлено в первую очередь либерализацией уголовного законодательства об ответственности за экономические и в том числе налоговые преступления. Следует отметить, что с 2015 г. размер порогового значения налоговой недоимки для квалификации ее в качестве налогового преступления неоднократно законодателем увеличивался. Вместе с тем, Леоненко Е.Е. подчеркивает, что налоговые преступления приобретают все новые формы, а также разрабатываются новые схемы и способы их совершения. Кроме того, преступники ухищряются видоизменить и придать своей преступной деятельности правомерный характер, в связи с чем правоохрнительным органам становится все сложнее их выявлять, а потому налоговая преступность в России остается на высоком уровне латентности¹.

По мнению Ларичева В.Д. и Бембетова А.П., налоговая преступность представляет не меньшую опасность, чем в принципе общеуголовная, поскольку угрожает экономической безопасности страны в целом, перекрывая финансовые потоки бюджетов различных уровней, оказывая отрицательное воздействие на налоговую и бюджетную политику государства и лишая правительство основных рычагов власти и управления, что не приемлемо в независимом и суверенном государстве².

В криминологии под налоговой преступностью понимают совокупность преступлений, посягающих на охраняемые уголовным законом

¹ Интервью заместителя Председателя Следственного Комитета Российской Федерации Елены Леоненко от 27.07.2020 г. URL: <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519> (дата обращения 20.05.2021 г.)

² Ларичев В.Д. Налоговые преступления / В.Д. Ларичев, А.П. Бембетов. М., 2001. С. 156.

отношения в сфере налогообложения по взиманию налогов и сборов, а также контролю своевременного и полного исполнения налоговых обязанностей¹. Однако полагаем, указанное определение не в полном объеме передает все отличительные признаки и характеристики налоговой преступности, в том числе общественную опасность указанного явления.

Чернеева А.М. под налоговой преступностью понимает «социально-правовое негативное явление, состоящее из совокупности совершаемых на определенной территории и за определенный период времени налоговых преступлений, посягающих на охраняемые уголовным законом общественные отношения по формированию централизованных денежных фондов государства и муниципальных образований за счет налоговых платежей, имеющее количественные и качественные показатели»².

Серета И.М. определяет налоговую преступность как совокупность совершенных в определенный период времени на определенной территории преступлений против установленной системы налогообложения, способных подорвать экономические устои государства, а также причинить существенный вред нормальному функционированию финансовой системы государства в части своевременного формирования государственного, регионального и местного бюджетов³.

Проанализировав разные точки зрения на определение понятия налоговой преступности, налоговую преступность можно определить как негативное, причиняющее имущественный вред государству, массовое социально-правовое явление, представляющее собой совокупность уголовно наказуемых деяний, посягающих на действующую систему налогообложения,

¹Криминология: учебник для вузов / под ред. А.И. Долговой. М., 2015. С. 197.

²Чернеева А.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: по материалам Республики Татарстан: дис...канд.юрид.наук // Казань. 2007. С. 75.

³Серета И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегия борьбы. Иркутск: «Институт законодательства и правовой информации», 2016. С.145.

совершенных и совершаемых в определенный период времени на конкретной территории.

Выделяя особенности преступности в сфере налогообложения, стоит отметить, что налоговые преступления совершаются профессиональными участниками экономических отношений в рамках или под прикрытием законной и правомерной деятельности, причиняют существенный вред интересам личности, организаций, общества и государства в целом, а также обусловлена особенностями налоговой системы государства, в сочетании с экономическими условиями на определенном временном этапе (цикличность экономических процессов).

Преступность в сфере налогообложения, как уже отмечалось, характеризуется высшей степенью латентности и труднораскрываемости, а также многообразием способов совершения и широкой распространенностью.

Как показывает историко-правовой анализ, налоговая преступность в России явление относительно новое, поскольку длительное время при господстве государственно-плановой экономики основными налогоплательщиками выступали государственные предприятия, которые были заинтересованы в уплате всех установленных законом обязательных платежей в целях дальнейшего равномерного перераспределения бюджетных средств.

Криминологическая характеристика преступности – это совокупность криминологически значимых сведений о преступлениях определенной группы или вида, характеризующих и отражающих закономерности их совершения, направленных на разработку наиболее эффективных мер по их профилактике и предупреждению.

Криминологическая характеристика преступности вытекает не из общего понятия преступления (в понятии преступления нет криминологически значимых признаков и сведений), а складывается на основе обобщения следственной и судебной практики, анализе материалов налоговых проверок и отражает наиболее типичные особенности и

закономерности того или иного вида преступления в тот или иной период времени на той или иной территории.

Всесторонне и полное исследование такого негативного социально-правового явления как преступность выступает залогом эффективной борьбы с ней и ее профилактики. Вследствие чего, актуальным становится вопрос структуры и содержания криминологической характеристики преступности.

Ряд авторов отмечают следующие основные компоненты криминологической характеристики преступности:

- состояние, структура и динамика того или иного вида преступления;
- характеристика личности, совершившей преступление;
- характеристика жертвы преступления;
- факторы, детерминирующие конкретный вид преступлений (причины, условия);
- меры по профилактике и борьбе с указанными преступлениями¹.

Вместе с тем, некоторые авторы исключают из числа структурных элементов криминологической характеристики преступности факторы (обстоятельства), ее детерминирующие, мотивируя это тем обстоятельством, что характеристика системы детерминант преступности не является непосредственно характеристикой самой преступности, в связи с чем подлежат отдельному изучению².

Так, Булатов Р.М. и Шеслер А.В. при изучении экономической преступности исследуют криминологическую характеристику экономической преступности и ее детерминанты в разных разделах своей работы³.

¹ Криминология: Учебник // под ред. В.Н. Кудрявцева и В.Е. Эминова. М.: Юрист, 1995. С. 61, 211, 220; Криминология: Учебник // под ред. Д.Н. Ветрова и А.Д. Чернова. СПб.: НОРМА, 2005. С.45; Горяинов К.К. Теория и практика познания криминологической обстановки: дис... докт. юрид.наук. / М., 1999. С.49-56.

² Аслаханов А.А. Преступность в сфере экономики (криминологические и уголовно-правовые проблемы). М.: Московский юридический институт МВД России, 2007. С. 18-19.

³ Булатов Р.М. Криминологическая характеристика и профилактика преступности в сфере экономической деятельности // Р.М. Булатов, А.В. Шеслер. Казань, 1999. С. 24.

Относительно криминологической структуры налоговой преступности такие ее структурные элементы как состояние, структура и динамика преступности в сфере налогообложения являются недостаточными сведениями, необходимыми для ее предупреждения. В свою очередь в связи с сильной корреляционной зависимостью налоговых преступлений и налоговых правонарушений в целях эффективного контроля указанного явления и противодействия налоговым преступлениям необходим сочтенный анализ налоговой преступности и налоговой правонарушаемости, т.е. особое значение имеют сведения о состоянии, структуре и динамике административных и финансовых правонарушений¹.

«Только на этой основе можно более адекватно отслеживать тенденции преступности и ее отдельные группы, изучать ее связи с другими социальными явлениями и процессами, прогнозировать криминологическую обстановку в стране и ее регионах, разрабатывать взаимосвязанную стратегию и тактику борьбы с преступностью и правонарушаемостью»².

Реальное состояние налоговой преступности, принимая во внимание высокую латентность рассматриваемых преступлений, возможно определить, во многом используя экономический и правовой анализ показателей, использующей разнообразные данные рыночной экономики.

В своей работе Александров И.В. выделил реальные показатели состояния и масштабов налоговой преступности. В частности среди них можно отметить следующие основные показатели:

- скрытая занятость населения, т.е. увеличение числа лиц, трудоустроенных в организациях, непрошедших установленную законом государственную регистрацию юридических лиц, а также работающих неофициально без оформления трудовых отношений, что в свою очередь

¹ Ларичев В.Д. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает / В.Д. Ларичев, Н.С. Решетняк. М.: УКЦ ЮрИнфоР, 2008. С.5.

² Лунеев В.В. Преступность XX века. Мировые, региональные и российские тенденции. - М.: Норма, 1997. С.116-259.

позволяет организациям экономить на уплате страховых и пенсионных взносах;

- значительное расхождение в данных об официальном и реальном доходах населения (в частности, получение неофициальной заработной платы «в конвертах»);

- огромная разница между декларируемыми доходами отдельных граждан и их непосредственными расходами на приобретение предметов роскоши;

- увеличение объема обналичивания денежных средств, находящихся вне банковского оборота;

- появление все большего числа неплатежеспособных организаций и физических лиц, которые не могут рассчитываться денежными средствами с контрагентами и бюджетом (оплата в натуре, взаимозачеты, бартер и выдача векселей), повышение количества зарегистрированных банкротств;

- снижением собираемости налогов и, вследствие чего, огромное увеличение размера налоговой недоимки;

- вывод активов и капиталов за границу в офшорные зоны в целях избежания уплаты налогов¹.

Криминологический анализ состояния налоговой преступности позволяет определить ее особенности. Следует отметить, что наиболее популярными отраслями экономики, в которых выявляются уклонение от уплаты налогов и сборов в крупном и особо крупном размерах, являются торговля, промышленность, строительство и сельское хозяйство, а также кредитно-финансовая сфера.

«К наиболее криминогенным отраслям по доле предприятий с выявленными нарушениями налогового законодательства в крупном и особо крупном размере от общего количества предприятий относятся: промышленность (0,9 %), транспорт (0,7 %), строительство (0,6 %),

¹ Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования / под ред. И. В. Александрова. СПб., 2012. С. 86.

кредитно-финансовая сфера (0,4 %), сельское хозяйство (0,3 %), торговля (0,2 %). Анализ промышленной сферы показывает высокий уровень криминализации топливно-энергетического комплекса (14,8 % от общего числа предприятий), в том числе добыча и переработка газа (27,2 %), нефтедобывающая промышленность (22,3 %), нефтеперерабатывающая промышленность (14,8 %), электроэнергетика (12,4 %), угольная промышленность (12,3 %). Уровень криминализации в лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности составил 6,2 %, черной металлургии — 4,3 %, цветной металлургии — 2 % (включая добычу и обогащение сырья)»¹.

Анализ динамики налоговой преступности показывает, что налоговая преступность является цикличным явлением, периодами объем налоговой преступности в структуре общеэкономической увеличивается, а периодами — снижается. Обусловлено это, прежде всего, продолжающейся нестабильностью экономических отношений, противоречивым и запутанным налоговым, бюджетным, а вследствие чего и уголовным законодательством.

Вместе с тем, затруднительным выступает анализ основных закономерностей и тенденций в динамике и развитии налоговой преступности, поскольку не все налоговые преступления учитываются в общей структуре налоговой преступности, в связи с тем что уголовные дела зачастую прекращаются до поступления в суд, а также вообще не возбуждаются правоохранительными органами. Основой причиной тому служит полное погашение образовавшейся задолженности по текущим обязательным платежам либо истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности. Кроме того, изменения в законодательстве и практике его применения также способствуют осложнению этапа

¹ Тимофеев А.М. Понятие налоговой преступности, структура, динамика и иные криминологические характеристики уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Вестник ЧелГУ. 2019. № 42. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovoy-prestupnosti-struktura-dinamika-i-inye-kriminologicheskie-harakteristiki-ukloneniya-ot-uplaty-nalogov-i-ili-sborov-s> (дата обращения: 10.05.2021).

исследования динамики налоговой преступности, поскольку данные из учетов различных периодов зачастую не сопоставимы. Также не стоит забывать о высокой латентности налоговых преступлений, вследствие чего, невозможно точно определить размер причиненного ими ущерба.

Среди основных причин высокой латентности налоговой преступности выделяют следующие:

- отсутствие лиц непосредственно ощутивших причиненный ущерб, т.е. потерпевших;
- отсутствие специальных навыков и познаний выявления и расследования исследуемых преступлений;
- высокий интеллектуальный уровень и изобретательность лиц, совершающих указанные преступления;
- неактуальность разработанных криминалистических методик расследования;
- неслаженность работы государственных налоговых и правоохранительных органов по выявлению налоговых преступлений;
- отсутствие содействия со стороны населения в выявлении преступлений в сфере налогообложения, зачастую лица, наоборот, способствуют их совершению, скрывая следы преступления или утаивая криминалистически важную информацию;
- отсутствие явных следов совершения налоговых преступлений;
- достаточно длительный промежуток времени между совершением налогового преступления и его выявлением.

Тем не менее, учитывая перечисленные факторы, можно достаточно полно прогнозировать тенденции налоговой преступности и определять основные методы ее профилактики.

Ввиду чего состояние (показатели) налоговой преступности не находятся в прямой причинной связи с размером установленных налогов. Высокий уровень налогов чаще приводит к смене налоговых юрисдикций, нежели к явному и быстрому скачку налоговой преступности. Однако в

среднесрочной перспективе, увеличение налогового бремени однозначно приводит к росту налоговых преступлений. В этой связи произошедшее с 01 января 2019 года увеличение налоговых ставок в среднесрочной перспективе – 3-5 лет – приведет к увеличению налоговых преступлений.

На основании проведенного анализа понятия, состояния, структуры и динамики налоговой преступности, можно отметить следующее: под налоговой преступностью понимается массовое негативное общественно-опасное социально-правовое явление, причиняющее имущественный вред государству, представляющее собой совокупность совершенных в тот или иной период времени на конкретной территории преступлений, посягающих на дестабилизацию системы налогообложения государства. Преступность в сфере налогообложения характеризуется высшей степенью латентности и труднораскрываемости, а также многообразием способов совершения и широкой распространенностью.

1.3 Детерминация налоговой преступности в современном российском обществе

Относительно обстоятельств и факторов, определяющих налоговую преступность, в научной литературе сформировались разные подходы к их определению. Ряд авторов при изучении процессов детерминантности и причинности налоговой преступности отталкивались от базовых положений криминологии, другие же пытались определить те обстоятельства, которые непосредственно характерны для налоговой преступности.

Изучив и проанализировав труды ученых, освещавших детерминацию налоговой преступности в России, стоит отметить, что обстоятельства, определяющие преступность в сфере налогообложения, значительно отличаются от детерминант общеуголовной преступности, а также имеют специфические черты, отличающие налоговую преступность и от экономической преступности в целом.

Необходимо обратить внимание, что налоговая преступность получила свое развитие и теперь тесно связана с рыночной экономикой, отношениями частной собственности и осуществлением предпринимательской деятельности. С появлением частных предприятий и организаций возникли и глобальные противоречия между интересами государства, общества и интересами самих организаций и собственников бизнеса, которые, в свою очередь, не желают расставаться с полученными нелегким путем доходами.

Впервые, говоря о причинности налоговой преступности, французский ученый-криминолог П.М. Годме определил классификацию детерминант преступного уклонения от уплаты налогов и сборов, которой до настоящего времени придерживаются многие ученые, на экономические, политические, нравственно-психологические, технические, правовые и организационные¹.

Основные экономические причины кризиса, поразившего бюджетную и налоговую системы России, коренятся за пределами последних. К ним, прежде всего, относятся неразвитость производства, сжатие доходного потенциала, перелив рублевой денежной массы в накопление иностранной валюты, вывоз капитала за границу. Подавляющее большинство отечественных предприятий-налогоплательщиков используют устаревшее оборудование, технологии, испытывают острую нехватку оборотных средств и не могут сбыть свою недостаточно конкурентоспособную продукцию как на внутреннем, так и на внешнем рынках.

Все это приводит, в первую очередь, к возникновению взаимных неплатежей, а затем и к снижению возможностей уплачивать налоги. Как правило, для предприятий, оказавшихся вовлеченными в цепь неплатежей, перечисление налогов в полном объеме чревато банкротством, поэтому большинство из них идет по пути неисполнения своих обязанностей перед бюджетом².

¹ Годме П.М. Финансовое право / П.М. Годме. Москва: Прогресс, 1978. С. 285.

² Криминология: Учебник для вузов/Под общ.ред. д. ю. н., проф. А.И. Долговой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2005. С. 557.

Именно финансовое положение данных налогоплательщиков достаточно часто является определяющим фактором совершения налоговых преступлений.

Снижение налоговой способности субъектов налогообложения следует расценивать как одну из важных экономических причин уклонения от уплаты налогов.

Что же касается экономически благополучных предприятий, среди которых выделяются торгово-закупочные, посреднические, то в причинном комплексе массового уклонения их владельцев от уплаты налогов определяющее воздействие оказывает социально-психологический фактор.

Иные причины экономического характера таятся в самой налоговой системе. Чрезмерно тяжелое налоговое бремя и большое число налогов и сборов, имевшие место до недавнего времени в России, как правило, назывались в числе основных причин массового уклонения от уплаты налогов. Все это создавало ощущение «налоговой удавки».

Важной составляющей комплекса, детерминирующего уклонения от уплаты налогов, следует признать внебанковский оборот наличных денежных средств. В Российской Федерации широко использовались операции как с рублевой, так и с валютной наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Внебанковскому обороту денежных средств в значительной степени способствуют фирмы, специализирующиеся на незаконном их обналичивании.

Политические причины уклонения от уплаты налогов бывают связаны с определением приоритетов регулирующей функции налогов. Криминологический анализ причин широкого распространения налоговых правонарушений указывает на значительные изъяны проводимой налоговой политики, направленной, прежде всего, на осуществление фискальных, а не стимулирующих функций налогообложения. В таких условиях уклонение от уплаты налогов становится естественным способом самозащиты налогоплательщиков.

Отмечается прямая зависимость снижения налоговой дисциплины и от общей политической ситуации в стране. В периоды резкого обострения кризиса государственной власти (отставка правительства, угроза роспуска парламента, инициирование процедуры импичмента президента) в России отмечалось резкое снижение собираемости налогов.

Значимы также несовершенство и нестабильность налогового законодательства (правовая составляющая причинного комплекса).

К числу организационных причин прежде всего следует отнести недостатки во взаимодействии между органами налогового контроля, органами внутренних дел, другими контролирующими и правоохранительными органами. Недостаточное развитие получило международное сотрудничество в деле борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями.

В последнее время нарушения налогового законодательства все чаще оказываются связанными с внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов. Отсутствие соответствующих соглашений о взаимодействии с фискальными аппаратами большинства государств препятствует проведению расследования фактов уклонения от уплаты налогов, носящих международный характер. Невозможность такого взаимодействия с отдельными странами обусловлена также тем, что в соответствии с их законодательством нарушения налогового законодательства ни при каких обстоятельствах не рассматриваются в качестве преступлений.

С организационными причинами уклонения от налогообложения тесно соприкасаются причины технического характера, в том числе несовершенство форм и методов налогового контроля. Все еще распространены факты наложения налоговыми органами излишних штрафных санкций, незаконного привлечения к административной ответственности, нарушения порядка налогового производства. Выездные и

камеральные налоговые проверки не всегда проводятся квалифицированно и глубоко, их результаты нередко оформляются некачественно.

Уклонение от налогообложения в значительной степени обусловлено недостаточной профессиональной компетентностью руководителей и бухгалтерских работников организаций. Отмечаются недостаточно четкое представление о себестоимости продукции, неумение обоснованно ее определять, исчислять налогооблагаемую прибыль, иные объекты налогообложения.

К числу чисто технических причин можно отнести недостатки применения контрольно-кассовой техники при осуществлении денежных расчетов с населением. Практически только 70% общего товарооборота осуществляется с использованием указанной техники.

Объективные причины, детерминирующие налоговую преступность, тесно взаимосвязаны с субъективными. Последние являются не менее важными, а порой и определяющими в причинном комплексе налоговой преступности. Субъективные причины связаны с негативным нравственно-психологическим фактором. Уклонение от уплаты налогов отечественных налогоплательщиков во многом определяется наличием острых противоречий между интересами государства и общества, с одной стороны, и новых частных собственников – с другой. Нравственно-психологический фактор налоговой преступности в значительной мере определяется не издержками налогообложения, а общей негативной нравственно-правовой атмосферой общества, низким уровнем его налоговой культуры, а также стойким отрицательным отношением населения к налоговой системе вообще, доминированием корыстных мотивов в поведении преступников.

Отрицательное воздействие на психологический настрой налогоплательщиков, а следовательно, и на их исполнительность оказывают недостатки уголовной политики государства, в частности практика применения уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за нарушения налогового законодательства. Следует признать, что она не

лишена недочетов. Справедливо отмечается, что судебная практика по делам о налоговых преступлениях отличается изрядным либерализмом, особенно при назначении наказания и возмещении ущерба. Негативный эффект имеют и регулярно проводимые государством амнистии (в том числе, налоговая), а также различные реструктуризации и списания недоимок. Подобные действия лишь порождают в сознании налогоплательщиков убеждение, что нарушители налогового законодательства в конечном итоге остаются безнаказанными.

1.4 Криминологическая характеристика лиц, совершивших налоговые преступления

В настоящее время в связи с пониженной налоговой способностью организаций и физических лиц, а также негативными процессами, происходящими в экономике, борьба с налоговыми преступлениями приобретает особую значимость.

В российской науке в настоящее время даже формируется отдельное направление – криминоиндустриология, которое изучает экономическую преступность, в том числе и налоговую.

Фактическая деятельность органов предварительного расследования показывает, что налоговые преступления являются высоколатентными и труднораскрываемыми. Мы полагаем, что обусловлено это в первую очередь недостаточностью законодательной регламентации процесса выявления налоговых преступлений, а также тем, что преступления в сфере налогообложения являются высокоинтеллектуальными, поскольку механизм совершения данных преступлений подразумевает глубокое познание бухгалтерского, налогового учета и инструментов экономики.

Так, проведенный анализ судебно-следственной практики показывает, что для лиц, совершающих уклонение от уплаты налогов, характерен высокий социальный статус и профессионализм. Такие преступления, как правило, совершаются собственниками или руководителями организаций,

индивидуальными предпринимателями, менеджерами, банкирами, брокерами и т.п.

Вместе с тем, решение указанных лиц о нарушении или не нарушении норм уголовного закона в сфере налогообложения определяется, прежде всего, сопоставлением характеризующих предпринимательскую деятельность признаков, риска и получения в результате него материальной или иной выгоды.

Авторитет норм закона падает с нарастанием частоты их нарушения, и вместо моральной и этической составляющей в регулировании поведения становится приоритетной материальная причина¹.

Согласно п. 6 Постановления Пленума Верховного суда РФ № 48 от 26.11.2019 г. «О практике применения судами законодательства от ответственности за налоговые преступления» под лицами, совершившими преступления в сфере налогообложения, понимаются достигшие шестнадцатилетнего возраста физические, должностные лица, в обязанности которых входит обязанность по уплате налогов и сборов, обязанность по заполнению налоговых документов, злостно уклоняющиеся от исполнения указанных обязанностей и имеющие корыстную заинтересованность.

Проведя анализ следственно-судебной практики по уголовным делам, возбужденным за совершение налоговых преступлений, мы выявили, что наибольшее количество злостных налоговых правонарушений совершается на негосударственных предприятиях.

В большинстве своем указанную категорию преступлений чаще всего совершают мужчины. Как показало исследование, среди общего количества преступников (250) обвиненных женщин – 53(21,2%), а мужчин – 197 (78,8%). Возрастные рамки в указанных преступлениях велики, возраст осужденных разнится от 25 до 70 лет.

¹ Чемеренский К.С. Ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (уголовно-правовые и криминалистические проблемы): автореф. дис ... канд. юрид. наук. / Краснодар, 2010. С. 14.

Поскольку указанная категория преступления является высокоинтеллектуальной, то и образовательный уровень осужденных достаточно высок. Подавляющее большинство осужденных имеют высшее либо незаконченное высшее экономическое образование (171 лицо – 68,4%). Тем не менее, есть осужденные, которые имеют среднетехническое (24 – 9,6%), среднеспециальное (46 – 18,4%), неполное среднее (9 – 3,6%) образование.

В соответствии с проведенным анализом, руководители предприятий и лица, замещающие должность главного бухгалтера в организации, являются подавляющим большинством среди субъектов указанных преступлений.

По нашему мнению, говоря о личности преступника как об источнике криминологически значимой информации, необходимо отметить, что в совершении налоговых преступлений, как правило, виновны руководитель – бухгалтер, поскольку последние обладают существенно высоким социальным статусом, разветвленными социальными связями в различных сферах, знаниями производственных процессов, финансовой, банковской деятельности и методики управления организацией. Менее распространенными субъектами налоговых преступлений являются продавец и кассир. Они в большей степени осуществляют вспомогательные действия.

Криминологическое исследование личности преступника подразумевает анализ его поведения, личных свойств и качеств. В данной ситуации человек рассматривается как социальное существо, на развитие которого воздействуют внешние обстоятельства окружающего мира и социума¹.

¹ Алексеев Р.А. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с организации / Р.А. Алексеев // Научный журнал КубГАУ – Scientific Journal of KubSAU. 2014. № 03. С. 380. URL: <https://cyberleninka.ru> (дата обращения: 01.06.2021 г.)

По мнению Тришкиной Е.А., для установления признаков личности виновного и их эффективной систематизации необходимо тщательное исследование субъектов преступлений в сфере налогообложения¹.

Вместе с тем, при изучении личности преступника необходимо определить всю совокупность знаний у виновного, способствовавшую совершению преступления. Знания механизма совершения налоговых преступлений, знания методики производственной деятельности организации непосредственно должны входить в указанную совокупность.

По мнению Кучерова И.И., знания бухгалтерского учета и аудита также относятся к криминалистической характеристике личности преступника².

Проанализировав уголовные дела в сфере налогообложения на территории Челябинской области за 2017-2019 гг., справедливо заметим, что большинство налоговых преступлений были совершены директорами и главными бухгалтерами организаций посредством полного или частичного сокрытия налогооблагаемой базы.

Таким образом, личность, совершившая преступления в сфере налогообложения, является специальным субъектом преступления, который обладает определенными особенностями: является должностным лицом, обладает высшим или среднеспециальным образованием и имеет корыстную заинтересованность. Лица, укрывающие часть своего дохода от налогообложения и нарушающие закон, ссылаются на определенные трудности в экономическом развитии государства: сложность в отыскании стабильной работы, постоянный рост цен, государственные сборы и пошлины на различные нужды и за каждую услугу. Кроме того, они отмечают неспособность государства обеспечить безопасность и свободу предпринимательства в качестве одной из актуальных проблем, обуславливающей совершение налоговых преступлений.

¹ Тришкина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: автореф. дис ... канд. юрид. наук. / Волгоград, 1999. С. 5.

² Кучеров И.И. Налоговые преступления: теория и практика расследования, монография / И.И. Кучеров. М.: «ЮрИнфоР-Пресс», 2010. С. 124.

Изучая налоговую преступность в современной России, анализируя работы видных ученых, мы пришли к следующим обобщенным выводам относительно состояния и развития налоговой преступности:

1) состояние (показатели) налоговой преступности не находятся в прямой причинной связи с размером установленных налогов. Высокий уровень налогов чаще приводит к смене налоговых юрисдикций, нежели к явному и быстрому скачку налоговой преступности. Однако в среднесрочной перспективе, увеличение налогового бремени однозначно приводит к росту налоговых преступлений. В этой связи произошедшее с 01 января 2019 года увеличение налоговых ставок в среднесрочной перспективе – 3-5 лет – приведет к увеличению налоговых преступлений;

2) цикличность налоговой преступности. Традиционно, как мы уже указали в п.1, налоговая преступность увеличивается через 3-5 лет после увеличения налогового бремени. Затем по истечении 2-3-ех лет происходит окончательная адаптация населения и бизнеса к изменившейся налоговой нагрузке, как следствие уровень налоговой преступности падает. Еще одна причина циклов – так же цикличное развитие экономики и финансовые кризисы разной степени интенсивности, повторяющиеся в странах с рыночной экономикой. Финансовый кризис влечет сокращение доходов, как в предпринимательском секторе, так и среди населения, что неминуемо приводит к желанию экономить, в том числе, на обязательных расходах. Как следствие, мы фиксируем рост налоговой преступности;

3) преступные деяния в виде неуплаты налогов, сборов, обязательных платежей характерны в большей степени для деловой сферы, в меньшей степени для области домохозяйств. Таким образом, значительно чаще к уголовной ответственности привлекаются руководители, учредители организации, иные лица, контролирующие юридическое лицо, имеющие возможность давать обязательные для него указания, а также индивидуальные предприниматели. Физические лица не так часто подлежат

уголовной ответственности по сравнению с уполномоченными на уплату налогов представителями юридических лиц;

4) при анализе показателей налоговой преступности следует принимать во внимание высокую латентность данных видов преступлений. Следовательно, статистические показатели не отражают реальное состояние дел в сфере неуплаты налогов. Одним из вариантов выхода из данной ситуации можно предложить использование совокупности показателей, для реального установления уровня преступности. К таковым можно отнести: официальные статистические показатели, далее произвести расчет планируемой для поступления в бюджет прибыли от налогов и сборов на будущий период, соотнести ее с реальными поступлениями в бюджет, далее произвести расчет общего количества налогоплательщиков в текущем и предшествующих периодах; соотнести объем поступления в бюджет в прямой зависимости от поступавших и поступивших доходов. Совокупный учет подобных показателей, возможно с дополнительно разработанными коэффициентами, позволит говорить о более реальном уровне налоговой преступности;

5) для налоговой преступности характерны территориальные отличия даже в рамках одного государства. Такие отличия обусловлены следующими факторами: уровнем дохода населения (необходимо обратить внимание, что чем выше уровень среднего дохода на душу населения по региону, тем выше уровень налоговой преступности), территориальным местоположением.

2 УГОЛОВНО - ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

2.1 Объект и предмет 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 фонды¹.

Также представлена точка зрения, в соответствии с которой объектом посягательства в налоговых преступлениях являются основы экономической безопасности государства².

В других источниках объектом считают общественные отношения, складывающиеся в сфере формирования бюджета и внебюджетных фондов³.

Крупин М.Л. считает, что объектом выступает совокупность охраняемых уголовным законом отношений по взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных к ответственности⁴.

Также в юридической литературе указывается, что при посягательстве на основной непосредственный объект налоговых преступлений виновный

¹Егоров В.А. Налоговые преступления и их предупреждение: дис. ... канд. юрид. наук. Майкоп, 1999. С. 11–12. См. также: Ларичев В.Д., Милякина Е.В., Орлова Е.А., Щербаков В.Ф., Шikuнова О.Г. Преступность в сфере внешнеэкономической деятельности. М.: Юридический центр Пресс, 2012. С. 210.; Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М.: Грамота, 2011. С. 224.

²Макаров А.В. Преступность в бюджетной сфере: Понятие, тенденции, предупреждение: дис. ... докт. юрид. наук. СПб. 2015. С. 56.

³ Григорьев В.А. Предмет налоговых преступлений [Электронный ресурс] URL: <https://www.lawmix.ru/comm/2597> (дата обращения 22.05.2021).

⁴Крупин М.Л. Налоговое преступление: уголовно-правовая характеристика// Налоги и налогообложение. 2006. №4. С.34.

воздействует на должностных лиц налогового органа и (или) государственных внебюджетных фондов, которые представляют интересы государства¹.

В настоящее время в юридической литературе вновь высказывается позиция о том, что налоговые преступления должны относиться к посягательствам на порядок управления. Данный подход, вероятно, необходимо именовать историческим, поскольку такие преступления длительное время относились к преступлениям против порядка управления. Полянский Н.Н. отмечал, что налоговыми преступлениями «нарушается деятельность различных органов управления, и вносятся затруднения в различные отрасли их деятельности, а именно: налоговые деликты касаются финансового ведомства и вносят затруднения в его деятельность по обложению граждан и взиманию с них налогов».

Учитывая указанное обстоятельство, он выражал свою солидарность в этом вопросе с точкой зрения Трайнина А.Н., который считал, что налоговые деликты противодействуют финансовым функциям власти².

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 объекты³.

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

¹ Леонтьев Б.М. Уголовное право. Общая и Особенная части. М. Зерцало-М, 2009. С. 344.

² Сотов А. И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов. Сб. статей. М., 2007. Вып. 1. С. 270–271

³ Уголовное право России. Общая часть. Особенная часть: Учебник по специальностям «Правоохранительная деятельность», «Правовое обеспечение национальной безопасности» / Под общ.ред. д.ю.н., проф. Кадникова. М.: Юриспруденция, 2013. С. 101 - 103.

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

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.

Общественная опасность – базовая категория. Раскрыть общественную опасность преступления – это значит показать, какой вред для общества несет данное преступление¹.

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. В данном случае все достаточно просто – непоступление налогов в бюджет способно подорвать саму основу государства: невозможность финансирования необходимых расходов, в первую очередь, расходов на оборону, социальную сферу, здравоохранение.

Однако при определении характера и степени общественной опасности изучаемых преступлений нужно принимать во внимание другие факторы, в том числе, не всегда материального характера. Обязанность платить налоги – одна из фундаментальных обязанностей любого гражданина любого цивилизованного государства. Не исполняя такую обязанность, лицо

¹ Кузнецова Н. Ф. Значение преступных последствий для уголовной ответственности. М., 1958. С. 219.

подрывает сами основы конституционного строя, дестабилизируя существование самого государства.

Общественная опасность налоговых преступлений характеризуется следующими проявлениями:

1) первое и наиболее очевидное проявление – это непоступление (или поступление не в полном объеме) денежных средств в бюджет РФ. Ранее в работе приводились статистические данные, подтверждающие верность изложенной позиции.

2) в связи с тем, что налоговые поступления – основная доходная часть бюджета, непоступление таких платежей влечет сокращение расходов государства, в том числе, оборонных, социальных, невыполнение обязательств, взятых государством. В условиях обозначенного ухода от сырьевой зависимости российской экономики, а также на фоне участившихся кризисных явлений, бесконечного «потока санкций», выполнение поставленных перед государством социально-экономических и политических задач находится в непосредственной зависимости от налоговых поступлений, обеспечивающих формирование доходной части государственного бюджета;

3) при неуплате налогов со стороны предпринимателей нарушается конкурентная среда, в которой одни участники хозяйственного оборота, не заплатившие налоги, то есть имеющие экономию, имеют конкурентное преимущество перед другими – такие налоги оплативших и, соответственно, лишенные части денежных средств;

4) одним из ключевых проявлений общественной опасности изучаемых преступлений является их постепенное сращение налоговых преступлений с общеуголовными, в первую очередь, коррупционной направленности;

5) нарушения в налоговой сфере, неуплата налогов имеют негативный характер для общественных отношений, когда создается впечатление о том, что налоги – это некая абстрактная категория, а при неуплате таковых ответственность не наступает, что, в свою очередь, подрывает доверие к

органам государственной власти, подрывает основы государственного управления.

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.

Предмет преступного посягательства имеет самостоятельное важное теоретическое и практическое значение при изучении уголовно-правовой характеристики и квалификации налоговых преступлений. Так, правильное установление предмета преступления способствует уяснению сущности объекта преступного посягательства. Согласно теории уголовного права под предметом преступления понимается материальный предмет, воздействуя или не воздействуя на который, преступник нарушает общественные отношения, возникшие по поводу указанных явлений материального мира.

Предмет преступления – одна из разновидностей людских благ, материализованное образование, непосредственно действуя на которое путем изъятия, уничтожения, создания, изменения вида или правового режима, виновное лицо посягает на охраняемые законом ценности. Для определения предмета преступления в налоговых преступлениях А.Н. Караханов вводит дополнительный критерий – цель, которую преследует налогоплательщик, совершая противоправное деяние. Уклоняясь от уплаты налогов, прежде всего гражданин стремится не уплатить в бюджет денежные средства или, наоборот, незаконно получить их из бюджета¹.

Некоторые специалисты в качестве предмета рассматривают кроме налогов декларацию о доходах, бухгалтерские документы, искаженные данные о доходах и расходах. Другие предлагают признать в качестве предметов налоговых преступлений психику должностных лиц налогового органа и (или) государственных внебюджетных фондов, а также деньги как

¹Караханов А.Н. Уголовная ответственность организаций за уклонение от уплаты налогов // Российский следователь. 2010. №1. С. 22.

форму выражения налогов и страховых взносов, так как при посягательстве на основной непосредственный объект налоговых преступлений виновный воздействует на должностных лиц налогового органа и (или) государственных внебюджетных фондов, которые представляют интересы государства. Следовательно, в этом случае родовым предметом налоговых преступлений следует считать государство в лице должностных лиц налоговых органов и (или) государственных внебюджетных фондов.

В результате совершения налогового преступления виновные, обманывая представителей государства или злоупотребляя доверием, вводят их в заблуждение относительно имеющихся у них прав и своих обязанностей. А видовой предмет – психика соответствующих должностных лиц. Данные позиции представляются не совсем правомерными. Исходя из «материальности» составов налоговых преступлений предметы материального и нематериального характера, на которые воздействует лицо в целях уклонения от уплаты налогов, будут лишь средствами для достижения преступной цели.

Предмет – это прежде всего материальная ценность, по поводу которой устанавливаются отношения, охраняемые законом. Закон, устанавливая ответственность за уклонения от уплаты налогов, охраняет в первую очередь денежные средства, взимаемые в форме налогов в бюджеты различных уровней, а не как не декларации и документы первичной отчетности. И уж тем более не психику должностных лиц фискальных органов.

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 этой связи определим основной непосредственный объект налоговых преступлений как общественные отношения, возникающие в связи с 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 неустраняемые 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 защите¹.

2.2 Объективная сторона налоговых преступлений и их квалифицирующих признаков

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ заключается в совершении следующих деяний: непредставления налоговой декларации/расчета или иных документов, представление которых в

¹ Наумов А.В. Практика применения Уголовного кодекса Российской Федерации: комментарий судебной практики и доктринальное толкование/Под ред. Г.М. Резника. М.: ВолтерсКлувер, 2015. С. 783.

соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным; включения в налоговую декларацию/расчет или такие документы заведомо ложных сведений.

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

Согласно примечанию 1 к ст. 199 УК РФ крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей.

Сейчас уклонение от налогов (статья 199 УК РФ) в особо крупном размере могут квалифицировать в двух случаях: во-первых, если недоимка превышает 45 млн рублей, во-вторых, если ее размер за период в пределах трех финансовых лет подряд выше 15 млн рублей и составляет более 50% от общей суммы обязательных платежей. Для крупного размера эти пределы составляют либо 15 млн рублей, либо 5 млн рублей и 25% соответственно¹.

Однако в действующем уголовном законе не установлен порядок определения размера ущерба по делам о налоговых преступлениях. В связи с чем возникает правовая неопределенность в оценке ущерба, причиненного государству, поскольку органы расследования используют в своей технике только одну формулу для исчисления неуплаченного налога, сбора. К примеру, всю полученную прибыль от совершенных сделок, с которых не были уплачены налоги, умножают на 20 %, несмотря на то обстоятельство, что по разным категориям применяется различная ставка со своими особенностями. Вследствие чего, размер ущерба, причиненного бюджетной системе, увеличивается в разы, превращаясь в колоссальные суммы.

¹ Михайлова Н.С. Уголовная ответственность за преступления в налоговой сфере / Н.С. Михайлова // АПК: регионы России. 2012. № 8. С. 57.

Кроме того, следственными органами в частности при определении ущерба не учитываются различные налоговые льготы и вычеты организации.

Сложившуюся проблему попытался разрешить Верховный суд Российской Федерации, издав Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации № 48 от 26.11.2019 г. «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления», дав разъяснения относительно порядка определения размера уклонения от уплаты обязательных платежей.

Так, п. 14 указанного постановления Пленума Верховного суда гласит, что для определения размера ущерба бюджетной системе, причиненного налоговым преступлением, суд должен устанавливать действительный размер обязательств по уплате налогов, учитывать в совокупности все факторы, как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных налогов.

Однако каких-либо правил расчета размера ущерба по налоговым преступлениям Пленум Верховного суда Российской Федерации так и не предусмотрел в своем постановлении. Поэтому следователи либо используют результаты налоговых проверок, либо назначают финансово-бухгалтерскую экспертизу. Дальше все зависит от профессионализма и усмотрения экспертов. При этом эффективного универсального механизма оспаривания рассчитанных следствием сумм ущерба, к сожалению, не существует – это одна из значимых проблем, которую мог бы устранить пленум¹.

Таким образом, проблема определения размера ущерба, причиненного налоговым преступлением, до сегодняшнего дня остается неразрешенной в полном объеме. Расчет суммы ущерба должен осуществляться как

¹Савченко М.М. Вопросы взыскания с физических лиц ущерба, причиненного государству в результате уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией (ст. 199 УК РФ) / М.М. Савченко // Налоги. 2020. № 1. С. 47.

производная от разницы завышенного размера расходов и их обоснованного уровня. Это налоговая реконструкция¹.

Рассчитывая размер ущерба от преступления, то есть сумму не уплаченного налога, сформировавшегося в результате уклонения, нужно принимать во внимание только те налоги, которые были установлены законодательством для конкретного налогового периода в течении которого было совершено уголовно-наказуемое деяние.

В случаях, когда актом законодательства были отменены налоги либо они были снижены (речь идет о снижении размеров ставок налогов), расчет необходимо производить с учетом этого нового обстоятельства. Однако следует учитывать, что в этом случае законодательному акту, устанавливающему такие изменения должна быть придана обратная сила. Уклонением от уплаты налогов – это любые умышленные деяния, которые направлены на неуплату налогов, сборов, иных обязательных платежей в крупном или особо крупном размере. Такие действия влекут полное или частичное не поступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему РФ, бюджет субъектов РФ, а равно в местные бюджеты.

Преступления, предусмотренные ст. 198, 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Отсюда следует, что разовая неуплата налога, размер которой подпадает под признаки, изложенные в примечании к ст. 198 и 199 УК РФ, является оконченным преступлением. Таким образом, однократное внесение заведомо ложных сведений в налоговую декларацию по определенному налогу, повлекшее неуплату этого налога в крупном или

¹ Андреева Е.В. К вопросу о «крупном размере» и «крупном ущербе» в налоговых преступлениях на примере ст. 199 УК РФ / Е.В. Андреева, А.А. Петроградская // Актуальные проблемы административного и финансового права: Сборник научных статей по итогам работы II ежегодного международного круглого стола, Самара, 11 декабря 2020 года. – Самара: Самарский государственный экономический университет, 2020. С. 5.

особо крупном размере, является преступлением. Судебная практика пошла по пути возможности суммирования неуплаченных налогов.

Первомайским районным судом рассмотрено уголовное дело в отношении М.С.И., обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, т.е. уклонении от уплаты налога с физического лица путем непредставления налоговой декларации. Являясь индивидуальным предпринимателем, он занимался розничной торговлей автомобильными шинами, дисками и аккумуляторами в различных торговых точках, осуществлял розничную торговлю автомобильными принадлежностями в магазине «Формула», а также по безналичному расчету - юридическим лицам.

При этом в нарушение налогового законодательства умышленно, в целях уклонения от уплаты налогов, налоговые декларации по НДС за 1, 2 и 3 кварталы 2001 г.. а также налоговые декларации по ЕСН и НДФЛ за 2001 г. в ИМНС РФ по Железнодорожному району г. Пензы им не были представлены. Всего в период с 1 января 2001 г. по 31 декабря 2001 г. М.С.И. путем непредставления налоговых деклараций уклонился от уплаты налога на добавленную стоимость, единого социального налога и налога на доходы физических лиц на общую сумму 493 267.98 руб. Суммированию подлежали три вида налога (НДС, ЕСН и НДФЛ) с разными налоговыми периодами за период одного финансового года.

Конкретная сумма налогов и (или) сборов должна быть рассчитана исходя из примечания к ст. 198 или 199 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов (10 или 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период, в котором произошло уклонение. Так как налогоплательщик уклонился от уплаты налогов в 2001 г., то для определения 10%-ной доли необходимо было суммировать все налоги, которые налогоплательщик обязан был в соответствии с Налоговым кодексом уплатить в том же году.

Процентное соотношение недоимки не рассчитывается, если размер неуплаченного налога превышает верхний суммовой порог крупного ущерба.

Мокшанским районным судом рассмотрено дело в отношении индивидуального предпринимателя без образования юридического лица И.В. Страховой по обвинению по ч. 1 ст. 198 УК РФ. Занимаясь предпринимательской деятельностью по систематической закупке для последующей реализации и реализации оптом молока и являясь плательщиком налогов общей системы налогообложения (налога на доходы физических лиц, единого социального налога), обвиняемая в период с 21 марта 2001 г. по 21 марта 2002 г. уклонилась от уплаты вышеуказанных налогов с физического лица путем непредставления налоговой декларации.

По налогу на доходы физических лиц С.И.В. в нарушение действовавших на момент совершения ею преступления указанных норм не исчислила подлежащий уплате налог в следующем порядке:

- за 2001 г. в размере 244 774 руб.,
- за 2002 г. в размере 141 647 руб.,
- а всего за 2001—2002 гг. в размере 386 421 руб.

По единому социальному налогу:

- за 2001 г. в размере 64 607 руб.,
- за 2002 г. в размере 48 742 руб.,
- а всего за 2001—2002 гг. в размере 113 349 руб.

Судом были суммированы два вида налога (НДФЛ и ЕСН), не уплаченные индивидуальным предпринимателем за период двух финансовых лет подряд. В действиях (бездействиях) С.И.В. были обнаружены общая цель и единый умысел на уклонение от уплаты налогов. И они признаны единым продолжаемым преступлением. Всего обвиняемая за указанный период времени уклонилась от уплаты налогов на общую сумму 499 770 руб., что превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и является крупным размером. Размер неуплаченного налога превышал верхний суммовой порог крупного ущерба — более 300 000 руб.

Способами уклонения от уплаты налогов перечислены в диспозиции статьи уголовного закона. К таковым относятся:

- включение в налоговую декларацию, иные документы, обязательных для предоставления в соответствии с законодательством РФ заведомо ложных сведений. Такое деяние предполагает активное действие виновного лица;

- непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов. Такое деяние образует бездействие. Однако, изложенная нами 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 преступления¹. Иные авторы указывают, что объективная сторона налоговых преступлений характеризуется сложным деянием. Такого мнения придерживается, например, П.С. Яни, который указывает, что данные преступления являются длящимися, и могут быть совершены только путем бездействия².

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном не отражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, а также в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов. Например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода. К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах

¹Верин В.П. Преступления в сфере экономики. М.: ЮрИнФОР, 1999. С. 97 – 104.

²Яни П. Налоговые преступления. Статья первая. Уклонение от уплаты налогов // Законодательство. 1999. № 11. С. 22.

физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п.

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:

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.

Среди организаций распространены следующие способы совершения преступлений в сфере налогообложения:

- сокрытие объектов налогообложения и занижение налогооблагаемой базы в первичных документах бухгалтерского учета;
- завышение истинных расходов, включенных в себестоимость продукции, работ и услуг (в частности, завышаются расходы на производство, относя к ним стоимость первичных материалов, сырья или работ, которые в дальнейшем не используются в производственном процессе в полном объеме;
- сокрытие хозяйственной деятельности путем невнесения в бухгалтерскую отчетность достоверных сведений об имеющихся активах, материальных средствах и финансовых операциях с ними (например, списание материалов на производстве, приобретение продукции или затраты на транспортировку, хранение или страхование товаров и т.п.);
- совершение финансовых операций через фирмы-однодневки и офшорные организации, движение средств на счетах которых сложно отследить;
- отражение в бухгалтерской и иной отчетности сведений о вымышленной хозяйственной деятельности.

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 преступления¹.

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

В действующей редакции применение ст.ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ затруднено, когда лицо представило в налоговый орган налоговые декларации, содержащие достоверные сведения, но уклонилось от уплаты налогов. В юридической литературе мнения ученых разделились: одни считают такую форму неуплаты налогов декриминализованной¹, другие настаивают на применении в таких случаях уголовного закон². В связи с указанными разночтениями возникают и проблемы при квалификации деяний, которые фактически имеют признаки уклонения от уплаты налогов, но формально не отвечают требованиям диспозиции рассматриваемых статей. Приведем следующий пример. Приговором Савинского районного суда генеральный директор осужден по части 1 ст. 199 УК РФ. Общество надлежащим образом отражало в налоговом учете все хозяйственные операции и своевременно представляло в налоговый орган достоверные налоговые декларации. Однако из начисленных за соответствующие налоговые периоды налогов в размере 5,4 млн. руб. было уплачено лишь 300 тыс. руб. Подсудимый давал указания главному бухгалтеру не производить уплату налогов в полном объеме, что было квалифицировано как уклонение от уплаты налогов путем непредставления платежных поручений банку на уплату налогов на сумму 5,1 млн. руб.

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. За это время наработана практика расчета неуплаченных налогов, в том числе, по сложной схеме общей пропорции. Однако ряд квалификационных вопросов, по-прежнему остался неразрешенным.

¹ Пирогов А.В. Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 71.

² Соловьев И.Н. Реализация налоговой политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 411.

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%.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ заключается в совершении следующих деяний: неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию, а равно перечислению налогов и, подлежащих в соответствии с законодательством РФ исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет. Преступление, как и два предыдущих, должно быть совершено в крупном размере.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Такие обязанности могут быть возложены только на те организации и на тех физических лиц, которые являются источниками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (например, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц).

В юридической литературе справедливо указывается на юридико-технические недостатки в конструкции данной нормы. Например, справедливо отмечено, что по действующему налоговому законодательству налоговые агенты не осуществляют действия по исчислению и удержанию

сборов¹, а также по перечислению налогов в государственные внебюджетные фонды².

Указание в диспозиции ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ как альтернативных обязанностей налогового агента, неисполнение которых является выполнением объективной стороны состава преступления, также критикуется в юридической литературе и порождает проблемы при квалификации. Неисполнение обязанностей по исчислению и удержанию налогов относится к стадии приготовления к преступлению. Следовательно, достижение желаемого преступного результата становится возможным лишь в результате не перечисления налогов в бюджет. В литературе по данному вопросу нет единства мнения. Одни авторы критикуют ссылку на обязанности налогового агента по исчислению и удержанию налогов, нарушение которых не несет в себе общественной опасности³, другие настаивают на необходимости указания этих обязанностей в диспозиции ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ⁴.

Преступление, предусмотренное ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ, является оконченным с момента неперечисления 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.

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

В научной литературе отмечается, что предусмотренное ст. 199.2 УК РФ преступление – это «наиболее сложный состав как с точки зрения

¹ Бакаев А.В. Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов на Дону, 2009. С. 10.

² Лежнин Р.А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 21.

³ Никифоров А.В. Уголовно-правовые риски налогового агента: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 21.

⁴ Ефимов И.А. Уголовно-правовая характеристика неисполнения обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2012. С. 18.

уголовно-правовой характеристики, так и с точки зрения практического выявления противозаконных фактов»¹.

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.

В литературе также нет однозначного подхода к установлению признаков сокрытия. Например, высказано мнение, что умышленные действия, направленные на фактическое утаивание денежных средств и иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, равно утаивание от налоговых органов информации об указанном имуществе².

А.О. Акопджанова считает, что сокрытие выражается в осуществлении действий (бездействия), направленных на неуплату недоимки, имеющем своим следствием причинение ущерба бюджету в крупном размере³.

Мы полагаем, что сокрытие представляет собой сложное, многоплановое деяние, не исключающее возможность его совершения, как путем действия, так и бездействия. С точки зрения объективной стороны сокрытие фактически представляет собой смешанное бездействие, содержание которого заключается в том, чтобы путем активных действий по сокрытию средств или имущества организации, а равно индивидуального

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

² Чернеева А.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (по материалам Республики Татарстан): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. С.8.

³ Акопджанова М.О. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание задолженности по налогам и (или) сборам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 15.

предпринимателя уклониться от исполнения обязанности по уплате налога, сбора, недоимки.

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 перегруженной, так как действия либо бездействия по сокрытию имущества, как правило, совершаются до начала принудительного взыскания. Следовательно, законодательная формулировка в данной части может быть подвержена корректировке.

Перечень имущества, за счет которого производится взыскание неуплаченных сумм налогов, и порядок взыскания установлены ст. ст. 46 – 48 НК РФ. К такому имуществу отнесены денежные средства налогоплательщика/плательщика сборов на счетах в банках, наличные денежные средства, а также иное имущество (соответственно любое – согласно ст. 128 Гражданского кодекса РФ).

В литературе на основании анализа приговоров по уголовным делам о преступлениях рассматриваемой категории выделено множество схем сокрытия денежных средств либо имущества организации или

индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сбора).

Все они также связаны с различными способами осуществления расчетов, минуя заблокированные расчетные счета (открытие других счетов, использование счетов аффилированных лиц, расчет наличными денежными средствами и векселями, направление писем дебиторам недоимщика о перечислении причитающихся ему по сделкам денежных средств напрямую его кредиторам и др.)¹. Состав рассматриваемого преступления материальный.

Достаточно распространенной проблемой при квалификации рассматриваемого деяния является следующее.

В период налоговой проверки организации доначисляются налоги в размере, превышающим 5 млн. руб. Перед началом проведения налоговой проверки директор организации создает новую организацию с тождественным названием и аналогичными направлениями деятельности (ОКВЭД). Данное юридическое лицо реальной финансово-хозяйственной деятельности не ведет. Однако за несколько дней до начала налоговой проверки, а также в период осуществления проверки, основное недвижимое имущество было перерегистрировано на вновь созданное юридическое лицо. В связи с переводом имущества первая организация через несколько месяцев после создания организации-клона прекращает всякую деятельность. Направление в банк поручение налогового органа о выплате доначисленного налога остается неисполненным. В результате таких действий возможность реального взыскания налоговой задолженности утрачивается практически полностью.⁵²

В юридической литературе на протяжении длительного времени отмечался необоснованный отказ от квалификации в качестве преступного деяний, вязанных с уклонением от уплаты иных обязательных платежей,

¹ Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление: Учебное пособие. М.: Проспект, 2010. С. 111.

зачисляемых в различного рода фонды¹. Указанное несоответствие (обязанность оплачивать при отсутствии уголовной ответственности было устранено).

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 поначисленным 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.

¹Искаков С.Е. Проблемы применения норм о налоговых преступлениях // Юридический мир. 2013. № 10. С. 28.

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.

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.

2.3 Субъект налоговых преступлений

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.

Руководителя следует отличать от контролирующего лица, либо лица, имеющего право давать обязательные для исполнения юридическим лицам указания. Под контролирующим лицом мы понимаем лицо, которое прямо или косвенно, лично или посредством использования третьих лиц, давать обязательные для исполнения указания (речь идет о предоставлении отчетности), а равно действия и указания по распоряжению имуществом (по сокрытию).

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. Так, Л. был осужден по ч. 2 ст. 199 УК РФ за совершение преступления при следующих обстоятельствах: будучи привлеченным к административной ответственности в виде запрета занимать руководящие должности, то есть фактически дисквалифицирован, Л. обращается к знакомому ему Ш., который за небольшое вознаграждение соглашается выступить учредителем и директором общества. Фактическое руководство организацией осуществлял сам К. На протяжении двух лет Л. давал указания директору (номинальному) подписывать необходимые для работы компании документы, в том числе, документы, связанные с уклонением от уплаты налогов, перечислением полученных средств на счета иных подставных компаний, дальнейшем их обналичиванием. После выявления преступной деятельности Л. обвинение было предъявлено именно

ему как лицу, осуществлявшему фактическое руководство предприятием-неплательщиком.

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 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 «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 Уголовного кодекса РФ может быть физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых налоговым законодательством, поскольку на основании ст. 26, 27, 29 Налогового кодекса РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в них через законного или уполномоченного представителя. Данное разъяснение широко определяет круг субъектов преступления, предусмотренного ст. 198 Уголовного кодекса РФ. О возможности привлечения к ответственности по ст. 199.1 Уголовного кодекса РФ представителей физического лица как налогового агента говорится в Постановлении Пленума № 48, однако общая логика Постановления вполне может привести к применению нормы по аналогии и к представителям юридического лица.

В юридической литературе можно найти различные суждения по данному вопросу. Одни ученые отрицают возможность привлечения законных и уполномоченных представителей физических лиц к уголовной ответственности за неуплату налогов, поскольку сами представители не являются налогоплательщиками или налоговыми агентами¹.

Другие признают субъектами налоговых преступлений законных представителей в случаях, когда налогоплательщик не может лично исполнять свои обязанности, но не считают таковыми уполномоченных представителей физического лица, поскольку обязанность по уплате налога должна исполняться лично налогоплательщиком².

¹ Цветков Ф.Н. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах // Иваново-Вознесенский юридический вестник. 2012. № 13. С. 25.

² Ковалев В.А. Налоговые преступления: взаимосвязь норм уголовного и налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Владимир, 2016. С. 140.

По нашему мнению, законные представители должны признаваться субъектами налоговых преступлений, так как они формально и содержательно выражают волю налогоплательщика, фактически выступая не просто номинальными, но реальными участниками правоотношений. Кроме того, на практике часты случаи, когда представители вводят в заблуждение представляемых, что приводит к неуплате либо неполной уплате налога. В таких случаях суды выносят оправдательные приговоры, указывая на отсутствие умысла. В этом случае при отсутствии юридической возможности привлечь к уголовной ответственности представителя, реально совершенное уголовно-правовое деяние окажется безнаказанным. Например, приговором Октябрьского районного суда К. признан невиновным в совершении следующего деяния (первоначально инкриминировалось совершение преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ). К. продал принадлежащие ему доли в уставных капиталах трех организаций. Продажная стоимость имущества составила сумму около 35 млн. руб. для предоставления налоговой отчетности была привлечена специализированная организация, оказывающая соответствующие услуги. Налоговые декларации были заполнены ошибочно, что повлекло уменьшение налоговой базы на общую сумму более 10 млн. руб. (необоснованное применение налоговых вычетов). Суд, рассматривающий дело, пришел к выводу, что К. был введен в заблуждение относительно размера налоговых обязательств, поэтому у него отсутствовал умысел на уклонение от уплаты налогов.

Дискуссионным на сегодняшний день остается вопрос о возможности и необходимости установления уголовной ответственности юридических лиц. В действующем уголовном законодательстве юридическое лицо как субъект преступления не предусматривается. С нашей точки зрения это и верно. Более интересной выглядит точка зрения Курициной Е. С. о том, что можно рассматривать юридическое лицо в качестве орудия преступления для достижения преступной цели. Однако отнесение юридического лица к предметам отнести нельзя, даже при том, что оно делает возможные или

облегчает совершение преступления или его сокрытие. Ни в гражданском, ни в уголовном законодательстве не предусмотрена процедура уничтожения такого орудия преступления как юридическое лицо. Но все это лишь рассуждения, реальных поводов к признанию юридического лица орудием преступления пока нет¹.

2.4 Субъективная сторона налоговых преступлений

По форме вины все три состава преступления схожи, в них должен присутствовать прямой умысел. Особых разногласий в литературе по этому вопросу не наблюдается, а применительно к ст. 199 Уголовного кодекса РФ можно отметить тот факт, что в одном из Постановлений, а именно в Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П Конституционный суд Российской Федерации подчеркнул, что составообразующим элементом преступления в сфере налогообложения является умышленность действий (бездействия) по уклонению от уплаты установленных законом налогов и сборов.

Таким образом, для квалификации содеянного по рассматриваемым составам преступлений, лицо конкретно и определенно осознало значение совершаемых, желало их свершать, более того, четко понимало, что совершаемые им деяния приведут к неуплате налогов полностью или частично.

Что касается цели совершения рассматриваемых преступлений, то в каждом составе цель различная. При уклонении от уплаты налогов (сборов) с организации целью является как раз неуплата налога, а точнее цель избежать уплаты, и для этого как раз лицо совершает преступные действия. В преступлении, предусмотренном ст. 199.1 целью является уклонение от выполнения обязанностей налогового агента. Но здесь сразу стоит сказать, что очень важно наличие личного интереса как мотива совершения преступления.

¹Курицина Е.С. Юридическое лицо как орудие преступления // Российская юстиция. 2011. № С. 5.

В Письме ФНС России от 13.07.2017 «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходеналоговых 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.

В силу этого неисполнение уполномоченным налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты соответствующих налогов, однако не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного ст.199.1 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в соответствующем размере.

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 нормы¹.

При доказывании по делам данной категории дел позиция следствия, как правило, строиться на оценке фактических обстоятельств дела, отражающих умысел и личные интересы. Основные варианты проявления личных интересов выглядят следующим образом:

1) 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. 19 УК РФ. органами следствия З. 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 предоставляемых услуг по энергоснабжению в случае неоплаты таких услуг деятельность организации была бы оставлена.⁶²

Выгоды имущественного характера также проявляются в обеспечении рентабельности деятельности организации (прибыльности), в которой виновное лицо являлось учредителем. Например, А. приговором районного суда руководитель осужден по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ. Как установлено, А. не исполнил обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с оплата труда работников на сумму 18 млн.руб. млн. руб. Не оплаченные

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

вбюджет денежные средства были использованы в хозяйственной деятельности. а сэкономленные на налогах денежные средства были потрачены на выплату дивидендов учредителям общества. Суд пришел к выводу, что директор действовал в личных интересах, показывая, что общество работает с прибылью, что послужило основанием для принятия решения со стороны руководителей решения о выплате ему премии.

Также были квалифицированы действия руководителя, который в нарушение обязанности по уплате налогов с оплаты труда работников произвел увеличение уставного капитала принадлежащего ему юридического лица, а также приобрел дорогостоящее имущество.

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

2) 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 признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199 ч. 1 УК РФ, совершенном при следующих 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.

Еще один не простой квалификационный вопрос состоит в доказывании соответствия не перечисленных в бюджет и потраченных в личных интересах денег. Суды практически всегда затрудняются «вычленив» 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.

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.

3 ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

3.1 Общая характеристика системы мер предупреждения налоговых преступлений

Подход к преступности, как социально-негативному явлению предполагает соответствующую стратегию борьбы с ней, одним из направлений которой является предупреждение преступлений, т.е. «деятельность государства и общества, направленная против преступности с целью удержания ее на минимально возможном уровне посредством воздействия на причины и условия, ее порождающие».

В криминологической литературе и нормативных актах наряду с термином «предупреждение» используются и такие, как «предотвращение», «профилактика», «превенция». Ряд авторов рассматривает их, как самостоятельные, не совпадающие по своему смыслу, увязывая их значение с разными уровнями и видами рассматриваемой деятельности.

В большинстве работ, нормативных актах, методических рекомендациях эти понятия применяются как взаимозаменяющие, исходя из их смыслового содержания и этимологии терминов.

«Предупреждение» преступности буквально означает предохранение людей, общества, государства от преступлений.

«Профилактика» означает совокупность мероприятий, предупреждающих от чего-то или предохраняющих что-либо; «превентивный» - предохраняющий что-либо, предупреждающий.

Исходя из этого данные криминологические термины будут использованы в дальнейшем равнозначные, определяющие комплекс мероприятия преследующих схожие по содержанию цели.

В криминологии предупреждение преступности рассматривается, как многоуровневая система государственных и общественных мер,

направленных на устранение или нейтрализацию причин и условия преступности.

Общим объектом предупреждения преступности являются причины и условия преступлений, т.е. криминогенные социальные явления экономического, социального психологического и иного характера, обуславливающую состояние и динамику преступности, а также негативные процессы в микросреде, и сама личность преступник» понимаемая, как социальный процесс формирования ее криминогенно значимых свойств и качеств.

В зависимости от социального уровня действия причин и условий преступности выделяют три основным уровня ее предупреждения:

- общесоциальный;
- специально-криминологический;
- индивидуальный.

Общесоциальный уровень (общая профилактика) включает в себя деятельность государства, общества, их институтов, направленную на разрешение противоречий в области экономики, социальной, нравственно-духовной жизни, правовой сферы и т.п. «Высшим» уровнем общей профилактики является осуществление крупных социальных мероприятий в масштабах всей страны.

Общесоциальное предупреждение налоговых преступлений можно определить, как воздействие на население существующих объективных и субъективных факторов, а также промежуточных факторов общественной жизни, формирующих у него достаточно высокое правосознание, которому чужды всякого рода аморальные и противоправные деяния вообще.

Отметим, что профилактическое воздействие норм уголовного права, предусматривающих ответственность за совершение налоговых преступлений, с момента их введения до настоящего момента так и не обрело должного значения. Объясняется это, с нашей точки зрения, в первую очередь самой природой принудительного изъятия части дохода в пользу

государства, усугубленной негативным отношением казахстанцев к обязанности добровольно отдавать часть заработанного. При этом следует признать, что в период проведения экономических реформ в нашей стране воспитание у населения налогового правосознания и законопослушания так и не удалось.

При этом общая часть профилактики налоговых преступлений, совершаемых организациями, имеет свои особенности в связи с наличием специально не предназначенных для предупреждения налоговых преступлений явлений. Мы солидарны с мнением И.Н. Соловьева, который, характеризуя проблему профилактики налоговой преступности, включает в нее целый комплекс мер:

- информирование граждан – потенциальных налогоплательщиков о развитии правоприменительной практики по делам о налоговых правонарушениях и преступлениях;

- упрощение и большая сбалансированность налоговой системы;

- устранение пробелов в законодательстве, провоцирующих на совершение налоговых правонарушений и преступлений;

- увеличение риска привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений и преступлений;

- разработка специальных мер воспитательного характера налогоплательщиков;

- постепенное повышение правовой и налоговой культуры граждан;

- проведение налоговой амнистии в целях частичной легализации капиталов и предотвращения их перемещения за пределы страны;

- разработка уголовно-правовой политики по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями;

- информирование налогоплательщиков о том, куда, в каком количестве и на какие цели (учитывая закрытость некоторых расходов) идут уплаченные налоги;

- поощрение добросовестных налогоплательщиков;

- работа над созданием и укреплением положительного имиджа сотрудников правоохранительных органов и налоговой службы;

- возвращение в правовое русло страны некоторых иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих коммерческую деятельность на территории государства и уклоняющихся от уплаты налогов;

- создание равных условий для всех категорий налогоплательщиков;

- улучшение материальной обеспеченности сотрудников налоговой полиции и налоговых органов, накопление высокопрофессиональных кадров;

- разработка нормативных актов, направленных на регулирование наиболее криминогенных отраслей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков (торговля, производство и реализация подакцизных товаров);

- устранение в порядках регистрации и лицензирования юридических лиц и частных предпринимателей положений, способствующих уклонению от уплаты налогов и сборов.

Специальное предупреждение преступности, в отличие от общего, имеет целенаправленный на недопущение преступлений характер. Задачи специальных мер – устранение действия конкретных криминогенных факторов, устранения либо смягчение действия негативных нравственных норм, создание обстоятельств, препятствующих совершению преступлений.

Следует отметить, что специально-криминологическая профилактика налоговых преступлений осуществляется при:

- создании благоприятных условий функционирования тем организациям, которые исправно и вовремя уплачивают налоги и взносы в государственные внебюджетные фонды;

- переводе организаций на упрощенную систему налогообложения;

- проведении аудиторских проверок фирм, в ходе которых могут быть выявлены искажения отчетности до ее передачи в налоговую службу;

-предоставлении предприятиям и иным организациям отсрочки в налоговых платежах по их просьбе, что нейтрализует такой мотив преступной деятельности, как временные финансовые затруднения.

Не вызывает сомнения и то, что устранению причин и условий налоговых преступлений способствует и повышение эффективности деятельности самих правоохранительных органов.

С этой целью необходимо устранить такие недостатки в их деятельности, как:

- недостаточность фундаментальных теоретических и методических разработок;

- «дефицит» высококвалифицированных работников предварительного следствия и дознания, оперативных подразделений;

- слабость ресурсного обеспечения органов и подразделений, специализирующихся на выявлении и раскрытии налоговых преступлений;

- нехватку сил и средств для проведения профилактической работы по предупреждению преступлений в сфере налогообложения и расширению социальной базы борьбы с указанными преступлениями;

- ведомственная разобщенность контролирующих и правоохранительных органов, участвующих в борьбе с налоговыми преступлениями и др.

Далее, мы полагаем, что уголовно-правовое предупреждение налоговой преступности осуществляется также в результате:

- проведения обоснованно-целесообразной уголовной политики в области ответственности за налоговые преступления;

- объединения усилий всех правоохранительных органов в борьбе с налоговыми преступлениями;

- уголовно-правового информирования населения об ответственности за налоговые преступления;

- реализация уголовной ответственности за налоговые преступления с соблюдением всех принципов УК РК.

При этом отметим, что вопросы эффективности профилактики налоговых правонарушений и преступлений в значительной степени зависят от степени совершенства не только уголовного и налогового законодательства, но также и административного, финансового, уголовно-процессуального законодательства, поскольку преступность в сфере налогообложения невозможно рассматривать в отрыве от других видов преступных посягательств в области экономической деятельности.

Традиционное выделение общесоциальных и специально-криминологических мер предупреждения преступности носит в определенной степени условный характер. Имеется ряд мер, соединяющих в себе черты обще-социальной и специальной профилактики. С первой их объединяет то, что цели этих мер гораздо шире, чем борьбы с преступностью. В то же время эти меры носят выраженный профилактический аспект преступности, хотя и не сводятся к нему.

К мерам, противодействующим социальным патологиям, отнесены мероприятия по охране здоровья населения» защите семьи и интересов детей, одновременно являющиеся профилактическими для борьбы с пьянством, потреблением наркотиков и др.

К таким мероприятиям в сфере предупреждения налоговой преступности можно отнести экономическую обоснованность налогов и сборов, которые не могут быть произвольными, размер налоговой ставки и другие. Эти меры можно определить, как общесоциальные меры специальной направленности.

Индивидуальный уровень (индивидуальная профилактика) - это конкретизация общесоциальных и специально-криминологических мер в отношении конкретных лиц, поведение которых вступает в конфликт с правовыми нормами.

Эта деятельность направлена на:

а) устранение неблагоприятных воздействий на конкретную личность, могущих привести к формированию антиобщественной направленности и общественно опасному поведению;

б) изменение социально неодобряемого поведения, ведущего к переходу на преступный путь, и коррекцию порождающих его ориентации и черт личности;

в) применение неотложных мер по предупреждению непосредственно подготавливаемых преступлений, пресечению попыток их совершения.

По нашему мнению, сама структура комплекса мер по предупреждению налоговых преступлений основана на следующих связанных между собой задачах:

- профилактическое воздействие на из динамику, структуру, причины косвенным путем (общесоциальная профилактика);

- специальные меры по воздействию на причинный комплекс налоговых преступлений (криминологическая профилактика);

- предупреждение совершения налоговых преступлений уголовно-правовыми средствами (уголовно-правовая профилактика).

Далее, на наш взгляд, необходимо обозначить цели, согласно которым осуществляется предупредительная деятельность:

- выявление и устранение причин и условий, способствующих совершению налоговых преступлений;

- выявление лиц, склонных к совершению налоговых правонарушений и преступлений и оказание на них предупредительно-воспитательного воздействия;

- предотвращение подготавливаемых преступлений и правонарушений, направленных на уклонение от уплаты налогов.

С учетом проведенных исследований на индивидуальном уровне профилактики налоговой преступности имеет свои особенности и различают:

- 1) предшествующие профилактические меры;
- 2) предварительные профилактические меры;

- 3) текущие меры профилактические воздействия;
- 4) последующие и дополнительные меры профилактического воздействия.

Предшествующие профилактические меры по времени возникновения совпадают с моментом принятия решения о начале коммерчески активной деятельности налогового субъекта и имеют целью обеспечить правильный выбор схемы построения будущей финансовой деятельности и системы ее внутреннего и внешнего контроля, а также соответствие предполагаемых финансово-коммерческих операций поставленным коммерческим задачам и их непротивоправность.

Теоретическое обеспечение профилактических действий осуществляется налоговой. Предварительные профилактические меры осуществляются в процессе всей деятельности организации, связанной с оперированием финансовыми потоками.

Цель – обеспечение условий для ведения необходимых бухгалтерско-отчетных операций и их документальное подтверждение в соответствии с коммерческими целями фирмы, а также проверка их достоверности и обоснованности. На данном этапе создаются, корректируются и в необходимой мере обосновываются документы, являющиеся в дальнейшем основанием для отчислений. На этом этапе еще возможно приведение необходимой документации в надлежащий вид без одновременного вынесения финансовых или личностных санкций со стороны органов государственного налогового контроля.

Легальные операции с документальной базой осуществляется путем исправления в ней неточностей и погрешностей в соответствии с истинным положением финансовых дел. Предварительные профилактические меры, как правило, реализуются методом проведения внешних и внутренних аудиторских проверок.

Текущие меры профилактического воздействия осуществляются непосредственно государственными органами налогового контроля

(субъектами налогового контроля) и представляют собой налоговый контроль деятельности экономического субъекта. Их характерной чертой является постоянность, стабильность и непрерывность.

Профилактический эффект текущих мер предупреждения налоговых противоправных деяний состоит в том, что, помимо непосредственного контроля за деятельностью налогового субъекта (в ходе которого могут быть выявлены факты, подтверждающие совершение налогового преступления или правонарушения), осуществляется еще и непосредственный контакт с налоговым субъектом.

Как показывает криминологическая практика, возможность граждан наблюдать в деле и получать достоверную информацию о деятельности правоохранительных органов влечет за собой непосредственное самостоятельное снижение уровня совершения противоправных деяний в данном районе или сфере деятельности. Применение текущих мер профилактического воздействия в ряде случаев даёт реальный шанс совместными усилиями налогоплательщика и органов налоговой администрации создать условия для достижения налогоплательщиком стабильного финансового положения.

В случае своевременного налаживания конструктивного диалога между налогоплательщиком и органами налоговой администрации факторы, толкающие налогоплательщика на путь девиального поведения в сфере налогообложения, могут быть устранены, максимально нивелирована возможность негативного влияния на деятельность налогоплательщика его предыдущего девиантного опыта.

Мы также полагаем, что предупреждение правонарушений, как таковое, необходимо обеспечивать не столько усилением наказания, сколько неотвратимостью ответственности, устранением или ослаблением действия причин и условий, их вызывающих, путем прогрессивных и эффективных экономических и социальных реформ. Несомненно, что уголовное законодательство не является единственной мерой борьбы с экономической

преступностью. По нашему мнению, необходимо создать такую экономическую и правовую ситуацию, когда налогоплательщику выгоднее вкладывать деньги в дело, получать доходы и платить налоги, чем их не платить.

Серьезно обостряют и без того нелегкую ситуацию в сфере борьбы с налоговыми преступлениями несогласованность действий правоохранительных и налоговых органов, как между собой, так и с органами законодательной и исполнительной власти, субъектами предпринимательской деятельности, общественными объединениями и гражданами. Однако, в целях эффективного осуществления противодействия налоговой преступности усилий одного ведомства (АБЭЖП) явно недостаточно.

Отсутствие взаимной информированности и криминогенной обстановке в налоговой сфере конкретных регионов страны; сведений о механизмах и способах совершения налоговых преступлений, сведений о лицах, их совершивших, а также слабое взаимное сотрудничество при проведении совместных операций приводят к параллельности и дублированию в работе, размываю четкой «картины» складывающейся оперативной обстановки, срыву оперативных мероприятий, уничтожению доказательственной базы и некачественному расследованию уголовных дел.

На основании изложенного представляется целесообразным значительно активизировать деятельность органов государственного контроля; создавать в прокуратурах городов и областей постоянно действующие координационные советы правоохранительных органов.

Представляется, что на заседаниях данных советов необходимо анализировать складывающуюся в налоговой сфере обстановку и разрабатывать совместные целевые программы борьбы с налоговой преступностью с учетом разумного баланса предупредительной и собственно правоохранительной деятельности указанных органов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Становление налоговой системы сопровождается значительным ростом числа налоговых правонарушений. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной не поступления налогов в государственную казну.

За счет поступления налоговых платежей формируется доходная часть бюджетов различных уровней. Как неоднократно указывалось в настоящей работе, налоговыми преступлениями причиняется колоссальный ущерб не только бюджетной системе РФ, но и целому ряду сопутствующих отношений, в том числе, по обороне страны, социально-значимых общественных отношений.

При написании данной работы, изучив различную литературу по приведенной теме, сделан вывод, что изучаемые преступления являются одними из наиболее опасных форм экономической преступности.

В ходе исследования мы пришли к следующим выводам: налоговые преступления имеют несколько объектов, помимо основного непосредственного объекта, негативному воздействию подвергается целый ряд смежных отношений: по формированию бюджета, по обеспечению социальных функций государства и т.д. Несмотря на широкое применение рассматриваемых норм, многие из них, нуждаются не просто в корректных разъяснениях, но в первую очередь, в существенных законодательных изменениях. В этой связи, важное значение имеют фундаментальные теоретические разработки.

В рамках изучения темы автор постарался рассмотреть налоговые преступления с различных позиций: уголовно-правовой, криминологической, рассмотрены основные вопросы правопринимательной практики.

В ходе исследования мы пришли к выводу о необходимости реформирования действующего механизма уголовно-правовой защиты, так

как сформирован он был еще в начале становления рыночной формы хозяйствования.

В настоящее время в рамках совершенствования уголовного законодательства следовало расширить перечень преступных деяний, в результате которых налоги не поступают в бюджет, не сводить их только к предоставлению налоговой декларации и документов.

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.

Анализ специальной литературы, материалы эмпирического исследования привели к выводу, что под обстоятельствами, способствующими совершению налоговых преступлений, целесообразно понимать явления и процессы объективного и субъективного характера, которые наиболее существенно опосредованно или непосредственно воздействуют на сознание и поведение людей, инициируя у них решимость, совершить налоговые правонарушения или преступления.

В целях усиления противодействия совершению новых налоговых преступлений также полагаем возможным рекомендовать обобщить практику применения привлечения к уголовной ответственности в различных регионах РФ, выявить расхождения в правовых подходах квалификации, и разработать общие методические рекомендации по устранению подобных ошибок.

Для борьбы с налоговой преступностью следует предусмотреть целый комплекс профилактических мер. В комплексе общих мер можно выделить: экономические меры (снижение налоговой нагрузки, создание эффективной и не

часто изменяющейся налоговой системы, улучшение делового климата в стране, стимулирование легальной предпринимательской деятельности и т.д.).

К числу профилактических мер в политической сфере мы выделили:

1) разграничение полномочий представительных органов власти РФ, субъектов и местного самоуправления в части установления и введения налогов и сборов;

2) совершенствование налоговой политики;

3) расширение налоговой базы за счет распространения реального налогового бремени на сферы, в которых больше всего практикуется уклонение от уплаты налогов;

4) выравнивание условий налогообложения за счет резкого сокращения налоговых льгот. Основными правовыми мерами предупреждения является изменение налогового и уголовного законодательства.

В социальной сфере следует так же выделить ряд предупредительных мер: устранение резкого социального расслоения общества; укрепление семейных устоев; ограничение негативных последствий безработицы, вынужденной миграции людей и т.д.

К мерам организационно-управленческого характера можно отнести: взаимодействие правоохранительных и контролирующих органов, разработка и принятие программы борьбы с налоговой преступностью.

Технические меры предупреждения налоговой преступности включают совершенствование проведения налогового контроля. Например, следует установить в НК РФ правило постановки на налоговый учет налогоплательщиков-организаций и налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, их недвижимого имущества, транспортных средств только по месту осуществления ими основной хозяйственной деятельности. Эта постановка на учет будет эффективно действовать при наличии информационной базы данных внутри системы налоговых органов. К тому же, в ходе проведения проверок налогоплательщиков необходимо перенести акцент с выявления задолженностей перед бюджетом на выявление налоговых преступлений.

К мерам социально-криминологического характера следует отнести:

1) создание универсального методического комплекса по профилактике налоговых правонарушений, разработанный ведущими специалистами (учеными и практиками) в этой области и предложенный ФНС России в качестве рекомендаций всем подчиненным ей налоговым органам.

2) проведение реорганизации внутреннего построения налоговых органов с созданием самостоятельного отдела информационного обеспечения;

3) повышение квалификации сотрудников налоговых органов;

4) создание постоянно действующих межведомственных координационных советов правоохранительных и контролирующих органов по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями.

Индивидуально-профилактические меры состоят из повышения налоговой культуры путем налогового просвещения (разъяснительная работа с населением в налоговых органах, налоговая пропаганда в СМИ, преподавание налогового права или основ налогообложения начиная со школы), введения вневедомственного налогового консультирования.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ
ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года // Российская газета. 04 июля 2020 года. № 144. Ст. 8198.
2. Федеральный Закон Российской Федерации от 12.08.1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (ред. от 01.01.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 1995. № 33. Ст. 5.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 01.05.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
4. Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 20.04.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 20.04.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
6. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08 марта 2015 г. № 21-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2015. № 10. Ст. 1391.
7. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2003. № 22. Ст. 2066
8. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001г. №174-ФЗ (ред. от 01.05.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. 2001. № 52 (часть I).Ст. 4921.

9. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ // Собрании законодательства РФ. 15 декабря 2003. № 50. Ст. 4848.
10. Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 293-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части исключения внепроцессуальных прав органов внутренних дел РФ, касающихся проверок субъектов предпринимательской деятельности» (ред. от 01.03.2017 г.) // Собрание законодательства РФ. 2008. № 52 (часть I). Ст. 6248.
11. Федеральный закон от 28 декабря 2010 г. № 403-ФЗ «О Следственном комитете Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 1. Ст. 15.
12. Закон РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1993. №29. Ст. 1114.
13. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. № 1654.
14. Приказ ФСНП, ФСБ, МВД, ФСО, ФПС, ГТК и СВР РФ «Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю, прокурору или в суд» от 13 мая 1998 г. № 175/226/336/201/286/410/56 // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1998. № 145.
15. Письмо Госналогслужбы РФ от 17 августа 1998 г № СШ-6-08/529 «О методических рекомендациях по порядку проведения документальных проверок организаций за соблюдением законодательства по налогообложению физических лиц» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1998. № 164.

16. Письмо ФНС России от 17 июля 2015 №СА-4-7/12690 «Обобщение Федеральной налоговой службой России определений и постановлений Конституционного Суда РФ за 2014 год и 1 полугодие 2015 года» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 2015. № 387.
17. Письмо ФНС России от 13 июля 2017 № ЕД-4-2/13650@ «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)» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 2017. № 568.
18. Письмо ФНС России от 11 августа 2017 № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 2017. № 679.
19. Статистические данные об основных показателях деятельности органов прокуратуры Российской Федерации за январь-декабрь 2020 г. Официальный сайт Генпрокуратуры РФ. URL: <https://genproc.gov.ru/stat/data/1162324/> (дата обращения 01.05.2021).
20. Официальная статистика: Эффективность экономики России. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: http://old/gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/effici (дата обращения 12.05.2021).

РАЗДЕЛ II ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Акимов, Л.И. Цели и функции норм о налоговых преступлениях // Налоговые и иные экономические преступления. Вып. 12. Ярославль, 2010. С. 83-92.
2. Акопджанова, М.О. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание задолженности по налогам и (или) сборам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 15.
3. Андреева, Е.В. К вопросу о «крупном размере» и «крупном ущербе» в налоговых преступлениях на примере ст. 199 УК РФ / Е.В. Андреева, А.А. Петроградская // Актуальные проблемы административного и финансового права: Сборник научных статей по итогам работы II ежегодного международного круглого стола, 11 декабря 2020 года. Самара: Самарский государственный экономический университет, 2020. С. 5-8.
4. Александров, И.М. Налоговая преступность как часть организованной преступности // Уголовное право. 2002. № 4. С. 45-58.
5. Алексеев, Р.А. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов с организации / Р.А. Алексеев // Научный журнал КубГАУ – Scientific Journal of KubSAU. 2014. № 03. С. 364–410. URL: <https://cyberleninka.ru> (дата обращения: 01.11.2021 г.).
6. Алексеева, Д.А. Неперечисление налоговых платежей кредитными организациями // Законность. 2011. № 7. С. 26-30.
7. Анализ и планирование налоговых преступлений: Теория и практика / Под ред. Ф.К. Садыгова. Авторы: А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, В.И. Вишин и др. ГНИИ РНС. М.: Изд-во экон.-правовой лит., 2014. 229с.

8. Антонов, Н.Н. Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды // Право и преступность в России на рубеже веков: Материалы научно-практической конференции студентов 18 декабря 2000г. М., 2001. С. 50-58.
9. Бакаев, А.В. Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов на Дону, 2009. С. 10.
10. Беккариа, Ч.О. О преступлениях и наказания / сост. и предисл. В.С. Овчинского. М: Инфра-М, 2017. 283 с.
11. Белова, Г.В. Вопросы квалификации налоговых преступлений // Уголовное право. 2002. № 2. С. 6.
12. Бембетов, А.П. Теоретические основы борьбы с налоговой преступностью. М., 2001.
13. Боровков, А.В. Момент окончания уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций: Теория и практика // Актуальные проблемы современной юридической науки: Некоторые аспекты. Вып. 2. Волгоград, 2010. С. 158-167.
14. Волженкин, Б.В. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Законность. 1994. №1. С. 10-16.
15. Гайков, В.Т., Косарев А.В. Актуальные проблемы квалификации налоговых преступлений // Изв. вузов. Сев.-Кавк. регион: Обществ. науки. 2013. №10. С. 62-65.
16. Герасименко, К.В., Зрилова Е.С. Правовые способы борьбы с уклонением от уплаты налогов // Законодательство и экономика. 2005. №7. С. 36-40.
17. Гизатулин, Д.П., Махтров И.В. Налоговые преступления связанные с обналичиванием денежных средств: Проблемы расследования и практика // Журнал российского права. 2000 №5/6. С. 56.

18. Григорьев, В.П. Предмет налоговых преступлений // Уголовное право. 2014. № 1. С. 18-19.
19. Дмитриевский, А.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций/ Молодежь в юридической науке: Статьи студентов Акад. правового ун-та. Вып. 4. М., 2003. С. 89-95.
20. Егоров, В.А. Налоговые преступления: История и современность. Чебоксары, 2001. 189с.
21. Ермакова, О.В. Вопросы квалификации налоговых преступлений / О. В. Ермакова // Вестник Барнаульского юридического института МВД России. 2017. № 2(33). С. 169-171.
22. Ефимов, И.А. Уголовно-правовая характеристика неисполнения обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2012. 23 с.
23. Завидов, Б.Д., Попов И.А. Уклонение физического лица от уплаты налога и страхового взноса во внебюджетные фонды: Уголовно-правовая характеристика // Право и экономика. 2000. №10. С. 62-66.
24. Завидов, Б.Д, Попов И.А., Сергеев В.И. Уклонение от уплаты налогов. М., 2001. 356 с.
25. Зайнутдинов, Р.С. Некоторые аспекты квалификации налоговых преступлений // Наука и образование. Ч. 3. Белово, 2013. С. 76-79.
26. Зафесов, В.Г., Сиюхов А.Р. Налоговые преступления: Соотношения со смежными составами преступлений в сфере экономической деятельности // Закон и право. 2002. №7. С. 51-55.
27. Звечаровский, И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей // Российская юстиция. 1999. №9. С. 41-42.
28. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления. М.: Статус-Кво 97, 2004. 191 с.

29. Иванчин, Я.И. Вопросы конструирования составов налоговых преступлений // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. научных статей. Вып. 1. Ярославль, 2000. С. 92-104.
30. Интервью заместителя Председателя Следственного Комитета Российской Федерации Елены Леоненко от 27.07.2020 г. URL: <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519> (дата обращения 20.05.2021 г.)
31. Истомин, П.А. Проблемы налоговых преступлений. Ставрополь: Ставропольсервисшкола, 2000. 207 с.
32. Истомин, П.А. Современные проблемы взимания налогов и ответственность за их неуплату // Проблемы понимания и тенденции развития государства и права в XXI веке. Ставрополь, 2014. С. 134-137.
33. Искаков, С.Е. Проблемы применения норм о налоговых преступлениях // Юридический мир. 2013. № 10. С. 28.
34. Караханов, А.Н. Уголовная ответственность организаций за уклонение от уплаты налогов // Российский следователь. 2010. №1. С. 20-23.
35. Караханов, А.Н. Изменения в законе о налоговых преступлениях: Вопросы практики правоприменения // Уголовное право. 2005. №1. С. 28-30.
36. Карпочев, И.И. Ответственность за налоговые преступления // Законность. 2003. №1. С. 34.
37. Касницкая, И.Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: автореф. дис... канд. юрид. наук. Тюмень, 2008. 19 с.
38. Ковалев, В.А. Налоговые преступления: Взаимосвязь норм уголовного и налогового права: монография / Отв. ред. А.И. Чучаев. Владимир, 2016. 172 с.
39. Козлов, А.В. Проблемы квалификации и уголовной ответственности по налоговым преступлениям в новой редакции уголовного закона // Российский следователь. 2004. №7. С. 19-24.

40. Козлов, В.А. Криминалистические, уголовно-правовые и процессуальные проблемы налоговых преступлений // Современное право. 2003. №9. С. 2-5.
41. Комментарий к статьям Уголовного кодекса Российской Федерации по преступлениям, отнесенным к подследственности налоговой полиции / Под ред. А.А. Маркова. СПб.: LexStar, 2010. 77 с.
42. Кондрашина, В.А. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов в крупных размерах // Вестн. Волж. ун-та. Сер. Юриспруденция. 2013. Вып. 33. С. 91-98.
43. Корневский, Ю. Ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах // Социалистическая законность. 1987. №6. С. 36-37.
44. Курицина, Е.С. Юридическое лицо как орудие преступления // Российская юстиция. 2011. № 6. С. 5-15.
45. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования / под ред. И. В. Александрова. СПб., 2012. С. 86.
46. Криминология: Учебник для вузов/Под общ.ред. д. ю. н., проф. А.И. Долговой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2005. 912 с.
47. Криминология: Учебник // под ред. Д.Н. Ветрова и А.Д. Чернова. СПб.: НОРМА, 2005. С.45.
48. Кузнецов, А.В. Санкции за налоговые преступления // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. научных статей. Вып. 1. Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П.Г. Демидова, 2000. С. 105-113.
49. Кузнецов, А.П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям: проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления. Н.Новгород, 2003. 373с.
50. Кулаков, Е.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций // Юридические записки. Вып. 10. Воронеж, 2015. С. 54-64.
51. Куприянов, А.А., Бабаев Б.М. Научно-практический комментарий налоговых статей нового Уголовного кодекса // Ваш налоговый адвокат.

- Консультации, рекомендации / Под ред. С.Г. Пепеляева. Вып. 1-3. М., 1998.
52. Кучеров, И.И. Налоговые преступления. М.: ЮрИнфоР, 1997. 215с.
 53. Кучеров, И.И. Налоговые преступления: теория и практика расследования, монография / И.И. Кучеров. М.: «ЮрИнфоР-Пресс», 2010. 284 с.
 54. Кучеров, И.И. Особенности объекта и предмета преступлений в сфере налогообложения // Уголовное право. 1999. №2. С. 44-49.
 55. Кучеров, И.И. Особенности предмета преступлений в сфере налогообложения // Предпринимательское право. 1999. №5-6. С. 3-10.
 56. Кучеров, И.И. Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к УК РФ. М.: ЮрИнфоР, 1999. 142с.
 57. Кучеров, Н.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. М., 2000.
 58. Кучеров, И.И. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: Центр ЮрИнфоР, 2004. – 120с.
 59. Кучеров, И.И., Соловьев К.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Комментарий. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2004. – 121с.
 60. Ларичев, В.Д. Уклонение от уплаты налогов с организаций: Квалификация составов // Российская юстиция. 1997. №6. С. 7-9.
 61. Ларичев, В.Д. Уклонение от уплаты налогов с организаций // Адвокат. 1997. №7. С. 21-28.
 62. Ларичев, В.Д. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства // Государство и право. 1997. №7. С. 41-48.
 63. Лебединский, Н.А. Ответственность физических лиц за уклонение от уплаты налогов // Право и государство: Теория и практика. 2005. №3. С. 130-137.
 64. Логинов, Е.Л. Уклонение от уплаты налогов с использованием новых информационных технологий: Российские и международные аспекты. Краснодар: Куб. соц.-экон. ин-т, 2004. 219с.

65. Лопашенко Н.А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. научных статей. Вып. 12 Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П.Г. Демидова, 2010. С. 32-51.
66. Лопашенко, Н.А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоговые споры, нарушения, преступления. М., 2014. №5. С. 14-18.
67. Ляскало А.Н. Пути совершенствования уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Законодательство и экономика. 2016. № 9. С. 67-85.
68. Магомедов, Д., Ковалев В. Особенности квалификации налоговых преступлений // Законность. 2003. №2. С. 35.
69. Макаров Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений // Законность. 2003. №8. С. 41.
70. Малахова В.Ю. Дискуссионные вопросы объекта и предмета преступления, предусмотренного ст. 199 Уголовного кодекса РФ // Право и политика = Law a. politics. 2003. №8. С. 127-130.
71. Минская, В.С. Налоговая преступность: проблемы законодательства и практики применения // Уголовное право. 2011. №1. С. 33-34.
72. Михайлова, О.Р. Специфика вины в налоговых правонарушениях // Арбитражная практика. 2014. №5. С. 36-40.
73. Михайлова, Н.С. Уголовная ответственность за преступления в налоговой сфере / Н.С. Михайлова // АПК: регионы России. 2012. № 8. С. 57-59.
74. Мудрых, В.В. Анализ норм об ответственности за нарушение налогового законодательства // Юридический мир. 2000. №10. С. 4-13.
75. Мудрых, В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 2001.
76. Мухин, М.С. Новое в уголовной ответственности за налоговые и иные экономические преступления // Налоговые споры: Теория и практика. М., 2004. №7. С. 18-24.

77. Налог на добавленную стоимость: Механизм преступления и его выявление: Учеб.пособие / Авторы: Н.А. Данилова, Е.Г. Евдокимов (рук.авт. коллектива), Е.В. Елагина и др. Ассоц. «Юрид. центр» С.-Петербур. юрид. ин-т Ген. прокуратуры РФ. СПб.: Юридический центр Пресс, 2013. 505с.
78. Наумов, А.В. Практика применения Уголовного кодекса Российской Федерации: комментарий судебной практики и доктринальное толкование/Под ред. Г.М. Резника. М.: ВолтерсКлувер, 2015. С. 783.
79. Никифоров, А.В. Уголовно-правовые риски налогового агента: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 20-28.
80. Уголовное право России. Общая часть. Особенная часть: Учебник по специальностям «Правоохранительная деятельность», «Правовое обеспечение национальной безопасности» / Под общ.ред. д.ю.н., проф. Кадникова. М.: Юриспруденция, 2013. С. 101-103.
81. Уголовное право России. Части Общая и Особенная (учебник; под ред. заслуженного деятеля науки РФ, д.ю.н., проф. А.И. Рарога; издание 10-е, перераб. и доп.). М.: Проспект, 2018. 678 с.
82. Платонова, Л.В. Налоговая преступность: Социально-психологические и криминологические характеристики. М.: НОРМА, 2005. 256с.
83. Прохоров, В.С. Преступление и ответственность. / В.С. Прохоров. Ленинград: издат-во Ленинградского ун-та, 1984. 136 с.
84. Ривкни, К.Е. Практика налогообложения: Установление виновности в налоговых преступлениях // Гражданин и право, 2002 №4. С. 46-58.
85. Румянцева, Е.В. Уклонение от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ): Уголовно-правовая характеристика и проблемы квалификации: Текст лекций. Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П.Г. Демидова, 2013. 78 с.
86. Сабитов, Р.А., Пищулин В.Г. Налоговые преступления: Уголовно-правовые и криминологические аспекты. Челябинск: Челяб. гос. ун-т, 2011. 107 с.

87. Савченко, М.М. Вопросы взыскания с физических лиц ущерба, причиненного государству в результате уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией (ст. 199 УК РФ) / М.М. Савченко // Налоги. 2020. № 1. С. 46-48.
88. Сергеев, В.И. Налоговые преступления: изменения в УК РФ не оправдали ожиданий // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 6. С. 2-7.
89. Серeda, И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегия борьбы. Иркутск: «Институт законодательства и правовой информации», 2016. 343 с.
90. Соловьев, И.Н. Налоговые преступления и преступность. М.: Экзамен, 2016. 525 с.
91. Соловьев, О.Г. О субъекте преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: Материалы научно-практической конференции 26-28 марта 2011г. Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П.Г. Демидова, 2011. С.21-25.
92. Соловьев, О.Г. Налоговые преступления: Криминологическая и уголовно-правовая характеристика: Учеб.пособие. Ярославль: Ярослав, гос. ун-т им. П.Г. Демидова, 2011. 66с.
93. Сотов, А.И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов. Сб. статей. М., 2007. Вып. 1. С. 270–271.
94. Тимофеев, А.М. Понятие налоговой преступности, структура, динамика и иные криминологические характеристики уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Вестник ЧелГУ. 2019. № 42. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovoy-prestupnosti-struktura-dinamika-i-inye-kriminologicheskie-harakteristiki-ukloneniya-ot-uplaty-nalogov-i-ili-sborov-s> (дата обращения: 10.05.2021).

95. Тришкина, Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. Волгоград, 1999. 21 с.
96. Тюнин, В.И. Налоговые преступления в Уголовном кодексе России // Российское уголовное право. Традиции, современность, будущее: Материалы научной конференции, посвященной памяти профессора М.Д. Шаргородского / Под ред. проф. Н.М. Кропачева; проф. Б.В. Волженкина. СПб.: Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та; Изд-во юридического факультета С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. С. 214-219.
97. Фархутдинова, Э.Т. О некоторых вопросах уголовно-правовой и криминологической характеристики налоговых преступлений // Вестн. Вост. ин-та экономики, гуманитар. наук, упр. и права. Уфа, 2001. № 16. С. 62-67.
98. Цветков, Ф.Н. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах // Иваново-Вознесенский юридический вестник. 2012. № 13. С. 25.
99. Чемеренский, К.С. Ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (уголовно-правовые и криминалистические проблемы): автореф. дис ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2010. 18 с.
100. Чернеева, А.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (по материалам Республики Татарстан): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. 19 с.
101. Чучаев, А.И, Иванова С.Ю. Проблемы ответственности за уклонение от уплаты таможенных платежей // Уголовное право. 1998. № 2. С. 16-19.
102. Шишко, И.В. Рец. на кн.: Середа И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегия борьбы (Иркутск: ИОГНИУ «Институт законодательства и правовой информации», 2006) // Уголовное право. 2006. №4. С. 139-143.
103. Якимова, С.С. Новеллы уголовного закона о преступлениях в сфере налогообложения // Уголовное право. Стратегия развития в XXI веке:

Материалы XI Международной научно-практической конференции. М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2015. С. 228-231.

104. Якушев, Ю. Возможно ли «безобманное» налоговое преступление // Уголовное право. 2013. № 1. С. 103-104.
105. Яни, П.С. Налоговые преступления (статья первая: Уклонение от уплаты налогов) // Законодательство. 1999. №11. С. 46-54.

РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 № 48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. 2019. № 276. Ст. 8034.
2. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 10 апреля 2015 № 305-КГ15-2304 «Об отказе в передаче кассационной жалобы в Судебную коллегия Верховного Суда РФ» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 5.
3. Постановление Конституционного суда РФ № 9-П от 27 мая 2003 г. «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации...» // Российская газета. 2003 г. № 91.
4. Постановление Конституционного Суда РФ № 27-П от 9 июля 2019 г. «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации...» // Российская газета. 2019 г. № 154.
5. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

6. Постановление Арбитражного суда Московской Области от 30 декабря 2014 г. № Ф05-15733/2014 по делу № А40-28691/14 // Вестник Арбитражного суда Московской области. 2014. № 2. Ст. 2359.
7. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01 июня 2012 г. по делу № А12-16620/2011 // Вестник Федерального арбитражного суда Поволжского округа. 2012. № 3. Ст. 1456.
8. Решение Арбитражного суда Челябинской области от 07 февраля 2019 по делу № А76-27603/2017 // Вестник Арбитражного суда Челябинской области. 2019. № 1. Ст. 358.
9. Кассационное определение Челябинского областного суда от 21 сентября 2011 по делу № 22-7334/2012
10. Кассационное определение судебной коллегии по уголовным делам Челябинского областного суда от 5 сентября 2011 г. по делу N 22-7319/2011.
URL:<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/8686171/#ixzz6xkgH0rog>
(дата обращения 21.05.2021).
11. Приговор Новопокровского районного суда Краснодарского края от 16 марта 2017 года.[Электронный ресурс]:РосПравосудие // URL:<https://rospravosudie.com/courtновопокровский-районный-суд-краснодарский-край-s/act-104486370/> (дата обращения 15.05.2021).
12. Кассационное Определение судебной коллегии по уголовным делам Липецкого областного суда от 6 июля 2010 г. [Электронный ресурс] // URL:<http://sudact.ru/regular/doc/n3RUykQw7cQJ/> (дата обращения 15.05.2021).
13. Постановление от 14 мая 2020 г. по делу № 1-248/2020 [Электронный ресурс] // URL: <https://sudact.ru/> (дата обращения 15.05.2021).

Таблица 1. Задолженность по налогам и сборам, страховым взносам, пеням, налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации
 Раздел I Задолженность по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и налоговым санкциям в консолидированный бюджет Российской Федерации
 по состоянию на 01.01.2021 г.

ВСЕГО ПО РОССИИ																тыс. рублей	
Код строки	Всего	из графы 1 по :									региональным налогам и сборам	местным налогам и сборам	налогам со специальным налоговым режимом	Единому социальному налогу	Из графы 13 единый социальный налог в федеральный бюджет	Платежа м в государственные внебюджетные фонды	ВСЕГО задолженность по страховым взносам
		федеральным налогам и сборам															
		Всего	налог на прибыль организаций		налог на добавленную стоимость	из графы 5 налог на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ			платежи за пользование природными ресурсами	из графы 7 налог на добычу полезных ископаемых							
Всего	в том числе в федеральный бюджет		налог на добавленную стоимость	налог на добавленную стоимость (работам, услугам), реализуемым на территории РФ		платежи за пользование природными ресурсами	из графы 7 налог на добычу полезных ископаемых										
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
ЗАДОЛЖЕННОСТЬ – ВСЕГО (стр.1010+стр.1045+стр.1093)	1005	1 040 164 343	536 782 220	105 901 033	12 660 684	333 343 776	332 387 844	10 376 450	9 882 807	87 160 961	166 816 400	91 710 882	34 159 707	3 362 646	2 443 245	676 417	206 656 071
задолженность перед бюджетом по налогам, сборам, пеням, налоговым санкциям всего, в том числе:	1010	791 751 222	410 155 758	83 178 276	10 066 367	249 710 904	248 800 515	9 151 927	8 939 277	68 114 651	134 755 773	79 709 388	32 690 618	2 357 053	1 612 643	638 288	131 444 344
задолженность, невозможная к взысканию в связи с отложением подачи заявления в арбитражный суд о признании должника банкротом	1011	51 379 412	41 069 094	6 451 583	751 224	30 507 892	30 332 054	62 753	40 425	4 046 866	343 755	298 908	2 386 760	44 121	30 365	62 335	7 174 439
недоимка	1020	599 656 051	298 429 538	60 065 060	7 219 212	185 295 523	184 553 170	8 407 602	8 256 480	44 661 353	112 012 990	68 531 183	21 668 004	704 765	487 513	155 469	98 154 102
недоимка организаций и индивидуальных предпринимателей, не представляющих отчетность	1030	81 533 105	60 941 209	14 728 254	1 696 388	42 400 752	42 305 314	23 311	8 259	3 788 892	826 931	641 240	3 010 535	105 267	79 667	24 219	15 983 704
задолженность, доначисленная по результатам камеральных и выездных налоговых проверок	1040	176 579 163	163 382 465	44 976 633	4 604 516	91 152 970	91 098 109	175 429	157 077	27 077 433	2 793 612	2 583 242	5 625 159	552 794	531 727	2 671	1 639 220
недоимка организаций, индивидуальных предпринимателей и граждан, находящихся в процедурах банкротства	1045	172 342 433	83 911 816	15 179 432	1 752 322	56 326 649	56 297 569	1 015 282	798 426	11 390 453	24 835 588	9 191 725	1 046 087	492 182	412 305	6 322	52 858 713
задолженность перед бюджетом по пеням и налоговым санкциям – всего, в том числе:	1050	192 095 171	111 726 220	23 113 216	2 847 155	64 415 381	64 247 345	744 325	682 797	23 453 298	22 742 783	11 178 205	11 022 614	1 652 288	1 125 130	482 819	33 290 242
по пеням	1060	167 107 023	89 676 415	18 417 814	2 319 489	52 089 945	51 972 054	692 657	638 037	18 475 999	22 470 524	10 717 065	9 383 533	1 606 832	1 089 845	459 900	32 792 754
по налоговым санкциям	1070	24 988 148	22 049 805	4 695 402	527 666	12 325 436	12 275 291	51 668	44 760	4 977 299	272 259	461 140	1 639 081	45 456	35 285	22 919	497 488
задолженность организаций и индивидуальных предпринимателей, не представляющих отчетность по пеням и налоговым санкциям	1080	39 722 141	30 170 421	6 368 948	834 737	20 524 702	20 471 914	19 156	8 064	3 257 615	536 436	432 629	1 844 280	218 428	149 060	53 175	6 466 772
задолженность, доначисленная по результатам камеральных и выездных налоговых проверок	1090	273 512 627	182 667 882	37 887 897	4 387 123	111 903 139	111 685 533	1 156 569	1 015 889	31 720 277	12 579 793	7 051 600	9 859 966	2 240 619	1 607 258	542 851	58 569 916
задолженность по пеням и налоговым санкциям организаций, индивидуальных предпринимателей и граждан, находящихся в процедурах банкротства	1093	76 070 688	42 714 646	7 543 325	841 995	27 306 223	27 289 760	209 241	145 104	7 655 857	7 225 039	2 809 769	423 002	513 411	418 297	31 807	22 353 014
Сумма неуплаченных процентов за пользование бюджетными средствами	1094	1 348 288	833 526	73 753	25 567	584 980	584 561	8 810	974	165 983	111 911	51 401	10 260	87 806	68 901	141 405	111 979

СПИСОК НАУЧНЫХ ТРУДОВ ПО ТЕМЕ ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЫ:

1) Матов, А.С. Проблемы выявления преступлений об уклонении от уплаты налогов и сокрытия объектов налогообложения организацией. Сравнительно-правовой анализ положений российского и англо-саксонского права./ А.С. Матов //Современные проблемы юриспруденции: сборник научных трудов магистрантов и аспирантов / редколлегия: М.С. Сагандыков (отв. за вып.) и др. Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2019. Вып. 3. С. 179-182.

2) Матов, А.С. Субъекты налоговых преступлений и личность преступника./ А.С. Матов // Современные проблемы юриспруденции: сборник научных трудов магистрантов и аспирантов / редколлегия: М.С. Сагандыков (отв. за вып.) и др. Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2020. Вып. 4. С. 211-213.

3) Актуальные проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления в РФ (определение размера ущерба, причиненного бюджетной системе). Научная статья будет опубликована в сборнике: XVII международной научно-практической конференция молодых исследователей «Современные проблемы юридической науки», которая проводилась 22-23 апреля 2021 в г. Челябинске (секция:Современные проблемы уголовного права, № 23).