

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Уголовное право и процесс»

(наименование кафедры)

40.05.02 Правоохранительная деятельность

(код и наименование направления подготовки)

Специализация: оперативно-розыскная деятельность

(направленность (профиль)/специализация)

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему Уголовная ответственность за налоговые преступления

Студент

А.С. Тесников

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

П.А. Кабанов

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Допустить к защите

Заведующий кафедрой к.ю.н., доцент С.В. Юношев

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« _____ » _____ 20 _____ г.

Тольятти 2019

АННОТАЦИЯ

Настоящая дипломная работа посвящена исследованию вопросов, связанных с уголовной ответственностью за налоговые преступления. Необходимость и актуальность рассмотрения вопроса, связанного с совершенствованием борьбы с налоговыми преступлениями, обуславливается особой значимостью для государства отношений, которым причиняется вред при совершении налоговых преступлений. Степень важности и актуальности проблемы преступлений в налоговой сфере подтверждается особым вниманием, постоянно уделяемым ей на уровне Правительства и Президента Российской Федерации.

Цель дипломной работы заключается в исследовании уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений и разработка предложений по совершенствованию действующего законодательства в данной сфере.

Объектом дипломной исследования является комплекс общественных отношений, урегулированных нормами уголовного права, связанных с привлечением к уголовной ответственности за налоговые преступления. Предметом исследования выступают уголовно-правовые нормы об уголовной ответственности за налоговые преступления, а также судебная практика и научная литература по исследуемой сфере.

Работа написана на основе обширного круга источников, включающего как учебную и специальную литературу, так и правовые акты.

Структура работы обусловлена целями и задачами исследования.

Объём работы в целом составляет 71 лист.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	8
1.1. Понятие и виды налоговых преступлений в отечественном уголовном праве	8
1.2. Уголовная ответственность за налоговые преступления по зарубежному законодательству	14
ГЛАВА 2. ОБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ...25	
2.1. Объект налоговых преступлений	25
2.2. Объективная сторона налоговых преступлений	29
ГЛАВА 3. СУБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.40	
3.1. Субъект налоговых преступлений.....	40
3.2. Субъективная сторона налоговых преступлений.....	53
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	62
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ.....	Ошибка! Закладка не определена.

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность работы. Ст. 57 Конституции РФ устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Таким образом, Основной закон страны относит уплату налогов в бюджет к обязанностям каждого потенциального налогоплательщика. В условиях рыночных отношений получили широкое распространение налоговые преступления. Вместе с тем эффективность деятельности правоохранительных органов по противодействию налоговым преступлениям остается низкой в силу определенных объективных причин. Одной из них является нарушение правил технико-юридического конструирования уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за налоговые преступления. В связи с этим проблемы юридико-технического конструирования составов налоговых преступлений стали объектом пристального внимания со стороны ученых.

Поэтому необходимость и актуальность рассмотрения вопроса, связанного с совершенствованием борьбы с налоговыми преступлениями, обуславливается особой значимостью для государства отношений, которым причиняется вред при совершении налоговых преступлений.

Степень важности и актуальности проблемы преступлений в налоговой сфере подтверждается особым вниманием, постоянно уделяемым ей на уровне Правительства и Президента Российской Федерации. Так, в Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 1 марта 2018г. в очередной раз указывалось на то, что «нормы уголовного права должны жестко действовать в отношении преступлений против интересов граждан, общества, экономических свобод. Это посягательство на собственность и средства граждан, рейдерские захваты, нарушение конкуренции, уклонение от уплаты налогов и разворовывание бюджетных средств». Правительством РФ регулярно проводится совершенствование налоговой политики. Так, с 1 июля 2018 года вступили в силу поправки к ст. 86 Налогового кодекса РФ, которые

регламентируют предоставление банками информации о движении средств на банковских картах налоговой службе.

В современном общественном устройстве решение задачи по выявлению преступлений в сфере налогообложения и противодействию этим деяниям со стороны налоговой службы и правоохранительных органов представляет собой безусловно актуальную стратегическую цель, так как определяет экономическую и правовую устойчивость государства.

Актуальность проблемы налоговых преступлений также обусловлена ростом числа совершенных налоговых преступлений (в 2017 году было выявлено на 2,7 % больше нарушений налогового законодательства, чем в 2016 году, а доля предварительно расследованных преступлений неуклонно снижается с 2013 года), проникновением в сферу налогообложения организованной преступности, ростом влияния преступных групп на деятельность коммерческих банков и внешней экономики. В целом неуплата налогов несет большую социальную опасность, что проявляется в нанесении значительного ущерба государству.

Недостаточная сумма денег в бюджете лишает правительство и субъекты РФ одного из важнейших инструментов управления, оказывает неблагоприятное воздействие на социальную сферу, развитие культуры и научных отраслей, содержание армии, правоохранительных органов, провоцирует социальную напряженность и политическую нестабильность. В частности, невыплата огромных сумм в бюджет приводит к сокращению различных социальных программ, проблемам с выплатой заработной платы работникам государственного сектора, военнослужащим, льготам для бедных и другим негативным последствиям. В России масштабы нарушений налогового законодательства растут с каждым годом. Кроме того, низкое выявление данных правонарушений приводит к тому, что далеко не все несут ответственность за совершение этих правонарушений.

Степень разработанности темы. Уголовной ответственности за налоговые преступления учёные уделяют внимание довольно часто, однако их

работах рассматриваются только отдельные аспекты ответственности за налоговые преступления.

В настоящей же работе проводится комплексное исследование вопросов, связанных с ответственностью за налоговые преступления с учетом изменений и дополнений, вносимых в УК РФ и иные нормативно-правовые акты.

Объект и предмет исследования. *Объектом* исследования является комплекс общественных отношений, урегулированных нормами уголовного права, связанных с привлечением к уголовной ответственности за налоговые преступления. *Предметом* исследования выступают уголовно-правовые нормы об уголовной ответственности за налоговые преступления, а также судебная практика и научная литература по исследуемой сфере.

Цели и задачи исследования. Целью данной работы является исследование уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений и разработка предложений по совершенствованию действующего законодательства в данной сфере.

Для достижения поставленной цели в рамках настоящего исследования, необходимо решить следующие задачи:

- 1) охарактеризовать объект налоговых преступлений;
- 2) изучить объективную сторону налоговых преступлений;
- 3) раскрыть признаки субъекта налоговых преступлений;
- 4) проанализировать субъективную сторону налоговых преступлений.

Методы и методика исследования. В процессе исследования автору также пришлось обращаться к частным методам, а именно логико-юридическому, сравнительно-правовому, технико-юридическому и структурно-функциональному методам.

Теоретическая основа исследования. При подготовке работы большую помощь оказали труды таких авторов как В.С. Абдуллаева, Е.С. Захарченко, Г.К. Авжиев, К.А. Алексеев, Ю.А. Артемьева, П.А. Батайкин, А.А. Волженкин, Б.В. Волженкин, Н.В. Володина, А.П. Задрин и работы других авторов.

Нормативную правовую основу исследования составили такие нормативные акты как: Конституция РФ, Уголовный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ и другие нормативные акты по теме исследования.

Структура работы. Дипломная работа состоит из введения, трех глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и списка используемых источников и литературы.

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1. Понятие и виды налоговых преступлений в отечественном уголовном праве

Начало уголовному преследованию за деяния, посягающие на отношения по уплате налогов и сборов, было положено в 1986 г. с введением в УК РСФСР от 27 октября 1960 года ст. 162.1, предусматривавшей ответственность за уклонение от подачи либо несвоевременную подачу декларации о доходах или включение в нее заведомо искаженных данных.

Ответственность в уголовном порядке могла наступить лишь в случае повторности правонарушения и привлечение его ранее к административной ответственности по ст. 156.1 Кодекса об административных правонарушениях РСФСР от 20 июня 1984 г.

Таким образом, УК РСФСР содержал нормы с административной преюдиции. От представления декларации освобождались лишь лица, имевшие доходы только по одному основному месту работы. Моментом окончания преступления являлась дата последнего дня представления декларации. Состав предусматривал умышленную форму вины. В 1992 г. УК РСФСР был дополнен. Это сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения (ст. 162.2, 162.3 УК РСФСР) противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов или неуплаты налогов).

В действующем уголовном законодательстве правовые нормы, устанавливающие уголовную ответственность за совершение противоправных деяний, посягающих на урегулированный налоговым законодательством порядок исполнения обязанностей по уплате законно установленных налогов и сборов, закреплены в Главе 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» Раздела VIII «Преступления в сфере экономике» Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ).

Законодательство о налогах и сборах регулирует правоотношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, правоотношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов или действий (бездействий) налоговых органов, их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (преступления)¹.

К сожалению, в России налоговые правонарушения получили широкое распространение. Некоторые недобросовестные налогоплательщики в стремлении увеличить собственные доходы не останавливаются и перед совершением преступлений².

Специфика преступлений данного вида заключается в том, что здесь наличествует факт непередачи/неполной передачи части своего дохода/прибыли в бюджеты разных уровней в виде налога и нарушения интересов всех граждан страны, в связи с тем, что фактически происходит отчуждение части дохода бюджета, что также является угрозой финансовой безопасности страны через подрыв бюджетной безопасности.

Причина и условие совершаемых налоговых преступлений кроются в пробелах и противоречиях в законодательной системе, в то же время причины иных преступлений видятся в облегчении уклонения от уплаты налогов или сокрытия его следов. Поэтому изучение проблем, связанных с разработкой мер по противодействию этим преступлениям, на настоящий момент является еще одной важной задачей³.

Конституционный суд РФ разъяснил, что меры ответственности за налоговые правонарушения имеют карательный характер и предусматривают

¹ Багмет А.М., Перов В.А. Расследование преступлений о хищении бюджетных средств и злоупотреблении должностными полномочиями в сфере налогообложения: учеб.-практ. пособие. - М.: Юрлитинформ, 2015. - С. 4.

² Карагодин В.Н., Вахмянина Н.Б., Яшков С.А. Расследование налоговых преступлений. Учебное пособие. - Екатеринбург, ООО «Типография Русь», 2011. - С. 4.

³ Абдуллаева В.С., Захарченко Е.С. Противодействие налоговым преступлениям как инструмент обеспечения финансовой безопасности государства // Финансовые исследования. – 2018. - №1 (58). – С.31-38.

наказание за противоправное действие, совершенное умышленно, или по неосторожности.

Сложности в понимании содержания и определении видов преступлений, образующих группу налоговых преступлений, связана во многом с тем, что действующее уголовное законодательство в своей структуре не выделяет в отдельную главу преступления, которые по своему существу являются налоговыми.

Анализируя имеющиеся в доктрине уголовного права подходы к решению данного вопроса представляется возможным выделить две наиболее распространенные позиции в отношении содержания понятия «налоговые преступления», а именно: понимание налоговых преступлений в узком и широком смысле.

Сторонники первого подхода к налоговым преступлениям относят противоправные деяния, ответственность за совершение которых устанавливается в ст.198-199.2 УК РФ.

Так, М.И. Серeda под налоговыми преступлениями понимает деяния, совершаемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц¹.

Представляется, что подобное определение налоговых преступлений является не совсем верным, так как деяния, посягающие на урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, связанные в том числе с уклонением от уплаты налогов, могут совершаться не только в рамках экономической деятельности. В частности, в ст.198 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов (сборов), совершаемое физическими лицами, в том числе не являющимися индивидуальными предпринимателями и не ведущими хозяйственной деятельности, соответственно не являющиеся экономическими субъектами.

¹ Серeda И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты: Дисс. ... канд. юр. наук. - Иркутск, 1998. – С.52-54.

Б.В. Воложенкин по сути отождествляет преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов и споров с налоговыми преступлениями в целом, указывая, что под налоговыми преступлениями понимаются преступные деяния, посягающие против установленного порядка уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды¹.

Таким образом, с учетом общей нормативной дефиниции понятия преступления, содержащегося в ст. 14 УК РФ, резюмируя изложенные выше позиции понимания налоговых преступлений в узком смысле, к налоговым преступлениям возможно отнести умышленные, общественно опасные деяния, посягающие на урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов (сборов, страховых взносов), запрещенные ст.198-199.2 УК РФ под угрозой наказания.

Согласно узкому подходу в состав налоговых преступлений включены следующие виды общественно опасных деяний:

1. уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) с физического лица (ст.198 УК РФ);
2. уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) с организации (ст.199 УК РФ);
3. неисполнение обязанностей налогового агента (ст.199.1 УК РФ);
4. сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ)².

Понимание налоговых преступлений в узком смысле является традиционным для отечественной доктрины уголовного права. Согласно данному подходу центральное место в системе налоговых преступлений занимают преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов.

¹ Воложенкин А.А. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления): Дисс. ... канд. юр. наук. - СПб, 2002. – С.91.

² Батайкин П.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовная ответственность и предупреждение: Дисс. ... канд. юр. наук. Казань, 2008. – С.45.

Сторонники иной точки зрения включают в состав налоговых преступлений более перечень общественно опасных деяний, запрещенных уголовным законодательством.

Так, А.Г. Кот под налоговыми преступлениями понимает предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно опасные умышленные деяния (действия или бездействия), посягающие на правоотношения в сфере налогообложения¹. Исследователь отождествляет понятия налоговых преступлений и преступления в сфере налогообложения.

Очевидно, что при таком отождествлении в состав налоговых преступлений будут включены не только преступления, указанные в ст.198-199.2 УК РФ, объективную сторону которых по существу образуют деяния, связанные с ненадлежащим исполнением обязанностей по исчислению и (или) удержанию, а также уплате (перечислению) налогов (сборов, страховых взносов) в бюджетную систему Российской Федерации. При этом содержание отношений, связанных с налогообложением и на которые посягает группа налоговых преступлений (преступлений в сфере налогообложения) включает в себя не только правоотношения, связанные с исчислением и (или) удержанием, а также уплатой (перечислением) налогов (сборов, страховых взносов) в бюджет, но и также отношения, возникающие в связи с установлением, введением и взиманием налогов, сборов, страховых взносов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Ряд исследователей в этой связи предлагает включать в состав налоговых преступлений всю совокупность преступных деяний, совершение которых причиняет вред общественным отношениям, урегулированным нормами налогового законодательства.

¹ Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. (По материалам России, Беларуси, Литвы и Польши.): Дисс. ... канд. юр. наук. – М., 1995. – С.23.

При этом в рассматриваемом контексте налоговые преступления могут совершаться не только налогоплательщиками и не только в связи с неисполнением либо ненадлежащем исполнением обязанностей по уплате налогов (сборов, страховых взносов), но также и должностными лицами налоговых органов, ввиду неисполнения либо ненадлежащего исполнения ими служебных обязанностей в сфере налогообложения и налогового администрирования в целом¹.

Подобное чрезмерно широкое понимание налоговых преступлений представляется необоснованным и нецелесообразным ввиду следующего. Включение в состав налоговых преступлений всех общественно опасных деяний, посягающих на налоговые правоотношения, в том числе тех, которые причиняют вред прежде всего иным общественным отношениям, составляющим самостоятельный предмет уголовно-правовой охраны, например, должностных преступлений, не способно отразить сущности налоговых преступлений.

Ученые А.П. Зрелов и М.В. Краснов к налоговым преступлениям, помимо общественно опасных деяний, запрещенных ст. 198-199.2 УК РФ, относят также, уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физических лиц, совершенное в крупном размере (ст. 194 УК РФ), а также общественно опасные деяния, связанные с созданием юридического лица с вымышленной целью для получения под его прикрытием налоговых льгот².

Следует отметить, что наиболее распространенным пониманием широкого подхода к определению видов преступлений, входящих в состав налоговых, является позиция, согласно которой к налоговым преступлениям относятся общественно опасные деяния, предусмотренные ст. 194, 198-199.2 УК РФ. Подобной точки зрения придерживаются такие ученые как: И.И. Кучерова, С.С. Якимова, К.С. Степанов и т.д.³.

¹ Батайкин П.А. Указ. соч. С.62.

² Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления. - М.: Статус-кво, 2004. – С.72.

³ Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И.И. Кучерова. - М., 2001. - С. 20.

Таким образом, на сегодняшний день в доктрине уголовного права сложились два подхода к содержанию группы налоговых преступлений, это узкий и широкий подход. Наиболее распространенным является узкий подход. Сторонники широкого подхода относят в состав налоговых преступлений различные виды преступлений, так или иначе связанных с налогообложением. Как отмечает Г.К. Авжиев, данный подход представляется обоснованным, так как отражает существо налоговых преступлений и не допускает произвольного, зачастую необоснованного расширения данного понятия. Иные преступления, которые относятся сторонниками широкого подхода в состав налоговых преступлений целесообразно именовать преступлениями в сфере налогообложения¹.

1.2. Уголовная ответственность за налоговые преступления по зарубежному законодательству

Налоговые преступления – это неизбежный процесс, с которым сталкиваются страны по всему миру. Окончательно искоренить данное явление не удастся, однако вполне возможно существенно уменьшить его масштабы с помощью создания комплекса мер, направленных на изучение и предупреждение детерминантов преступности.

Еще в XIX веке Наполеон Бонапарт высказал свое мнение по поводу налогов: «Один нечестный бухгалтер страшнее армии неприятеля»², данный вопрос остается актуальным и на сегодняшний день.

Налоговые преступления развиты по всему миру, неважно бедная ли страна, или развитая, борьба с уклонением от уплаты налогов является важным аспектом деятельности государств.

Независимо от сложившейся в той или иной стране правовой семьи, в основные функции любого государства входит взимание налоговых сборов и

¹ Авжиев Г.К. Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России // Вопросы науки и образования. – 2018. - №24 (36). – С.76-79.

² Наполеон I Бонапарт. URL: <https://citaty.info/quote/240776>

пошлин для его успешного функционирования и реализации основных направлений своей деятельности, в частности политической, социальной, экономической, правоохранительной и др. К тому же положения о взимании налоговых сборов и пошлин, независимо от правовой семьи, закреплены в Конституциях различных стран. Например, в США это определено в 16-й поправке к Конституции США от 03.02.1913 г., в Китае – в ст. 56 Конституции КНР.

Но ответственность за совершение налоговых преступлений различна. Очевидно, что Россия выбрала путь европейского подхода, который более либерально обходится с недобросовестными налогоплательщиками.

Практически во всех странах вплоть до начала Первой мировой войны налоговая ответственность была предусмотрена в рамках административных либо гражданских правовых отношений. Но с началом этой войны все резко меняется, военный бюджет требует новых поступлений. И под влиянием этих событий начинает возникать так называемое «налоговое уголовное право». В воюющих странах вводятся особые налоги на военную прибыль, возникает специальное производство по налоговым делам, иначе говоря, вводится полноценная система уголовно-правовых средств по борьбе с налоговыми преступлениями.

В настоящее время законодательство западных стран, закрепляющие налоговые нормы, в частности нормы по борьбе с преступлениями тщательно проработаны и составляют детальную систему.

За рубежом принято налоговые преступления делить на два условных направления: американское и европейское¹.

Незначительным отличием российского законодательства от зарубежного является то, что нормы уголовного права содержатся в едином Кодексе (УК РФ), так как за рубежом в основном нормы о налоговых преступлениях закреплены в актах налогового законодательства. В США это раздел 26 Свода

¹ Козырин А.Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушение уголовного законодательства: опыт зарубежных стран // Ваш налоговый адвокат. ФБК-Пресс. - 1998. Вып. 1 (3). - С.139.

законов США, в основу которого лег Кодекс внутренних доходов; в Великобритании, Италии и Японии — отдельные налоговые законы; во Франции — Общий кодекс о налогах. Однако в КНР также, как и в Российской Федерации налоговые преступления содержатся в Уголовном кодексе (УК КНР)¹.

За рубежом меры государственного принуждения в сфере уклонения от уплаты налогов считаются наиболее жесткими и используются уже после наибольшего применения средств убеждения, основанных на заинтересованности граждан и организаций уплачивать налоги. Такое практикуется в Канаде, Болгарии, Франции, Украине и в Германии, где лишение свободы на срок до 10 лет будет грозить недобросовестным налогоплательщикам².

В Канаде к ответственности за налоговые преступления будут привлекаться руководители компании, если суд признает размер неуплаченных налогов крупным, а во Франции и Украине такой срок предусмотрен для налоговых правонарушителей, совершивших преступление в сфере уклонения от уплаты налогов повторно.

Тем не менее, самое строгое наказание применяется в государственной системе налоговых правоотношений в Китае. Согласно ст. 201 УК КНР установлена ответственность за неуплату или недоплату подлежащего уплате налога путем подделки, переделки, утаивания, самовольного уничтожения книг счетов, ваучеров, завышения или занижения сведений о расходах, доходах, отказ от декларирования, фиктивное декларирование налогов после уведомления налоговых органов о декларировании, если сумма неуплаченного налога составила более 10 %, но менее 30 % подлежащего уплате налога. За такое деяние предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок до 3 лет или ареста, а также штраф в сумме от однократного до пятикратного размера налогов, в отношении которых производится уклонение от уплаты.

¹ Артемьева Ю.А. Международно-правовые основы борьбы с налоговыми преступлениями // Налоги. - 2012. - №12. - С.5.

² Шувалова Е.Б, Климовицкий В.В., Пузин А.М. Налоговые системы зарубежных стран - М.: Дашков и Ко, 2010. - С.35.

Согласно ст. 202 при утаивании собственности возникает ответственность по задолженности за подлежащий уплате налог, если это привело к невозможности погашения задолженности на сумму от 10 тыс. до 100 тыс. юаней¹.

Необходимо отметить, что Китай - это единственное государство, где наказание за неуплату налогов является особо жестоким, например, за получение обманным путем государственного налога, может применяться наказание в виде пожизненного заключения либо смертной казни.

В США используют относительно жесткие методы в борьбе с налоговыми преступлениями, которые применяются к налогоплательщику, практикуется криминализация значительного числа составов налогового преступления.

Преступлением также будет являться несвоевременная подача налоговой декларации, если будет доказано, что налогоплательщик умышленно замедлил ее составлением и подачей в соответствующий орган. Внесение в документацию налоговой отчетности заведомо ложных сведений считается серьезным преступлением и за совершение данного налогового преступления следует назначение санкции в виде штрафа до 100 000 долларов, а если преступление совершила корпорация – 500 000 долларов и тюремное заключение на срок до пяти лет. Помимо этого, штрафы имеют изощренную специфику.

На практике, если разговор идет о неуплате крупных сумм, многочисленные налогоплательщики-нарушители просто мирятся с взысканием небольшого зафиксированного штрафа, поскольку, положив «сэкономленные» деньги на депозит, они нагонят упущенное.

Свод законов США так определяет понятие «попытка уклониться или избавиться от уплаты налога»: «тот, кто умышленно пытается любым способом уклониться от уплаты или избавиться от налога, предусмотренного данным Сводом законов США, а также от соответствующего платежа, виновен в совершении фелонии и должен быть наказан штрафом в размере 100 тыс.

¹ Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность. - М., 2005. - С. 247.

долларов или лишением свободы на срок до пяти лет либо обоим наказаниям вместе с уплатой понесенных обвиняемым судебных издержек» (ст. 7201 разд. 26 Свода законов США).

В Лас-Вегасе проводилось 34 ежегодное совещание Национального Института по Налоговому Мошенничеству (National Institute on Criminal Tax Fraud (NICTF)), на котором Министерство Юстиции США объявило о том, что были изменены принципы оценки наказания по налоговым преступлениям и был введен принцип «двойное наказание за налоговые преступления в США».

Mark Daly – старший адвокат по судебным делам Налогового Департамента при Министерстве Юстиции США, сделал объявление, что теперь при назначении наказаний за преступления в сфере уклонения от уплаты налогов в США обвиняемым, прокуратура будет руководствоваться положениями 2 части статьи S1,3. Данная статья содержит преступления, связанные с «отмыванием денег» и финансовыми махинациями в оффшорах¹.

Таким образом, резиденты США могут быть подвергнуты двойному наказанию, что влечёт за собой увеличение штрафных санкций в десятки раз и увеличение срока лишения свободы. В то же время специалисты в налоговых вопросах говорят о том, что Налоговая Служба США (IRS) не будет наказывать физических лиц за просроченные отчёты FBAR, если налоги своевременно выплачиваются согласно поданной налоговой декларации и ранее IRS не предъявляло претензий по налоговым запросам².

В уголовном законодательстве Швеции и Франции, помимо штрафов, предусмотрены отдельные санкции за налоговые преступления в виде лишения свободы на длительный срок, вплоть до 10 лет.

Во Франции основным нормативным актом, регулирующим налоговые правоотношения, является Общий Кодекс о налогах 1950 г. (в ред.,

¹ Министерство Юстиции США изменяет меры наказания за налоговые правонарушения // <https://internationalwealth.info/>

² Кордуба С.Б., Бугарь Ю.С. Ответственность за уклонение от уплаты налогов: зарубежный опыт // Юридические науки, правовое государство и современное законодательство: сборник статей IV Международной научно-практической конференции. – Саратов: изд-во: МЦНС «Наука и Просвещение», 2018. – С.103-105.

утвержденной Декретом № 90-798 от 10.09.1990 г.)¹. В частности, ответственность за налоговые преступления сформулированы в книге «Взимание налога» в гл. 2 «Наказание» (ст. 1725-1840). К общим преступлениям в области налогообложения французское законодательство относит такие преступления, как сокрытие бухгалтерских данных путем обмана, искажение суммы, подлежащей уплате налога, незаконные денежные операции. За совершение данных деяний предусмотрено наказание в виде денежного штрафа от 5 тыс. до 250 тыс. евро и лишение свободы на срок от одного до пяти лет. Отягчающими обстоятельствами признаются такие деяния, как использование поддельных документов бухгалтерского учета или совершения фиктивных сделок купли-продажи, за которые предусмотрено наказание в виде штрафа от 5 тыс. евро до 500 тыс. евро и лишение свободы на срок от двух до пяти лет. Суд во Франции вправе лишить гражданских прав виновного полностью (либо частично) на срок от пяти до десяти лет, запретить заниматься коммерческой деятельностью, лишить водительских прав.

В некоторых государствах развивается тенденция применения способов государственного убеждения, а не принуждения налогоплательщиков добросовестно выполнять свои обязанности по уплате налогов. Также, получил развитие метод замены уголовной ответственности на административную в случаях совершения неумышленного уклонения от уплаты налогов².

Например, в Индонезии ежегодно публикуется список 200 частных компаний, уплативших самый крупный налог. По традиции президент страны награждает организации-налогоплательщиков почетными грамотами и также, они получают определенные налоговые льготы.

Другой случай применения административной ответственности взамен уголовной является Германия, в ситуациях, когда затруднительно доказать

¹ Мохов В. А. Сравнительно-правовой анализ регламентации ответственности за налоговые преступления в уголовном законодательстве некоторых зарубежных стран и России // Научный Вестник ВФ РАНХиГС Юриспруденция. – 2018. - №2. - С.63.

² Фрадков М.Е. Налоговая преступность без границ и национальностей // Налоговый вестник. - 2001. - №10. – С.125.

умысел неуплаты налогов, применяются альтернативные нормы, предусматривающие крупные штрафы.

А. В. Сереберенникова выделяет налоговые преступные деяния, предусмотренные §§ 369-384 УК ФРГ.

Так, налоговыми (таможенными) преступными деяниями (Steuerstraftaten (Zollstraftaten)) являются:

-деяния, которые наказываются на основании законодательства о налогах (Steuerhinterziehung, § 370 Порядка налогообложения от 1977 г.);

-нарушение запрета на импорт, экспорт или транзит товаров (Bannbruch, § 372 Порядка налогообложения от 1977 г.);

-подделка знаков оплаты и приготовление к подделке знаков оплаты (Wertzeichenfälschung, § 148, § 149 УК ФРГ);

-обогащение лица, совершившего деяния, предусмотренные в №№1-3,
-укрывательство налога (Steuerhehlerei, § 374 Порядка налогообложения от 1977 г.);

-подделка знаков оплаты и приготовление к подделке знаков оплаты (§ 148 УК ФРГ)¹.

Непосредственные объекты налоговых преступлений в Германии и России похожи по своей правовой природе.

Предметом преступления «уклонение от уплаты налога» могут быть любые установленные законом налоги и сборы как в соответствии с законодательством России, так и Германии.

Под «сбором» в немецком праве понимается таможенный сбор / платеж. Применительно к российскому праву под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый 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 значимых

¹ Сереберенникова А.В. Налоговые преступные деяния по законодательству Германии: общая характеристика // Пятый совместный российско-германский круглый стол «Преступления в сфере экономики: российский и зарубежный опыт». - М.: Издательский центр Университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА), 2014. - С. 149.

действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). В Германии применительно к преступлениям по уклонению от уплаты налогов объектом выступают денежные средства, укрытые от налогообложения.

Субъектом уклонения от уплаты налогов в соответствии с § 370 Положения о налогах ФРГ от 1977 г. может быть любое лицо, совершившее указанные в законе деяния, в т. ч. в пользу другого лица, например, по поручению. Понимание субъекта преступления в широком смысле позволяет привлекать к ответственности физических лиц, работников налогоплательщика, финансовых консультантов, налоговых агентов, виновных в содеянном, подтверждая отсутствие необходимости наличия отдельных статей для различных субъектов, что в перспективе целесообразно учесть в отечественной законотворческой деятельности с целью унификации налоговых норм¹. Так, по мнению немецких комментаторов Дюсинга, Мартинеза, Минногио, Бишоффа, значимая информация предоставляется налоговому органу лицом, которое выполняет явное или заключительное заявление с конкретным информационным содержанием относительно налогооблагаемой базы².

В ситуациях с супругами или гражданскими партнерами каждый из партнеров берет ответственность на себя за свои действия³. Соучастия не будет и в случае, если супруг или член семьи совместно исчисляют размер налога, но второе лицо в собственных интересах отказывается подписывать совместную налоговую декларацию, в которой их партнер предоставляет ложную или неполную информацию о своем собственном доходе⁴.

Соучастием признаются только те случаи, когда каждый из супругов вносит свой вклад неправомерными действиями в деятельность своего супруга.

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

² Шукшина Т. А. К вопросу о субъекте уклонения от уплаты налогов с физического лица в Германии // Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского. Юридические науки. – 2018. – Т. 4 (70). - №1. – С. 197-200.

³ Решение Федерального Финансового Суда Германии №2495 от 2002 года // <https://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/>

⁴ Шукшина Т. А. Указ. соч. С. 197-200.

Стоит обратить внимание, что подстрекательство или покушение на налоговое преступление не являются уголовно наказуемыми¹.

Как отмечает Т. А. Шукшина, наибольшее количество обвинений в неуплате налогов в Германии получали теннисисты².

Так, в 1995 году налоговая служба выяснила, что в период с 1991 по 1993 год известный теннисист Борис Беккер (Boris Becker) большую часть года проживал в Мюнхене, соответственно, и налоги должен были быть уплачены в германскую казну. Однако спортсмен во всех документах в качестве места постоянного проживания указывал более либеральное в плане налогообложения княжество Монако, где и платил налоги. Следователями было предоставлено достаточно доказательств (свидетельства соседей Беккера, копии счетов из магазинов, прачечных и прочее) того, что в те периоды, когда официально Беккер пребывал на территории Монако или как минимум за пределами Германии, он жил в Мюнхене.

Тем не менее, судья Хюберта Кнерингер (Huberta Knoeringer) прислушалась к доводам защиты, которые строились на том, что Беккер виновен, но злого умысла в его действиях не было. Согласно позиции защиты, в силу специфики профессии, предусматривающей постоянные разъезды по миру, Беккеру было трудно контролировать, где и на протяжении какого промежутка времени он прожил. Недвижимость в Германии была представлена суду как транзитное жилое помещение, где он останавливался лишь время от времени. Борис Беккер был признан виновным в сокрытии доходов от налогообложения и его приговорили к двум годам лишения свободы условно и штрафу в 300 тыс. евро, 200 тыс. евро на благотворительность и оплате судебных издержек в размере 100 тыс. евро³.

Второй пример из судебной практики связан с Штеффи Граф (Steffi Graf), которая также обвинялась в уклонении от уплаты налогов. Штеффи и ее отцу

¹ Там же. С.197-200.

² Шукшина Т. А. Указ. соч. С. 197-200.

³ Борис Беккер заплатил за ошибки молодости // Коммерсант: <https://www.kommersant.ru/doc/>

Петеру в 1995 году предъявили обвинение в уклонении от уплаты налогов на протяжении нескольких лет.

Объективная сторона налоговых преступных деяний состоит в использовании фирмы в офшорных зонах для вывода призовых и иных доходов, в результате неправомерных действий в немецкую казну не поступило 12 млн марок.

Спустя два года после начала судебного процесса Петер Граф (Peter Graf) взял всю вину на себя и сделал заявление, что это он вел все финансовые дела дочери, а она ни о чем не знала. В январе 1997 года суд приговорил Петера Графа к трем годам и девяти месяцам тюрьмы¹.

В январе 2014 года стало известно также о судебном процессе против бывшего главного редактора еженедельника «Цайт» Тео Зоммера, утаившего от налоговой инспекции около 650 тысяч евро и осужденного к 19 месяцам условно. По словам Тео Зоммера, умышленности в его действиях не было и произошла ошибка вследствие невнимательности. В результате Зоммер вынужден был сложить с себя пожизненный титул почетного редактора².

Таким образом, в Германии субъектом преступления уклонения от уплаты налогов с физического лица обций, им может быть любое ответственное физическое лицо (может быть как налогоплательщик лично, так и его законные и уполномоченные представители), на которое возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством является обязательным.

По законодательству Саудовской Аравии все преступления делятся на категории исходя из двух критериев: степень тяжести преступления и характер нарушенных интересов. По этим критериям выделены 3 группы

¹ Как спортсменов обвиняли в неуплате налогов история вопроса // Коммерсант: <https://www.kommersant.ru/doc/>

² У немцев проснулась совесть // Российская газета: <https://rg.ru/>

правонарушений: а) первая группа, в которой деяния представляют наибольшую опасность и посягают на «право Аллаха» и наказываются регламентированной санкцией – хадд; б) вторая группа преступлений посягает на отдельных лиц, и такие деяния влекут за собой наказание – кисас; в) третья группа правонарушений – тазир, санкция которой неконкретизирована. Считается, что в данном случае за преступления, относящиеся к группе тазир, государство само устанавливает санкции различного рода, не затрагивая две другие группы преступлений. Ответственность за налоговые нарушения имеют штрафной характер. Так, за опоздание в уплате налога на прибыль (за неуплату его в установленный срок) применяются санкции, в том числе штрафы вплоть до 25 % от суммы налога за 15-дневную задержку. Систему налогообложения в Саудовской Аравии можно охарактеризовать как протекционистскую и направленную на поддержание уровня жизни населения и защиту интересов саудовских коммерческих структур¹.

По итогам анализа вопросов, изложенных в настоящей главе, можно сделать следующие выводы:

Четко разработанная и эффективная система наказаний за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, разработанная и применяемая в ан-глосаксонской правовой семье, может быть полезна для законодателя России. Как уже отмечалось, взимание налогов и сборов – одна из фискальных функций государства, которая необходима для его успешного функционирования. Опыт американского комбинированного штрафа, а также лишения свободы на срок до 5 лет со штрафом одновременно ставит недобросовестного налогоплательщика в рамки, когда ему просто невыгодно не платить налоговые пошлины и сборы. Все это положительно влияет на развитие экономической системы страны в целом. Незначительным отличием российского законодательства от зарубежного является то, что нормы уголовного права содержатся в едином УК РФ, так как за рубежом в основном

¹ Мохов В. А. Указ. соч. С.63.

нормы о налоговых преступлениях закреплены в актах налогового законодательства.

ГЛАВА 2. ОБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

2.1. Объект налоговых преступлений

Как отмечалось в первой главе, по действующему российскому законодательству, налоговые преступления предусмотрены VIII разделом УК РФ, который называется «Преступления в сфере экономики», и главой 22 «Преступления в сфере экономической деятельности», что определяет их родовой объект как общественные отношения, складывающиеся в сфере экономики, в целом, а видовой – как общественные отношения, складывающиеся в сфере определенной экономической деятельности, а именно в сфере финансовой деятельности государства по взиманию налогов и сборов.

Однако в науке уголовного права существуют различные точки зрения по этому вопросу. Например, Б. В. Волженкин считал родовым объектом данных преступлений совокупность отношений в сфере производства, обмена, распределения и потребления материальных благ¹.

Многие авторы согласны с ним, так как это отвечает структуре построения Особенной части УК РФ². Другие, отмечая, что видовым объектом для налоговых преступлений в целом служат общественные отношения по производству продукции, оказанию услуг, а также их потреблению, обосновывают такую точку зрения, ссылаясь при этом на Общероссийский классификатор видов деятельности³, в соответствии с которым экономическая

¹ Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. - СПб., 2007. – С.52.

² Белов Е. В., Харламова А. А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: научно-практическое пособие. - М.: Юриспруденция, 2016. – С. 26.

³ Долгова С. В., Цирит О. А. Объект налоговых преступлений и их место в УК РФ: проблемы соответствия // Современные проблемы юридической науки и правоприменительной практики: сборник научных трудов. - Калининград, 2018. – С.190-195.

деятельность имеет место тогда, когда ресурсы объединяются в производственный процесс, цель которой – производство продукции (оказание услуг).

А. А. Рябов и Н. А. Соловьева утверждают, что налоговое преступление совершенно справедливо определяется в научной литературе как деяние, осуществляемое в рамках экономической деятельности субъекта и посягающее на регулируемые законодательством о налогах и сборах общественные отношения в части формирования бюджета¹.

Таким образом, можно заметить, что, несмотря на некоторые различия, существует общая линия, согласно которой разделы Особенной части УК РФ соответствуют родовому объекту преступления, а главы – видовому объекту. Мнение ряда авторов совпадает с позицией законодателя, они считают необходимым при определении объекта налоговых преступлений «в первую очередь принять во внимание их экономическую составляющую»².

Мы хотим проанализировать иную точку зрения, которая подвергается сомнению в науке уголовного права. В соответствии с ней, объект налоговых преступлений не имеет экономического характера, так как государство в этом случае не получает принадлежащие ему финансовые средства. ...пишет: «По своей сути экономические отношения связаны с производством товаров (работ, услуг), а также с их обменом. Участники этих отношений равноправны. Уплата же налогов носит конфискационный характер. Государство изымает часть собственности налогоплательщиков, ничего не представляя взамен. По отношению к налогоплательщику государство в лице налоговых органов наделено определенными властными полномочиями.

Так, что объектом налоговых преступлений является скорее одна из областей государственного управления»³. Кроме того, авторы этой позиции отмечают, что «в 20-30-е годы в СССР существовало весьма развитое

¹ Рябов А. А., Соловьева Н. А. О проблеме межотраслевых связей уголовного, налогового и гражданского права // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2016. - №8. - С. 69.

² Глебов Д. А., А. И. Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. - СПб., 2005. – С. 29.

³ Долгова С. В., Цирит О. А. Указ. соч. 190-195.

законодательство о преступлениях в сфере налогообложения, предусматривающее свыше десяти составов. Причем все они были отнесены к разряду преступлений против порядка управления (ст. 15 «Положения о государственных преступлениях» Союза ССР, принятого 3-й сессией ЦИК СССР, 1927 г.). В науке сущность налоговых деликтов рассматривалась как противодействие финансовым функциям власти»¹.

Нарушение деятельности финансовых органов управления в качестве объекта налоговых преступлений рассматривал Н. Н. Полянский, он писал, что налоговыми деликтами «нарушается деятельность различных органов управления и вносятся затруднения в различные отрасли их деятельности, а именно: налоговые деликты касаются финансового ведомства и вносят затруднения в его деятельность по обложению граждан и взиманию с них налогов»².

Таким образом, общественная опасность налоговых преступлений состоит не просто в том, что государство утрачивает платежеспособность при уклонении от уплаты налогов. Неуплата налогов лишает государство возможности осуществлять его главную функцию – управление обществом, то есть государство лишается возможности обеспечивать жизнедеятельность общества, так как функциональная роль налогов заключается, прежде всего, в аккумуляровании финансовых ресурсов в руках государства для выполнения возложенных на него функций.

Считаем, что ошибочное определение объекта налоговых преступлений может привести к недооценке их общественной опасности.

Что касается предмета налоговых преступлений – дополнительного признака, характеризующего объект преступного посягательства, то по данному вопросу нам наиболее близка точка зрения Н.А. Лопашенко,

¹ Долгова С. В., Цирит О. А. Указ. соч. С.190-195.

² Полянский Н. Н. Фальшивая водка // Уголовное право. - 1998. - №1. - С. 157.

относящая к предметам рассматриваемых посягательств налоги и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды¹.

В ст. 8 НК РФ раскрывается понятие налога, сбора и страховых взносов, которые являются обязательными к уплате в бюджет. Данная статья устанавливает, что под налогом следует понимать 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 финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

А вот сбор является обязательным взносом, который взимается как с организаций, так и с физических лиц, в отношении которых будут совершены юридически значимые действия со стороны государственных органов, органов местного самоуправления и иных уполномоченных на то органов и должностных лиц.

Данной статьей страховой взнос трактуется как обязательный взнос, уплачиваемый физическими и юридическими лицами, на обязательное пенсионное страхование, социальное обеспечение и обязательное медицинское страхование².

Таким образом, под налогом подразумевается обязательность и безвозмездность платежа, то соответственно возникает нарушение законодательства. Уклонение от уплаты налогов сводится в систему, которая состоит из непредставления налоговых деклараций и иных форм документов, являющимися обязательными в соответствии с НК РФ и в целом

¹ Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности (Комментарий к главе 22 УК РФ). – Ростов-на-Дону: Феникс, 1999. - С. 317, 331.

² Хайруллина Д.Р., Гришина Е. А. Система ответственности за совершение налоговых преступлений как составляющая государственного управления в сфере налогообложения // В сборнике «Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России: материалы Всероссийской научно-практической конференции. - Ростов-на-Дону, 2018. - С. 105-110.

законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, или же в них содержится заведомо ложные сведения.

Само понятие не раскрывается в НК РФ и в УК РФ, а также в целом в научной литературе нет четкого понятия данной терминологии. Но учитывая специфику самого термина преступление, которое дано в УК РФ, то можно сказать, что налоговыми преступлениями являются особо опасные деяния, совершаемые в крупном и особо крупных размерах, за которые следует наказание в качестве уплаты определенной суммы (штрафа), выполнение принудительных работы, непосредственно сам арест, а также лишение свободы с правом занимать определенные должности и заниматься определенной деятельностью. Однако, если данное преступление в сфере налогообложения совершено впервые, то лицо может быть освобождено от уголовной ответственности при условии, что все штрафы, пени и неустойки, установленные в НК РФ, будут заплачены в полном размере.

В результате введения Федеральным законом от 3 июля 2016 г. №243-ФЗ в НК РФ главы 34 «Страховые взносы» и закрепления в качестве предмета налогово-правового регулирования сферы общественных отношений, связанных с взиманием и перечислением соответствующих обязательных платежей в государственные внебюджетные фонды, данные обязательные платежи также стали предметом уголовно-правовой охраны: отныне уголовно наказуемым стало признаваться неисполнение обязанности по уплате как налогов и сборов, так и страховых взносов, что было отражено законодателем в формулировках ст. ст. 198, 199, 199.2 УК РФ.

2.2. Объективная сторона налоговых преступлений

Объективная сторона преступления является один из важнейших элементов состава преступления.

Объективная сторона преступления есть процесс общественно опасного и противоправного посягательства на охраняемые законом интересы,

рассматриваемый с его внешней стороны с точки зрения последовательного развития тех событий и явлении, которые начинаются с преступного действия (бездействия) субъекта заканчиваются наступлением преступного результата.

Таким образом, объективная сторона представляет собой динамичное действие во времени и пространстве, а не статическое явление. Признаки, определяющие внешнюю сторону поведения человека, составляют содержание объективной стороны всякого преступления¹.

Объективную сторону преступления, предусмотренного в ст. 198 УК РФ, образует уклонение физического лица от уплаты налогов и (или) сборов 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, совершенное в крупном размере.

Налоговая декларация согласно п. 1 ст. 80 НК РФ представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года превышает 100 человек, представляют налоговые декларации в налоговый орган только в электронном виде, если иной

¹ Уголовное право. Особенная часть / Под. ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новоселов. - М., 2008. - С. 259-260.

порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ¹.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (абз. 1 п. 4 ст. 80 НК РФ).

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 (абз. 3 п. 9 Постановления Пленум Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»² (далее – Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006 г. №64).

Так, Приговором Якутского городского суда Республики Саха (Якутии) гражданин А. признан виновной в совершении преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 ч.1 и 327 ч.2 УК РФ и назначено наказание с применением ст. 64 УК РФ.

¹ Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования). - М., 2011. - С. 103.

² Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2007. - №3.

Суть совершенного А. преступления заключалась в том, что она с целью осуществления предпринимательской деятельности, связанной с реализацией овощей, фруктов, ягод зарегистрированная по юридическому адресу; стала на налоговый учет в качестве индивидуального предпринимателя, открыла расчетные счета. За период, указанный в материалах уголовного дела, на счета за реализацию сельскохозяйственной продукции поступили 11 999 818 рублей. А. в соответствии со ст. 143 НК РФ являлась плательщиком НДС и на основании ст. 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) включается в налогооблагаемую базу при исчислении НДС. Согласно ст. 166 НК РФ, А. от полученного дохода должна была исчислять и уплатить в бюджет Российской Федерации НДС по ставке, предусмотренной ст. 164 НК РФ.

Согласно представленных предпринимателем А. налоговых декларации по НДС необоснованно представлен к вычету налог на доставленную стоимость 741 096 рублей, тем самым не исчислен НДС к уплате по нормативу 100%, предусмотренному ст. 50 НК РФ в федеральный бюджет за указанный период на сумму 741 096 рублей.

Своими действиями подсудимая А. совершила преступление, предусмотренное ч.1 ст. 198 УК РФ.

А., с целью уклонения от уплаты НДС, а именно скрыть другое преступление, подделала официальные документы и выставила, для вычета налога в МРИ ФНС России, счета- фактуры, якобы принятые от поставщиков, взаимозависимых лиц руководителя ООО, руководителя ООО от супруга индивидуального предпринимателя счета-фактуры, содержащие заведомо ложные сведения о поставщиках.

Своими действиями подсудимая А. совершила преступление, предусмотренное ч.2 ст. 327 УК РФ.

В соответствии со ст. 69 УК РФ по совокупности преступлений путем частичного сложения назначенных наказаний суд окончательно определил А.

наказание в виде штрафа в размере 140 000 рублей и взыскание налога на добавленную стоимость в доход государства 741 096 рублей¹.

В процессе квалификации преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 199 УК РФ, необходимо установить является ли данное деяние, а именно уклонение от уплаты налогов организации длящимся или продолжаемым. От установления данного фактора зависит начало исчисления срока давности привлечения лица к уголовной ответственности.

При изучении данного налогового преступления мы сталкиваемся с проблемой определения момента окончания преступления, а именно отнесение преступления к длящимся или продолжаемым преступлениям. И эта проблема имеет место быть, поскольку на данный момент существует много противоречий по данному вопросу.

В Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006 г. №64 неоднозначно изложена позиция касательно момента окончания налогового преступления: «Исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством».

Неоднозначный подход к определению момента окончания налогового преступления сложился и в правоприменительной практике, он определяется:

- а) по дате уплаты обязательных платежей организацией-налогоплательщиком;
- б) по дате представления организацией-налогоплательщиком налоговой декларации;
- в) по дате окончания налогового периода.

¹ Приговор Якутского городского суда от 03 марта 2010 по Делу №2-9683/2010 // <https://sudact.ru/>

Приведем пример из практики. В ходе предварительного расследования «А» обвинялся в совершении налогового преступления, предусмотренного ч.2 ст. 199 УК РФ. «А» являлся директором организации, не уплатил налог на добавленную стоимость за период с июня 2017 по декабрь 2017 года.

Данное преступление было квалифицировано как длящееся противоправное деяние с единым умыслом непрерывно в указанный промежуток времени.

В другом случае директор организации-налогоплательщика заведомо вносил ложные сведения в налоговые декларации в течение нескольких, не следующих друг за другом налоговых периодов. Суд признал директора виновным по ч. 1 ст. 199 УК РФ и данное налоговое преступление является примером продолжаемого преступления.

Также, не прекращаются споры между учеными по поводу сложившейся ситуации. Так к какой же категории отнести налоговые преступления, ответственность за которые предусмотрена ст. 199 УК РФ – к длящимся или к продолжаемым преступлениям?

Обращаясь к теории уголовного права, мнение авторов разделилось. Одна группа ученых придерживается точки зрения, что данное налоговое преступление носит длящейся характер, то есть при достижении стадии оконченного деяния, налоговое преступление совершается дальше, вплоть до добровольной уплаты обязательных платежей, а также явки с повинной, задержания компетентными органами либо иного прекращения данного преступного деяния¹. При характеристике преступления в виде уклонения от уплаты налогов организации главное учитывать, чтобы данное деяние было непрерывным и охватывалось единым прямым умыслом, выражающееся в неуплате или неполной уплате налогов в бюджетную систему государства в пределах трех финансовых лет подряд².

¹ Уголовное право РФ. Общая часть / под ред. А. И. Рарога. - М., 2001. - С. 119.

² Яни П.С. Длящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов // Российская юстиция. - 1999. - № 1. - С. 40-42.

Таганцев Н.С. считал, что «для признания известного преступного деяния длящимся, безусловно, необходимо, чтобы непрерывно возобновлялась та составная часть деяния, в которой закон видит его преступную сущность»¹.

Несмотря на то, что все же налоговые преступления признаются длящимися, многие ученые отрицают длящийся характер уклонения от уплаты налогов организации и считают, что они являются продолжаемыми преступлениями. Они придерживаются тому, что продолжаемые налоговые деяния не могут совершаться в форме бездействия и для них не свойственно непрерывное осуществление состава уклонения от уплаты налогов организации, они осуществляются через определенный промежуток времени².

Ряд авторов настаивают на том, что налоговое преступление может быть как длящимся, так и продолжаемым. Мы солидарны с такой позицией. Конечно, на первый взгляд это противоречит логике, поскольку один и тот же предмет не может сразу относиться к двум классам одного порядка. Однако, данную мысль опроверг Ф. Энгельс: «или – или» также «как то, так и другое» и опосредует противоположности³. И именно «как то, так и другое» иногда необходимо правоприменителю, касаясь налоговых преступлений.

В соответствии с Постановлением Пленума Верховного Суда СССР от 4 марта 1929 г. «Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям»⁴ длящееся преступления – это единичное преступление из нескольких деяний, а продолжаемое – тождественные преступления, внешне самостоятельные, но однородны по своей природе и связанные общей целью.

Таким образом, отличительными признаками длящегося преступления от продолжаемого преступления являются временной период и наличие действие (бездействия) организации налогоплательщика.

¹ Таганцев Н.С. Русское уголовное право: Лекции. Часть общая. - М.: Наука, 1994. Т. 2. - С. 281.

² Кваши Ю.Ф. Налоговое расследование. - М., 2000. - С. 276.

³ Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. 2-е изд. Т. 20. С. 527 - 528.

⁴ Сборник действующих постановлений Пленума и директивных писем Верховного Суда СССР. - М., 1941.

Длящееся налоговое преступление совершается непрерывно, а при продолжаемом налоговым деяние преступные действия организацией-налогоплательщиком выполняются периодически через неопределенный, непродолжительный промежуток времени.

В теории уголовного права принято считать, что при совершении длящегося преступления срок давности начинает течь с момента фактического прекращения длящегося преступления. В другом случае, срок давности уголовного преследования необходимо исчислять с момента совершения последнего преступного действия, входившее в состав продолжаемого преступления.

Вследствие этого, течение срока давности уголовного преследования при совершение длящегося или продолжаемого преступлений начинается с момента фактического окончания преступления, а не юридического¹.

На наш взгляд, началом длящегося налогового преступления нужно считать момент совершения преступного действия (бездействия), а окончанием считается действия самой виновной организацией-налогоплательщиком, которые направлены к прекращению преступного деяния, либо наступление событий, препятствующие совершению налогового преступления.

Продолжаемое преступление начинается с момента совершения первого преступного действия из числа нескольких тождественных преступных действий, которые составляют одно продолжаемое налоговое преступление, а заканчивается в момент совершения последнего налогового преступного действия.

Из всего вышесказанного следует, что если организацией-налогоплательщиком не была подана налоговая декларация за один или за несколько налоговых периодов следующих друг за другом непрерывно, неуплатив обязательный платеж, то это будет примером длящегося налогового преступления.

¹ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / под ред. В. М. Лебедева, Ю. И. Скуратова. – М., 2002. – С. 177.

А если же организацией-налогоплательщиком умышленно была подана налоговая декларация с ложными сведениями в течение нескольких, не следующих друг за другом налоговых периодов, то данное налоговое преступление относится к категории продолжаемого¹. Следует учитывать, что составляющие преступные действия продолжаемого налогового преступления по отдельности не могут образовывать состав самостоятельного оконченного преступления.

В противном случае подобные преступные деяния нужно квалифицировать не как единое продолжаемое налоговое преступление, а как совершение организацией-налогоплательщиком двух или более длящихся самостоятельных налоговых преступлений.

Подводя итоги, мы можем сделать вывод, что в ст. 199 УК РФ нет точного определения к какой категории относится уклонение от уплаты налогов организации, в связи с этим, полагаем крайне необходимым внести дополнения в данную статью, а именно определить один вариант момента окончания налогового преступления.

Что касается других признаков объективной стороны налоговых преступлений, то, к примеру, обстановка совершения преступлений в сфере налогообложения является неоднозначной и запутанной. Обстановка совершения налогового преступления охватывает большой спектр явлений, которые включают в себя социальную и политическую ситуацию в нашем государстве, стадию правовой урегулированности данной области, а также сущность системы отношений, складывающаяся в сфере налогообложения. Например, в нашей стране отсутствует формат доносительства о нарушении законодательства о налогах и сборах, а также отсутствие самих свидетелей. Если же рассматривать в узком смысле, то следует понимать под данным определением обстановку, где совершалось в определенный момент времени и в отношении определенного физического лица и организации, то есть конкретное место и время совершения преступления в сфере налогообложения.

¹ Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений. - М: ЭКЗАМЕН, 2006. - С. 540.

Так, категорией измерения времени совершения данного вида преступления выступает налоговый период, в чем и заключается сложность определения данного элемента, так как каждому налогу присущи разные периоды: месяц, квартал, год.

Если время и место совершения уклонения от уплаты налогов и сборов рассматривать как элементы обстановки совершения преступления в сфере налогообложения, то в связи с этим можно остановиться на важных моментах.

Время совершения данного преступления можно рассмотреть с разных точек зрения: во-первых, это конкретные периоды сдачи налоговых деклараций и иных обязательных форм документации в налоговые органы; во-вторых, это определенное время, когда можно вносить некие изменения, исправления и дополнения в документы и совершение операций, которые связаны с налоговыми преступлениями; и в-третьих, время возникновения дохода, с которого уплачивается налог в бюджет. Таким образом, преступления, которые совершаются в данной направленности в разные периоды времени, ограничиваются сроками, которые установлены в законодательстве и по истечению которых может наступить уголовная ответственность, если при этом имеются достаточные сведения и неоднозначно доказательства.

А вот местом совершения налогового преступления, как элемента обстановки осуществления данного деяния, нужно рассматривать в широком смысле, территорию и регион где совершается данное преступление, а также сферу деятельности, в узком же смысле, исходя из ст. 83 НК РФ данным местом может выступать юридический адрес или же фактический адрес налогоплательщика либо же адрес совершения коммерческой деятельности или получения дохода, то есть непосредственно само место совершения преступления данного рода и выявления следов, а так же место жительства физ. лица или место нахождения самого налогового органа, в котором лицо находится на учете.

По итогам анализа вопросов, изложенных в настоящее время, можно сделать следующие выводы:

Общественная опасность налоговых преступлений состоит не просто в том, что государство утрачивает платежеспособность при уклонении от уплаты налогов. Неуплата налогов лишает государство возможности осуществлять его главную функцию – управление обществом, то есть государство лишается возможности обеспечивать жизнедеятельность общества, так как функциональная роль налогов заключается, прежде всего, в аккумуляровании финансовых ресурсов в руках государства для выполнения возложенных на него функций.

Считаем, что ошибочное определение объекта налоговых преступлений может привести к недооценке их общественной опасности.

В ст. 199 УК РФ нет точного определения к какой категории относится уклонение от уплаты налогов организации, в связи с этим, полагаем крайне необходимым внести дополнения в данную статью, а именно определить один вариант момента окончания налогового преступления.

Отличительными признаками длящегося преступления от продолжаемого преступления являются временной период и наличие действие (бездействия) организации налогоплательщика.

ГЛАВА 3. СУБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

3.1. Субъект налоговых преступлений

В соответствии с п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64 субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ может являться только физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства) – в силу ст. 11 НК РФ это может быть индивидуальный предприниматель, осуществляющий предпринимательскую деятельность без учреждения юридического лица, но зарегистрированный надлежащим образом; частный нотариус; адвокат, создавший адвокатский кабинет – которое достигло возраста 16 лет, и на которое возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным.

Субъектом указанного преступления может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со ст. ст. 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Таким образом, решая вопрос о налоговом преступлении, необходимо исходить из общего понятия налогов, их значимости в жизни государства и порядка правового регулирования¹.

В качестве пособников, умышленно содействовавших совершению налогового преступления, могут быть привлечены иные служащие организации – налогоплательщиков (плательщиков сборов) – например, служащие, которые оформляют первичные бухгалтерские документы.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является вменяемое физическое лицо, достигшее 16 лет, в обязанности которого в силу закона, учредительных документов или согласно надлежаще оформленной доверенности входит уплата налогов с организации, в том числе подача отчетных налоговых документов. Так к субъектам уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций могут быть отнесены: руководитель организации-налогоплательщика, действующий от ее имени на основании устава (учредительных документов); главный бухгалтер (при его отсутствии в штате бухгалтер, в обязанности которого входят подписание отчетной налоговой документации, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов); лица, фактически выполнявшие обязанности указанных должностных лиц организации; другие лица, специально уполномоченные органом управления организации на совершение таких действий².

Например, по результатам налоговой проверки по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления в бюджет Российской Федерации налогов деятельности ООО «Поволжское отделение Института сотовой связи» (ООО «ОТИСС»),

¹ Корнилов Г.А., Миронов В.С. Противодействие криминальным угрозам в сфере налогообложения – национальный интерес России: научно-практическое пособие. – СПб.: Фонд «Университет», 2004. – С.90.; Малинин В.Б., Улезько С.И. Понятие налога и налоговых правоотношений // Юридическая наука: история и современность. – 2014. – №10. – С. 96-102; Сальников М.В., Щепкин С.С. Становление и эволюция институтов налогов в контексте развития общества и государственности // Вестник Санкт-Петербургского ун-та МВД России. – 2002. – №4. – с. 24-32.; Сальников М.В., Щепкин С.С. Эволюция института налогов в контексте развития общества // Юридический мир. – 2004. – №10. – С. 76-84.

² Ханова И. В. Субъекты налоговых преступлений // Вестник Волгоградской Академии МВД России. – 2018. - №1(44). – С.105-111.

занимающегося инженерно-техническим проектированием, строительством объектов цифрового наземного телевидения, было установлено, что указанной организацией в 2012 и 2013 гг. в представленные в Инспекцию ФНС России налоговые декларации были включены заведомо ложные сведения, а именно завышенные величины налоговых вычетов, на основании которых исчислялись налоговая база и общая сумма налога на добавленную стоимость (НДС). В результате за проверяемый период ООО «ОТИСС» не перечислило в бюджетную систему Российской Федерации НДС организации в сумме 50 460 873 руб., что является особо крупным размером. К уголовной ответственности по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ был привлечен С. В. Герасимов, который согласно решению единственного участника ООО «ОТИСС» в отчетный период являлся директором организации, и в соответствии с учредительными документами как единоличный исполнительный орган управления обществом был обязан осуществлять общее руководство его деятельностью, организовывать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, самостоятельно исчислять налоговую базу и сумму НДС, по итогам налогового периода подавать в Инспекцию ФНС России налоговую декларацию, а также нести личную ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета, предоставление финансовой отчетности¹.

В другом случае Х.А. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, ему назначено наказание в виде штрафа.

Приговором установлено, что Х.А., являясь генеральным директором ООО с целью уклонения от уплаты налогов и сборов, оформил договоры на выполнение работ (услуг) с подставными организациями.

Далее Х.А., являющийся в соответствии со ст. 143 НК РФ плательщиком НДС и налога на прибыль, обязанный в силу занимаемой должности осуществлять контроль за правильностью и своевременностью начисления и

¹ Приговор Ленинского районного суда г. Ульяновска по делу №1-263/2017 // <http://www.sud-praktika.ru/>

полнотой удержания налогов с организации, зная о необходимости уплаты обязательных платежей в бюджет, умышленно включил в декларации по налогу на прибыль и по НДС заведомо ложные сведения об осуществлении хозяйственной деятельности ООО, тем самым незаконно уклонился от уплаты налога на прибыль и НДС путем необоснованного отнесения в состав расходов, уменьшающих доходы для целей налогообложения, затрат, учитываемых ООО, в рамках заключенных договоров и выполнения работ (услуг) подставными организациями, без фактического осуществления участниками сделок соответствующих хозяйственных операций. Данные сведения предоставил в МРИ ФНС по г. Якутску. Таким образом, Х.А. умышленно уклонился от уплаты НДС путем неправомерного занижения налоговой базы, а также умышленно уклонился от уплаты налога на прибыль путем неправомерного занижения налоговой базы. В результате действий Х.А. в бюджетную систему не поступили денежные средства.

Поскольку Х.А. свою вину в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, признал, дело рассмотрено в особом порядке производства и вступившим в законную силу ответчик осужден по предъявленному обвинению, суд первой инстанции, руководствуясь положениями статьи 1064 ГК РФ, правильно определил Х.А. лицом, ответственным по возмещению имущественного вреда, причиненного государству указанным преступлением¹.

Особое внимание необходимо уделить такому субъекту преступления, как главный бухгалтер (бухгалтер предприятия). Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю предприятия, им же назначается на должность и освобождается от должности.

Организатор преступления, содержащегося в ст. 199 УК РФ, а также лицо, склонившее к совершению указанного преступления, либо содействующее его совершению (путем советов, инструкций) – несет

¹ Апелляционное определение Верховного суда Республики Саха (Якутия) от 16 июля 2015 г. по Делу №33-3454/2015 // <https://sudact.ru/>

ответственность, соответственно, как организатор, пособник либо подстрекатель по соответствующей части ст. 199 УК РФ и ст. 33 УК РФ.

Для указанных преступлений характерен только прямой умысел, с целью полной или частичной неуплаты налогов, сборов, страховых взносов, потому что желание виновного не уплачивать вышеуказанные платежи определяется, как волевой элемент умысла, что прямо предусмотрено (п. 8 Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64).

Таким образом, разграничение состава преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ от преступления, предусмотренным ст. 198 УК РФ, может проводиться по признакам субъекта преступления и частично суммам уклонения от уплаты обязательных платежей.

Ст. 199.1 УК РФ предусмотрена ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента. Налоговые агенты — это «лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации» (ст. 24 НК РФ).

В п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64 определено, что «субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также 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, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера)».

До принятия постановления Пленума ВС РФ отсутствие соответствующим образом (документально) оформленной обязанности являлось препятствием для привлечения лица к ответственности как за неисполнение обязанностей налогового агента. Однако Пленум Верховного Суда РФ при решении вопроса о субъекте преступления, предусмотренного ст.

199.1 УК РФ, предлагает, как и в случае со статьями об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов, исходить не только из документального оформления деятельности, но и из фактически выполняемых функций, признавая это достаточным.

Таким образом, при определении субъекта рассматриваемого преступления ключевым становится должностной статус лица, который влияет на подготовку налоговой отчетности и перечисление налогов за налогоплательщика, т. е. имеет место специальный субъект. Иными словами, субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, являются налоговые агенты — индивидуальные предприниматели или иные граждане, с которыми лицо-налогоплательщик состоит в трудовых отношениях. Это вменяемые физические лица, достигшие 16 лет. В силу закона, договора или служебного полномочия они обязаны обеспечить исполнение обязанностей налогового агента.

Однако согласно налоговому законодательству Российской Федерации налоговыми агентами могут быть не только физические, но и юридические лица. Отсюда возникает проблема выделения субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, поскольку в соответствии с российским уголовным законодательством юридические лица таковыми являться не могут.

Налоговый агент — юридическое лицо, осуществляющее свою деятельность через исполнителей, которые от его имени выполняют указанные выше действия в налоговой сфере. В связи с этим следует согласиться с Е. В. Хуснутдиновой, что к ответственности по ст. 199.1 УК РФ за неисполнение обязанностей налогового агента в подобных случаях необходимо привлекать непосредственного исполнителя, хотя и не являющегося по статусу налоговым агентом в полном смысле этого слова¹.

Согласно ст. 199.2 УК РФ наступает уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или

¹ Хуснутдинова Е. В. Уголовная ответственность налоговых агентов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. - М., 2008. – С.9.

индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.

Таким образом, субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, является физическое лицо, которое имеет статус индивидуального предпринимателя, а также собственник имущества организации, руководитель организации. Им может быть и лицо, выполняющее административно-хозяйственные функции, которые связаны с распоряжением имущества организации, которое скрывается и за счет которого должна быть взыскана недоимка.

Индивидуальные предприниматели распоряжаются принадлежащим имуществом по своему личному усмотрению, поэтому признание их субъектами рассматриваемого преступления не представляет практических трудностей.

При сокрытии денежных средств или имущества организации необходимо устанавливать виновных лиц, которыми соответственно могут быть собственники, руководитель организации или иные лица.

К собственникам имущества организации в гражданском праве относят их учредителей (в том числе учредителей государственных и муниципальных унитарных предприятий либо учреждений), обладающих вещными правами по отношению к имуществу таких организаций, которые действуют лично или через своих представителей по доверенности. Именно они при наличии вины выступают и в качестве субъектов рассматриваемого преступления.

Собственниками разных организаций могут быть разные субъекты. Пленум Верховного Суда РФ, в частности, отмечает, что, исходя из смысла ст. ст. 48, 50, 113-115, 294-300 ГК РФ и Федерального закона от 14 ноября 2002 г.

№161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»¹, права собственника имущества юридических лиц (организаций), в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов, вправе осуществлять руководители органов государственной власти Российской Федерации и субъекта Российской Федерации, руководители органов местного самоуправления, а также юридические лица и граждане (п. 3 ст. 125 ГК РФ).

В соответствии со ст. 120 ГК РФ, ст. 9 Федерального закона от 12 января 1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях»² собственниками имущества учреждения могут быть физические лица. В этом случае они также могут быть, при наличии к тому оснований, субъектами преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ.

Руководителем организации по смыслу ст. 199.2 УК РФ может быть только ее законный представитель — единоличный исполнительный орган, выполняющий управленческие функции в организации и распоряжающийся ее имуществом лично или передающий соответствующие права другим лицам на основании доверенности. Иное физическое лицо может выступать субъектом рассматриваемого преступления только в случае, если оно не только обладает управленческими полномочиями, но и имеет права на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковских счетах организации, а также на отчуждение ее имущества.

Лица, которые фактически осуществляют функции руководителя или иного лица, выполняющего управленческие функции в организации, но юридически таковыми не являющиеся, не могут нести уголовную ответственность за данное преступление как исполнители преступления. В то же время не исключается квалификация их действий по ст. 199.2 УК РФ со ссылкой на ст. 33 УК РФ³.

¹ Собрание законодательства РФ. – 2002. - №48. - Ст. 4746.

² Собрание законодательства РФ. – 1996. - №3. - Ст. 145.

³ Ханова И. В. Указ. соч. С.105-111.

В завершение отметим, что для составов налоговых преступлений, предусмотренных УК РФ, характерно наличие специального субъекта — вменяемого физического лица, достигшего 16 лет, обязанного исчислять, платить налоги и сборы в силу закона или обязательств, возложенных договорными, доверительными отношениями или занимаемой должностью. При определении налогового статуса физического лица необходимо учитывать 12-месячный период, определяемый на дату получения дохода физическим лицом, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде и продолжающийся в другом налоговом периоде. При расчете времени пребывания в Российской Федерации суммируются все календарные дни, в которых физическое лицо находилось в Российской Федерации в течение 12 следующих подряд месяцев.

Использование статуса налогового резидента страны с «мягким налоговым климатом» – достаточно распространенная мировая проблема.

Так, за неуплату налогов в 2010-2012 гг. в особо крупном размере был осужден гражданин С. Он утверждал, что большую часть времени он проживал в бельгийском городе А. и соответственно уплачивал налоги в Бельгии. Налоговые ставки Бельгии значительно меньше. Налоговые органы доказали, что адрес был представлен лишь для уклонения от уплаты налогов.

Свидетельские показания соседей подтверждали нахождение С. большую часть времени в России. Суд приговорил С. к шести месяцам тюрьмы условно с испытательным сроком два года и штрафу¹.

Определенную сложность вызывает вопрос о квалификации преступлений, когда уполномоченный представитель совершает налоговое преступление, находясь в сговоре с налогоплательщиком.

С введением в действие НК РФ была введена новая для российских реалий категория, которая закреплена в главе 4 НК РФ – налоговое представительство, позволяющая обеспечить осуществление прав и обязанностей налогоплательщика действиями других лиц, что является

¹ Цирит О.А. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам субъекта // Вестник Балтийского федерального университета им. и. Канта. серия: Гуманитарные и общественные науки. – 2014. – №9 – С.100.

характерным в случае уплаты налога на имущество, принадлежащих иностранным лицам.

Уполномоченный представитель налогоплательщика – это лицо, которое уполномочено представлять интересы налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ (п. 3 ст. 29 НК РФ).

Уполномоченный представитель по мнению исследователей выполняет и иные функции: консультирование налогоплательщика по вопросам легальной минимизации налогового бремени, разработка соответствующих финансовых проектов, оценка налоговых последствий отдельных хозяйственных операций и др.¹.

От понятия «уполномоченный представитель налогоплательщика» необходимо отграничивать определение «законный представитель».

Понятие «законный представитель» дается в ст. 27 НК РФ. Это лица, являющиеся таковыми в силу закона в соответствии с гражданским законодательством РФ. Регламентация законного представительства для несовершеннолетних осуществляется ст. 28 ГК РФ, это родители, усыновители или опекуны, для недееспособных — опекуны или попечители (ст. 29, 30 ГК РФ).

Законные представители в соответствии с гражданским законодательством могут совершать или давать согласие на совершение сделок по согласованию с органами опеки и попечительства.

Главное отличие уполномоченного представителя налогоплательщика от законного представителя налогоплательщика заключается в том, что в случаях, если налогоплательщик становится несостоятельным и не может исполнять налоговые обязательства по независящим от него обстоятельствам – такая обязанность перекладывается на законного представителя.

¹ Там же. С.100.

Уполномоченный же представитель осуществляет только ту деятельность, которая была ему предоставлена налогоплательщиком.

В соответствии с п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64 уполномоченный представитель может быть признан субъектом налогового преступления в том случае, если налогоплательщиком ему было делегировано право на уплату налогов.

В теории уголовного права неоднозначно решается вопрос о возможности отнесения представителей к субъектам налоговых преступлений. Одни ученые, например, А. П. Зрелов, М. В. Краснов¹, Н. Ф. Семенова, Ф. Н. Цветков², категорично недопускают возможности привлечения представителей физических лиц к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, поскольку сами представители не являются налогоплательщиками, которые лично должны исполнять обязанность по уплате налога. Другие, например, В. А. Ковалев³, А. В. Пирогов⁴, считают, что по указанной причине не могут являться субъектами преступления только уполномоченные представители физического лица, а законные представители должны быть привлечены к уголовной ответственности в случаях, если они обязаны были действовать за налогоплательщика, который лично не может исполнять возложенные на него налоговым законодательством обязательства.

Позиция второй группы ученых представляется наиболее обоснованной, так как некоторые лица, признаваемые в силу закона налогоплательщиками, например дети, недееспособные или ограниченно дееспособные лица, лишены возможности лично участвовать в налоговых правоотношениях, следовательно, бремя платить налоги за таких лиц перекладывается на плечи их законных представителей, которые в свою очередь обязаны соблюдать требования

¹ Зрелов А. П., Краснов М. В. Указ. соч. С.75.

² Семенова Н. Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. - Н. Новгород, 2009. – С.10.

³ Ковалев В. А. Налоговые преступления: взаимосвязь норм уголовного и налогового права: дисс. ... канд. юрид. наук. -- Владимир, 2006. – С.101.

⁴ Пирогов А. В. Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): дис. ... канд. юрид. наук. - М. 2004. – С.50.

налогового законодательства и в случае допущения деяния, предусмотренного ст. 198 УК РФ, должны быть привлечены к уголовной ответственности. Однако с учетом специфического гражданско-правового статуса лиц, находящихся под опекой законных представителей, невозможности извлечения ими доходов в больших размерах, а также диспозиции ст. 198 УК РФ, устанавливающей, что уголовно наказуемым является уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) путем непредставления налоговой декларации или иных обязательных документов либо включения в них заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, практическая реализация данного утверждения невозможна, о чем свидетельствует и отсутствие судебной практики.

Необходимо отметить, что действительно не имеется оснований для привлечения уполномоченных представителей к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, поскольку они действуют от имени физического лица, исполняя его волю, и лично не связаны с налоговыми обязательствами своего доверителя. Соответственно, субъектом уклонения от уплаты налогов и (или сборов) с физических лиц в таком случае должен выступать лично налогоплательщик.

Аналогичной позиции придерживаются и правоприменители.

Так, К. Г. Самедов, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, имея умысел на уклонение от уплаты налогов и желая избежать наступления уголовной ответственности, заключил с ООО «...» договор на предоставление ему на возмездной основе услуги по составлению и отправке налоговой отчетности.

На протяжении 2012, 2013 и 2014 гг. на основании сообщаемых К. Г. Самедовым данных об осуществляемой им предпринимательской деятельности и полученных в отчетные периоды доходах сотрудница ООО «...» К. составляла налоговые декларации и направляла их по телекоммуникационным каналам связи в Межрайонную инспекцию ФНС России №... по Республике Башкортостан.

В результате К. Г. Самедов уклонился от уплаты различных видов налогов в общей сумме 2 478 644 руб. 04 коп. В ходе проведения предварительного следствия было установлено, что К. Г. Самедов умышленно предоставлял своему уполномоченному представителю для составления отчетности заведомо ложные сведения, не осведомляя его о своих преступных намерениях.

Приговором Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан К. Г. Самедов был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 98 УК РФ¹.

Вместе с тем вряд ли налогоплательщик будет считаться субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, если он был введен в заблуждение уполномоченным представителем, неправильно составившим налоговую декларацию или иные отчетные документы или неверно рассчитавшим сумму налога, подлежащего уплате доверителем.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что действия уполномоченного представителя могут ограничивать ответственность доверителя, обязанного уплатить налоги, и являться преградой для признания налогоплательщика субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Самостоятельной правовой оценки заслуживают действия субъектов, которые осуществляют свою преступную деятельность через подставное лицо.

Позиция Пленума ВС РФ по данному вопросу однозначна – преступную деятельность лица, осуществляющего свою деятельность посредством использования иного лица «подставное лицо», квалифицируют, как исполнителя данного преступления, а действия иного лица «подставное лицо» в силу ч. 4 ст. 34 УК РФ – как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

¹ Приговор Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан по делу №1-479/17 // <http://www.sud-praktika.ru/>

Решение данной проблемы, по нашему мнению, не может быть универсальным.

Квалификация преступной деятельности фиктивного предпринимателя зависит от характера его действий. В случаях, если фиктивный предприниматель просто дает согласие на регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя, подписывает доверенности, при этом, осознает, что его имя будет использоваться для преступной деятельности – он выступает в качестве пособника.

Если же, фиктивный предприниматель сам совершает уклонение от уплаты налогов своими активными действиями (сам заполняет налоговую декларацию и предоставляет ее в налоговый орган) и имеет умысел на выполнение таких действий, осознает их противоправный и общественно опасный характер – имеет место быть позиция соисполнителя преступления¹.

3.2. Субъективная сторона налоговых преступлений

Умысел в действиях налогоплательщиков — является субъективной стороной состава налогового преступления. Налоговые преступления могут быть совершены как с умыслом, так и по неосторожности. Так, неосторожный умысел может выражаться в непреднамеренной арифметической (технической) ошибке при исчислении налога вследствие низкой квалификации либо временной нетрудоспособности бухгалтера². В литературе превалирует точка зрения, что вина в налоговых преступлениях «выражается только в виде прямого умысла»³ и как отмечают Е. В. Белов и А. А. Харламова «данная точка зрения является единственно верной в этом случае. Лицо осознает

¹ Ермолаева Н.А, Сальников А.В., Щепельков В.Ф. Разъяснения Пленума Верховного Суда Российской Федерации о субъекте налоговых преступлений // КриминалистЪ. – 2012. – №2 (11). – С.22-28.

² Задрин А. С. Выявление субъективной стороны налогового преступления // Молодой ученый. - 2018. - №46. - С. 146.

³ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (научно-практический, постатейный). 3-е изд., перераб. и доп. / Под ред. С. В. Дьякова, д.ю.н., Н. Г. Кадникова. — М.: Юриспруденция, 2015. — С.314.

общественную опасность уклонения от уплаты налогов (сборов) и желает его совершить. Сам способ совершения уклонения — активный или пассивный обман — свидетельствует именно об этом виде вины»¹. С данной точкой зрения нам не представляется возможным согласиться, поскольку как правоприменительная практика, так и разъяснения контролирующих органов говорят о возможности двух видов вины (по неосторожности либо по умыслу), в частности в методических рекомендациях ФНС РФ указано, что «неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные. Например, непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности»².

Так, в частности, в п. 8 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64 указано, что «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом судам следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ, исключаяющие вину в налоговом правонарушении».

В общем случае подозреваемым считается руководитель фирмы (или индивидуальный предприниматель (ИП), владеющий бизнесом). Главный бухгалтер либо его подчиненные, фактически совершившие противоправные действия по распоряжению руководителя и не осведомленные о его преступном замысле, не привлекаются в качестве обвиняемых³.

Однако, если преступный умысел руководства был известен сотруднику, исполняющему незаконное распоряжение, данный сотрудник будет нести уголовную ответственность за неуплату налогов юридическим лицом (п. 2 ст. 42 УК РФ). При этом он вправе рассчитывать на смягчение наказания, если

¹ Белов Е. В., Харламова А. А. Указ. соч. С.123.

² Письмо ФНС России от 13 июля 2017г. №ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. - 2017. - № 35.

³ Приговор Заельцовского районного суда Новосибирска от 15 октября 2015 г. по делу №1-386/2015 // <https://sudact.ru/>

выяснится, что его заставили нарушить закон силой или он не имел другого выбора по иным причинам (пп. «е» п. 1 ст. 61 УК РФ).

Не исключено, что руководитель фирмы либо ИП (как вариант в качестве подставных лиц) совершил противоправные действия в силу чьего-либо принуждения, подстрекательства. В этом случае именно то лицо, которое побудило его совершить налоговое правонарушение, будет нести уголовную ответственность (п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64). При этом руководитель фирмы либо ИП будет считаться пособником преступления, если выяснится, что он осознавал незаконность своих действий (п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64). У него также будет право на смягчение наказания по ст. 61 УК РФ.

Речь о привлечении к уголовной ответственности за налоговые правонарушения, как правило, заходит по инициативе инспекторов ФНС¹.

Обнаружив признаки налогового преступления, налоговики обязаны проинформировать об этом Следственный комитет и передать туда необходимые документы (п. 3 ст. 32 НК РФ). Следователи, действуя в порядке, предусмотренном УПК РФ, принимают решение о возбуждении дела против плательщика.

Значительный объем работы ФНС и СК может проводиться ведомствами совместно. Так, общими усилиями им предстоит определить, есть ли в действиях плательщика основной квалифицирующий признак: умысел. Один из возможных критериев его установления — обнаружение действий плательщика, свидетельствующих об имитации хозяйственной деятельности, заключении фиктивных сделок². Разновидность имитации в данном случае — образование плательщиком новых юридических лиц в целях сохранения возможности платить налоги на спецрежиме.

О наличии умысла плательщика может свидетельствовать установленная ФНС или СК «виновная осведомленность» подозреваемого лица: осве-

¹ Белов Е. В., Харламова А. А. Указ. соч. С.78.

² Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. – 2017. - №35.

домленность об обстоятельствах правонарушения, о которых может знать только непосредственный участник правонарушения (соответственно, имеющий умысел в его совершении).

Таким образом, к уголовной ответственности за налоговые преступления приводят нарушения, предусмотренные ст. 198-199.4 УК РФ. В общем случае обвиняемым становится руководитель хозяйствующего субъекта (или ИП). Один из основных критериев для квалификации деяния по указанным статьям УК РФ – умысел подозреваемого¹.

Вина является одним из существенных признаков налогового преступления и обязательным элементом его юридического состава. Даже при рассмотрении вопроса о привлечении к налоговой ответственности суды требуют доказывания как самого факта совершения преступления, так и степени вины налогоплательщика².

В уголовно-правовой литературе были попытки обосновать возможность совершения налоговых преступлений по неосторожности.

Однако судебная практика однозначно не допускает такого толкования. Наибольший интерес среди них представляет состав преступления, предусмотренный ст. 199.1 УК РФ, устанавливающий уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента.

Данное преступление — единственное среди всех налоговых, в которых в качестве конструктивного признака субъективной стороны состава выделен мотив.

Мотивом совершения неисполнения обязанностей налогового агента является личный интерес³.

В УК РФ имеют место разные мотивы совершения преступления - корыстная или иная личная заинтересованность, хулиганские, низменные

¹ Володина Н. В. Уклонение от уплаты налогов как налоговое преступление, угрожающее национальной безопасности современной России // Современное право. - 2017. - №1. - С. 96-108.

² Хаванова И.А. Налоговые правонарушения и преступления: модели возбуждения преследования и особенности производства // Финансовое право. – 2015. - №2. - С. 55.

³ Алексеев К.А. Налоговые преступления // В сборнике «Право. Общество. Государство»: сборник научных трудов студентов и аспирантов. - СПб, 2018. - С. 10-12.

побуждения. В статье же 199.1 УК РФ он сформулирован как «личный интерес».

В соответствии с п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64 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.

Как видно, с точки зрения высшей судебной инстанции Российской Федерации, личный интерес — это некий симбиоз корыстной и иной личной заинтересованности. Вместе с тем, каково же его содержание применительно к составу неисполнения обязанностей налогового агента?

В современной уголовно-правовой литературе в настоящее время этому вопросу не уделяется должного внимания.

Так, в различных комментариях к УК РФ авторы по поводу этого мотива преступления просто ссылаются на Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64, никак более не комментируя его содержание¹.

В некоторых учебниках по уголовному праву ситуация схожая — авторы также ссылаются на Верховный Суд Российской Федерации (с указанием на соответствующий пункт разъяснений высшей судебной инстанции Российской Федерации либо без такой ссылки)².

¹ Российское уголовное право. Общая и Особенная части: учебник. В 3 т. Т. 2. Особенная часть. 2-е изд., испр. и доп. / под ред. Н.А. Лопашенко. - М.: Юрлитинформ, 2014. - С. 517; Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть: Учебник / Под ред. Л.В. Иногамовой-Хегай, А.И. Рарога, А.И. Чучаева. - М., 2011. - С. 337. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А.И. Рарог. 10-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2016. - С. 520-521; Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. В.М. Лебедев. 13-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2013. - С. 544; Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / под ред. В.Т. Томина, В.В. Сверчкова. 8-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2012. - С. 510-511.

² Российское уголовное право. Общая и Особенная части: учебник. В 3 т. Т. 2. Особенная часть. 2-е изд., испр. и доп. / под ред. Н.А. Лопашенко. - М.: Юрлитинформ, 2014. - С. 517; Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть: Учебник / Под ред. Л.В. Иногамовой-Хегай, А.И. Рарога, А.И. Чучаева. - М., 2011. - С. 337.

В учебной, учебно-практической и научной литературе данный мотив может только указываться в качестве обязательного признака состава преступления, без раскрытия его содержания и даже ссылки на Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. №64.

Вместе с тем для правоприменителя большее значение имеет не литература, а практика применения ст. 199.1 УК РФ, которая может позволить уяснить содержание мотива данного преступления.

По мнению Иркутского областного суда, в некоторых случаях под личным интересом следует понимать отвлечение удержанных сумм налогов и сборов на нужды предпринимательской деятельности, для пополнения производственных фондов предприятия, в котором имеется доля личной собственности налогового агента, получение денежных средств из кассы в качестве заемщика на личные нужды¹.

Так, Приговором городского суда Иркутской области от 8 июля 2008 г. К. осужден по ч. 2 ст. 199.1 УК РФ. При рассмотрении дела судом было установлено, что К., зная о растущей задолженности предприятия перед бюджетом по перечислению НДФЛ, при наличии денежных средств на счетах предприятия и в кассе, действуя в личных интересах, принимал решения о направлении денежных средств с расчетного счета ООО для пополнения производственных фондов предприятия, в котором имеется доля его личной собственности. Кроме того, К., действуя в личных интересах, в качестве заемщика получил из кассы предприятия денежные средства в сумме 7 млн. 425 тыс. руб.

В другом случае приговором районного суда Иркутской области от 2 сентября 2008 г. Ш. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.1 УК РФ. Судом установлено, что Ш., действуя в личных целях, выраженных в стремлении извлечь выгоду как имущественного, так и неимущественного характера, обусловленных такими побуждениями, как

¹ Справка Иркутского областного суда о результатах изучения судебной практики по уголовным делам о неисполнении обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ) (обобщение за 2007 — I квартал 2011 г.) // <https://sudact.ru/>

повышение своего авторитета среди подчиненных ему сотрудников, обеспечение бесперебойной работы предприятия, создания видимости стабильности работы для контрагентов, в период с 1 января 2005 г. по 31 декабря 2007 г. не перечислил в бюджет НДФЛ и израсходовал денежные средства на туристическое обслуживание, оплату за железнодорожные услуги, на выдачу подотчетным лицам кредитов в личное пользование, на приобретение основных средств и материалов для достижения наибольшей прибыли и обеспечения себя и работников предприятия заработной платой.

В третьем случае приговором городского суда Иркутской области от 29 ноября 2010 г. М. осужден по 199.1 УК РФ. При рассмотрении дела судом было установлено, что М., являясь генеральным директором ОАО, зная о растущей задолженности предприятия перед бюджетом по перечислению НДФЛ, действуя в личных интересах, принимал решения о направлении денежных средств с расчетных счетов на различные нужды с целью выполнения плана производственных и финансовых показателей организации и, как следствие, ложном понимании смысла повышения своей деловой репутации, дальнейшей работы в должности руководителя¹.

Еще по одному из уголовных дел директора МУП обвиняли в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ. Ему также вменялось перечисление денежных средств на цели, оплата которых должна быть произведена после оплаты НДФЛ, — за запчасти, за электроэнергию, теплоэнергию, поставщикам и подрядчикам, за другие товары/услуги².

Современная практика применения ст. 199.1 УК РФ также свидетельствует о том, что личный интерес — это и корыстная, и личная заинтересованность.

¹ Справка Иркутского областного суда о результатах изучения судебной практики по уголовным делам о неисполнении обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ) (обобщение за 2007 — I квартал 2011 г.) // <https://sudact.ru/>

² Справка Иркутского областного суда о результатах изучения судебной практики по уголовным делам о неисполнении обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ) (обобщение за 2007 — I квартал 2011 г.) // <https://sudact.ru/>

Так, Приговором Московского районного суда г. Санкт-Петербурга от 30 августа 2017г. Ш. осужден по ч. 2 ст. 199.1 УК РФ.

В приговоре было указано, что действия Ш. были совершены из личной заинтересованности, выразившейся в желании приукрасить действительное финансовое положение предприятия перед общим собранием участников общества, повысить свою деловую репутацию руководителя и, в связи с этим, получать стабильное материальное вознаграждение в виде высокой заработной платы ежемесячно и вознаграждения по итогам работы за год, а также получить долю в уставном капитале общества в размере 10%¹.

Еще в одном случае Приговором Октябрьского районного суда г. Мурманска от 13 июля 2017 г. Ш. осуждена по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ. Под личным интересом судом признано стремление извлечения максимальной прибыли от деятельности учреждения и осуществлении производственного процесса учреждения, погашение обязательств перед контрагентами, поддержание собственного престижа как руководителя учреждения, а также погашение задолженности по кредитным обязательствам с целью избежания выплаты процентов за просрочку выплат по кредитному договору².

Подводя итог анализу субъективных признаков налоговых преступлений следует отметить, что разъяснения Пленума ВС РФ не содержат правил оценки действий лиц, использующих руководителей, главных бухгалтеров, индивидуальных предпринимателей для уклонения от уплаты налоговых обязанностей, когда последние не осознают общественной опасности своего поведения. Ситуация схожа с осуществлением предпринимательской деятельности через подставное лицо. Отличие заключается в том, что здесь предпринимательская деятельность осуществляется зарегистрированным лицом, налоги платятся им же, однако это лицо не осознает факта уклонения от уплаты налогов.

¹ Приговор Московского районного суда г. Санкт-Петербурга от 30.08.2017г. по делу 11-554/17 // <https://sudact.ru/>

² Приговор Октябрьского районного суда г. Мурманска от 13.07.2017 г. (по делу 11-197/2017)// <https://sudact.ru/>

Обозначенная проблема является частным случаем более общего вопроса о возможности посредственного исполнения преступления со специальным субъектом. В доктрине такая возможность не исключается. Закон в ч. 4 ст. 34 УК РФ препятствует такому решению, поскольку исполнителем преступления в преступлении со специальным субъектом может быть только лицо, обладающее признаками специального субъекта.

Анализ разъяснений Верховного Суда Российской Федерации, а также правоприменительных решений по иным видам преступлений со специальным субъектом (присвоение и мошенничество с использованием служебного положения, превышение должностных полномочий) показывает, что практика настроена исходить из буквального смысла ч. 4 ст. 34 УК РФ.

Если следовать этой логике, то, например, не подлежит уголовной ответственности за налоговое преступление родственница индивидуального предпринимателя, умышленно внесшая ложные сведения в бухгалтерские документы с целью экономии средств родственника, если при этом данный предприниматель не осознавал факта уклонения от уплаты налогов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам проведённого исследования можно сделать следующие выводы:

В современном общественном устройстве решение задачи по выявлению преступлений в сфере налогообложения и противодействию этим деяниям со стороны налоговой службы и правоохранительных органов представляет собой безусловно актуальную стратегическую цель, так как определяет экономическую и правовую устойчивость государства.

Начиная с конца прошлого века и до наших дней стремительно нарастает число преступлений, связанных с незаконным уходом от уплаты налогов, что, несомненно, ставит под угрозу финансовую основу, стабильность и безопасность Российского государства. В связи с этим огромное значение имеет система мер противодействия данному негативному явлению и особенно уголовно-правовых.

Четко разработанная и эффективная система наказаний за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, разработанная и применяемая в ан-глосаксонской правовой семье, может быть полезна для законодателя России. Взимание налогов и сборов – одна из фискальных функций государства, которая необходима для его успешного функционирования. Опыт американского комбинированного штрафа, а также лишения свободы на срок до 5 лет со штрафом одновременно ставит недобросовестного налогоплательщика в рамки, когда ему просто невыгодно не платить налоговые

пошлины и сборы. Все это положительно влияет на развитие экономической системы страны в целом.

Незначительным отличием российского законодательства от зарубежного является то, что нормы уголовного права содержатся в едином УК РФ, так как за рубежом в основном нормы о налоговых преступлениях закреплены в актах налогового законодательства.

Общественная опасность налоговых преступлений состоит не просто в том, что государство утрачивает платежеспособность при уклонении от уплаты налогов. Неуплата налогов лишает государство возможности осуществлять его главную функцию – управление обществом, то есть государство лишается возможности обеспечивать жизнедеятельность общества, так как функциональная роль налогов заключается, прежде всего, в аккумуляровании финансовых ресурсов в руках государства для выполнения возложенных на него функций.

Считаем, что ошибочное определение объекта налоговых преступлений может привести к недооценке их общественной опасности.

В ст. 199 УК РФ нет точного определения к какой категории относится уклонение от уплаты налогов организации, в связи с этим, полагаем крайне необходимым внести дополнения в данную статью, а именно определить один вариант момента окончания налогового преступления.

Отличительными признаками длящегося преступления от продолжаемого преступления являются временной период и наличие действие (бездействия) организации налогоплательщика.

Из анализа субъективных признаков налоговых преступлений следует, что разъяснения Пленума ВС РФ не содержат правил оценки действий лиц, использующих руководителей, главных бухгалтеров, индивидуальных предпринимателей для уклонения от уплаты налоговых обязанностей, когда последние не осознают общественной опасности своего поведения. Ситуация схожа с осуществлением предпринимательской деятельности через подставное лицо. Отличие заключается в том, что здесь предпринимательская деятельность

осуществляется зарегистрированным лицом, налоги платятся им же, однако это лицо не осознает факта уклонения от уплаты налогов.

Обозначенная проблема является частным случаем более общего вопроса о возможности посредственного исполнения преступления со специальным субъектом. В доктрине такая возможность не исключается. Закон в ч. 4 ст. 34 УК РФ препятствует такому решению, поскольку исполнителем преступления в преступлении со специальным субъектом может быть только лицо, обладающее признаками специального субъекта.

Анализ разъяснений Верховного Суда Российской Федерации, а также правоприменительных решений по иным видам преступлений со специальным субъектом (присвоение и мошенничество с использованием служебного положения, превышение должностных полномочий) показывает, что практика настроена исходить из буквального смысла ч. 4 ст. 34 УК РФ.

Если следовать этой логике, то, например, не подлежит уголовной ответственности за налоговое преступление родственница индивидуального предпринимателя, умышленно внесшая ложные сведения в бухгалтерские документы с целью экономии средств родственника, если при этом данный предприниматель не осознавал факта уклонения от уплаты налогов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция РФ, принятая всенародным голосованием 12.12.1993
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №25. – Ст. 2954.
3. Федеральный закон от 12 января 1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» //Собрание законодательства РФ. – 1996. - №3. - Ст. 145.
4. Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. №161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» //Собрание законодательства РФ. – 2002. - №48. - Ст. 4746.
5. Письмо ФНС России от 13 июля 2017г. №ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. - 2017. - № 35.
6. Абдуллаева В.С., Захарченко Е.С. Противодействие налоговым преступлениям как инструмент обеспечения финансовой безопасности государства // Финансовые исследования. – 2018. - №1 (58). – С.31-38.
7. Авжиев Г.К. Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России // Вопросы науки и образования. – 2018. - №24 (36). – С.76-79.
8. Алексеев К.А. Налоговые преступления // В сборнике «Право. Общество. Государство»: сборник научных трудов студентов и аспирантов. - СПб, 2018. - С. 10-12.
9. Артемьева Ю.А. Международно-правовые основы борьбы с налоговыми преступлениями // Налоги. - 2012. - №12. – С.5-9.
10. Багмет А.М., Перов В.А. Расследование преступлений о хищении бюджетных средств и злоупотреблении должностными полномочиями в сфере налогообложения: учеб.-практ. пособие. - М.: Юрлитинформ, 2015. – 274с.
11. Батайкин П.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовная ответственность и предупреждение: Дисс. ... канд. юр. наук. Казань, 2008. – 268с.

12. Белов Е. В., Харламова А. А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: научно-практическое пособие. - М.: Юриспруденция, 2016. – 108с.
13. Волженкин А.А. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления): Дисс. ... канд. юр. наук. - СПб, 2002. – 118с.
14. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. - СПб., 2007. – 763с.
15. Володина Н. В. Уклонение от уплаты налогов как налоговое преступление, угрожающее национальной безопасности современной России // Современное право. - 2017. - №1. - С. 96-108.
16. Глебов Д. А., А. И. Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. - СПб., 2005. – 338с.
17. Долгова С. В., Цирит О. А. Объект налоговых преступлений и их место в УК РФ: проблемы соответствия // Современные проблемы юридической науки и правоприменительной практики: сборник научных трудов. - Калининград, 2018. – С.190-195.
18. Задрин А. С. Выявление субъективной стороны налогового преступления // Молодой ученый. - 2018. - №46. - С. 146-148.
19. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления. - М.: Статус-кво, 2004. – 192с.
20. Ермолаева Н.А, Сальников А.В., Щепельков В.Ф. Разъяснения Пленума Верховного Суда Российской Федерации о субъекте налоговых преступлений // КриминалистЪ. – 2012. – №2 (11). – С.22-28.
21. Карагодин В.Н., Вахмянина Н.Б., Яшков С.А. Расследование налоговых преступлений. Учебное пособие. - Екатеринбург, ООО «Типография Русь», 2011. – 166с.
22. Кордуба С.Б., Бугарь Ю.С. Ответственность за уклонение от уплаты налогов: зарубежный опыт // Юридические науки, правовое государство и современное законодательство: сборник статей IV Международной научно-

практической конференции. – Саратов: изд-во: МЦНС «Наука и Просвещение», 2018. – С.103-105.

23. Козырин А.Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушение уголовного законодательства: опыт зарубежных стран // Ваш налоговый адвокат. ФБК-Пресс. - 1998. Вып. 1 (3). - С.131-139.

24. Кваши Ю.Ф. Налоговое расследование. - М., 2000. – 401с.

25. Ковалев В. А. Налоговые преступления: взаимосвязь норм уголовного и налогового права: дисс. ... канд. юрид. наук. -- Владимир, 2006. – 214с.

26. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / под ред. В. М. Лебедева, Ю. И. Скуратова. – М., 2002. – 320с.

27. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / под ред. В.Т. Томина, В.В. Сверчкова. 8-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2012. – 1306с.

28. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. В.М. Лебедев. 13-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2013. – 1077с.

29. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (научно-практический, постатейный). 3-е изд., перераб. и доп. / Под ред. С. В. Дьякова, Н. Г. Кадникова. — М.: Юриспруденция, 2015. — 744с.

30. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А.И. Рарог. 10-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2016. – 960с.

31. Корнилов Г.А., Миронов В.С. Противодействие криминальным угрозам в сфере налогообложения – национальный интерес России: научно-практическое пособие. – СПб.: Фонд «Университет», 2004. – 272с.

32. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. (По материалам России, Беларуси, Литвы и Польши.): Дисс. ... канд. юр. наук. – М., 1995. – 198с.

33. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования). - М., 2011. - 288с.

34. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности (Комментарий к главе 22 УК РФ). – Ростов-на-Дону: Феникс, 1999. – 382с.
35. Малинин В.Б., Улезько С.И. Понятие налога и налоговых правоотношений // Юридическая наука: история и современность. – 2014. – №10. – С. 96-102.
36. Министерство Юстиции США изменяет меры наказания за налоговые правонарушения // <https://internationalwealth.info/>
37. Мохов В. А. Сравнительно-правовой анализ регламентации ответственности за налоговые преступления в уголовном законодательстве некоторых зарубежных стран и России // Научный Вестник ВФ РАНХиГС. Юриспруденция. – 2018. - №2. - С.61-64.
38. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/Под ред. И.И. Кучерова. - М., 2001. – 166с.
39. Пирогов А. В. Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): дис. ... канд. юрид. наук. - М. 2004. – 169с.
40. Полянский Н. Н. Фальшивая водка // Уголовное право. - 1998. - №1. - С. 157-159.
41. Решение Федерального Финансового Суда Германии №2495 от 2002 года // <https://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/>
42. Российское уголовное право. Общая и Особенная части: учебник. В 3 т. Т. 2. Особенная часть. 2-е изд., испр. и доп. / под ред. Н.А. Лопашенко. - М.: Юрлитинформ, 2014. – 864с.
43. Рябов А. А., Соловьева Н. А. О проблеме межотраслевых связей уголовного, налогового и гражданского права // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2016. - №8. - С. 66-71.
44. Сальников М.В., Щепкин С.С. Становление и эволюция институтов налогов в контексте развития общества и государственности // Вестник Санкт-Петербургского ун-та МВД России. – 2002. – №4. – с. 24-32.

45. Сальников М.В., Щепкин С.С. Эволюция института налогов в контексте развития общества // Юридический мир. – 2004. – №10. – С. 76-84.
46. Семенова Н. Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. - Н. Новгород, 2009. - 34с.
47. Семенова Н. Ф. Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран: компаративистский аспект //Власть. - 2010. - №5. - С. 162–165.
48. Серебренникова А.В. Налоговые преступные деяния по законодательству Германии: общая характеристика // Пятый совместный российско-германский круглый стол «Преступления в сфере экономики: российский и зарубежный опыт». - М.: Издательский центр Университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА), 2014. - С. 149-155.
49. Серeda И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты: Дисс. ... канд. юр. наук. - Иркутск, 1998. – 211с.
50. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений. - М: ЭКЗАМЕН, 2006. – 540с.
51. Таганцев Н.С. Русское уголовное право: Лекции. Часть общая. - М.: Наука, 1994. Т. 2. - С. 380с.
52. Уголовное право РФ. Общая часть / под ред. А. И. Рарога. - М., 2001. – 496с.
53. Уголовное право. Особенная часть / Под. ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новоселов. - М., 2008. – 720с.
54. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть: Учебник / Под ред. Л.В. Иногамовой-Хегай, А.И. Рарога, А.И. Чучаева. - М., 2011. – 560с.
55. Фрадков М.Е. Налоговая преступность без границ и национальностей // Налоговый вестник.- 2001. - №10. – С.125-131.
56. Хаванова И.А. Налоговые правонарушения и преступления: модели возбуждения преследования и особенности производства // Финансовое право. – 2015. - №2. - С. 55-58.

57. Хайруллина Д.Р., Гришина Е. А. Система ответственности за совершение налоговых преступлений как составляющая государственного управления в сфере налогообложения // в сборнике «Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России: материалы Всероссийской научно-практической конференции. - Ростов-на-Дону, 2018. - С. 105-110.

58. Ханова И. В. Субъекты налоговых преступлений // Вестник Волгоградской Академии МВД России. – 2018. - №1(44). – С.105-111.

59. Хуснутдинова Е. В. Уголовная ответственность налоговых агентов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. - М., 2008. – 26с.

60. Цирит О.А. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам субъекта // Вестник Балтийского федерального университета им. и. Канта. серия: Гуманитарные и общественные науки. – 2014. – №9 – С.100-105.

61. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность. - М., 2005. – 480с.

62. Шувалова Е.Б, Климовицкий В.В., Пузин А.М. Налоговые системы зарубежных стран - М.: Дашков и Ко, 2010. – 134с.

63. Шукшина Т. А. К вопросу о субъекте уклонения от уплаты налогов с физического лица в Германии // Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского. Юридические науки. – 2018. – Т. 4 (70). - №1. – С. 197-200.

64. Яни П.С. Дящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов // Российская юстиция. - 1999. - № 1. - С. 40-42.

65. Постановление Пленума Верховного Суда СССР от 4 марта 1929 г. «Об условиях применения давности и амнистии к дящимся и продолжаемым преступлениям» //Сборник действующих постановлений Пленума и директивных писем Верховного Суда СССР. - М., 1941.

66. Постановление Пленум Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» //Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2007. - №3.

67. Апелляционное определение Верховного суда Республики Саха (Якутия) от 16 июля 2015 г. по Делу №33-3454/2015 // <https://sudact.ru/>

68. Справка Иркутского областного суда о результатах изучения судебной практики по уголовным делам о неисполнении обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ) (обобщение за 2007 — I квартал 2011 г.) // <https://sudact.ru/>

69. Приговор Ленинского районного суда г. Ульяновска по делу №1-263/2017 // <http://www.sud-praktika.ru/>

70. Приговор Якутского городского суда от 03 марта 2010 по Делу №2-9683/2010 // <https://sudact.ru/>

71. Приговор Заельцовского районного суда Новосибирска от 15 октября 2015 г. по делу №1-386/2015 // <https://sudact.ru/>

72. Приговор Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан по делу №1-479/17 // <http://www.sud-praktika.ru/>

73. Приговор Октябрьского районного суда г. Мурманска от 13 июля 2017 г. по делу 11-197/2017) // <https://sudact.ru/>

74. Приговор Московского районного суда г. Санкт-Петербурга от 30 августа 2017г. по делу 11-554/17 // <https://sudact.ru/>