

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»

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
ВОПРОСЫ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ  
ПРЕСТУПЛЕНИЯ

ЮУрГУ – 40.03.01.2016.463. ВКР

Руководитель выпускной  
квалификационной работы  
Евстратенко Елена  
Владимировна,  
к.ю.н., доцент кафедры

\_\_\_\_\_ 2020г.

Автор выпускной  
квалификационной работы  
Сыченков Даниил Александрович

\_\_\_\_\_ 2020г.

Нормоконтролер  
Кухтина Татьяна Владимировна,  
старший преподаватель кафедры

\_\_\_\_\_ 2020г.

Челябинск 2020

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава 1 УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ ЗАКОННО УСТАНОВЛЕННЫХ НАЛОГОВ, СБОРОВ И СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ	
1.1 Понятие и признаки налоговых преступлений.....	7
1.2. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов с физического лица.....	12
1.3 Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов с организации.....	25
ГЛАВА 2 ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ ИНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	
2.1. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента.....	33
2.2 Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов.....	39
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	46
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	50
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 Судебная статистика по числу осуждённых лиц за 2019 год.	54
ПРИЛОЖЕНИЕ 2 Судебная статистика по срокам реального лишения свободы за 2019 год.....	55

## ВВЕДЕНИЕ

Экономические и социальные реформы требуют постоянного финансирования. Одним из основных способов восполнения бюджетных средств является налоговая система, с ее помощью и выполняется фискальная функция государственного аппарата. Согласно 57 ст. конституции каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, но как не прискорбно это осознавать данная обязанность не выполняется в полном объёме из за многочисленного уклонения от уплаты налогов, как физическими лицами так и организациями<sup>1</sup>. В связи с этим бюджет недополучает большое количество финансов которые в теории пойдут на значимые для государства вложения. Современная статистика демонстрирует о довольно большой их распространённости, к тому же следует учитывать о значительной степени латентности данной категории преступлений.

С 2010 г. по 2019 г. наблюдается различная динамика роста и снижения зарегистрированных налоговых преступлений. Так, в 2010 г.–11017, в 2015 г. – 8846, в 2016 – 7283, в 2018 г. – 8630, в России было выявлено налоговых преступлений<sup>2</sup>. Преобразования начала 90-х гг. привели к серьёзным изменениям налоговой политики, те социально экономические перемены затронули все сферы в нашем государстве. Несмотря на то что наша налоговая политика сложившаяся в результате этого не лишена изъянов в целом она соответствует современной модели развития государства. Переход России к рыночной экономики породил множество проблем связанных с налогоплательщиком и государством. Появились совершенно новые понятия, такие как: налоговая преступность, собираемость налогов и другие, которых просто не существовало ранее, вместе с ними появились и новые трудности. Если обратиться к истории то с самого начала

---

<sup>1</sup>Конституция Российской Федерации Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Российская газета. – 1993. – 25 декабря.

<sup>2</sup> Статистические данные «Состояние преступности» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://мвд.рф> (дата обращения 21.05.2020)

введения новой системы возникла проблема массового уклонения от уплаты налогов. Нарушение налоговых обязательств выявляются у каждого четвертого из проверяемых налогоплательщиков. По различным оценкам в бюджет не поступает от 30 до 50% причитающихся к уплате налогов<sup>1</sup>.

Уклонение граждане организаций от уплаты законно установленных налогов подрывает устойчивость налоговой политики а так же сужает финансирование социально экономических программ, не отражает принципа социальной справедливости. Так же эти люди своими действиями переносят добавочное налоговое бремя на тех кто исполняет обязательства по уплате налогов, провоцируют социальную напряжённость.

Наиболее серьёзный урон наносится налоговыми преступлениями. Они из года в год становятся всё опаснее и распространённое, нанося государству серьёзный материальный ущерб. Мало того, это приводит к сращиванию криминальных и новых экономических структур ,довольно значительная часть средств оседает в криминальном секторе.

Рост преступности в данной сфере сильно тормозит экономическое развитие страны и подрывает общественное сознание.

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

Эта проблема широко обсуждалась множеством ученых юристов в их работах, их идеи я использовал в своей работе:И.И. Кучерова, С.В. Максимова,С.С. Белоусовой, Д.М. Беровой, М.Ю. Ботвинкин а, А.А. Витвицкого, Б.В. Волженкин а, Л.Д. Гаухман а, А.Г. Кота, А.П. Кузнецова, К.Н. Ивенкин а, В.Д. Ларичева, Н .В. Матушкиной, К.А. Пирцхлавы, Н .С. Решетняка и других.

---

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

В процессе подготовки дипломной работы был обобщен значительный эмпирический материал, характеризующий работу налоговых органов и подразделений по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями Министерства внутренних дел Российской Федерации разных регионов по предупреждению налоговых правонарушений.

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

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

Соблюдать условия и порядок, способы привлечения к ответственности виновных лиц и меры воздействия на них требуется от органов привлекающих за такие преступления, в таких условиях это обретает особую важность

Объектом исследования является криминалогическая и уголовно правовая характеристика налоговых преступлений.

Предметом исследования – нормы уголовного закона, методы, способы, порядок а так же общественные отношения, возникающие по поводу привлечения к уголовной ответственности виновных лиц.

Цель данной работы в анализе уголовно правовых аспектах налоговых преступлений.

Задачами данного исследования являются:

- 1) определить понятие и признаки налоговых преступлений, рассмотреть мнения различных учёных на этот счёт;
- 2) изучить понятие и признаки ответственности за налоговые преступления;
- 3) рассмотреть состав объектов и субъектов налогового преступления;

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

Методологическую основу исследования составляет диалектико-материалистический метод, обязывающий исследователя к объективным оценкам, учитывающим как статистику, так и динамику изучаемых явлений. В ходе исследования использовались логико-правовой, сравнительно-правовой, социолого-правовой, историко-правовой, системно-структурный и другие методы, практикуемые в российской уголовно-правовой науке и в отечественном правоведении в целом. Исследование базируется на изучении широкого круга законодательного и иного нормативного материала, литературно - научных и других источников.

# ГЛАВА 1 УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ ЗАКОННО УСТАНОВЛЕННЫХ НАЛОГОВ СБОРОВ И СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

## 1.1. Понятие и признаки налоговых преступлений

Согласно действующей Конституции РФ в обязанности каждого входит платить законно установленные налоги и сборы. В современной системе развития экономики и общества налоговая система играет важную роль потому как основной функцией налогообложения является финансовая стабильность государства. Одной из приоритетных задач в нашем обществе становится контроль за исчислением и уплатой налогов, но несмотря на принимаемые меры по налоговому контролю происходит только рост налоговой преступности.<sup>1</sup>

Стоит заметить что постановление пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» чётко прописал, что общественная опасность данной категории преступлений в невыполнении конституционной обязанности каждого что влечёт недопоступление средств в бюджет.

В уголовном законодательстве нет чёткого определения понятия налогового преступления. Этот термин выработался и получил развитие в науке уголовного права. Данный термин можно трактовать как в узком так и широком смысле, в процессе его изучения сталкиваешься со множеством мнений на этот счёт. Например Соловьёва И.Н., в узком смысле понимает понятие налоговых преступлений как деяния осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части

---

<sup>1</sup> Данные судебной статистики: Судебный департамент при Верховном суде Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=5>

формирования бюджета от сбора налогов и сборов с физических и юридических лиц.<sup>1</sup>

Похожего термина придерживается и такой учёный, кандидат юридических наук как А.Г.Кот, он определяет их как общественно опасные умышленные деяния, запрещенные уголовным законом, которые совершаются специальным субъектом таким как налогоплательщик и посягают на установленный порядок сбора налогов.

Под налоговыми преступления в широком смысле понимается преступное деяние, посягающее на правоотношения в сфере налогообложения. Например И.И. Кучеров относит к данной категории преступлений регистрация незаконных сделок с недвижимым имуществом в соответствии со ст.170 УК РФ, если быть точнее согласно диспозиции данной статьи занижение кадастровой стоимости объектов недвижимости. Думаю что это абсолютно неверно, приведённая Кучеровым И.И. ст 170 УК РФ будет являться должностным преступлением и посягает на кадастровые отношения.

Рассмотрим следующее мнение, В.А. Егоров в своей диссертации говорит о том что в группу налоговых преступлений входит ст 194 УК РФ, потому как в соответствии со ст. 13 НК РФ таможенные пошлины и сборы отнесены также к федеральным налогам и сборам. По этому он считает что данное преступление посягает на общественные отношения в сфере налогообложения.

По нашему мнению, в понятие налоговые преступления следует включать только преступления совершённые в соответствии со ст. 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 УК РФ. Статья 194 УК РФ на которую обращает внимание Егоров чётко нарушает отношения в сфере внешнеэкономической деятельности и таможенного контроля. Для правильного и полного понимания понятия налоговые преступления требуется рассмотреть признаки данного рода преступных деяний, учёные в своём большинстве рассматривают исчерпывающее количество признаков. Рассмотрим работу Смирновой Н.Н., в ней она выделяет следующие признаки:

---

<sup>1</sup> Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Главбух, М., 2000. 156 с.



- наличие уголовно правового запрета
- общественная опасность деяния
- нарушение законодательства
- безусловная вина лица совершившего преступное посягательство.<sup>1</sup>

Невыполнение конституционно закреплённой обязанности и недопоступление денежных средств в бюджетную систему наносит серьёзный ущерб экономическому строю государства, в этом заключается и опасность данной категории дел.

Психическое отношение лица к действию или бездействию а так же к последствиям преступления является необходимыми критериями для данного преступления согласно Конституционному суду РФ.<sup>2</sup>

УК РФ предусматривает уголовную ответственность только в случае если ущерб наносится в крупном или же в особо крупном размерах. Изучив множество трактовок и мнений можно прийти к выводу что под налоговым преступлением понимают общественно опасные, виновно совершенные, противоправные, уголовно наказуемые деяния в сфере налогообложения, направленные на дестабилизацию финансовой системы государства.

Декларации предоставление которых обязательно являются одним из средством совершения налоговых преступлений, в уголовном кодексе РФ декриминализовано сокрытие объектов налогообложения, конечно это не касается НДС. Установление самого факта неуплаты налогов имеет очень важное значение, из-за противоречивости налогового законодательства возникают различные сложности с определением сроков уплаты различных налогов. В случае получения налогоплательщиком налогового освобождения или же отсрочки, освобождения от уплаты налогов, уголовная ответственность ему не

---

<sup>1</sup> Смирнова Н. Н Понятие и признаки налогового преступления // Налоги-журнал.2006. № 2.С. 45–47.

<sup>2</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 мая 2003 г. N 9-П «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 УК РФ в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова // СПС Консультант плюс

грозит это порождает различную неразбериху. В законодательстве присутствует множество противоречий и конкурирующих между собой актов.

Специалисты оценивают потери бюджета в 1/2 от общего числа поступлений от налогов в год. В случае попытке анализа статистических данных состояния преступности в 2018 касающихся налоговых преступлений можно сделать вывод об их росте в сравнении с 2016 годом. Что касается соотношения налоговых преступлений можно заменить что около 70 процентов приходится на уклонения от уплаты налогов и сборов.<sup>1</sup> Данное обстоятельство указывает на отсутствие желания или же возможности у собственников по каким-либо причинам платить налоги, число таких лиц только возрастает. Распределение преступлений происходит следующим образом:

- 1) акционерные общества и товариществ по количеству преступных деяний играют ведущую роль, она составляет в районе 69 процентов.
- 2) количество преступлений на государственные и муниципальные предприятия составляет гораздо меньше около 12-13 процентов.
- 3) самыми незначительными в процентном соотношении являются преступления ИП 4-5 процентов.

Такой разрыв происходит из за того что на предприятиях с частной формой собственности управление и контроль за деятельностью принадлежит ограниченному кругу лиц и может возглавляться фактическим владельцем, в такой ситуации отсутствует должный контроль а это создаст возможные проблемы в будущем.

Рассмотрим ещё одни статистические данные, только уже данные по сферам деятельности предприятий. На первом месте находятся предприятия торгующие продуктами питания, их доля составляет около 25 процентов от общего числа. На втором и третьем месте находятся предприятия торгующие товарами народного потребления, их доля составляет около 17 процентов и занимающимся сферой услуг их охват составляет 11 процентов. Самыми незначительными в процентом

---

<sup>1</sup>Статистические данные «Состояние преступности» [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://мвд.рф> (дата обращения 21.05.2020)

отношении являются предприятия осуществляющие финансово-кредитные операции- 8 процентов, осуществляющие торговлю недвижимостью- 7 процентов, производящие продукцию металлообработки и машиностроения около 9 процентов, осуществляющих нефтедобычу и ее обработку- 6 процентов.

Согласно этой статистике можно заметить, что большинство операций затрагивают торговую сферу, происходит это потому что обычно оплата в таких предприятиях осуществляется наличными, данный аспект позволяет использовать данные средства вне поля зрения банков. Это существенный недостаток используют что в конечном итоге препятствует осуществлению налогового контроля и сокрытию данных финансов от налогообложения.

Мы считаем, что нужно оказывать повышенное внимание на данную сферу и стимулировать законом переход на более прозрачные способы оплаты

В соответствии с действующим законодательством при поступлении сообщения о налоговом преступлении от органов дознания, следователь в течении трёх суток направить в налоговый орган копию постановления. Они в свою очередь в течении 15 суток обязаны предоставить в ответ: заключение о нарушении законодательства, о начатой проверке по которой ещё нет решения, об отсутствии нарушения налогового законодательства, о том, что указанные в сообщении обстоятельства были предметом проверки, о результатах такой проверки. Следователь получив заключение должен принять процессуальное решение: о возбуждении уголовного дела, об отказе в возбуждении уголовного дела, передаче по подследственности. Это решение должно быть принято в течении 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении. При этом дело может быть возбуждено и не дожидаясь ответа налогового органа, а новые положения УПК РФ не предусматривают никаких проверок со стороны налогового органа относительно правильности расчёта ущерба или привлечения к уголовной ответственности, как ни странно они просто выдают справки. Получается вся эта переписка никого ни к чему не обязывает, причём всё это предусмотрено только в

том случае если поступило сообщение от органов дознания а в случаях поступления сообщения например от прокурора такого не предусмотрено. Мы считаем, что необходимо устранить данный пробел в законодательстве и расширить взаимодействие следователя и налоговых органов

Согласно судебной статистике за 2019 год по числу осуждённых лиц за налоговые преступления, по срокам реального лишения свободы доминирует привлечение к ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов совершённое в особо крупном размере<sup>1</sup>. По нашему мнению невозможно предсказать зависимость вида назначаемого наказания от размера неуплаченных долгов. Не должно существовать такой жесткой зависимости от размера неуплаченных налогов и того, какой реальный срок лишения свободы будет назначен судом при вынесении приговора. Необходимо законодательно бороться с этим.

## 1.2 Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов с физического лица

Незаконные действия в области налогообложения являются по своей сущности разновидностью экономических преступлений, однако в то же время им присущи существенные характерные черты. Эти самые особенности и дают возможность обособить от совокупности охраняемых законом отношений в экономической деятельности, те что связаны непосредственно со сферой налогообложения. В юридической науке нет общего мнения насчёт установления непосредственного объекта налогообложения.

Согласно нашему мнению, непосредственным объектом налоговых преступлений (во частности, преступления, предусмотренного ст. 198) является

---

<sup>1</sup>См. приложение 1 Судебная статистика по числу осуждённых лиц за 2019 год и приложение 2 Судебная статистика по срокам реального лишения свободы за 2019 год

установленный законом порядок уплаты налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Предметом преступления являются налоги, сборы и страховые взносы, подлежащие уплате физическим лицом.

Под налогом согласно п. 1 ст. 8 НК РФ подразумевается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях экономического обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Под сбором согласно п. 2 ст. 8 НК РФ подразумевается определенный налоговым законодательством обязательный взнос, взыскиваемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически важных действий, в том числе предоставление определенных прав либо выдачу разрешений (лицензий).

Под страховыми взносами законодатель понимает: обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Ответственность по ст. 198 УК РФ, а равно по ст. 199 УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты как федеральных налогов и сборов а так же страховых взносов, так и региональных и местных налогов.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, т.е. умышленное неисполнение конституционной обязанности всякого платить

правомерно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему РФ.

Объективная сторона заключается в уклонении от уплаты налогов, сборов и страховых взносов с физического лица, совершенном в крупном размере.

Налоговая декларация согласно п. 1 ст. 80 НК РФ - это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога, а также о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ изменен порядок представления налоговой декларации. Начиная с 1 января 2007 г. налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов. При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Минфином РФ (п. 2 ст. 80 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Под иными документами (ст. 198 УК РФ) согласно Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных

счетов-фактур (п. 6 ст. 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст. ст. 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ), годовые отчеты (ст. 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

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

Именно такое разъяснение, сделавшее акцент на фактическом недополучении государством налоговых доходов, Пленум ВС РФ дал в Постановлении от 26.11.2019 N 48. Следует отметить, что на это обращалось внимание еще и в старом Постановлении Пленума ВС РФ по налоговым преступлениям, где указывалось что "в соответствии со ст. ст. 198, 199 УК РФ обязательным наступлением уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов является крупный или особо крупный размер неуплаченного налога". Несмотря на это, на страницах юридической литературы до сих пор продолжается полемика по поводу видовой принадлежности (формальный или материальный), а также времени совершения (момента начала и окончания уклонения от уплаты налогов) преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ.

Время совершения налоговых преступлений - один из важнейших элементов их криминалистической характеристики, который имеет ярко выраженные особенности, обусловленные предметом налогового преступления. Так, в отличие от преступлений общеуголовной направленности, для налоговых преступлений не имеет существенного значения определение конкретного времени (дата, час, минуты) совершения преступления. Под временем в данном случае до недавних пор понимался либо налоговый период, по прошествии которого необходимо внести в бюджет причитающиеся налоги или сборы, либо время внесения изменений в значимые налоговые документы, повлекшие уклонение от уплаты

налогов. Также в эту категорию относили и время подачи в налоговую инспекцию налоговых деклараций. Такой позиции в определении понятия "время совершения налогового преступления" придерживались большинство отечественных исследователей налоговой преступности. Вместе с тем при более глубоком анализе этого вопроса необходимо обратить внимание на то, что нечеткие правовые границы времени уплаты отдельных налогов порождают проблему определения момента окончания налогового преступления.

В соответствии с Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48, если налогоплательщик с умыслом на уклонение от уплаты налога не представил в установленный срок налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, или включил в налоговую декларацию или в эти документы заведомо ложные сведения (в т.ч. в случаях подачи в налоговую инспекцию заявления о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока ее подачи), он еще не совершил оконченного преступления и до истечения срока, установленного законодательством для уплаты налога, сбора или страхового взноса, может добровольно отказаться от доведения преступления до конца, полностью уплатив положенную сумму налога и сбора.

Действительно, в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога могут не совпадать. Поэтому законодатель в ст. ст. 198 и 199 УК РФ устанавливает уголовную ответственность не за непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, и не за внесение в такие документы заведомо ложных сведений, а за уклонение от уплаты налога, сбора и страхового взноса, совершенное этими способами. Составы данных преступлений сконструированы именно как материальные, и обязательным условием наступления уголовной ответственности является неуплата в установленный



налоговым законодательством срок налога, сбора и страхового взноса в крупном или особо крупном размерах (Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48).

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

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов. Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, 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 физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п. Главное, чтобы такие сведения действительно влияли на правильность и полноту налогообложения.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов и сборов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет уголовную ответственность

по совокупности преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 или 199 и ст. 327 УК РФ (Постановления Пленума ВС РФ 26.11.2019 N 48).

Обязательным признаком состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, является крупный размер, а квалифицированного состава (ч. 2 ст. 198 УК РФ) - особо крупный размер неуплаченного налога, сбора и страхового взноса.

Крупный и особо крупный размеры определяются согласно примечанию к ст. 198 УК РФ.

Так например Кияткина О.В. совершила уклонение от уплаты налогов с физического лица путем непредставления налоговой декларации, представление которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, совершенное в крупном размере, при следующих обстоятельствах. Было установлено что Кияткина О.В. продала как физическое лицо земельный участок ООО «Трансстрой-Инвест» за 13 666 666 рублей в результате заключения данного договора купли-продажи недвижимого имущества от 18.04.2013г. получила доход с которого необходимо было уплатить налог на доходы физических лиц в размере 1 408 333 рублей, с учетом предусмотренных ст. 220 Налогового кодекса РФ имущественных вычетов.

Таким образом, Кияткина О.В. совершила уклонение от уплаты налогов с физического лица путем непредставления налоговой декларации, представление которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, совершенное в крупном размере – преступление, предусмотренное частью 1 ст. 198 УК РФ.<sup>1</sup>

Согласно указанному примечанию крупным размером в ст. 198 УК РФ признается сумма налогов, сборов а так же страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд два миллиона семьсот тысяч рублей. А особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах

---

<sup>1</sup>Приговор суда по ч. 1 ст. 198 УК РФ № 1-117/2017 | Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица районный суд г. Самары <https://sudrf.ru>

трех финансовых лет подряд тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей. Стоит заметить, что лицо впервые совершившее данное преступление может быть освобождено от уголовной ответственности в случае полной уплаты недоимки и соответствующих пеней, а так же сумму штрафа.

Таким образом, крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов, сборов страховых взносов определяется в пределах трех финансовых лет подряд. При этом, как специально указал Пленум ВС РФ Постановления от 26.11.2019 N 48, по смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное ст. 198 (а равно ст. 199) УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ (например, за календарный год или иной период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) по сумме составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты.

Также важно отметить, что крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли (Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48).

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, а равно преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, характеризуется только прямым умыслом с целью полной или частичной неуплаты налогов и (или) сборов.

То обстоятельство, что в диспозициях ст. ст. 198 и 199 УК РФ использован термин "уклонение", указывающий на определенную цель совершаемого деяния - избежать уплаты законно установленных налогов (сборов), свидетельствует о том, что составы этих преступлений предполагают наличие в действиях виновного лица именно умысла, который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога (сбора). Следовательно, применительно к

преступлениям, предусмотренным ст. ст. 198 и 199 УК РФ, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с прямым умыслом и направлено на избежание уплаты налога или сбора в нарушение установленных налоговым законодательством правил.

Данное обстоятельство обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе предварительного расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога или сбора, но и доказать противоправность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика или плательщика сбора и наличие умысла на уклонение от уплаты налога или сбора. Каждый вправе оптимизировать налогообложение выбирая те формы которые согласно закону приводят к уплате меньшей суммы налога

Важно учитывать, что при расследовании и судебном рассмотрении уголовного дела, возбужденного по ст. ст. 198 или 199 УК РФ, недопустимо установление ответственности за такие действия (бездействие) налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога (налоговых льгот) или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа.

Кроме того, как в отношении преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так и в отношении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, при решении вопроса о наличии у лица умысла на уклонение от уплаты налога (сбора) судам следует учитывать обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения (Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48).

Согласно п. 1 ст. 111 НК РФ к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, относятся:

1) непреодолимая сила, т.е. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

2) невменяемость, т.е. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) добросовестное заблуждение, т.е. выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти или их должностными лицами в пределах их компетенции;

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Лицо, совершившее деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, не признается виновным в совершении такого правонарушения, если такое деяние является следствием непреодолимой силы, т.е. стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Практическое значение данные обстоятельства имеют в основном в отношении бездействия, когда вследствие непреодолимой силы лицо не исполняет возложенные на него обязанности (например, нарушает срок представления налоговой декларации или других документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным). При этом нужно учитывать, что НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств непреодолимой силы, исключаящих вину лица в совершении налогового правонарушения, однако указывает, что для освобождения от

налоговой ответственности такие обстоятельства должны быть одновременно и чрезвычайными, и непреодолимыми.

Чрезвычайным можно признать обстоятельство, "исключительное по своему характеру, не имеющее аналогов или повторяющееся достаточно редко, не систематически, резко отличное от каждодневных явлений". Причем чрезвычайное обстоятельство необязательно должно быть непредвиденным. Необходимо только, чтобы оно было непреодолимым, т.е. наступление такого события невозможно было предотвратить разумными усилиями налогоплательщика либо невозможно было избежать связанных с ним вредных последствий.

До сегодняшнего дня в практике арбитражных судов в качестве обстоятельств непреодолимой силы, в частности, признавались:

- разбойное нападение на офис организации, в результате которого были похищены компьютеры с заложенной в них рабочей информацией, необходимой для составления отчетности и уплаты налогов;
- уничтожение бухгалтерских документов в результате их затопления;
- уничтожение документов в результате пожара при условии, что у налогоплательщика они хранились в надлежащем месте;
- нахождение индивидуального предпринимателя на стационарном лечении.

Следует отметить, что понятие непреодолимой силы заимствовано в Налоговый кодекс РФ из гражданского законодательства. Согласно п. 3 ст. 401 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, т.е. чрезвычайных и непреодолимых при данных условиях обстоятельств. При этом в гражданском праве к обстоятельствам непреодолимой силы, в частности, не относятся:

- нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника;
- отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров;

- отсутствие у должника необходимых денежных средств.

Представляется, что указанные положения применимы и в сфере налоговых правоотношений.

Обстоятельства непреодолимой силы устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в СМИ и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Согласно ч. 1 ст. 61 ГПК РФ и ч. 1 ст. 69 АПК РФ налогоплательщик (плательщик сбора) освобожден от обязанности доказывать такие обстоятельства.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ физическое лицо - налогоплательщик (плательщик сбора) не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если в момент его совершения находилось в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. В данном случае речь идет о таком болезненном состоянии лица, как невменяемость.

Данное состояние обуславливается двумя критериями: 1) медицинский – определяет нездоровое психическое состояние лица. 2) юридический – неспособность лица отдавать отчет в действии или бездействии а так же управлять ими. Для признания лица невменяемым необходимо присутствие обоих критериев, лицу назначается судебно-психиатрическая экспертиза в ходе которой решается вопрос о наличии или отсутствии этих критериев которые в свою очередь мешают ему осознавать значение совершаемых действий. При этом признать лицо невменяемым имеет право лишь суд.

Данные две группы не являются изобретением налогового права, они в равной степени ликвидируют все разновидности ответственности.

Специфическим для налогового права представляет обстоятельство, указанное в ст. 111 НК РФ: выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти или их

должностными лицами в пределах их компетенции. При этом важно уточнить что вина не исключается в случае если сам налогоплательщик предоставил неполную либо же недостоверную информацию. Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим. Федеральным законом от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ пункт 1 ст. 111 НК РФ дополнен подпунктом 4, предусматривающим возможность признания в качестве исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения также и иных обстоятельств, помимо трех вышерассмотренных.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, специальный: достигшее 16-летнего возраста физическое лицо (гражданин РФ, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов или сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля.

Под физическим лицом понимается в т.ч. и индивидуальный предприниматель. Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ индивидуальным предпринимателем признается:

а) физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

б) глава крестьянского (фермерского) хозяйства.

Кроме этого, согласно Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48, субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 26 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) может участвовать в налоговых правоотношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.



При этом необходимо учитывать, что субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик независимо от того, лично он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. За нарушения, допущенные законным или уполномоченным представителем налогоплательщика в сфере налогообложения, налоговую ответственность несет налогоплательщик, а последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для последнего правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

При установлении круга субъектов преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 УК РФ, также необходимо учитывать следующее. Когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица - как его пособника (ч. 4 ст. 34 УК РФ) при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления (Постановления Пленума ВС РФ 26.11.2019 N 48).

### 1.3. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

Непосредственный объект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, тождествен непосредственному объекту преступления, предусмотренного ст. 198

УК РФ. Это установленный законом порядок уплаты налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Предметом преступления являются налоги, сборы так же страховые взносы, подлежащие уплате с организации.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, характеризуется уклонением от уплаты налогов, сборов так же страховых взносов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенным в крупном размере.

Построение объективной стороны состава рассматриваемого преступления аналогично построению объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так что признаки, присущие объективной стороне состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, идентичны признакам, присущим объективной стороне рассматриваемого состава преступления. Все, кроме понятия крупного и особо крупного размера, а также такого квалифицирующего признака, как совершение деяния группой лиц по предварительному сговору (п. "а" ч. 2 ст. 199 УК РФ).

Согласно примечанию к ст. 199 УК РФ, крупным размером применительно к данному составу преступления признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд два миллиона семьсот тысяч рублей. А особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

Порядок исчисления крупного и особо крупного размера аналогичен соответствующему порядку, изложенному мною применительно к ст. 198 УК РФ.

Конкретных способов совершения уклонения от уплаты налогов с организации, используемых в криминальной практике для полного уклонения от

уплаты налоговых платежей или противоправного снижения их размеров, в настоящее время известно более двухсот. Однако все их многообразие можно условно объединить в следующие группы:

1) полное или частичное неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета:

- осуществление сделок без документального оформления;
- неоприходование товарно-материальных ценностей;
- неоприходование денежной выручки в кассу.

Широкое распространение получила практика использования операций с рублевой и валютной наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учете и отчетности ("черный нал");

2) нарушение порядка учета экономических показателей:

- отражение цифровых результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета;

- нарушение правил ведения кассовых операций;
- нарушение правил списания товарно-материальных ценностей;
- нарушение правил документооборота и др.;

3) искажение экономических показателей с целью уменьшения размера налогооблагаемой базы:

- завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства;

- неотражение или неправильное отражение курсовых единиц по оприходованной валюте;

- неотражение или неправильное отражение результатов переоценки имущества предприятия;

- отнесение затрат по ремонту на себестоимость продукции при наличии сформированного ремонтного фонда и др.;

4) искажение объекта налогообложения:

- занижение объема (стоимости) реализованной продукции, работ, услуг.

Это один из самых распространенных в наши дни способов уклонения от уплаты налогов. Обычно в таком случае все записи составлены верно (род и наименование товара, реквизиты покупателя и т.п.), различие имеется лишь в объеме либо стоимости продукции, отраженной в счетах бухгалтерского учета;

5) маскировка объекта налогообложения:

- фиктивный бартер;
- лжеэкспорт;
- фиктивная сдача в аренду основных фондов;
- притворная сделка (см. ниже пример 1);

6) использование необоснованных изъятий и скидок:

- отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством;
- отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством;
- незаконное использование налоговых льгот;

7) использование сложных схем сокрытия доходов путем создания посреднических аффилированных фирм, в т.ч. зарегистрированных в офшорных зонах.

Именно такой способ уклонения от уплаты налогов с организации использовался в деятельности "Юкоса"<sup>1</sup>.

Как говорится в обвинительном заключении по делу "Юкоса", в зоне льготного налогообложения (ЗАО "Лесной" Нижнетуринского района Свердловской области) были зарегистрированы четыре подотчетных М. Ходорковскому и П. Лебедеву компании - ООО "БИЗНЕС-ОЙЛ", ООО "Митра", ООО "Вальд-Ойл", ООО "Форест-Ойл". Через эти компании было организовано движение средств, полученных от оборота сырой нефти и нефтепродуктов. При этом, поскольку эти компании были зарегистрированы на территории ЗАО

---

<sup>1</sup>Стеркин Ф. Уклонение от уплаты налогов. // Юридический мир. 2000. № 11. С. 30.

"Лесной", налогообложение указанных операций осуществлялось в льготном режиме.

По мнению прокуратуры, налоговые льготы были предоставлены незаконно, поскольку четыре упомянутые компании на территории ЗАТО деятельность фактически не осуществляли, "кроме четырех компьютеров, никаких основных средств не имели, в то время как в акте проверки была отражена многомиллиардная прибыль этих компаний".

К тому же существовали и другие налоговые нарушения "Юкоса". Касались они уплаты налогов указанными четырьмя компаниями в июле, августе, октябре, ноябре и декабре 1999 г. векселями "Юкоса" на общую сумму 5291879541 руб. Всего же, как следует из материалов дела, за 1999 - 2000 гг. "Юкос" недоплатил налогов на общую сумму 17395449282 руб.

Таким образом, по мнению прокуратуры, М. Ходорковский и П. Лебедев организовали уклонение от уплаты налогов с организации в особо крупном размере (п. п. "а" и "г" ч. 2 ст. 199 со ссылкой на ч. 3 ст. 33 УК РФ).

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, характеризуется только прямым умыслом с целью полной или частичной неуплаты налогов и (или) сборов. Построение субъективной стороны рассматриваемого состава преступления аналогично построению субъективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, специальный. Согласно п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48к субъектам рассматриваемого преступления, прежде всего, могут быть отнесены лица, на которых в соответствии с их должностным или служебным положением возложены обязанности подписания отчетной документации, представляемой в налоговые органы, и обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов:

- руководитель организации-налогоплательщика (плательщика сборов);

- главный бухгалтер организации (бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера);

- иное лицо, специально уполномоченное органом управления организации на совершение таких действий.

Также, по мнению Верховного Суда РФ, к числу субъектов преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, могут относиться лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика. Однако, чем установлена обязанность лиц, фактически выполняющих обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации по составлению отчетной документации и уплате налогов и сборов? На какую норму закона в такой ситуации можно будет сослаться следователю как на устанавливающую соответствующие обязанности указанных лиц?

Представляется, что данное положение можно трактовать следующим образом. Если под лицами, "фактически выполняющими обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации", понимаются лица, которые временно официально исполняют данные обязанности, то указание Пленума ВС РФ совершенно правильно. Если же имелись в виду так называемые теневые фактические руководители, которые юридическими полномочиями не обладают, но реально управляют организацией через подставных лиц, то такие руководители могут отвечать лишь как организаторы или подстрекатели преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Исключение представляют лишь те редкие случаи посредственного исполнения рассматриваемого преступления, когда подставное лицо - официальный руководитель организации вводится в заблуждение ее фактическим хозяином или же вообще невменяем.

Руководитель организации - это единоличный исполнительный орган юридического лица или руководитель коллегиального исполнительного органа, а также иное лицо, осуществляющее в соответствии с федеральным законом деятельность от имени юридического лица без доверенности.

Круг руководителей организации применительно к разным юридическим лицам определяется:

- для полного товарищества - ст. 72 ГК РФ;
- для товарищества на вере (коммандитного товарищества) - ст. 84 ГК РФ;
- для общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью - ст. 91 ГК РФ и ст. ст. 40 - 41 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью";
- для акционерного общества - ст. 103 ГК РФ и ст. ст. 69 - 70 Федерального закона "Об акционерных обществах";
- для производственного кооператива - ст. 110 ГК РФ и ст. 17 Федерального закона "О производственных кооперативах";
- для государственного и муниципального унитарного предприятия - ст. 113 ГК РФ и ст. 21 Федерального закона "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях";
- для потребительского кооператива - ст. 116 ГК РФ;
- для фонда - ст. 118 ГК РФ и ст. ст. 7, 30 Федерального закона "О некоммерческих организациях".

Для уяснения понятий главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика необходимо обратиться к положениям Федерального закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете".

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы руководители могут:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично (в данном случае должности руководителя и бухгалтера совпадают в одном лице).

Писарев А.В., являясь Генеральным директором ООО «Ромакс», осуществляющего деятельность по выполнению работ по сооружению земляного полотна железнодорожных путей, умышленно совершил уклонение от уплаты налогов с организации ООО «Ромакс» (ст. 199 УК РФ) путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, в особо крупном размере. Совокупностью вышеперечисленных доказательств установлено, что Писаревым А.В. умышленно указывались в налоговой декларации и в иных документах заведомо ложные сведения, а именно умышленно указывались не соответствующие действительности, данные об объекте налогообложения, расчете налоговой базы и иная информация, влияющая на правильное исчисление и уплату налогов и сборов. Данные обстоятельства, подтверждаются и позицией подсудимого Писарева А.В., который в судебном заседании пояснил, что фактическое выполнение работ ООО «Ромакс» не соответствовало их документальному оформлению, поскольку для него главным было выполнить работы. Всего, в результате вышеуказанных умышленных действий Писарева А.В., ООО «Ромакс» не перечислило и не уплатило в бюджет Российской Федерации налоги на общую сумму 46 787 837,23 руб., что является особо крупным размером. С учетом изложенного, суд квалифицирует действия подсудимого Писарева А.В. по п. «б» ч.2 ст.199 УК РФ, как уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, в особо крупном размере. Подсудимый Писарев А.В. совершил умышленное тяжкое преступление. С учетом фактических обстоятельств совершенного преступления, характера и степени его общественной опасности, суд не находит оснований для изменения категории совершенного Писаревым



А.В. преступления на менее тяжкую в соответствии с ч.6 ст.15 УК РФ. Таким образом, суд признал Писарева А. В. виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч.2 ст.199 УК РФ и назначить ему наказание в виде 3-х лет лишения свободы, без лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, с отбыванием наказания в исправительной колонии общего режима.<sup>1</sup>

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением руководителя и применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Главный бухгалтер (бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер должен обеспечивать соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства организации считаются

---

<sup>1</sup>Приговором Октябрьского районного суда г. Санкт-Петербурга от 29 января 2018 года по делу № 1-7/2018 обвиняемого по ст. 199 УК РФ

недействительными и не должны приниматься к исполнению. При этом в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

В случаях когда происходит сговор директора и лица осуществляющего бухгалтерскую деятельность и их действия направлены на уклонение от уплаты налогов то такое деяние квалифицируют как свершённое группой лиц по предварительному сговору. Так же к данному преступлению могут быть привлечены и другие сотрудники оформляющие документы в качестве пособников. Такое разъяснение содержится в Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48.

Для того что обвинить лицо в организации подстрекательстве или пособничестве подобному преступлению необходимо доказать наличие прямого умысла, что не всегда просто.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) или иных сотрудников организации-налогоплательщика, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель или пособник по соответствующей части ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ.

В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов, то его действия при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 199 УК РФ. То есть если в одной организации руководитель уклонился от уплаты налогов и сборов в

крупном размере, а в другой - в особо крупном размере, то содеянное следует квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ч. 1 и п. "б" ч. 2 ст. 199 УК РФ.

## ГЛАВА 2 ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ ИНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.

2.1. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента

Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. Уголовный кодекс российской федерации был дополнен ст. 199.1, предусматривающей ответственность за невыполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию либо перечислению налогов и сборов, подлежащих в соответствии с налоговым законодательством РФ исчислению, удержанию у налогоплательщика а также перечислению в соответствующий бюджет, содеянное в крупном размере.

Непосредственным объектом преступного посягательства, предусмотренного ст. 199.1 УК российской федерации, является установленный законодательством порядок уплаты налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Предметом преступного посягательства являются налоги и сборы, подлежащие исчислению, удержанию у налогоплательщика а также перечислению в бюджетную систему РФ.

Объективную сторону преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, образует противоправное бездействие, заключающееся в несоблюдении определенных законодательством РФ о налогах и сборах обязательств налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов.

В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются физические лица а также организации, на которых возложены прямые обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Налоговые агенты обладают те же полномочиями, что и налогоплательщики, если другое не предусмотрено НК РФ.

Налоговые агенты должны (п. 3 ст. 24 НК РФ):

1) грамотно и в срок исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на надлежащие счета Федерального казначейства;

2) письменно информировать в налоговую инспекцию согласно месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение 1-го месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) осуществлять учет начисленных а также уплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в т.ч. на каждого налогоплательщика;

4) представлять в налоговую инспекцию по месту собственного учета документы, требуемые для осуществления контроля за корректностью исчисления, удержания и перечисления налога;

5) гарантировать сохранность документации для исчисления налогов срок четыре года

Обязанностью налогового агента является исчисление и удержание суммы налога из тех денежных средств которые предназначены для выплаты налогоплательщику.

В соответствии с действующим налоговым законодательством РФ обязанность налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика а также перечислению в бюджетную систему РФ налогов образовывается в нескольких случаях:

1) в соответствии со ст. 226 НК РФ организации а также физические лица, выступающие как работодатели, должны исчислять, удерживать и перечислять в бюджетную систему РФ налог на доходы физических лиц;

2) Организации и ИП осуществляющие свою деятельность на территории РФ, состоящих на учете в налоговых органах при этом покупающие у иностранных лиц услуги, работы являются налоговыми агентами по уплате НДС.

3) выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль в случае выплат дивидендов собственникам акций или долей в уставных капиталах

Объективная сторона преступного посягательства, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, характеризуется бездействием, заключающимся в несоблюдении вышеуказанных обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов.

При этом немаловажно выделить, то что положение ст. 199.1 УК РФ, предусматривающее ответственность за невыполнение обязанностей налогового агента относительно сборов, считается юридически некорректным: законодательством РФ о налогах и сборах на налоговых агентов не возлагается обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему РФ какого бы то ни было вида сборов.

Обязательным признаком объективной стороны состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.1 УК РФ, является крупный размер неуплаченных

вследствие неисполнения обязанностей налогового агента сумм налогов, а квалифицированного состава (ч. 2 ст. 199.1 УК РФ) - особо крупный размер неуплаченных налогов.

Согласно статье 199.1 УК РФ не перечисление налоговым агентом из личных интересов и сроки установленные законом в соответствующий бюджет сумм налогов, сборов а так же страховых взносов в крупном или особо крупном размере является окончанным преступлением. Данное преступление может быть совершено как невыполнением одного обязательства так и их совокупности.

Приведу пример: гражданин Чубарев В.М. имея должность директора «Жилищно-коммунальное хозяйство «Альтернатива», и зная об обязанности муниципального унитарного предприятия являющегося налоговым агентом по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ, в период с 01.01.2014 года по 31.08.2014 года, ежемесячно осуществлял начисление и выплату фактического дохода работникам МУП «Жилищно-коммунальное хозяйство «Альтернатива» в виде заработной платы, одновременно начислил и удержал НДФЛ с указанных доходов в общей сумме 4 102 453 рубля и отразил указанные операции в бухгалтерском учете организации по счету 70 «расчеты с персоналом по оплате труда» и субсчету 68.1. «расчеты по НДФЛ». После чего он, с целью неисполнения обязанности налогового агента, используя свои властные полномочия по распоряжению денежными средствами МУП «Жилищно-коммунальное Хозяйство «Альтернатива» и являясь лицом, заинтересованным в первоочередном Осуществлении расчетов по хозяйственным договорам МУП «Жилищно-коммунальное Хозяйство «Альтернатива» не связанных с исполнением бюджетных обязательств, в нарушение ч.1 ст. 24, ст. 226 Налогового Кодекса РФ, Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» незаконно, умышленно, в личных интересах, выразившихся в уклонении от осуществления безвозмездных расходов по исполнению конституционной публично-правовой обязанности по уплате налогов, т.е. расходов, не связанных с хозяйственной деятельностью возглавляемого им предприятия, которые, в

соответствии со ст.855 Гражданского Кодекса РФ, являются первоочередными платежами, и направлении высвобожденных таким образом денежных средств на нужды предприятия с целью получения прибыли, руководствуясь частными интересами предприятия, имея в распоряжении предприятия свободные денежные средства в сумме 4 006 502 рубля 84 копейки, НДС в сумме 3 858 960 рублей в бюджет не перечислил, а направил их на расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками путем перечисления по расчетному счёту с 01.01.2014 года по 31.08.2014 года не исполнил в личных интересах обязанности налогового агента по перечислению в бюджет денежных средств на уплату НДС в сумме 3 858 960 рублей.<sup>1</sup>Налицо совершение преступления путем неисполнения обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, характеризуется прямым умыслом. При этом обязательным признаком субъективной стороны является мотив совершения преступления, в качестве которого выступает личный интерес виновного. Как правило, такой интерес имеет корыстную природу, но не исключается и возможность иных социально негативных в своей основе побуждений.

Так, согласно Постановлению Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48 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 налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему РФ соответствующих налогов, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, не образует, в т.ч. и в тех случаях, когда такие действия были совершены в крупном или особо крупном размере.

---

<sup>1</sup>Уголовное дело № 1-34/14 от 10.09.2014 г. по делу Чубарева В.М. по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru>

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, специальный, к субъектам рассматриваемого преступления могут быть отнесены две категории лиц.

Во-первых, физическое лицо, достигшее возраста 16 лет и имеющее статус индивидуального предпринимателя.

Во-вторых, лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов:

- руководитель или главный (старший) бухгалтер организации;
- иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий;
- лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера.

2.2 Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов по статье 199.2 УК РФ.

Согласно Уголовному кодексу РФ последним по порядку налоговым преступлением является сокрытие имущества за счёт которого будет производиться взыскание налогов согласно ст. 199.2 УК РФ.

Данная статья была включена в ФЗ от 08.12.2003 г. № 162 в последний момент потому как исключение «иного способа» из квалификации повлекло бы невозможность противодействию уклонению от уплаты недоимки, это мнение И.И.Кучерова, человека причастного к разработке данной статьи<sup>1</sup>.

Непосредственным объектом преступного посягательства являются «общественные отношения, возникающие в связи с осуществлением налоговыми

---

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



органами принудительного взыскания задолженности по налогам и сборам, образовавшейся в результате неуплаты налогоплательщиком (налоговым агентом) указанных платежей»

Предметом преступного посягательства будут выступать имущество либо же денежные средства индивидуального предпринимателя или организации, за счёт которых в рамках закона РФ будет произведено взыскание недоимки.

Согласно ст.11 НК РФ под недоимкой понимают: сумму налога, сумму сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Наличие этой самой недоимки у налогоплательщика является веским основанием для применения к нему мер принудительного взыскания, их порядок определяется ст. 45, 46, 47, 48 Налогового кодекса РФ.

Можно задаться вопросом, затрагивает ли действие ст. 192.2 уголовного кодекса РФ на сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание пени за несвоевременную уплату налога и сбора. Согласно ст.46,47,48, НК РФ взысканию подлежат только неуплаченные налоги и сборы, но и пени за несвоевременную уплату таковых.

Основным и обязательным признаком состава преступления будет крупный размер имущества или же денежных средств, сокрытых от взыскания недоимки компетентными органами. Стоит отметить следующее: налоговые преступления в число которых входит предусмотренное ст. 199.2, в какой-то мере являются специфическим видом преступных посягательств в сфере экономической деятельности. Повышенная опасность этой категории преступлений вряд ли будет кем то оспариваться.

Следует обратить внимание на то что сокрытие денежных средств ИП или же организации, за счёт которых должно происходить взыскание недоимки, путём использования денежных средств огибая расчётные банковские счета, являются самым популярным способом совершения преступного посягательства предусмотренного ст. 199.2 УК РФ.

Соккрытие денежных средств или имущества совершённое в крупном или особо крупном размерах и представляет собой объективную сторону преступления. Если обратить внимание на законодательную конструкцию диспозиции статьи можно понять, что состав преступления формальный. Для того чтобы признать преступление оконченным требуется установить завершено ли преступное посягательство в виде действия или бездействия без наступления общественно опасных последствий.

Необходимыми признаками для объективной стороны по ст. 199.2 будет деяние в форме действия и способ совершения преступления в форме его сокрытия.

Под сокрытием имущества или денежных средств организации или ИП за счёт которых производится взыскание налогов понимают деяние которое воспрепятствует этому самому взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

Если задаться вопросом, образует ли состав преступления действие направленное на расходование средств предприятия или же перечисления средств в обход банковского счёта недоимщика с их отражения в бухгалтерской документацией.

Мнения специалистов по этому вопросу разнятся. Одни уверены в том что ответ на данный вопрос должен являться положительным, потому как предприятие уводит денежные средства из под механизма принудительного взыскания недоимки. Следующая группа считает, что не следование данным требованиям состава преступления не образует потому как руководитель отражая информацию о наличии денежных средств в отчётах у юридического лица не скрывает их от налоговых органов.

Согласно закону моментом окончания такого рода преступления следует считать следующий день, следующий за днем в который предусмотрена уплата недоимки по какому-либо налогу или сбору, конечно же должна иметься реальная возможность ее уплаты.

Субъектом преступления по ст. 199.2 может быть: физическое лицо, имеющее статус ИП, руководитель организации либо же лицо осуществляющее управленческую функцию в этой организации, собственник имущества конкретной организации. Если попытаться осмыслить статьи 48, 50, 113-115, 294-300 ГК РФ и Федерального закона от 14 ноября 2002 года № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» то можно увидеть, что руководители органов государственной власти РФ и субъектов РФ, руководители органов местного самоуправления а так же юридические лица и граждане, получают права собственника имущества юридических лиц в рамках своей компетенции установленной актами определяющими статус определённых органов.

Собственниками имущества учреждения так же могут быть физические лица согласно статьи 120 ГК РФ, статьи 9 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» и статьями 11 и 39 Закона Российской Федерации от 10 июля 1992 года № 3266-1 «Об образовании» В таком случае они могут при наличии веских оснований субъектами преступлениями по ст. 199.2.

Под собственником в настоящей статье понимается физическое лицо. В соответствии со ст. 213 ГК РФ в собственности граждан может находиться любое имущество, за исключением отдельных видов имущества, которое в соответствии с законом не может им принадлежать. Гражданам, например, может принадлежать на праве собственности предприятие как имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности (ст. 132 ГК РФ).

Но согласно определению гражданин никак не способен быть владельцем организаций определенной организационно-правовой формы, к примеру, государственного либо муниципального унитарного предприятия. Владелец, если он не считается управляющим либо другим лицом, исполняющим управленческие функции в компании, способен выступать только в роли организатора преступного посягательства, склоняя к неуплате налогов определенных

менеджеров. Данное разъясняется тем, что в данном случае он не имеет каких-либо возможностей, сопряженных с исчислением и уплатой организацией налогов, соответственно не способен выступать в роли исполнителя. На данное обстоятельство акцентировали внимание и другие специалисты<sup>1</sup>.

Согласно нашему мнению, применительно к субъекту преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, наиболее успешным видится понятие «учредитель (участник) организации», как это выполнено в ст. 195-197 УК РФ, предусматривающих ответственность за «криминальное» банкротство.

Так, в соответствии со ст. 69 Федерального закона от 24 ноября 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» управление текущей деятельностью акционерных обществ может реализоваться директором, генеральным директором, назначаемым согласно заключению общего собрания либо совета директоров. Согласно решению общего собрания возможности исполнительного органа могут быть переданы управляющему. При этом полномочия и прямые обязанности единоличного исполнительного органа, помимо законодательства, формируются договором, заключаемым им с обществом.

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

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

В обществах с ограниченной ответственностью согласно ст. 40 Федерального закона от 9 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» единоличным исполнительным органом общества определены

---

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

генеральным директором, президент и прочие руководители, выбираемые общим собранием участников общества.

В Соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» руководитель организаций несет ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. В зависимости от размера учетной деятельности он имеет право: организовать бухгалтерскую службу как структурное отделение, возглавляемое главным бухгалтером; внедрить в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; осуществлять бухгалтерский учет самостоятельно. Из этого вытекает, что в отдельных организациях соответствующие прямые обязанности могут осуществляться только лишь руководителем. Данное лицо, используя собственные возможности в компании, способен лично совершить действия, подпадающие под признаки преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, что не исключает различных вариантов соучастия.

Понятие лица, исполняющего управленческие функции в организации, согласно к данной статье в законе никак не определено. Подобное определение дано в примечании к ст. 201 УК РФ – исполняющим управленческие функции в коммерческой либо иной организации признается лицо, постоянно, временно или по особому полномочию выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные обязанности в коммерческой организации независимо от формы собственности, а также в некоммерческой организации, не являющейся государственным органом, органом местного самоуправления, государственным или муниципальным учреждением. Данное определение применимо также к ст. 199.2 УК РФ с тем только различием, что субъектом злодеяния, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, может являться лицо, регулярно, временно или по особому полномочию исполняющее указанные выше прямые обязанности в организации любой организационно-правовой формы.

Еще 1 группу субъектов этого налогового преступления составляют ИП. Как ранее подмечалось, ими считаются физические лица, зарегистрированные в определенном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без создания юридического лица, а кроме того частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские офисы (абз.3 ч.2 ст. 11 НК РФ).

Субъективная сторона преступления характеризуется только лишь прямым умыслом. Совершая это преступное деяние, субъект понимает и осознает, что укрытие денежных средств а также имущества носит общественно опасный характер, наносит ущерб отношениям по принудительному исполнению налоговой обязанности, предвидит опасные последствия в виде непоступления налогов и сборов в госбюджет и хочет этого.

К числу факультативных признаков субъективной стороны относятся цель и мотив. Полагаем, что при совершении интересующего нас преступного посягательства субъектнацелен, в первую очередь на сохранение денежных средств либо имущества в своей собственности, собственности организации или в обращении их в собственность иных лиц. Вполне допускается наличие и других целей при совершении налогового 65 преступления. Но это никак не влияет на квалификацию. Ведь в этом случае цель не является неотъемлемым признаком субъективной стороны, так как напрямую в диспозиции ст. 199.2 УК РФ не указана, а ее присутствие не вытекает из юридической конструкции этого состава преступления.

В качестве мотивов этого преступления могут выступать меркантильная или другая личная заинтересованность. В любом случае мотив не оказывает большое влияние на квалификацию преступления.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые преступления являются угрозой экономической безопасности России, а так же посягают на общественные отношения по взиманию и уплаты налогов и сборов в бюджет. По своей сущности такая категория преступлений обладает повышенной общественной опасностью по сравнению с другими преступлениями в сфере экономической деятельности.

Несовершенство налогового законодательства, коррупция у гос. служащих, неэффективная работа органов осуществляющих налоговый контроль, недостаток правоприменительной практики по раскрытию, а так же расследованию данной категории преступлений и привлечению к ответственности виновных лиц, всё это является причинами высокого уровня налоговой преступности.

Как не прискорбно это осознавать, но лишь уголовно правовыми методами невозможно решить проблему налоговой преступности, необходима чёткая концепция экономической безопасности подкреплённая жёсткой позицией государства по противодействию налоговым преступлениям. Масштаб проблемы гораздо шире, того количества дел что получается довести до логического завершения. Такое большое количество проблемных аспектов порождает в исследовании и изучении налоговой преступности как социально негативного явления.

Особое внимание к такого рода преступлениям должно проявляться со стороны правовой науки, следственной, судебной практики, законодателей, психологии. Как в теории так и в практике расследования уголовных дел выделяют такую проблему как установление виновности, умысла совершения налоговых преступлений, они так же обладают повышенной сложность в расследовании, что определяется их спецификой.

Если обратить внимание на то количество выявленных фактов сокрытия реальных доходов и иных налоговых преступлений по сравнению с количеством возбуждённых дел и ещё значительно по сравнению с количеством дел

дошедших до суда оно будет резко контрастным. Это можно объяснить не только несовершенством законодательства, но и неэффективным использованием результатов первоначальных следственных действий, хотя именно они для данной категории преступлений дают огромное количество доказательственной информации.

В качестве основных выводов нашей работы выступают следующие суждения:

1. Налоговые преступления считаются самостоятельным, особым типом экономических преступлений, различающихся своей распространенностью, латентностью, величиной причиняемого материального вреда стране а также обществу.
2. Способы совершения налоговых преступлений различаются многообразием, огромным спектром структурных приемов.
3. Бланкетность диспозиции норм налоговых преступлений, их выраженный отсылочный характер и множество нормативных документов, регулирующих вопросы налогообложения, обуславливают объективную потребность обширного применения специальных знаний в бухгалтерской, финансовой, экономической, налоговой также иных отраслях знаний.
4. несовершенство законодательства, трудность методик уклонения от уплаты налогов, сопряженные с этим трудности раскрытия налоговых преступлений.

О данной проблеме неоднократно говорили, как Президент РФ (например в Послании Федеральному Собранию РФ 20 февраля 2019; выступление на Петербургском международном экономическом форуме 07 июня 2019), так и Правительство РФ, указав в Основных направлениях деятельности Правительства РФ на период до 2024г., одной из приоритетных задач – обоснованную декриминализацию преступлений в предпринимательской сфере, в том числе и налоговых преступлений.

26.11.2019 было принято Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации N 48 «О практике применения судами Российской



Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», которое играет важное значение для всех участников налоговых правоотношений, как один из основных элементов публичного правопорядка.

Несмотря на то, что положения, изложенные в настоящем документе основаны на подробном анализе судебной практики, сложившейся при рассмотрении составов налоговых преступлений, в целях обеспечения правильного применения положений законодательства необходимо дополнить постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации Постановления Пленума ВС РФ 26.11.2019 N 48 рекомендациями, направленными на повышение эффективности избрания судами мер уголовно-правового характера к лицам, совершившим налоговые преступления:

- Разграничение составов ст. 159 УК РФ и ст. 199 УК РФ (разграничение возмещения налогов и хищения).

Возмещение налогов из бюджета далеко не всегда связано с преступным посягательством на бюджетные средства, а в большинстве случаев при ведении реальной хозяйственной деятельности по своей сути является обычным финансовым результатом такой деятельности (например, когда компания осуществляет инвестиции в строительство/модернизацию или экспортные операции, в связи с чем сумма вычета НДС по итогам налогового периода превышает сумму начисленного НДС за этот период).

При этом на практике одни и те же нарушения при исчислении налогов могут квалифицироваться как по статье 159 УК РФ, так и по статье 199 УК РФ в зависимости от того, образовалась ли у налогоплательщика сумма налогов к возмещению из бюджета за определенный налоговый период или нет (фактически – в зависимости от финансового результата за конкретный налоговый период).

В случае квалификации нарушения по статье 159 УК РФ по сравнению с квалификацией по ст. 199 УК РФ лица лишены дополнительных гарантий в виде освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба; крупным размером признается стоимость имущества, превышающая двести пятьдесят тысяч рублей (тогда как применительно к ст. 199 УК РФ установлены значительно более высокие пороги); лица подвергаются риску быть

заключенными под стражу (тогда как по налоговым составам ст. 108 УПК РФ установлен прямой запрет); статьей 159 УК РФ предусмотрено более строгое наказание.

В связи с этим, предлагается дополнительно разъяснить, что при рассмотрении дел в целях разграничения составов ст. 159 УК РФ и ст. 199 УК РФ судам необходимо определять, что именно охватывалось умыслом лица – уменьшение налоговых обязательств или хищение денежных средств из бюджета.

- Значение решения арбитражного суда по налоговому спору

В последние годы участились случаи возбуждения уголовных дел в ситуациях, когда имеются вынесенные в пользу налогоплательщиков решения арбитражных судов, подтверждающие отсутствие налогового правонарушения. Решения арбитражных судов, в том числе содержащие обстоятельства преюдициального характера, игнорируются как в ходе проведения предварительного расследования, так и судами при рассмотрении уголовных дел, что приводит к необоснованному преодолению вступивших в законную силу судебных актов.

Безусловно, в ходе проведения предварительного расследования имеется больше ресурсов и инструментов для доказывания тех или иных обстоятельств, поэтому решения арбитражных судов в отдельных экстраординарных случаях могут преодолеваются. Однако это должно происходить только в исключительных случаях и при детальном объяснении судами причин переоценки выводов арбитражных судов.

В связи с этим, предлагается дополнительно разъяснить, что при наличии вступивших в законную силу судебных актов по вопросам и обстоятельствам, имеющим значение для рассмотрения уголовных дел, в том числе решений судов по налоговым спорам, судам при рассмотрении уголовных дел во всех случаях следует учитывать такие решения, а также проверять наличие обстоятельств, которые могут иметь преюдициальное значение применительно к рассматриваемому делу. В случае же отказа в признании выводов арбитражного суда по налоговому спору или соответствующих обстоятельств преюдициальными для целей рассмотрения уголовного дела судам необходимо

детально обосновать и отразить в судебном акте, какими именно доказательствами опровергаются обстоятельства, установленные вступившими в законную силу судебными актами, а также каким образом содержащиеся в материалах уголовного дела доказательства могли бы существенно повлиять на принятие соответствующих судебных актов.

- Приведение редакции ст. 199.1 УК РФ в соответствие с налоговым законодательством, в частности со ст. 123 НК РФ.

Предлагается изложить ее следующим образом: «Неправомерное не перечисление (неполное перечисление) сумм налога, который в соответствии с налоговым законодательством подлежит удержанию и перечислению налоговым агентом, совершенное в крупном размере, наказывается.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Российская газета.1993.25 декабря.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации.1996. № 25.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (изм. 01.01.2020) // Российская газета. № 23.06.02.1996.№24. 07.02.1996.№ 25.08.02.1996.№ 27.10.02.1996.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2-х частях (с учетом изм. и доп. по состоянию на 15 февраля 2020 г.). // Собрание законодательства Российской Федерации.07.08.2000. № 32.Ст. 3340.
5. Уголовно-исполнительный кодекс Российской Федерации: офиц. текст: по состоянию на 11 марта 2020 г. // Российская газета.16.01.1997. № 9.
6. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: офиц. текст: по состоянию на 01 марта 2020 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001.№ 52.
7. Федеральный закон Российской Федерации «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» от 30 декабря 2006 г. № 269 ФЗ // Российская газета.2006.31 декабря.

## РАЗДЕЛ II ЛИТЕРАТУРА

1. Егоров В. А. Налоговые преступления и их предупреждение: дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Йошкар-Ола, 1999. 214 с. Бойко, А.И. Преступное бездействие / А.И. Бойко. СПб. Юридический центр Пресс, 2003. 320 с.
2. Кот А. Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. М., 1995. 276 с.
3. Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: автореф. дис... д-р юрид. наук: 12.00.08. М., 1999. 296 с.
4. Ролик А. И., Глебов Д. А. Налоговые преступления и налоговая преступность. Юридический центр, 2005. 440 с.
5. Смирнова Н. Н. Понятие и признаки налогового преступления // Налогожурнал. 2006. № 2. С. 287
6. Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Главбух, М., 2000. 156 с.
7. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб. 2007. С. 204
8. Александров, И.В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования / И.В. Александров. СПб: Сигма, 2002. 150с.
9. Абанин, М.В. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М.В. Абанин // Право и экономика. 2004. №2. С. 245.
10. Волженкин, Б.В. Служебные преступления / Б.В. Волженкин. М.: Экзамен, 2000. – 190с.
11. Герасименко, Н.В. Правовые способы борьбы с уклонением от уплаты налогов / Н.В. Герасименко, Е.С. Зрилова // Законодательство и экономика. 2005. № 7. С. 236.

12. Григорьев, В. Предмет налоговых преступлений / В. Григорьев // Уголовное право. 2004. №1. С. 285.
13. Зрелов, А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления/ А.П. Зрелов М.: Экзамен, 2010. 189 с.
14. Козлов, А.В. К вопросу об уголовно-правовой характеристике налоговых преступлений (Проблемы квалификации и уголовной ответственности) / А.В. Козлов // Российский следователь. 2004. №8. С. 145.
15. Козлов, В.Н. Налоговые преступления: Трудности правоприменения/ В. Козлов // Законность. 2002. №7. С. 156.
16. Налоговое право России: учеб, для вузов. Изд. 3-е, перераб., доп. / Под ред. Ю.А. Крохиной. М. Экзамен, 2011. 415 с
17. Павлухин, А.Н. Уголовное право Общая часть: учебник. / А.Н. Павлухин, И.Ф. Петров, С.В. Расторопов, А.А. Чистяков. М. Юрайт, 2009. 275 с
18. Смирнова, Н.Н. Уголовное право (Общая и Особенная часть): учебник / Н.Н. Смирнова. СПб. 2008. 618 с.
19. Магомедов, Д. Особенности квалификации налоговых преступлений / Д. Магомедов, В. Ковалев // Законность. 2003. № 2. С. 339
20. Смаков Р.М. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Юридический мир. – 1998. № 1. С. 329;
21. Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М., Экзамен, 2006. С. 233.
22. Стеркин Ф. Уклонение от уплаты налогов. // Юридический мир. 2000. № 11. С. 369.

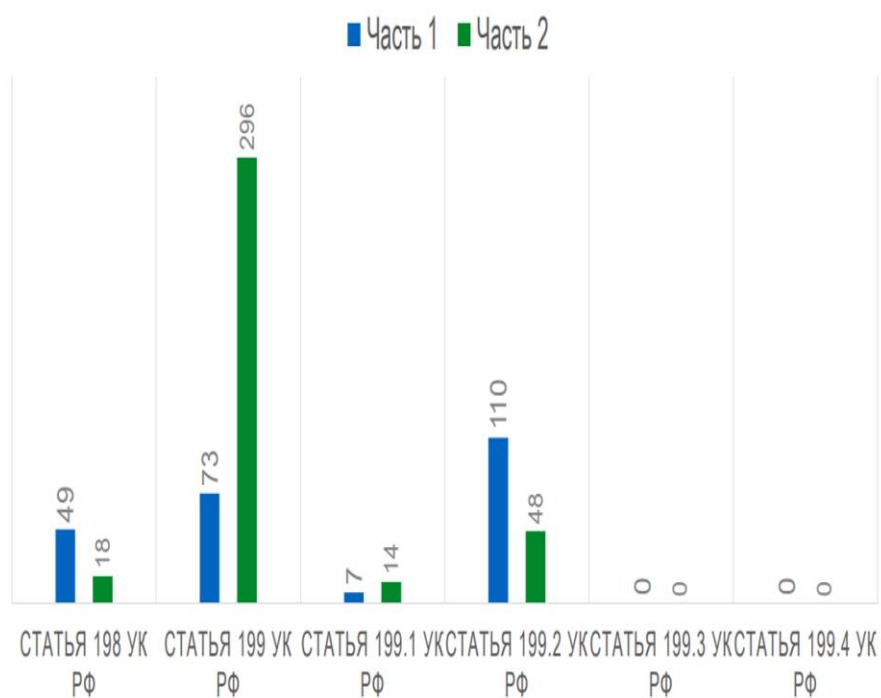
## РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Данные судебной статистики: Судебный департамент при Верховном суде Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=5>
2. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 мая 2003 г. N 9-П «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 УК РФ в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова // СПС Консультант плюс (дата обращения 09.12.2019)
3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" Российская газета № 276
4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.02.2019 N 1 "О внесении изменений в постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 7 июля 2015 года N 32 "О судебной практике по делам о легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, и о приобретении или сбыте имущества, заведомо добытого преступным путем"
5. Бюллетень №1 Верховного суда Российской Федерации 2020 года
6. Уголовное дело № 1-34/14 от 10.09.2014 г. по делу Чубарева В.М. по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://kraevoy.sudrf.ru>
7. Приговором Октябрьского районного суда г. Санкт-Петербурга от 29 января 2018 года по делу № 1-7/2018 обвиняемого по ст. 199 УК РФ <http://www.sud-praktika.ru/>
8. Приговор суда по ч. 1 ст. 198 УК РФ № 1-117/2017 | Уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица <http://www.sud-praktika.ru/>

Судебная статистика по числу осуждённых лиц за 2019 год

## СТАТИСТИКА ЗА 2019 ГОД

Судебная статистика по числу осуждённых лиц





Судебная статистика по срокам реального лишения свободы за 2019 год

## СТАТИСТИКА ЗА 2019 ГОД

Судебная статистика по срокам реального лишения свободы

