

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)

40.03.01 Юриспруденция

(код и наименование направлению подготовки / специальности)

Уголовно-правовой

(направленность (профиль) / специализация)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)

на тему «Уголовная ответственность за налоговые преступления»

Обучающийся

А.П. Трегубова

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

канд. юрид. наук, О. Ю. Савельева

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Аннотация

Актуальность исследования заключается в том, что по своей природе и структуре налоговые преступления имеют множество точек соприкосновения с другими отраслями права, что требует разрешения вопроса о юридической природе исследуемого нами преступления и выявления его специфических характеристик. Развитие такого количества вида налоговых преступления связывают с информатизацией уголовной политики всего мирового сообщества, которая направлена на выявление все возможных нарушений закона, разрушающие устрой общества. Нормы, регулирующие налоговые преступления, прошли долгий путь реформирования, чтобы предстать перед нами в существующем виде.

Целью бакалаврской работы было всестороннее изучение и анализ генезиса, понятия и содержания термина «налоговые преступления», классификации, согласно УК РФ и материалом судебной практики.

Задачи бакалаврской работы:

- рассмотрение истории генезиса уголовной ответственности за налоговые преступления в России и за рубежом;
- изучение классификации налоговых преступлений согласно УК РФ;
- рассмотрение ответственности за уклонение от уплаты налогов, за неисполнение обязанностей налогового агента и за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов.

Структура работы включила введение, две главы, включающие в себя шесть параграфов, заключение и список используемой литературы и используемых источников.

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Общая характеристика налоговых преступлений.....	10
1.1 Исторический генезис уголовной ответственности за налоговые преступления	10
1.2 Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран.....	16
1.3 Виды налоговых преступлений по российскому уголовному законодательству.....	20
Глава 2 Уголовно-правовая характеристика отдельных видов налоговых преступлений.....	24
2.1 Ответственность за уклонение от уплаты налогов	24
2.2 Ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента	32
2.3 Ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов	37
Заключение.....	45
Список используемой литературы и используемых источников	47

Введение

В последние годы Россия переживает кризис в экономике, предпосылками к которому были мировой финансовый кризис, сложные внешнеэкономические отношения, а затем и пандемия COVID-19 и последнее событие с войной на Украине существенным образом повлияли на региональную экономическую безопасность страны.

Экономическая безопасность России выступает основанием материальной базы национальной безопасности и считается гарантом обеспечения самостоятельности государства, формирует обстоятельства реализации независимой экономической политики и образует способности для поступательного, стабильного социально-экономического развития государства в обстоятельствах глобализации общемирового хозяйства и геополитических рисков.

Экономическая безопасность страны является одним из приоритетных направлений государства. В современном мире нарастает количество рисков, которым подвергается общество. Это цифровые технологии, климатические изменения, эпидемии и биологические войны, новые центры финансовые и геополитические, недостаток ресурсов и колебание цен на них все это приводит к изменению роли современного государства, основной задачей которого становится решение задачи национальной безопасности, которая включает в себя экономическую, продовольственную, энергетическую, информационную и иные составляющие.

В условиях жесткой международной конкуренции со стороны развитых стран-лидеров, растущем могуществе азиатских гигантов, обрушению нынешнего однополярного мира и появление новых сил на международной арене, пред Россией встает необходимость не только анализа возникающих экономических угроз и вызовов, но и своевременное и эффективное их отражение не только на мировой арене, но и внутри страны.

Актуальность исследования заключается в том, что по своей природе и структуре налоговые преступления имеют множество точек соприкосновения с другими отраслями права, что требует разрешения вопроса о юридической природе исследуемого нами преступления и выявления его специфических характеристик. Развитие такого количества вида налоговых преступлений связывают с информатизацией уголовной политики всего мирового сообщества, которая направлена на выявление всех возможных нарушений закона, разрушающие устрой общества. Нормы, регулирующие налоговые преступления, прошли долгий путь реформирования, чтобы предстать перед нами в существующем виде.

Представленная судебная статистика Российской Федерации указывает, что в период с 2019 по 2023 года количество рассмотренных уголовных дел по преступлениям в сфере экономической деятельности выросло на 26%. За 2023 год было рассмотрено 14030 уголовных дел данной категории, что на 8% выше, по сравнению с 2022 годом.

Так, за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов в 2023 году было осуждено 11 человек. Штраф, в качестве наказания был назначен 5 людям. В 2022 году было осуждено 22 человека, один человек был оправдан. Штраф, в качестве наказания был назначен 16 людям. В 2021 году было осуждено 29 человек. Штраф, в качестве наказания был назначен 22 людям.

За уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией в 2023 году, было осуждено 184 человека, двое человек были оправданы, 11 человек было приговорено к лишению свободы. К условному лишению свободы был приговорен 71 человек. Штраф, в качестве наказания был назначен 65 людям. В 2022 году было осуждено 134 человека, 6 человек было оправдано, к лишению свободы были приговорены 13 человек. К условному лишению свободы были приговорены 56 человек. Штраф, в качестве наказания был назначен 36 людям. В 2021 году было осуждено 131 человек. Двое были оправданы. К лишению свободы были приговорены

15 человек, к условному лишению свободы 54 человека. Штраф, в качестве наказания назначался 28 людям. В 2020 году было осуждено 179 человек. Оправданы были 4 человека. К лишению свободы были приговорены 24 человека, к условному лишению свободы были приговорены 61 человек. Штраф в качестве наказания назначался 45 людям. В 2019 году было осуждено 353 человека. Пять человек были оправданы. К лишению свободы были приговорены 39 человек, к условному лишению свободы были приговорены 129 человек. Штраф, в качестве наказания был назначен 53 людям.

За неисполнение обязанностей налогового агента в 2023 году был осужден 1 человек. В 2022 году никто не был осужден. В 2021 году было осуждено 4 человека. Один человек был оправдан. К лишению свободы был приговорен 1 человек. Штраф в качестве наказания был назначен 1 человеку. В 2020 году были осуждены 4 человека. К условному лишению свободы был приговорен 1 человек. Штраф в качестве наказания был назначен 3 людям. В 2019 году было осуждено 16 человек. К лишению свободы был приговорен 1 человек. К условному лишению свободы было приговорено 5 человек. Штраф в качестве наказания был назначен 6 людям.

За сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя в 2023 года было осуждено 148 человек. Оправданы 4 человека. К лишению свободы были приговорены 4 человека. К условному лишению свободы были приговорены 19 человек. Штраф, в качестве наказания был назначен 110 людям. Условное лишение свободы, в качестве наказания было назначено 29 людям. Штраф, в качестве наказания был назначен 113 людям. В 2021 году было осуждено 156 человек. Двое человек были оправданы. К лишению свободы были приговорены 4 человек. Условное лишение свободы, в качестве наказания было назначено 29 людям. Штраф, в качестве наказания было назначено 113 людям. В 2020 году было осуждено 132 человека. Один человек был оправдан. К лишению свободы был приговорен 1 человек. Условное лишение свободы в качестве наказания было назначено 18 людям. Штраф, в качестве наказания был назначен 97 людям. В

2019 году было осуждено 146 человек. Оправданы были 4 человека. Условное лишение свободы в качестве наказания было назначено 25 людям. К лишению свободы были приговорены 4 человека. Штраф, в качестве наказания был назначен 102 людям [27].

Развитие такого количества видов налоговых преступлений связывают с информатизацией уголовной политики всего мирового сообщества, которая направлена на выявление всех возможных нарушений закона, разрушающие устрой общества.

Нормы, устанавливающие налоговые правонарушения как вид преступления, регламентируют связь и последовательность назначения, отбытия, исполнения наказания.

Нормы, регулирующие налоговые преступления, прошли долгий путь реформирования, чтобы предстать перед нами в существующем виде.

Следовательно, исследование данной темы не потеряло своей актуальности, так как она связана с непосредственным развитием действующих общественных отношений и общественного порядка, которые не стоят на месте, приводя в движение другие механизмы при их нарушении.

Уяснение этого вопроса необходимо даже в общих чертах, так как он лежит в основе полного понимания закономерностей природы действия материальной норм права, их функционирования, развития и существования.

Изучение налоговых преступлений имеет не только теоретическое, но и практическое значение в уголовно-правовой сфере общества, так как данный вид преступления выступает в качестве неотъемлемой частью уголовного права, с которой так часто сталкивается современное общество.

Степень разработанности темы. Налоговые преступления, как главный предмет своей научной работы, выделяли Г.К. Авжиев в своем труде «Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России», где анализирует имеющиеся в доктрине современного уголовного права России теории относительно понятия и места в уголовном праве Российской Федерации налоговых преступлений. Р.К. Гаджиалиев в рамках своей статьи

«Поправки о декриминализации налоговых преступлений» отмечает, что налоговые преступления на меньшие суммы, чем предусмотрено крупным размером, перестанут попадать под сферу действия уголовного законодательства. Так, работы указанных авторов легли в основу нашего исследования. Говоря о степени разработанности темы, необходимо отметить, что имеется обширный объем научной и учебной литературы, посвященной вопросам исследования, многие ученые проявили и проявляют интерес к данной тематике.

Объектом бакалаврской работы являются уголовно-правовые отношения, возникающие в связи с налоговыми преступлениями.

Предметом данной бакалаврской работы являются теоретические представления исследователей о понятии, особенностях налоговых преступлений, их видах, законодательстве, которое регулирует интересующие нас составы преступления, а также практика его применения.

Целью исследования является изучение и анализ генезиса, понятия и составов налоговых преступлений, их сущность и виды.

Для достижения указанной цели поставлены и решены следующие задачи:

- проследить исторический генезис уголовной ответственности за налоговые преступления;
- проанализировать уголовную ответственность за налоговые преступления в зарубежных странах;
- выявить виды налоговых преступлений по российскому уголовному законодательству;
- изучить ответственность за уклонение от уплаты налогов;
- исследовать ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента.

Проанализировать ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет

которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов.

Методологическая основа исследования. В работе использовался системный подход, применялись общенаучные и частно-научные методы исследования. Из общенаучных методов были использованы следующие: анализ материала, его классификация, синтез, обобщение, абстрагирование, описание, сравнение.

Нормативно-правовую основу исследования составили: Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.

Теоретическую основу составили труды, например, Т.Ю. Вилкова, Т.Ю. Маркова, А.В. Гриненко, О.В. Химичева, Г.М. Резник, В.В. Вандышев, Э.К. Кутуева, П.А. Lupинская и большинство других.

Структура исследования. Работа включает в себя: введение, две главы, состоящие из шести параграфов, заключения и списка используемой литературы и используемых источников.

Глава 1 Общая характеристика налоговых преступлений

1.1 Исторический генезис уголовной ответственности за налоговые преступления

Налогообложение является необходимым источником для существования государства. В рамках данного параграфа мы рассмотрим причины возникновения налоговых преступлений в отечественном законодательстве на разных исторических этапах. Следует отметить, что государство не может образоваться без материальной основы, в связи с чем мы делаем вывод о том, что налогообложение является необходимым источником для существования государства.

Ю.В. Пономаренко отмечает, что «налоги, как способы удовлетворения потребностей общества, являются обязательными платежами, а их неуплата оказывает негативное воздействие на всё общество, так как они являются основой материального благополучия и защиты жизнедеятельности людей, которые непосредственно зависят от государства» [17, с. 283].

Вопросы о налоговом обеспечении начали регулироваться ещё в Древней Руси. Первым источником закрепления налоговых правоотношений стала Русская Правда, где устанавливалась обязанность всех подвластных племён выплачивать дань. Русская Правда устанавливала обязательность указанных платежей, определяла размер вознаграждения дружинников, когда они осуществляли свои судебные функции, регулировала деятельность чиновника, который собирал виры.

Таким образом, устанавливалась обязанность по уплате сборов, которые шли в доход государства.

В период феодальной раздробленности на территории страны издавалось множество источников, регулирующих уголовные правоотношения в области налогов. Князья каждого феодального владения устанавливали собственные порядки по взиманию обязательных платежей.

Например, Уставная грамота Владимиро-Волынского княжества закрепляла порядок несения феодальной повинности посадским населением в пользу княжеской власти.

Следует отметить, что данные источники предусматривали не только обязанность по уплате налогов, но и конкретные формы и размеры налоговых сборов.

В период татаро-монгольского ига устанавливались подати в бюджет Золотой орды, которые реализовались на основе деятельности наместников хана. Однако признание данных сборов в качестве налогов спорно, так как указанные платежи не направлялись на развитие Руси.

«В Судебнике 1497 года налоги делились на прямые и косвенные. К прямым налогам относились: пищальный налог, налог с черносочных крестьян и посадских людей. К косвенным налогам, в свою очередь, относилась система откупов, которая заключалась в передаче полномочий на право взимание повинностей с населения купцам-откупщиками» [26, с. 58].

Интересно то, что ответственность за неуплату устанавливалась только в отношении косвенных налогов при помощи круговой поруки. За неуплату прямых налогов ответственность не устанавливалась.

Круговая порука заключалась в разделении неоплаченной суммы на всех членов общины, если кто-то не выплачивал свою часть.

Уставной грамотой Двинского уезда 1552 года устанавливалась обязанность налогоплательщика уплатить повинность в конкретные сроки, а при их нарушении он должен был оплатить штраф в двойном размере судебному приставу. Так, служащие уплачивали общее посадское тягло, а крестьяне натуральные и денежные повинности.

Кроме того, была закреплена уголовная ответственность за воровство и корысть сборщиков повинностей в отношении высших должностных лиц. За данное преступление предусматривалось наказание в виде смертной казни.

В таком акте как Соборное уложение 1649 года (далее – Уложение 1649 г.) закреплялись некоторые виды правонарушений в сфере

налогообложения, устанавливались основания уголовной ответственности за их совершение, однако каких - либо серьезных наказаний предусмотрено не было. К примеру, неуплата дорожной пошлины наказывалось конфискацией перевозимого товара.

В качестве отягчающего обстоятельства Уложением 1649 г. закреплялось повторное совершение налогового преступления.

Кроме того, к ответственности привлекались сборщики налогов и пошлин, которые нарушали ограничения по взиманию пошлин с конкретных категорий лиц, освобожденных от их уплаты.

В соответствии с Уложением 1649 г. были введены два вида наказания за налоговые правонарушения:

- телесные наказания в сочетании с имущественной ответственностью в трёхкратном размере за совершение правонарушения в отношении феодала.
- имущественная ответственность за совершение преступления в отношении зависимых от феодала лиц.

Обязанность по уплате налогов могла реализоваться в двух формах: натуральной или денежной.

«В период правления Петра I были введены новые налоги и сборы для увеличения круга налогоплательщиков независимо от их статусной принадлежности. Реализовывалась развитая система наказаний, а самым распространённым стала смертная казнь» [25, с. 37].

Вторая половина XVIII века ознаменовалась введением подворного обложения, где налоги распространялись на конкретный двор. В дальнейшем способ оплаты заменился на подушную подать, так как крестьяне стали объединять дворы, чтобы уплачивать меньше налогов.

В 1719 году была введена смертная казнь за преступление по утаиванию душ при проведении переписи населения, так как помещики, чтобы сократить количество налогов, начали скрывать своих крестьян.

В середине XVIII века была закреплена юридическая ответственность за недоимки по налогам. Наказывалось это уплатой налогов в двойном размере. Помимо всего прочего, был четко определен порядок взимания налогов и основания для взыскания штрафа за их неуплату.

В Свод законов Российской империи XIX века также были включены нормы о налоговых правонарушениях, наказания за которые в основном носили имущественный характер.

Налоговая реформа, которая была проведена с 1881 по 1885, ознаменовалась созданием податной службы.

«Следующим источником права стало Уложение «О наказаниях уголовных исправительных» 1845 года, в который были включены новые составы налоговых преступлений, среди которых вводился состав, устанавливающий ответственность за участие должностных лиц в исполнении обязанности по надзору за уплатой налогов. Таким образом, государство стремилось усилить контроль за всеми сферами предпринимательской деятельности. В качестве наказания за налоговые преступления применялись арест, штраф либо тюремное заключение» [24, с. 63]. Позднее была введена ответственность за внесение ложных сведений о налогах в соответствующие реестры.

Следующее Уголовное Уложение 1903 года также установило ответственность за налоговые преступления, например, за неисполнение земской натуральной повинности.

Таким образом, законодательство дореволюционного периода характеризуется динамичностью в части ответственности за налоговые преступления и правонарушения. При этом наказания варьировались от имущественных, до смертной казни.

В период с 1917 по 1921 год не было принято единого кодифицированного правового акта, который бы содержал нормы уголовного права. Поэтому ответственность предусматривалась в различных постановлениях, без существования какой-нибудь системности.

Ответственность за налоговые правонарушения предусматривалась в двух видах: имущественной и уголовной. Имущественная носила компенсационный характер, а уголовная выражалась в различных видах наказаниях от конфискации имущества до тюремного заключения [7].

Нередко к уголовной ответственности прибегали только при неисполнении имущественных санкций. «Постановлением Временного Правительства от 12 июня 1917 года была установлена ответственность за непредоставление сведений о налоге на прибыль, что влекло наказание в виде денежного взыскания. При этом указанная ответственность наступала только после неуплаты штрафа в установленный срок» [29].

Позднее Декрет Совета Народных Комиссаров от 30 ноября 1917 года о взимании прямых налогов устанавливал, что лица, которые не исполнили обязанности по такой плате, заключались в тюрьму на срок до 5 лет.

Ответственность за неуплату налогов была установлена Декретом ВЦИК от 21 марта 1921 года «О замене продовольственной и сырьевой развёрстке натуральным налогом».

Таким образом, была отменена круговая порука и ответственность стала налагаться индивидуально на каждого нарушителя закона.

Однако ужесточение политики, повышение налоговых сборов привели только к усилению проблемы уклонения от их уплаты. Были установлены более серьезные наказания в виде принудительных общественных работ, лишения свободы, конфискации имущества.

В рамках Уголовного кодекса 1922 года налоговые преступления были включены в главу «Государственные преступления». В дальнейшем, в Уголовном кодексе РСФСР 1960 года они были закреплены в главе «Хозяйственные преступления».

Все перечисленные выше правовые источники устанавливали неоднократность совершения деяния как обязательное условие для привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления.

В послевоенное время было отменено большинство налогов, а Уголовный кодекс 1960 года содержал только состав, который устанавливал ответственность за уклонение от уплаты налогов в военное время.

Значительные изменения налогового законодательства произошли в связи с принятием Кодекса РСФСР «Об административных правонарушениях» в 1984 году, который закрепил ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах.

Переход к рыночной экономике ознаменовался принятием ряда единых нормативно-правовых актов, которые четко регулировали налогообложение государства. Так, 27 декабря 1991 года был принят Закон № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [9].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в советский период сочетались имущественная (гражданско-правовая) и уголовная ответственность. Основными условиями привлечения лица к уголовной ответственности выступали: неоднократность, неисполнение административной санкции.

Действующий Уголовный кодекс вступил в силу с 1 января 1997 года и первоначально предусматривал только два состава налоговых преступлений: уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (статья 198) и уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов (статья 199). В дальнейшем в уголовных законах неоднократно вносились изменения, часть которых касалась включения новых составов налоговых преступлений. Так, ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента (статья 199.1) была введена Федеральным законом от 08.12.2003 года № 162-ФЗ, а ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться

взыскание налогов, сборов, страховых взносов (статья 199.2) Федеральным законом от 29.07.2017 года № 250-ФЗ.

1.2 Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран

Во многих зарубежных государствах существует собственный подход к правовому регулированию ответственности за нарушение налогового законодательства. В большинстве стран составы преступлений в сфере налогового законодательства выводятся за рамки уголовного закона.

Так, в США подобное регулирование происходит на федеральном уровне в рамках Кодекса внутренних доходов.

В Великобритании порядок взимания налогов отражен в различных законодательных актах.

В Германии нормы о нарушении налогового законодательства содержатся в Положении о налогах и платежах.

Во Франции ответственность за налоговые преступления закреплена в Общем налоговом кодексе.

В КНР и Республике Корея, как и в России, перечень налоговых преступлений установлен в уголовном законодательстве.

В Великобритании налоговое законодательство не систематизировано, и источниками регулирования налоговых отношений выступают акты общего права, акты налогового права и финансовые законы, которые могут содержать в себе составы налоговых правонарушений. При этом разграничение между административными проступками и преступлениями не производится.

Так, В.Е. Батюкова указывает, что налоговые правонарушения в Великобритании делятся на:

- «мошеннические действия, которые представляют собой предоставление ложной информации, нацеленной на получение налоговых льгот;

- мошеннические действия по незаконному изготовлению либо подделке гербовых марок налоговых органов, а также продажа указанных марок и оказания помощи в совершении данного состава;
- действия, которые направлены на уклонение от уплаты таможенной пошлины;
- умышленные либо небрежные деяния, на основе которых налоговые органы были введены в заблуждение» [4, с. 74].

Таким образом, формами налогового правонарушения в Великобритании является как действие, так и бездействие. Привлечение за последнее возможно только в связи с прямым указанием закона.

Результат данных нарушений должен выражаться в причинении реального финансового ущерба государственному бюджету.

В Германии ответственность за преступление в области налогообложения отражается в отраслевом законодательстве.

В частности, в Уголовном кодексе Германии закреплена только ответственность за подделку знаков уплаты пошлины, а также за разглашение налоговой тайны. Остальные виды налоговых правонарушений влекут административную ответственность. Кроме того, в Германии налоговые и таможенные преступления не разделяются на категории, а представляют собой единую систему налоговых преступлений.

Уклонение от уплаты налогов по немецкому законодательству рассматривается как умышленное непредоставление сведений, предоставление недостоверных или неполных сведений, а также умышленное неприменение знаков уплаты пошлины либо налоговых штампов. Указанные нарушения становятся уголовными при наступлении негативных последствий. Суд к налоговой ответственности не привлекает налогоплательщиков, которые предоставили неточные или ошибочные данные, но своевременно сообщили в налоговый орган об этом самостоятельно.

В рамках законодательной системы США, в свою очередь, сохраняется деление налоговых деликтов на преступления и правонарушения.

В свою очередь к налоговым преступлениям относятся: уклонение от уплаты налогов, подача ложных сведений, пособничество в создании ложных сведений, несоблюдение обязанностей налогового агента и так далее.

«При этом при решении вопроса о привлечении к уголовной ответственности учитываются размер неуплаченного, а также назначение платежа. Каждый состав преступления рассматривается на основе индивидуальных признаков, а не через единую систему» [15, с. 102].

«В Кодексе внутренних доходов США устанавливается, что любое лицо, которое намерено уклоняется от уплаты налогов любым способом, признаётся виновным в совершении преступлений и подвергается предусмотренному законом штрафу, лишается свободы либо подвергается применению причисленных санкций одновременно» [10, с. 12].

А.С. Вахрушева отмечает, что «заведомо ложными сведениями являются: поддельные счета, чеки и иные документы, которые завышают или занижают расходы. Кроме того, налоговое преступление может быть совершено только с помощью действия. В свою очередь, бездействие, например, не предоставление налоговой декларации, является проступком. Однако последствия от действия и бездействия могут быть одинаковыми, но уровни ответственности разными» [6, с. 80].

Во Франции составы налоговых преступлений содержатся в налоговом законодательстве, а именно в Общем налоговом кодексе. Основным видом преступления является неуплата налогов, выраженная в различных формах: обман, сокрытие суммы, подлежащей уплате, непредоставление декларации и т.д.

Законодательная практика Франции во многом схожа с практикой США. Однако субъектами ответственности здесь выступают не только налогоплательщики, но и специалисты, составляющие бухгалтерский баланс и документацию, которые на основе своих профессиональных полномочий совершают правонарушение. Данное положение является презумпцией того,

что специалист осознаёт опасность и противоправность совершаемых действий, т.е. совершает преступное деяние умышленно.

В Швеции и Дании составы налоговых преступлений содержатся в уголовном законодательстве. Кроме того, в Швеции также действует Закон о налоговых преступлениях, где основным уголовно-противоправным деянием выступает уклонение от уплаты или неуплата налогов [13, с. 155].

В Китае в качестве налогового преступления рассматривается уклонение от уплаты налогов. Однако при небольшом долге должник, как правило, привлекается к административной ответственности с принудительным взысканием неуплаченных средств и штрафом до 500% от суммы долга.

В китайском уголовном законодательстве также закрепляется ответственность должностных лиц налоговых органов за невзимание налога вовсе или взимание меньшей суммы. Такое деяние должно наносить ущерб государству. В качестве наказания применяются лишение свободы на срок до 5 лет либо уголовный арест. Если был нанесён особо крупный ущерб, то срок лишения свободы может превысить 5 лет.

Достаточно интересный подход к описанию отдельных видов посягательств на финансовые интересы страны продемонстрирован в Уголовном кодексе Республики Корея. Здесь за неуплату налогов предусмотрено несколько видов наказаний. Во-первых, это лишение свободы на срок от двух до десяти лет. Во-вторых, выступает ежегодная публикация списка всех неплательщиков налогов за год. В-третьих, с 2021 года за неуплату налогов в качестве наказания применяется конфискация криптовалюты. При этом изъятие валюты осуществляется у граждан, которые задолжали по налогам более 1 миллиона вон (примерно 69 тысяч рублей).

Таким образом, зарубежные законодатели нередко отказываются от разграничения административных проступков и преступлений в налоговой сфере, а вопросы систематизации таких правонарушений решаются на уровне отраслевого налогового законодательства, то есть уголовное законодательство составы налоговых преступлений не содержит.

1.3 Виды налоговых преступлений по российскому уголовному законодательству

И.Н. Соловьев указывает, что «налоговые преступления – это деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов и сборов с физических и юридических лиц. Данное понятие дается в узком смысле» [30, с. 122].

А.Г. Кот считает, что «налоговые преступления есть общественно опасные умышленные деяния, запрещенные уголовным законом, которые совершаются специальным субъектом – налогоплательщиком и посягают на установленный порядок налогообложения» [11, с. 14].

В широком же смысле налоговые преступления – это все преступные деяния, которые посягают на правоотношения в области налогообложения. Например, И.И. Кучеров считает, что «к налоговым преступлениям может быть отнесена и ст. 170 УК РФ, в которой предусмотрена ответственность за регистрацию незаконных сделок с недвижимым имуществом» [12, с. 25].

Н.Н. Смирновой утверждает, что налоговые преступления обладают следующими признаками:

- «общественная опасность данных деяний выражается в умышленном невыполнении конституционной обязанности по уплате налогов, что приводит к непоступлению денежных средств в бюджетную систему РФ;
- вина субъекта налоговых преступлений выражается только в форме и в виде прямого умысла;
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах, выражаемое в несоблюдении правил и порядка уплаты в рамках законодательства. Под нарушением норм законодательства о налогах и сборах понимается противоправность налоговых преступлений, а именно запрещенность деяния уголовным законом.» [29, с. 47].

Другой автор налоговые преступления характеризует как «виновно совершенные противоправные деяния налогового субъекта, заключающиеся в уклонении от уплаты обязательных налоговых платежей, совершенные в крупном или в особо крупном размере, и направленные на дестабилизацию финансовой системы государства» [24, с. 282].

В научной доктрине предлагается и другая классификация налоговых преступлений на виды. Например, в зависимости от объективной стороны состава преступления выделяют:

- «преступления, выражающиеся в не предоставлении декларации о доходах;
- преступления, выражающиеся в искажении данных, которые включены в представленную налоговую декларацию» [14, с. 157].

В зависимости от субъективной стороны состава преступления выделяют:

- «преступления, совершаемые с умыслом, при которых осуществляется преднамеренная подготовка;
- преступления, совершаемые с умыслом, сопровождаемым действиями, намерения о которых образовались одновременно с умыслом.
- преступления могут быть классифицированы также по времени их совершения:
 - длящиеся в одном налоговом периоде;
 - длящиеся в нескольких налоговых периодах» [1, с. 78].

Налоговые преступления входят в систему преступлений в сфере экономической деятельности, закрепленные в главе 22 Особенной части УК РФ.

К налоговым преступлениям относятся:

- «уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов (ст. 198 и ст. 199 УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);

- сокрытие денег, имущества, из которых налоговый орган может взыскать задолженность по налогам, сборам или страховым взносам (ст. 199.2 УК РФ)» [32].

Кроме того, можно разделить налоговые преступления на основе наличия дополнительного условия:

- без дополнительного условия налоговыми являются составы, предусмотренные статьями 198, 199, 199.1, 199.2;
- при наличии дополнительного условия к налоговым преступлениям относятся статьи: 146, 147, 159, 159.6, 171, 171.1, 171.2, 172, 173.1, 173.2, 180, 187, 193, 193.1, 194, 195, 196, 197, 199.3, 199.4, 201, 204, 272, 273, 274, 285, 285.1, 285.2, 286, 290, 292, 293, 327, 327.1 [32].

Как правило, дополнительным условием выступает факт выявления указанных составов при раскрытии преступления, которые включены в перечень налоговых преступлений.

Часть исследователей к числу налоговых преступлений относят также уклонение страхователя-физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (статья 199.3) и уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (статья 199.4) [32]. Однако в рамках Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» данные составы не упоминаются в качестве налоговых преступлений (далее – Постановление Пленума ВС РФ № 48) [20].

Представленное выше Постановление Пленума ВС РФ № 48 выделяет в качестве налоговых преступлений только четыре деяния: уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в

соответствующий бюджет, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам (ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ). Так, налоговые преступления совершаются в отношении налогов, сборов, страховых взносов, уплата которых предусмотрена ст. ст. 13, 14, 15, 18 и 18.1 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ.

Таким образом, в первой главе было рассмотрено историческое развитие уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, сделан вывод о том, что отечественное законодательство прошло длинный путь при становлении современной системы налоговых преступлений. При изучении зарубежного законодательства сделан вывод о том, что в большинстве стран отсутствует разграничение на административные проступки и преступления в налоговой области, а вопросы систематизации таких правонарушений решаются на уровне отраслевого налогового законодательства.

Так, налоговое преступление есть виновно совершенное противоправное деяние налогового субъекта, заключающееся в уклонении от уплаты обязательных налоговых платежей, совершенное в крупном или в особо крупном размере, и направленное на дестабилизацию финансовой системы государства.

Глава 2 Уголовно-правовая характеристика отдельных видов налоговых преступлений

2.1 Ответственность за уклонение от уплаты налогов

В рамках представленной главы нами будут изучены объективные и субъективные признаки налоговых преступлений. Начнем с того, что объективные признаки любого преступления состоят из объекта и объективной стороны. В качестве объекта преступления мы понимаем общественные отношения против которых совершаются противоправные посягательства. Объективная сторона преступления, в свою очередь, это внешний акт общественно-опасного посягательства объекта, который охраняется законом.

Налоговые преступления расположены в главе 22 УК РФ, где родовым объектом выступают общественные отношения в сфере экономики, т.е. отношения, обеспечивающие удовлетворение материальных потребностей граждан и государства за счет оборота объектов гражданских прав.

Следует отметить, что, в первую очередь, установленный законом порядок экономической деятельности строится на конкретных принципах.

«Принципами выступают исходные положения, которые были выработаны практикой общественно-экономической жизни и лежат в основе любой экономической деятельности.

К принципам экономической деятельности относят:

- свобода экономической деятельности;
- реализация деятельности на законных основаниях;
- добросовестная конкуренция;
- добропорядочность субъектов;
- запрет заведомо криминальных форм поведения субъектов экономической деятельности» [16, с. 56].

Так, видовым объектом налоговых преступлений являются в целом отношения в сфере экономической деятельности, а непосредственным – отношения, составляющие отдельный вид экономической деятельности – налоговые.

Уклонение от уплаты налогов является общественно опасным деянием. Общественная опасность здесь проявляется в том, что, скрывая доходы, налогоплательщики причиняют существенный ущерб бюджету государства. Доходы от уплаты установленных налогов и сборов направляются на пенсионное и социальное обеспечение населения, бесплатное образование и здравоохранение, поддержание и развитие жилищно-коммунального хозяйства, финансирование оборонной и правоохранительной деятельности государства, реализации намеченных социальных и целевых программ.

Непоступление запланированных денежных средств приводит к невозможности исполнения всех намеченных социальных и целевых программ, к необходимости экономить на значимых для населения страны направлениях бюджетной политики.

Ухудшение ситуации с формированием доходной части ведет к образованию дефицита федерального бюджета, который приходится покрывать за счет увеличения внешнего долга и расходования средств резервного фонда.

Справедливым представляется утверждение И.Н. Соловьева о том, что «одной из составляющих общественной опасности налоговых преступлений является то, что они постепенно срастаются с иными видами экономических преступлений, с организованной преступностью и коррупционными проявлениями» [30, с. 122].

Так, установив объекты всех налоговых преступлений, мы можем перейти непосредственно к ст. ст. 198 и 199 УК РФ, которые подлежат разобрать в рамках представленного параграфа.

Непосредственные объекты преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ тождественны – это установленный законом порядок налогообложения.

Обязательным признаком преступлений, предусмотренных ст. ст. 198-199 УК РФ, является предмет, в качестве которого выступают налоги и сборы.

Под налогом понимается 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.

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 действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. Изучив объект и предмет, мы можем обратиться к объективной стороне деяния.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, выражается в уклонении физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица от уплаты страховых взносов и (или) налогов, совершенное в крупном размере [32].

«Уклонение в данной статье – это умышленные действия (бездействия) лица, которое направлено на неуплату налогов (сборов) в крупном либо особо крупном размере, которые повлекли полное либо частичное не поступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему России» [32].

Под физическим лицом – плательщиком страховых взносов в настоящей статье понимаются индивидуальные предприниматели и не являющиеся

индивидуальными предпринимателями физические лица, которые производят выплаты и иные вознаграждения физическим лицам и обязаны уплачивать страховые взносы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах [32].

Уклонение может реализовываться двумя способами:

- непредставление налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;
- включение в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений [32].

Непредставление соответствующих документов имеет место, когда лицо умышленно с целью неуплаты сборов и налогов по истечении законодательством установленного срока не подало декларацию либо иные необходимые документы в налоговых орган.

Включение ложных сведений также выступают умышленным указанием в декларации и иных документах любых данных об объекте налогообложения, расчете налоговых баз, наличии налоговых льгот или вычетов и любой информации, которая влияет на правильное исчисление и уплату налогов и сборов, не соответствующих действительности.

Включение в налоговую декларацию (расчет) или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода) [20].

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.

Обязательным условием признания такого деяния в качестве преступного выступает крупный размер уклонения. Согласно ст. 198 УК РФ крупным размером признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей [20].

Так, ч. 2 ст. 198 УК РФ предусматривает квалифицирующий признак, который выражается в совершении деяния в особо крупном размере.

Состав деяния формальный, а, следовательно, деяние окончено с момента фактической неуплаты налогов или сбора за соответствующий налогооблагаемый период в установленный срок.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198, ч. 1 ст. 199 УК РФ, выражается в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации, совершенного в крупном размере [32]. Способы реализации такого уклонения также альтернативные:

- непредставление налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;
- включение в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений.

В рамках данной статьи также в качестве квалификационного признака состава выступает сумма неуплаченного налога или сбора – это крупный и особо крупный размеры.

Крупным размером по ч. 1 ст. 198 УК РФ, по ч. 1 ст. 199 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей,

а особо крупным размером по ч. 2 ст. 198 УК РФ, по ч. 2 ст. 199 УК РФ – сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей.

Преступление считается оконченным с момента фактической неуплатой налога или сбора.

Обратимся к субъективным признакам деяний, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ.

Субъектом преступления по ст. 198 УК РФ является физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста, на которое в соответствии с законодательством возложена обязанность по исчислению и уплате налогов в соответствующий бюджет, по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов. Следовательно, не все налогоплательщики будут выступать субъектами указанной статьи, так как есть категории граждан, которые имеют налоговые льготы, а, значит, не могут стать субъектами деяния.

Наряду с другими гражданами субъектом данного преступления может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также адвокат, учредивший адвокатский кабинет, нотариус или иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой [20].

В свою очередь субъектом преступления по ст. 199 УК РФ может являться лицо, уполномоченное в силу закона либо на основании доверенности подписывать документы, представляемые в налоговые органы организацией, являющейся плательщиком налогов, сборов, страховых взносов, в качестве отчетных за налоговый (расчетный) период. Такими лицами являются руководитель организации – плательщика налогов, сборов, страховых взносов либо уполномоченный представитель такой организации (ст. 29 НК РФ). Субъектом данного преступления может являться также лицо,

фактически выполнявшее обязанности руководителя организации – плательщика налогов, сборов, страховых взносов [20].

Хотелось бы также проанализировать ряд примеров из судебной практики. В рамках Апелляционного постановления Архангельского областного суда № 22-2831/2023 от 16 октября 2023 года рассматривалось дело А.С. Федулов, который был осуждён за уклонение от уплаты налогов с физического лица путём включения в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений, в крупном размере. Как установлено судом, на основе заведомо ложных сведений индивидуальному предпринимателю выданы разрешения (патенты) на применение специального (льготного) режима налогообложения при оказании им услуг по перевозке грузов водным транспортом с использованием самоходного парома. Так, подсудимый ряд сделок отнес к объектам налогообложения по ПСН и, соответственно, в налоговые декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, включил заведомо ложные сведения о размере дохода (не отразил в них указанные доходы). Однако на основании п. 3 примечания к ст. 198 УК РФ А.С. Федулов был освобождён от назначенного наказания [2].

Нередко в рамках административных дел устанавливаются признаки уголовно-наказуемого деяния. Например, в Решении Воскресенского городского суда Московской области № 2А-1102/2021 от 29 марта 2021 г. по делу № 2А-1102/2021 было установлено, что общий размер задолженности составляет 5761433,40 рублей. Инспекцией ФНС России по городу Воскресенску было направлено требование об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов. Однако, в установленный срок погашения задолженности не последовало. Поскольку требование оставлено налогоплательщиком без исполнения в установленный срок, то в действиях подсудимого обнаружены признаки преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ.

Материалы выездной налоговой проверки были переданы в следственный отдел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по ч. 1 ст. 198 УК РФ [23].

В рамках Апелляционного постановления Курского областного суда № 22-1174/2023 от 27 октября 2023 года гражданка Косенко была признана виновной в том, что совершила два эпизода уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, путем включения в налоговые декларации (расчеты) и такие документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, в особо крупном размере. Гражданка Косенко, являясь генеральным директором, за периоды с 1 апреля по 30 июня, с 1 июля по 30 сентября, с 1 октября по 31 декабря 2018 года умышленно уклонилась от уплаты НДС, подлежащего уплате организацией, на сумму, превышающую за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей. Так, гражданке был назначен штраф в сумме 700 тысяч рублей [3].

Так, мы видим, что уклонение является частым преступлением, но, как правило, вопрос решается в пользу подсудимых на основе п. 3 примечания к ст. ст. 198, 199 УК РФ либо назначается соответствующий штраф.

В уголовном производстве добровольное возмещение ущерба не является основанием для отказа в возбуждении уголовного дела, реабилитирующего виновного, а оценивается в контексте постделиктного поведения как обстоятельство, которое смягчает наказание.

Дискуссионным остается вопрос включения страховых взносов в перечень тех сумм, которые учитываются при решении вопроса о неуплате налогов. Конституционный Суд РФ в этой связи отметил: «Включение страховых взносов в общую сумму подлежащих уплате организацией платежей при исчислении размера уклонения от их уплаты может улучшить положение лица, привлеченного к уголовной ответственности за совершенное до вступления в силу Федерального закона от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, но обеспечившего при этом

уплату организацией страховых взносов за тот период, за который исчислена сумма неуплаченных налогов и (или) сборов. Тем самым не исключается и возможность изменения квалификации уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с учетом объема исполнения обязанности по уплате страховых взносов за те периоды, в которых неуплата (уклонение от уплаты) таких взносов влекла для плательщика хотя и не уголовную, но публично-правовую ответственность» [19].

Таким образом, в рамках указанного параграфа нами был исследован составы ответственности за уклонение от уплаты налогов физическими лицами и организациями. Выявлены объекты, объективные стороны, субъектов и субъективные стороны.

2.2 Ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента

Начнем изучение вопросов ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента с объективной стороны указанного деяния.

Непосредственным объектом состава преступления по ст. 199.1 УК РФ являются общественные отношения, которые возникают в связи с неисполнением обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов.

Предметом неисполнения обязанностей налогового агента, как и по ст. ст. 198, 199 УК РФ, проанализированных ранее, являются налоги и сборы, уплачиваемые физическими и юридическими лицами.

Объективная сторона преступления по ч. 1 ст. 199.1 УК РФ выражается в неисполнении обязанностей налогового агента, совершенное в крупном размере. Особенность общественно опасного деяния здесь выражается в том, что оно может быть выражено только в форме бездействия [32].

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей [32].

Часть 2 исследуемой статьи устанавливает ответственность за то же деяние, но в особо крупном размере. При этом особо крупный размер – это сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей [32].

Обязанности налогового агента закреплены в ст. 24 НК РФ.

Так, для каждого вида налога существует собственный порядок исчисления, а также сроки его удержания и перечисления в бюджетную систему. Например, налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (ст. 226 НК РФ).

Ненадлежащее исполнение налоговым агентом иных обязанностей (например, в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика) уголовно ненаказуемо.

Состав преступления по конструкции объективной стороны формальный. Согласно Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, является оконченным с момента неперечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (п. 3 ст. 24 НК РФ), в соответствующий бюджет сумм налогов, сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика [20].

Ст. 199.1 УК РФ в качестве обязательного признака субъективной стороны выделяет наличие мотива в виде личного интереса виновного, который может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а

также неимущественного характера, обусловленную такими побуждения, как карьеризм, протекция, семья, желание приукрасить собственное положение, получить поддержку в решении какого-либо вопроса и многое другое [20].

А.Г. Кот считает, что «личный интерес как мотив данного преступления может выражаться в стремлении виновного лица извлечь выгоду имущественного или неимущественного характера» [11, с. 21].

На практике сложность квалификации представленного деяния отражается в необходимости устанавливать личный мотив действий налогового агента. В силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджет соответствующих налогов, сборов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.

Субъектом преступления по ст. 199.1 УК РФ является налоговый агент, в качестве которого признается лицо, на которого в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Следует отметить, что такие обязанности возложены только на те организации и физические лица, которые выступают источниками выплаты доходов, которые подлежат обложению налогами.

Кроме того, субъектом преступления может быть руководитель организации или уполномоченный представитель организации либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя организации, индивидуальный предприниматель, нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, а равно иное лицо, на которое в силу закона либо на основании доверенности возложены

обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет [20].

Если действия налогового агента, нарушающие законодательство о налогах и сборах по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет, совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества [20].

Практика суда по исследуемой статье также обширна, рассмотрим несколько примеров.

Так, Гражданка Р. обвинялась в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.1 УК РФ. Суд установил, что обвиняемая вину признала, раскаялась в содеянном, в ходе производства предварительного расследования активно способствовала раскрытию и расследованию преступления, до возбуждения уголовного дела обобрано объяснение, которое суд расценивает в качестве явки с повинной, дал признательные показания, в полном объеме возместил причинённый ущерб, принимает во внимание личность обвиняемой, которая впервые привлекается к уголовной ответственности за совершение умышленного преступления небольшой тяжести, характеризуется по материалам дела удовлетворительно. В итоге, уголовное дело было прекращено в связи с деятельным раскаянием [21].

Еще одним примером может стать Приговор Московского районного суда Санкт-Петербурга от 30 августа 2017 года по делу № 1-554/2017.

Гражданин Шубин совершил неисполнение обязанностей налогового агента в особо крупном размере, будучи генеральным директором. Суд установил, что Шубин, имея также личную заинтересованность, выразившуюся в желании приукрасить действительное финансовое положение АО, перед общим собранием участников данного Общества, повысить свою деловую репутацию руководителя и, в связи с этим, получать

стабильное материальное вознаграждение в виде высокой заработной платы, реализуя свой преступный умысел, направил исчисленные и удержанные денежные средства на погашение обязательств перед контрагентами, оплата которых в соответствии со статьей 855 Гражданского кодекса Российской Федерации должна была производиться только после уплаты налогов в бюджет[8]. В результате вышеуказанных умышленных преступных действий федеральному бюджету Российской Федерации причинен ущерб на сумму 41310951,79 рубль, что составляет особо крупный размер. Так, гражданин Шубин был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 199.1 УК РФ, ему было назначено наказание в виде лишения свободы на срок два года, без лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью. Однако по основаниям п. 9 Постановления Государственной Думы ФС РФ «Об объявлении амнистии в связи с 70-летием Победы в Великой Отечественной войне 1941-1945 годов» и статьи 84 УК РФ, Шубина был освобождён от назначенного наказания [22].

Анализ судебной практики позволяет увидеть, что, как правило, суд принимает решения в пользу обвиняемых, которые раскаиваются и выплачивают весь свой долг по налогам и сборам. В конце параграфа хотелось бы остановиться на возможности освобождения лица от уголовной ответственности по налоговым статьям. Так, статьи 198, 199 и 199.1 содержат в себе примечание, которое позволяет избежать ответственности при совокупности необходимых для этого условий.

Лицо, которое впервые совершило преступления, предусмотренные ст. ст. 198, 199, 199.1, освобождается от уголовной ответственности:

- если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа (ст. 198 УК РФ)
- если лицом либо организацией, не исполнившими обязанности налогового агента, полностью перечислены в соответствующий бюджет суммы неисчисленных, неудержанных или

неперечисленных налогов и (или) сборов и соответствующих пеней, а также сумма штрафа (ст. 199.1 УК РФ)

- если лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа (ст. 199 УК РФ) [28].

Следовательно, мы видим, что законодатель не устанавливает излишнюю ответственность за указанные деяния, позволяя субъектам избежать ответственность при совокупности необходимых действий с их стороны.

2.3 Ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов

Непосредственным объектом преступления по ст. 199.2 УК РФ являются общественные отношения, которые иницируются нарушением порядка принудительного взыскания налога за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика [32].

Объективная сторона преступления выражается в действии (бездействии) – в сокрытии в крупном размере денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

В ст. 199.2 УК РФ в качестве предмета преступления выступают денежные средства и имущество, за счет которого в порядке, предусмотренном налоговым законодательством, должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Под денежными средствами и имуществом понимаются денежные средства налогоплательщика (плательщика сборов) на счетах в банках, их

наличные денежные средства, а также иное имущество, которое перечислено в статьях 47 и 48 НК РФ [14].

Ст. 199.2 в частях 1 и 2 предусматривает ответственность за сокрытие денежных средств или имущества, которое совершено в крупном или особо крупном размере.

Под сокрытием понимается деяние, которое направлено на воспрепятствование принудительного взыскания недоимки по налогам и сборам. При этом обязательным признаком такого сокрытия является его размер (крупный и особо крупный), в ином случае деяние уголовно не наказуемо. Взысканные и подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются. В данном случае суд устанавливает цель сокрытия и его умышленность.

«Исходя из текста примечания к ст. 169 УК РФ, под крупным размером понимается стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей двести пятьдесят тысяч рублей.

Сокрытие может реализовываться посредством: совершения мнимых сделок; осуществления безналичных расчетов через новые открытые расчетные счета или счета третьих лиц; недача денежной выручки в кассу предприятия; взаимозачеты или расчеты с контрагентами векселями и многое другое» [32].

Субъектом преступления по ст. 199.2 УК РФ является:

- физическое лицо, которое имеет статус индивидуального предпринимателя;
- собственник имущества организации;
- руководитель организации;
- лицо, которое выполняет управленческие функции в этой организации, которые связаны с распоряжением ее имуществом.

При рассмотрении дел о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ, судам надлежит устанавливать не только наличие у организации или индивидуального предпринимателя денежных средств или имущества, за счет

которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, но и обстоятельства, свидетельствующие о том, что указанные денежные средства и имущество были намеренно сокрыты с целью уклонения от взыскания недоимки.

При решении вопроса о том, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размере, судам следует иметь в виду, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются.

Если лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размере, осуществляет сокрытие денежных средств или имущества организации либо индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, содеянное им подлежит квалификации по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 198 или ст. 199 УК РФ и ст. 199.2 УК РФ.

В тех случаях, когда лицо совершает в крупном или особо крупном размере сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, и предметом сокрытия выступают денежные средства либо имущество, в отношении которых применены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов в виде приостановления операций по счетам (ст. 76 НК РФ) и (или) ареста имущества (ст. 77 НК РФ), содеянное полностью охватывается составом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ. При этом умышленные действия служащего кредитной организации, осуществившего банковские операции с находящимися на счетах денежными средствами (вкладами), на которые

наложен арест, при наличии к тому оснований квалифицируются по ч. 1 ст. 312 УК РФ.

Соккрытие физическим лицом (независимо от того, является оно индивидуальным предпринимателем или нет) имущества, предназначенного для повседневного личного пользования данным лицом или членами его семьи (п/п. 4 п. 5 ст. 48 НК РФ, ст. 446 Гражданского процессуального кодекса РФ), состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, не образует.

Соккрытие нередко реализуется на основе легальных способов, то есть реализуются разнообразные сделки, что, естественно, законодательно не запрещено. При это указанное деяние, может совершаться только с прямым умыслом, а, следовательно, субъект не может не знать, что он реализует имущество или деньги незаконно.

Задолженность у субъектов предпринимательства может возникнуть в силу разных причин — как объективных, так и субъективных. На практике субъектами могут приниматься различные меры к погашению имеющейся задолженности. Соответственно, при установлении признаков состава преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, целесообразно установить, скрывало ли лицо сложившуюся финансово-экономическую ситуацию на предприятии, задолженность по налогам и сборам, страховым взносам, или, напротив, на протяжении всего времени предпринимало меры по исправлению ситуации, частично погашало имеющуюся задолженность. Например, нередко лица обращаются в налоговую с заявлением о предоставлении рассрочки по погашению задолженности по налогам, однако в удовлетворении им отказывают, что в итоге приводит к сокрытию.

Рассмотрим ряд примеров судебной практики по анализируемой статье.

Так, в рамках Постановления Киселевского городского суда Кемеровской области от 12 октября 2023 г. по делу № 1-529/2023 было рассмотрено дело, возбужденное по признакам преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.2 УК РФ.

Гражданин Ф., являясь руководителем ООО сокрыл денежные средства организации в размере 2330172,16 рублей, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и страховым взносам, в крупном размере.

Суд установил, что обвиняемый ранее не судим, к уголовной ответственности не привлекался, преступление совершено им впервые. В ходе следствия обвиняемый давал полностью признательные показания, в содеянном раскаивается, его действиями причинён ущерб бюджету Российской Федерации, который в последствии возмещён, что подтверждается сведениями из Межрайонной ИФНС России по Новосибирской области, предоставленные сопроводительным письмом, согласно которому задолженность по требованиям об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафов, погашена в полном объёме. Кроме того, в качестве добровольного пожертвования внес 15000 рублей.

Исходя из всех обстоятельств дела, суд удовлетворил ходатайство о прекращении уголовного дела и назначении меры уголовно-правового характера в виде судебного штрафа [18]. Следовательно, в рамках второй главы нами были изучены элементы состава уголовных деяний, предусмотренных ст. ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ [32].

Так, изучив все налоговые статьи можно указать на ряд выявленных проблем.

В российском законодательстве наблюдается отсутствие закреплённых на законодательном уровне таких уголовно-правовых понятий как «налоговое преступление» и «уклонение от уплаты налогов». Также налоговые преступления часто включают в себя международные элементы, такие как отмывание денег или схемы уклонения от уплаты налогов, которые охватывают несколько юрисдикций. Проблематичным на практике является и

сбор доказательственной базы, особенно при сложных финансовых операциях.

Изучая конкретные практические примеры, связанные с применением законодательства, заметим, что материалы, собранные налоговыми органами и направляемые в правоохранительные органы, для возбуждения уголовных дел по преступлениям, предусмотренным ст. ст. 198-199.2 УК РФ [32], не всегда составляют предмет доказывания, в соответствии с требованиями ст. 73 УПК РФ [31]. Сложившаяся ситуация обусловлена наличием существенных различий в методологии доказывания факта совершения преступления в налоговой и уголовной сферах.

Так, например, в соответствии с п/п. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ [14] в определенных законодательством случаях, налоговый орган вправе использовать расчетный метод исчисления налогов, подлежащих уплате, т.е. самостоятельно определять их размер, на основании данных о налогоплательщике. Но использование таких расчетов, их результатов не могут быть положены в основу выводов следователя о наличии оснований для возбуждения уголовного дела, так как очевидно возникновение объективного вменения, прямо запрещенного положениями статьи 5 УК РФ [32]. В данной ситуации мы видим, во-первых, нормативные пробелы, во-вторых, проблему нехватки доказательственной базы,

Таким образом, в рамках второй главы нами было установлено, что непосредственным объектом преступления по ст. 199.1 УК РФ являются общественные отношения, которые возникают в связи с неисполнением обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, а по ст. 199.2 УК РФ – общественные отношения, которые иницируются нарушением порядка принудительного взыскания налога за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика.

Объективная сторона налоговых деяний, как правило, могут реализовываться как форме действия, так и бездействия. Субъективная сторона характеризуется только в виде прямого умысла. Налоговые

преступления совершаются специальными субъектами, на которые возлагаются обязанности платить налоги, сборы, возложенные на него договором или в связи с занимаемой должностью.

Кроме того, были выявлены проблемы квалификации, которые связаны с включением страховых взносов в перечень тех сумм, которые учитываются при решении вопроса о неуплате налогов. Кроме того, отмечена проблема, связанная с доказыванием и отсутствие закрепленных на законодательном уровне таких уголовно-правовых понятий как «налоговое преступление» и «уклонение от уплаты налогов».

Как пишет А.В. Вальтер, «с учетом происходящих изменений в налоговой области, активных преобразований способов совершения налоговых преступлений требуется скорейшее качественное обновление уголовного законодательства в области налоговых правоотношений и как мы полагаем «иной способ» совершения налогового преступления будет охватывать все имеющиеся в настоящее время случаи обмана налоговых органов, с использованием незаконных финансовых инструментов, при этом предлагаем рассмотреть вопрос уголовно правовой защиты ведения верного (неискаженного) бухгалтерского учета на предприятии и в отдельных случаях у индивидуального предпринимателя.

Как факультативное направление положительной динамики при доказывании фактов совершения налоговых преступлений является предложение возврата специализированного органа по пресечению, выявлению и раскрытию налоговых преступлений на примере Управлений по налоговым преступлениям МВД России или налоговой полиции» [5, с. 141].

Анализ судебной практики за последние 10 лет свидетельствует о том, что «основную массу обвинительных приговоров по ст. ст. 198, 199 УК РФ составляют случаи использования налогоплательщиками реквизитов «фиктивных» организаций.

Обвинительные приговора, связанные с применением: офшорных схем; незаконного вывода денежных средств с предприятий в значительных

размерах с целью неуплаты налогов в особо крупных размерах; применения умышленно убыточных гражданско-правовых сделок и штрафных санкций, в том числе с предприятиями расположенными за пределами РФ, преступный уход от налогов путем реорганизации и другие сложные преступные схемы практически отсутствуют, имеются лишь налоговые разбирательства, которые оканчиваются, как правило, указанием на неверную трактовку налогоплательщиками налогового законодательства, то есть ошибкой применения налогового законодательства.

Как положительный момент отметим возбужденное уголовное дело в отношении российских организаций зарубежного холдинга «Икея» [5, с. 142].

Заключение

Так, на основе всего вышеизложенного материала хотелось бы сделать ряд выводов относительно налоговых преступлений и их месте в системе нормативных актов, как УК РФ.

Во-первых, мы изучили историю уголовной ответственности за налоговые преступления, и пришли к выводам, что отечественное законодательство прошло длинный путь при становлении современной системы налоговых преступлений.

Во-вторых, при изучении зарубежного законодательства сделан вывод о том, что в большинстве стран отсутствует разграничение на административные проступки и преступления в налоговой области, а вопросы систематизации таких правонарушений решаются на уровне отраслевого налогового законодательства.

В-третьих, мы дали собственное определение термину «налоговое преступление». Это и есть виновно совершенное противоправное деяние налогового субъекта, где деяние заключается в уклонении от уплаты обязательных налоговых платежей, совершенное в крупном или в особо крупном размере, и будет направлено на дестабилизацию финансовой системы страны.

В-четвертых, нами были рассмотрены элементы состава уголовных деяний в соответствии со ст. 198 УК РФ, со ст. 199 УК РФ, со ст. 199.1 УК РФ, со ст. 199.2 УК РФ. В данной случае родовый объект – это экономические отношения, построенные на основе реализации своей экономической сущности и деятельности. Также отметим, что видовой объект налоговых преступлений – это отношения в сфере экономической деятельности. В соответствии со ст. 198 УК РФ и со ст. 199 УК РФ непосредственный объект – это и есть порядок уплаты налогов и сборов, которые направляются в Бюджетную систему РФ.

В-пятых, объективная сторона налоговых деяний, зачастую реализуется в следующих формах: форме действия, форме бездействия. Отметим, что субъективная сторона регламентируется как прямой умысел. Налоговые преступления совершаются специальными субъектами, на которые возлагаются те или иные обязанности в области налоговых правоотношений.

Кроме того, была исследована судебная практика и выявлено, что суд нередко выносит решение в пользу обвиняемых, так как деяния совершаются впервые, а, следовательно, применимы примечания об освобождении от уголовной ответственности.

Объективная сторона налоговых деяний, как правило, могут реализовываться как форме действия, так и бездействия. Субъективная сторона характеризуется только в виде прямого умысла. Налоговые преступления совершаются специальными субъектами, на которые возлагаются обязанности платить налоги, сборы, возложенные на него договором или в связи с занимаемой должностью.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Авжиев Г.К. Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России // Вопросы науки и образования. 2018. № 24 (36). С. 76-79.
2. Апелляционное постановление Архангельского областного суда № 22-2831/2023 от 16 октября 2023 года // Консультант плюс: справочно-правовая система.
3. Апелляционное постановление Курского областного суда № 22-1174/2023 от 27 октября 2023 года // Консультант плюс: справочно-правовая система.
4. Батюкова В.Е. Некоторые вопросы ответственности за налоговые правонарушения в законодательстве зарубежных стран // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 4. С. 73-75.
5. Вальтер А.В. Налоговые преступления: анализ и особенности уголовно-правовой характеристики, меры противодействия // Аграрное и земельное право. 2019. № 8 (176). С. 141-146.
6. Вахрушева А.С. Зарубежный опыт привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства // Молодой ученый. 2023. № 34 (481). С. 78-81.
7. Гаджиалиев Р.К. Поправки о декриминализации налоговых преступлений // Образование и право. 2020. № 8. С. 350-353.
8. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 24 июля 2023 г., № 351-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
9. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527 (утратил силу).
10. Кодекс внутренних доходов США. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (дата обращения: 17.11.2023).

11. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. дисс... канд. юр. наук. М., 1995. 21 с.
12. Кучеров И.И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: автореф. дисс... д-р юр. наук. М., 1999. 49 с.
13. Международное уголовное право: учебник для вузов / под ред. А.В. Наумова, А.Г. Кибальника. - 5-е изд., перераб. и доп. - М. : Юрайт, 2023. 517 с.
14. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 04 августа 2023 г., № 415-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
15. Осина Д.М. Правовое регулирование ответственности за нарушение налогового законодательства в Соединенных Штатах Америки: канд. дисс., МГИМО, 2020. 244 с.
16. Понкратова Р.А. Понятие и признаки налоговых преступлений // Молодой ученый. 2019. № 50 (288). С. 556-558.
17. Пономаренко Ю.В. Вопросы административной ответственности за совершение налоговых правонарушений // Эпомен. 2020. № 35. С. 280-287.
18. Постановление Киселевского городского суда Кемеровской области от 12 октября 2023 г. по делу № 1-529/2023 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
19. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 УК РФ в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Консультант плюс: справочно-правовая система.
20. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

21. Приговор Краснофлотского районного суда города Хабаровска от 19.10.2017 года по делу № 1-272/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

22. Приговор Московского районного суда Санкт-Петербурга от 30 августа 2017 года по делу № 1-554/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

23. Решение Воскресенского городского суда Московской области № 2А-1102/2021 от 29 марта 2021 г. по делу № 2А-1102/2021 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

24. Решетникова Е.В. Развитие законодательства налоговой ответственности в XVII веке // Налоги. 2015. № 4. С.35-38.

25. Ролик А.И., Глебов Д.А. Налоговые преступления и налоговая преступность. М. : Юридический центр, 2005. 440 с.

26. Российское законодательство X-XX веков. В 9 томах. Т. 2. Законодательство периода образования и укрепления Русского централизованного государства / отв. ред. А.Д. Горский. - М., 1985. 313 с.

27. Судебная статистика РФ : официальный сайт. URL: <https://stat.api-пресс.ру> (дата обращения: 06.06.2024)/

28. Савельев Д.В. Основания и требования освобождения от уголовной ответственности и наказания: учебное пособие для среднего профессионального образования. М. : Издательство Юрайт, 2024. 183 с.

29. Смирнова Н.Н. Понятие и признаки налогового преступления // Налоги-журнал. 2006. № 2. С. 45-47.

30. Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Главбух. М., 2000. 156 с.

31. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. №174-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2001. № 52 (ч. 1). Ст. 4921.

32. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 17.04.2017) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.