

**Федеральное государственное образовательное учреждение
высшего образования**

**«ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Юридический факультет

Департамент правового регулирования экономической деятельности

«Допустить к защите».
Руководитель Департамента
правового регулирования
экономической деятельности
д.ю.н., проф. Ручкина Г.Ф.

« ____ » _____ 2017 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)**

на тему:

«Общая характеристика налоговых преступлений»

Студент

Ганин Георгий Иванович
(ФИО студента)

(подпись студента, дата)

Руководитель

к.ю.н. доцент,
Ленева Ирина Геннадиевна

(подпись руководителя, дата)

Москва – 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ | 3 |
| ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ИХ СПЕЦИФИКА В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ | 6 |
| 1.1 Понятие, признаки и виды налоговых преступлений | 6 |
| 1.2 Порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям и особенности их расследования | 16 |
| 1.3 Общие вопросы ответственности и виды наказаний за налоговые преступления | 30 |
| ГЛАВА 2. СОСТАВЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ КОДЕКСУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ | 40 |
| 2.1 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст.198 УК РФ) | 40 |
| 2.2 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст.199 УК РФ) | 56 |
| 2.3 Неисполнение обязанностей налогового агента (ст.199.1 УК РФ) | 62 |
| 2.4 Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ) | 68 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ | 79 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ИНТЕРНЕТ-РЕСУРСОВ | 82 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ | 88 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы работы. В современных условиях финансового кризиса и санкций успешное экономическое развитие России существенным образом зависит от стабильности её налоговой и бюджетной систем, что предполагает полное и своевременное поступление обязательных платежей в виде налогов и сборов в соответствующие бюджеты. Недополучение данной категории доходов приводит к дефициту бюджета и, как следствие, к неспособности государства в полной мере осуществлять свои функции по поддержанию правопорядка, по социальному обеспечению населения, по финансированию науки, образования, здравоохранения и т.д. Поэтому особую опасность для государства и общества несут преступные действия, посягающие на порядок исчисления и взимания общеобязательных платежей. Несовершенство или постоянные изменения в законодательстве создают благоприятную почву для роста числа противоправных деяний в данной сфере и, напротив, вносят трудности в работу правоохранительных органов. Налоговые преступления, как один из видов нарушений законодательства о налогах и сборах, представляют наибольшую общественную опасность для государства и общества. Исследование данной категории предполагает изучение каждого состава налогового преступления, порядка возбуждения и расследования уголовных дел по ним, что требует подробного рассмотрения и анализа норм Уголовного Кодекса РФ и Уголовно-процессуального Кодекса РФ.

Тематике налоговых преступлений посвящали свои работы такие специалисты в сфере права, как Абакумова О.А., Александров И.В., Белов Е.В., Вальтер А.В., Вишнякова Ю.Г., Вольдимарова Н.Г., Галимов Э.Р., Гришин А.В., Искалиев Р.Г., Карагодин В.Н., Копылова О.П., Кузнецова С.М., Кучеров И.И., Нудель С.Л., Пайзулаев И.Р., Пономарёва Ю.С., Прошин В.М., Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю., Сластунова М.В., Соловьёв И.Н., Табакова Н.А., Улезько С.И., Харламова А.А. Их диссертации, монографии,

учебные пособия и статьи послужили теоретической основой данного исследования.

Цель этой работы – исследование категории налоговых преступлений, в том числе путём анализа уголовных и уголовно-процессуальных норм законодательства, выявление проблем в данной сфере и разработка предложений по внесению необходимых изменений в соответствующие статьи Уголовного Кодекса и Уголовно-процессуального Кодекса.

Задачи для данной работы будут следующими:

1. дать понятие налогового преступления и определить его отличия от иных нарушений законодательства о налогах и сборах;
2. определить, какие преступные деяния, предусмотренные УК РФ, относятся к налоговым преступлениям;
3. установить, какие органы занимаются расследованием уголовных дел по налоговым преступлениям; изучить порядок возбуждения уголовных дел по такой категории преступлений;
4. рассмотреть особенности расследования таких уголовных дел; определить характерные следственные действия и их специфику;
5. установить виды уголовных наказаний, назначаемых за совершение преступных деяний, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ;
6. рассмотреть основания освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений;
7. провести подробный анализ каждого состава преступления, предусмотренного ст.198-199.2 УК РФ.

Объект исследования – общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения по поводу уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты и служащие объектом преступного посягательства. Предмет работы – действующие нормы уголовного законодательства, устанавливающие ответственность за преступные деяния в указанной сфере.

Круг рассматриваемых проблем и положения, выносимые на защиту:

- преюдиция в уголовном процессе (ст.90 УПК РФ) и проблемы её применения. Предложение изменения редакции ст.90 УПК РФ;

- назначение конфискации имущества как иной меры уголовно-правового характера, полученного в результате совершения налоговых преступлений. Предложение по внесению изменений в редакцию ст.104.1 УК РФ;

- изменение для индивидуальных предпринимателей крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Предложение по дополнению ст.198 УК РФ Примечанием 3;

- изменение редакции ч.1 ст.199.1 УК РФ («Неисполнение обязанностей налогового агента»). Предложение об исключении мотива («личный интерес») как обязательного признака данного преступления;

- установление квалифицированного состава сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ). Предложение дополнить ст.199.2 УК РФ частью второй, предусматривающей ответственность за совершение сокрытия в особо крупном размере.

Структура данной работы включает в себя введение, основную часть (две главы: первая состоит из трёх параграфов, во вторую входят четыре параграфа), заключение, список использованных источников и приложения.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ИХ СПЕЦИФИКА В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

1.1 Понятие, признаки и виды налоговых преступлений

Специфика рассматриваемого вопроса изначально требует изучения категории налогов, их роли и значения для государства и общества, а также связанных с их уплатой правоотношений.

Кажется, налоги появились одновременно с первыми государствами древних цивилизаций. Обязательные платежи с населения в казну осуществлялись в городах-государствах Месопотамии, Древнем Египте, Ассирии, Китае, также в городах-полисах Греции, Древнем Риме и т.д. Тогда налоги носили бессистемный характер, зачастую они уплачивались в натуральной форме, а их взимание происходило по мере необходимости, например, в связи с началом военных действий или крупных строек.¹ С течением времени по мере увеличения расходов государства налоги стали собираться преимущественно в денежной форме и более регулярно, начало происходить формирование налоговой системы. Некоторые налоги отменялись (например, подушная подать), но ввиду научно-технического прогресса, развития и усложнения общественных отношений появлялись новые виды обязательных платежей (патентный сбор). Так или иначе, роль налогов для нормального функционирования государства оставалась неизменной на протяжении всей истории. Специалисты по теории государства и права выделяют налоги даже в качестве одного из признаков государства.² Как тут не вспомнить слова Б. Франклина, утверждавшего следующее: «В мире ни в чём нельзя быть твёрдо уверенным, за исключением смерти и налогов».

¹ Абакарова Р.Ш. История возникновения и развития налогов в зарубежных странах // Перспективы и закономерности модернизации современного общества: новый взгляд (экономические, социальные, философские, политические, правовые общенаучные аспекты): материалы международной научно-практической конференции. Энгельс: ООО «Академия управления», 2014. С.3.

² См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М.: Юрист, 2004. С.28.

Собственно, основное значение налогов и сборов заключается в том, что, будучи одним из источников доходов бюджета, они формируют его основную часть. Так, во Франции налоги формируют 95% доходов государственного бюджета, в США – 90%, в Германии – примерно 80%, в Японии – 75%.³ За счёт этих поступлений государство осуществляет свои публично-правовые функции: по охране границ, по обеспечению правопорядка, по развитию образования и здравоохранения и т.д. Непоступление в необходимом объёме доходов от налогов и сборов может привести к дефициту государственного бюджета и, как следствие, к невозможности государства в полной мере обеспечивать выполнение своих функций.

Процесс взимания налогов и (или) сборов осуществляется в рамках налоговых правоотношений. Их можно определить как общественные публичные отношения, урегулированные нормами налогового права, обладающие властно-имущественным характером и возникающие в связи с установлением, введением и взиманием налогов и сборов; осуществлением налогового контроля; обжалованием ненормативных актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц; привлечением к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.⁴ Важно отметить публично-правовой характер налоговых платежей. Ведь их предназначение – удовлетворить интересы государства (обеспечение надлежащих поступлений в бюджет), а впоследствии и интересы общества и каждого гражданина в отдельности (обеспечения покрытия расходов на образование, здравоохранение, социальную помощь и пр.).

Как и в любом другом правоотношении, в структуре налогового правоотношения выделяют субъекты, объект (то, по поводу чего оно складывается) и содержание. Основными участниками (субъектами)

³ Гришин А.В. Теоретико-правовой анализ понятия и видов налоговых преступлений и ответственности за их совершение // Тенденции реформирования судебной системы, действующего уголовного и уголовно-процессуального законодательства: сборник статей. Орёл: Орловский юридический институт МВД России имени В.В. Лукьянова, 2016. С.23.

⁴ См.: Финансовое право: учебник для академического бакалавриата / под ред. А.Ю. Ильина. М.: Юрайт, 2015. С.344.

налоговых правоотношений являются налогоплательщики и государство в лице уполномоченных налоговых органов. В качестве налогоплательщиков (плательщиков сборов) выступают граждане и организации, у которых возникает обязанность по уплате налогов (сборов). Объектом налогового правоотношения по уплате налогов (сборов) будет являться тот или иной налог (сбор). Содержание такого правоотношения образует совокупность прав и обязанностей налогоплательщика (плательщика сбора), с одной стороны, и налоговых органов как другой стороны правоотношения.

Основной обязанностью налогоплательщиков (плательщиков сборов) является уплата законно установленных налогов (сборов). Ввиду того, что налоги имеют огромное значение для формирования бюджета и функционирования государства (о чём говорилось выше), обязанность по их уплате нашла закрепление в Конституции РФ. В ст.57 говорится, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».⁵ Соответственно, этой обязанности корреспондирует право требования налоговых органов о своевременной и полной уплате соответствующих налогов (сборов).

Но на каком бы уровне не была бы закреплена обязанность уплачивать налоги (сборы), как бы она не регламентировалась, человек не может относиться спокойно и безразлично к тому обстоятельству, что часть собственного дохода, порой заработанного кропотливым трудом, придётся отдавать государству. Причём не все понимают, что эти денежные средства направляются на обеспечение безопасности и обороны, решение экономических и социальных проблем, предоставление общественных благ. Человек всё заработанное считает своим, не понимая, что часть этого заработанного, которую он должен перечислить в государственный бюджет в

⁵ «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

виде налогов, уже изначально ему не принадлежит.⁶ Находятся те, кто считает налоги (сборы) чрезмерно высокими по сравнению с размером получаемого дохода. В связи с этим ещё Ш. Л. Монтескьё, понимая неоднозначное отношение отдельно взятого человека к надобности делиться заработанным с государством, отмечал, что «ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, какую у подданных забирают, и той, которую оставляют им». Государство, со своей стороны устанавливая размер налогов, должно стремиться к достижению определённого баланса. Они не должны быть чересчур высокими (иначе граждане и организации будут просто не в состоянии их уплатить), или слишком низкими (в противном случае, пострадает бюджет – последствия этого излагались выше).

Какие бы размеры налогов (сборов) не устанавливало государство, в рамках налоговых правоотношений (впрочем, как и в иных правоотношениях) всегда найдутся те, кто ведут себя неправомерно и, действуя недолжным образом, не исполняют публично-правовую обязанность по уплате налогов (сборов) или нарушают другие положения налогового законодательства. В таких случаях приходится констатировать нарушения законодательства о налогах и сборах. Вслед за Ю.С. Пономарёвой, такие нарушения можно разделить на две группы (в зависимости от степени и характера общественной опасности):

1) Налоговые проступки. К ним относятся налоговые правонарушения (их составы содержатся в гл.16 Налогового Кодекса РФ (далее – НК РФ)) и административные правонарушения в области налогов и сборов (ст.15.3-15.9, 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ)).

⁶ Соловьёв И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект, 2015. С.7.

2) Налоговые преступления – те нарушения законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые предусмотрена нормами Уголовного Кодекса РФ (далее – УК РФ).⁷ О них и поговорим подробнее.

Следует сказать, что законодательное определение понятия «налоговое преступление» в УК РФ, в ведомственных актах органов прокуратуры, Следственного Комитета, МВД России отсутствует. Что касается правовой доктрины, то здесь по поводу данного вопроса сложилось несколько мнений. Например, Н.А. Табакова предлагает рассматривать понятие «налоговое преступление» в узком и широком смысле. В первом случае под налоговым преступлением понимается деяние, совершаемое в хозяйственной сфере деятельности субъекта, посягающее на финансовые интересы государства в части формирования бюджета за счёт сбора налогов с физических и юридических лиц. В широком смысле налоговое преступление – это общественно опасное деяние, затрагивающее любые отношения, которые связаны с зачислением обязательных платежей в бюджет, куда следует относить не только противоправные действия налогоплательщика, направленные на уклонение от уплаты налогов (сборов), но и незаконное получение налоговых льгот, осуществление в пределах налогового правоотношения противоправных действий должностными лицами налогового органа и т.д.⁸

С.И. Улезько считает, что под налоговым преступлением стоит понимать совершённое с прямым умыслом общественно опасное действие или бездействие, предусмотренное ст.198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, направленное против общественных отношений по реализации права государства на получение определённой, имеющей выражение в конкретной денежной сумме части имущества в установленный налоговым законодательством срок.⁹ В этом определении автор перечисляет конкретные

⁷ Пономарёва Ю.С. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Достижения вузовской науки, 2017, №28. С.169.

⁸ Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.11 -12.

⁹ Улезько С.И. Понятие налогового преступления // Философия права, 2012, №3. С.31.

составы налоговых преступлений, а также подчёркивает, что при их совершении нарушается право государства на получение обязательных платежей в установленный срок.

Возвращаясь к нормам российского законодательства, стоит отметить, что в УК РФ даётся общее понятие преступления. В ч.1 ст.14 говорится, что преступлением считается «виновно совершённое общественно опасное деяние, запрещённое УК РФ под угрозой наказания».¹⁰ С учётом данного определения, а также рассмотренных выше научно-правовых концепций попытаемся вывести своё понятие налогового преступления. Таким образом, налоговое преступление – это виновно совершённое противоправное общественно опасное деяние в форме действия или бездействия, направленное на нарушение установленного порядка взимания налогов (сборов), осуществления мероприятий налогового контроля и иных норм законодательства о налогах и сборах, за совершение которого предусмотрена уголовная ответственность.

На основе данного понятия стоит перечислить основные признаки налогового преступления:

- а) противоправность – деяние запрещено уголовным законом;
- б) виновность – для того, чтобы совершённое тем или иным человеком противоправное действие (бездействие) признать преступлением, требуется установить наличие его вины. Под виной понимают психическое отношение лица к совершенному им общественно опасному деянию и к наступившим в результате этого общественно опасным последствиям. УК РФ предусматривает две формы вины: умысел и неосторожность. Умысел бывает прямым и косвенным, неосторожность также делится на два вида: легкомыслие и небрежность. Одна из особенностей налоговых преступлений заключается в том, что совершающие их лица действуют с прямым умыслом. В дальнейшем в этой работе эта особенность будет ещё затронута.

¹⁰ «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 17.06.1996, N 25, ст. 2954.

в) **Общественная опасность.** Она выражается в причинении либо в создании угрозы причинения вреда охраняемым УК РФ интересам. В данном случае, общественная опасность налоговых преступлений заключается в причинении вреда (угрозе его причинения) при их совершении как напрямую – государству (государственная казна недополучает денежные средства), так и опосредованно – создаётся угроза причинения вреда личности и обществу. Ибо, как уже отмечалось выше, государственный бюджет обеспечивает выполнение государством его функций перед обществом и человеком – охранительных, социальных, организационных.

г) **Наказуемость** – преступлением будет являться то деяние, за совершение которого УК РФ предусмотрено наказание.

Перечисленные признаки должны быть непременно присущи совершенному деянию, чтобы его можно было признать налоговым преступлением.

Необходимо также отличать налоговое преступление от налогового правонарушения. Ведь если обратиться к НК РФ, то в ст.106 мы видим следующее определение налогового правонарушения: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ предусмотрена ответственность».¹¹ И получается, что налоговое правонарушение имеет те же признаки, что и налоговое преступление - противоправность, виновность, общественную опасность и наказуемость. Как же тогда определить, в каких случаях нарушение законодательства о налогах и сборах будет являться налоговым (или административным) правонарушением, а в каких – преступлением?

Основное отличие любого преступления от правонарушения состоит в более высокой степени общественной опасности первого. При совершении

¹¹ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

налогового преступления это выражается в причинении государству более тяжких последствий, чем при совершении налогового или административного правонарушения. Как отмечает Н.А. Табакова, они проявляются «в виде значительного материального ущерба, наносимого государству, подрыве экономики, роста преступности, поскольку большая часть скрываемых доходов оседает в криминальном секторе; также происходит торможение экономического развития и складывания рыночных отношений и т.д.»¹² Отличие есть также и в форме ответственности – налоговое преступление влечёт уголовное наказание, предусмотренное соответствующей статьёй УК РФ, а за налоговое правонарушение назначаются налоговые санкции, закреплённые НК РФ. Также отличительной чертой налоговых преступлений является то, что ответственность за их совершение может быть возложена исключительно на физических лиц, в то время как за совершение налоговых или административных правонарушений к ответственности могут привлекаться как физические, так и юридические лица.¹³

В юридической науке выделяется понятие налоговой преступности. И.И. Кучеров определяет её как «общественно опасное социально-правовое явление, возникающее при определённых условиях в финансовой сфере, основой которого служит конфликт между государством (в лице органов ФНС) и налогоплательщиками; это явление включает в себя совокупность преступлений, объектом которых выступают охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и прочих обязательных платежей, а также осуществления налогового контроля за своевременностью их уплаты».¹⁴ Элементами налоговой преступности, в своей совокупности образующими данное явление, как раз и будут являться налоговые преступления самых различных видов.

¹² Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.15.

¹³ Копылова О.П. Особенности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях: учебное пособие. Тамбов: Изд-во ИП Чеснокова А.В., 2016. С.6.

¹⁴ Вальтер А.В., Абакумова О.А. Налоговые преступления и способы их совершения: монография. Тюмень: ИПЦ «Экспресс», 2015. С.29.

Теперь перейдём к вопросу о том, собственно какие же преступные деяния, предусмотренные УК РФ, являются налоговыми преступлениями. В Кодексе отсутствует отдельная глава, посвящённая исключительно данной категории преступлений. Потому в научной литературе сложилось несколько взглядов по приведённому вопросу. Наиболее распространённой является точка зрения, согласно которой налоговыми преступлениями являются следующие противоправные деяния:

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст.198 УК РФ);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст.199 УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст.199.1 УК РФ);
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ).¹⁵

Однако ряд авторов (Г.Г. Ячменев, В.А. Егоров) полагают, что помимо перечисленных составов к налоговым преступлениям следует относить также деяние, предусмотренное ст.194 УК РФ («Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица»). Обосновывается это тем, что, во-первых, таможенные органы обладают полномочиями налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза (ст.34 НК РФ). Во-вторых, в состав таможенных платежей входят налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы (ст.70 Таможенного Кодекса Таможенного союза), уклонение от уплаты которых будет не чем иным, как налоговым преступлением.¹⁶ Но с этой точкой зрения следует не согласиться. Предметом преступления, предусмотренного ст.194 УК РФ, будут являться

¹⁵ См., например: Вишнякова Ю.Г. Юридическая ответственность в области налогов и сборов // Образование и наука без границ: социально-гуманитарные науки, 2016, №5. С.118; Копылова О.П. Особенности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях: учебное пособие. Тамбов: Изд-во ИП Чеснокова А.В., 2016. С.6.

¹⁶ См.: Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.13.

таможенные платежи. В отличие от налогов (сборов), они имеют разовый характер, то есть их уплата связана с возникновением краткосрочных обязательств, например, таких, как перемещение товаров через таможенную границу. В таких случаях, НДС и акцизы следует рассматривать именно как таможенные платежи. Ещё одно отличие состоит в том, что субъектом данного преступления будут выступать лица, осуществляющие таможенные перевозки (субъект преступлений, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ – налогоплательщики и налоговые агенты; позже остановимся на них подробнее). Таким образом, уклонение от уплаты таможенных платежей следует рассматривать скорее не как налоговое, а как таможенное преступление.

А.В. Вальтер выделяет т.н. «базисные» налоговые преступления (ст.198-199.2 УК РФ) и иные налоговые преступления (в частности, ст.170 УК РФ «Регистрация незаконных сделок с недвижимым имуществом»; ст.191 УК РФ «Незаконный оборот драгоценных металлов, природных драгоценных камней или жемчуга» и т.д.). Однако он сам же признаёт, что «такие составы преступлений имеют косвенный характер нарушений в сфере налогообложения».¹⁷

Решающим аргументом в пользу сторонников первой позиции является позиция Пленума Верховного Суда РФ (далее – Пленума ВС РФ). В своём Постановлении от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (которое ещё будет неоднократно затрагиваться в данной работе) в качестве налоговых преступлений он рассматривает исключительно деяния, предусмотренные ст.198-199.2 УК РФ. И именно эти четыре состава преступлений будут рассмотрены в последующем в данной работе.

Таким образом, было определено понятие налогового преступления, его признаки, установлены составы налоговых преступлений по УК РФ.

¹⁷ Вальтер А.В., Абакумова О.А. Налоговые преступления и способы их совершения: монография. Тюмень: ИПЦ «Экспресс», 2015. С.26.

1.2 Порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям и особенности их расследования

Определившись с тем, какие деяния будут относиться к налоговым преступлениям, следует изучить процессуальные особенности их возбуждения и расследования.

С момента распада СССР по настоящее время подследственность дел о налоговых преступлениях менялась неоднократно (см. Приложение 1). С 2011 года предварительное следствие по преступлениям, предусмотренным ст.198-199.2 УК РФ, производится следователями Следственного комитета РФ (далее – СК РФ). Об этом указано в п.2 ст.151 Уголовно-процессуального Кодекса РФ (далее – УПК РФ).

До недавнего времени существовал следующий порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. В соответствии с прежней редакцией ст.140 УПК РФ, уголовные дела по факту совершения деяний, содержащих признаки налоговых преступлений (ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ), возбуждались исключительно на основании материалов, направленных из налоговых органов. Получается, что фактически функция выявления налоговых преступлений была передана налоговым органам. Однако не стоит забывать, что они не могут осуществлять оперативно-розыскные мероприятия, то есть возможности по выявлению такого рода преступлений у них ограничены.¹⁸ Ведь главной задачей налоговых органов является осуществление контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет того или иного уровня налогов (сборов). В результате, с одной стороны, согласно официальной статистике наблюдалось снижение количества налоговых преступлений. Если в 2010 году было возбуждено 13 146 уголовных дел по ст.198-199.2 УК РФ, то в 2011г. их количество резко снизилось (1 791 уголовное дело), в 2012г. СК РФ

¹⁸ Кузнецова С.М. Проблемы возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Алтайский юридический вестник, 2013, №1. С.28.

возбудил 1 171 уголовное дело, а в 2013г. – 1 086 уголовных дел.¹⁹ Но с другой стороны, большинство преступных деяний в сфере налогообложения просто-напросто не выявлялось. Возникал и такой вопрос: а если данные о деянии, подпадающем под признаки налогового преступления, получены не из налогового органа, а от оперативных служб органов внутренних дел, то возможно ли на их основании возбуждать уголовное дело? Этот вопрос решался неоднозначно. В некоторых регионах РФ сложилась практика, когда возбуждение уголовных дел данной категории на основании исключительно материалов, полученных в соответствии с ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», признавалось необоснованным.²⁰

Указанные проблемы привели к необходимости внесения поправок в прежнюю редакцию УПК РФ касательно порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. Необходимые изменения были внесены Федеральным законом от 22.10.2014г. №308-ФЗ «О внесении изменений в УПК РФ». Теперь уголовные дела по налоговым преступлениям могут возбуждаться не только на основании материалов, предоставленных налоговыми органами, но и на основании иных источников информации о признаках данных преступлений. Теоретически возможно даже возбуждение уголовного дела и на основании материалов прокурорских проверок, но, вероятно, такие случаи будут иметь единичный характер.²¹ Более важным стало то, что теперь в УПК РФ установлен порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях на основе материалов, полученных от органов внутренних дел. Согласно ч.7 ст.144 УПК РФ, при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, которые предусмотрены ст.198-199.1 УК РФ, следователь СК РФ при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела не позднее трех суток с момента поступления такого сообщения направляет в вышестоящий налоговый орган

¹⁹ Галимов Э.Р. Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям: перспективы законодательных изменений // Вестник Удмуртского университета, 2014, №2-3. С.155.

²⁰ Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие для магистров. М.: Юрайт, 2015. С.307-308.

²¹ Пайзулаев И.Р. Новый порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник Владимирского юридического института, 2015, №4. С.103.

по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент), копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам.²² Например, если некий налогоплательщик состоит на учёте в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы (ФНС) России №9 по Рязанской области, то копия сообщения о преступлении, необходимые документы и расчёт суммы недоимки следователь направит в Управление ФНС России по Рязанской области (как вышестоящий налоговый орган).

Рассмотрев направленные следователем материалы, налоговый орган (в соответствии с ч.8 ст.144 УПК РФ) не позднее 15 суток с момента получения данных материалов действует следующим образом:

- направляет следователю заключение о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета следователем суммы предполагаемой недоимки по налогам и (или) сборам в случае, когда обстоятельства, приведённые в сообщении о преступлении, были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки, по результатам которой вынесено решение налогового органа, вступившее в силу, а также информацию об обжаловании либо о приостановлении исполнения данного решения;

- если в отношении налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) ещё проводится налоговая проверка, по результатам которой решение ещё не принято или не вступило в законную силу, то налоговый орган информирует об этом следователя;

- возможна ситуация, когда указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не являлись предметом исследования при проведении налоговой проверки. В таком случае, налоговый орган информирует

²² «Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // «Парламентская газета», N 241-242, 22.12.2001.

следователя об отсутствии сведений о нарушении налогового законодательства.²³

Таким образом, налоговый орган направляет два документа: заключения по поступившим от следователя материалам и информацию налогового органа. Важно отметить, что если вместе с заключением налоговый орган информирует следователя об отсутствии нарушений законодательства о налогах и сборах, то данная информация не является основанием для отказа в возбуждении уголовного дела. Следователь, решая вопрос о возбуждении уголовного дела, принимает во внимание только заключение налогового органа.²⁴

В соответствии с ч.9 ст.144 УПК РФ, после получения заключения налогового органа, но не позднее тридцати суток со дня поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения данного заключения следователь должен принять процессуальное решение о возбуждении или об отказе в возбуждении уголовного дела. УПК РФ уточняет, что при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки налогового преступления, следователь может возбудить уголовное дело и до получения из налогового органа заключения о нарушении налогового законодательства или сопутствующей информации, предусмотренной ч.8 ст.144 УПК РФ.²⁵ Тем не менее, получение от налогового органа указанных документов, формирующих его позицию как субъекта налогового контроля, является обязательным.²⁶ Также выполнение вышеприведённого порядка действий даст возможность выяснить, не установлены ли в порядке иного судопроизводства обстоятельства, которые препятствуют возбуждению уголовного дела.

²³ «Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // «Парламентская газета», N 241-242, 22.12.2001.

²⁴ Копылова О.П. Сластунова М.В. Изменение порядка возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук, 2016, №6-2. С.148.

²⁵ «Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // «Парламентская газета», N 241-242, 22.12.2001.

²⁶ Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: монография. М.: Юрлитинформ, 2016. С.135.

Так, налоговая инспекция провела выездную проверку хозяйственной деятельности индивидуального предпринимателя С. (далее – ИП С.), по её результатам вынесено решение о доначислении единого налога, уплачиваемого ввиду применения УСН, а также пеней и штрафов. ИП С., посчитав данный ненормативный акт налогового органа незаконным, обратилась в арбитражный суд. Рассматривая материалы дела, суд установил, что ИП С. занималась производством и реализацией хлеба и хлебобулочных изделий, организуя оптовые поставки и розничную торговлю населению. Налоговая инспекция, произведя выездную налоговую проверку, пришла к выводу, что с целью сохранения права на применение УСН (сдерживания предельного размера дохода, закреплённого в ст.346.13 НК РФ) с определённой даты формально хлебобулочные изделия реализовывались населению от имени ИП Д. К тому же ИП С. сняла контрольно-кассовую технику с регистрационного учёта в налоговом органе, а ИП Д. зарегистрировала ту же самую контрольно-кассовую технику в налоговом органе. Также ИП Д. приняла на работу десять лиц, ранее осуществлявших трудовую деятельность у ИП С. Были заключены необходимые договор поставки и договоры на аренду между ИП С. и ИП Д. Налоговый орган, таким образом, полагал, что целью действий указанных лиц являлось получение необоснованной налоговой выгоды ИП С. посредством занижения доходов от продажи собственной продукции. Суд первой инстанции пришёл к выводу о недоказанности налоговым органом наличия признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика. Арбитражный суд посчитал, что ИП С. и ИП Д. – самостоятельные субъекты хозяйственной деятельности, а разделение бизнеса продиктовано намерением добиться увеличения объемов производства хлеба и хлебобулочных изделий, используя минимальные затраты; оптимизировать управление процесса производства; снизить возможные риски и издержки. Налогоплательщик законно распоряжался собственностью, сам определял стратегию ведения бизнеса. Доводы представителей налогового органа были отклонены,

поскольку основывались на предположениях, не подкреплённых анализом сложившихся цен, размера наценок, рентабельности, наличием собственного производства и т.д. Вследствие этого, арбитражный суд признал ранее принятые решения налогового органа о доначислении налога, пеней и штрафов необоснованными и незаконными.²⁷

Тут стоит сказать о принципе преюдиции, закреплённом в ст. 90 УПК РФ. Обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки.²⁸ Принятыми судебными решениями установлена правомерность действий налогоплательщика – ИП С., а также недоказанность налоговыми органами получения ИП С. необоснованной налоговой выгоды. С учётом этого, изучив поступившие из налогового органа материалы (в том числе копии судебных актов), следователь СК РФ отказал в возбуждении уголовного дела ввиду отсутствия состава преступления.²⁹

В рассмотренном примере, скорее всего, налогоплательщик легально оптимизировал бизнес, не имея умысла непосредственно снизить свои налоговые издержки. Но на практике возможна ситуация, когда организация или физическое лицо вносят заведомо ложные сведения в подаваемые в налоговый орган документы с целью уклониться от уплаты налогов. И порой налоговым органам в суде не удаётся доказать этот факт, и решение, автоматически приобретающее преюдициальную силу, принимается в пользу недобросовестного налогоплательщика. Впоследствии, решая вопрос о возбуждении уголовного дела, следователь должен исходить из отсутствия в действиях такого лица признаков объективной стороны состава налогового преступления, хотя он имеет, в отличие от налогового органа, куда больше

²⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.04.2012 № А60-9235/11 // СПС «КонсультантПлюс», 2017.

²⁸ «Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // «Парламентская газета», N 241-242, 22.12.2001.

²⁹ Архив Следственного Управления СК РФ по Свердловской области.

возможностей выявить фиктивный характер сведений, содержащихся в документах налогоплательщика.

На необходимость корректировки предписаний УПК РФ о преюдиции указывал Председатель Следственного комитета РФ А.И. Бастрыкин. Он отмечал, что сотрудники возглавляемого им ведомства нередко сталкиваются с ситуацией, когда из имеющихся у следователя данных следует недостоверность указанных в судебном решении по гражданскому делу обстоятельств. Но данные обстоятельства в соответствии с требованиями ст.90 УПК РФ следователь должен принять без проверки. Из-за этого страдают интересы потерпевших; их конституционные права на возмещение ущерба, причинённых преступлением; качество правосудия по уголовным делам.³⁰

Данный вопрос становился предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ. В Постановлении от 21.12.2011г. № 30-П орган конституционного надзора, рассматривая пределы действия и возможности опровержения преюдиции, допускает возможность её преодоления путём инициирования отмены вступившего в законную силу судебного решения ввиду вновь открывшихся обстоятельств после установления фактов совершения преступлений против правосудия, основанных на приговоре суда.³¹ Представляется, что преодоление преюдиции возможно и допустимо только вышеизложенным способом.

Исследовав вопрос возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, стоит перейти к изучению особенностей, возникающих при их расследовании. На первоначальном этапе, как указывает Копылова О.П., возможны такие следственные ситуации:

³⁰ Доклад Председателя Следственного комитета Российской Федерации А.И. Бастрыкина на заседании коллегии СК РФ, посвящённом итогам работы следственных органов за 2014 год и задачам на 2015 год. [Электронный ресурс] URL: <http://sledcom.ru/news/item/898707> (дата обращения: 07.04.2017г.).

³¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2011г. №30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 90 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан В.Д. Власенко и Е.А. Власенко // «Вестник Конституционного Суда РФ», N 1, 2012.

1) исходные данные о налоговом преступлении поступили из органов дознания, таможни, Федеральной службы безопасности России (далее – ФСБ РФ) в результате проведенных оперативно-розыскных мероприятий. В таком случае, следственная ситуация обладает признаками проблемной, ввиду этого требует активного использования следователем криминалистических средств и приемов для своего разрешения (проведения выемки, документальных экспертиз и т.д.).

2) Исходные сведения о налоговом преступлении поступили из открытых, официальных источников (например, из материалов налоговых органов). Здесь основными проверочными действиями будут инвентаризация и ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации; осмотры помещений, документов; контрольные закупки с целью получения образцов сырья, полуфабрикатов и готовой продукции; получение объяснений от должностных лиц, имеющих осведомленность о совершённом преступлении.³²

Аналогичным образом выделяет типичные следственные ситуации и Александров И.В. Первый случай он определяет как сложную следственную ситуацию, поскольку у следователя нет информации о механизме и способе преступного уклонения от уплаты налогов (сборов), о размере неуплаченных налогов (сборов), а также о круге субъектов, причастных к преступлению. Во втором случае следует говорить о простой следственной ситуации, так как указанные сведения имеются в распоряжении следователя. Простые следственные ситуации встречаются в 96,4% дел о налоговых преступлениях, в то время, как сложные следственные ситуации характерны для 3,6% уголовных дел данной категории.³³

На основе статистических данных, приведённых в исследовании Прошина В.М., при расследовании налоговых преступлений наиболее эффективными следственными действиями по получению отдельных

³² Копылова О.П. Особенности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях: учебное пособие. Тамбов: Изд-во ИП Чеснокова А.В., 2016. С.30.

³³ Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие для магистров. М.: Юрайт, 2015. С.345-346.

доказательств, являются: допрос (например, допрос свидетелей достигал своей цели в 85% случаев) и очная ставка; осмотр помещений и территорий налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента); обыск; выемка; осмотр изъятых документов; проведение необходимых экспертиз по имеющимся у следователя документам или материальным объектам. Практически не используются такие следственные действия, как опознание, проверка показаний на месте и следственный эксперимент (был эффективен лишь в 1% случаев).³⁴

Особенности, складывающиеся при проведении допросов по налоговым преступлениям, заключаются в том, что все допрашиваемые лица в той или иной степени имеют отношение к налоговым правоотношениям, в рамках которых было совершено расследуемое налоговое преступление. Также большинство допрашиваемых лиц, как правило, находились или всё ещё находятся во взаимозависимом положении относительно друг друга по служебной линии (например, руководитель организации, его заместитель и главный бухгалтер). По таким делам редко бывают свидетели потерпевшей стороны. Для того, чтобы в ходе допроса получить наиболее полные и достоверные показания, следователю необходимо произвести следующее:

а) установить психофизический портрет допрашиваемого лица (например, человек демонстрирует напускную уверенность при видимом страхе, или, напротив, спокойно размышляет над своим положением и полнотой и правдивостью предстоящих показаний); изучить его биографию - выяснить общий уровень его образования, круг интересов и т.д.

б) Ознакомиться с массивом законодательства, регулирующего налоговые правоотношения, в рамках которых было совершено налоговое преступление, а также с ответствующими материалами правоприменительной и судебной практики. Это позволит следователю точно и грамотно ставить вопросы допрашиваемым лицам.

³⁴ Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: монография. М.: Юрлитинформ, 2016. С.159.

в) Установить степень понимания у допрашиваемого обстоятельств нарушения законодательства о налогах и сборах, определить его вовлеченность в события, связанные с совершённым налоговым преступлением, выяснить его оценочное суждение об обстоятельствах и деталях механизма совершения преступления.

г) В процессе допроса подозреваемого (обвиняемого) требуется с помощью логически построенного изобличения на основе имеющихся доказательств участников налогового преступления добиться от него дачи правдивых показаний.³⁵

Чаще всего допрашиваемыми лицами по налоговым преступлениям выступают руководитель организации, его заместитель, главный (старший) бухгалтер, работники данной организации; кроме того, допрашиваются налоговый инспектор соответствующей ИФНС России, а также представители организаций-контрагентов, экспедиторы, водители, осуществлявшие перевозку товаров и т.д.³⁶

Очная ставка представляет собой одновременный допрос двух ранее допрошенных лиц, в показаниях которых имеются значительные противоречия. Как правило, очная ставка проводится между налогоплательщиками и (или) их законными или уполномоченными представителями, также между свидетелями, представителями контрагентов налогоплательщика и т.д. Задача очной ставки – получение показаний в присутствии другого допрашиваемого и установление причин противоречий в показаниях допрашиваемых лиц и устранение таких противоречий. В ходе проведения очной ставки возможна ситуация, когда свидетели могут встать на сторону подозреваемого (обвиняемого), поскольку бывают заинтересованы в уклонении преступника от ответственности, либо в силу служебной зависимости. Ввиду этого следователь заранее должен обеспечить

³⁵ Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: монография. М.: Юрлитинформ, 2016. С.177-181.

³⁶ Копылова О.П. Особенности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях: учебное пособие. Тамбов: Изд-во ИП Чеснокова А.В., 2016. С.38-41.

наличие в материалах дела документов и иных доказательств, подтверждающих детали совершённого налогового преступления.

При расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях осмотр производится в отношении жилых и служебных помещений, участков местности, средств транспорта, тары и упаковки. Первоочередной целью осмотра является обнаружение неучтённых сырья и материалов, готовой продукции, станков и прочего оборудования, автомобилей, не отражённых на балансе предприятия. Помимо этого, необходимо получить сведения об объёмах и сроках производственно-хозяйственной деятельности того или иного предприятия. Также стоит выяснить вместимость складских, торговых помещений, площадок для погрузки товаров, подъездных путей, что даст возможность установить объёмы находившегося там имущества, скрытого от налогообложения.³⁷

Одной из особенностей расследования налоговых преступлений является то, что значительная часть документов, связанных с исполнением налогоплательщиком обязанностей по правильному учёту объектов налогообложения, доходов и расходов, уже изъята органом ФНС России на стадии камеральной или выездной налоговой проверки и передана следователю непосредственно до возбуждения уголовного дела. Во время расследования подозреваемый, вероятнее всего, осведомлён об этом. В силу этого существенно снижается действие фактора внезапности проведения обыска и (или) выемки. Поэтому наибольший эффект проведение указанных следственных действий даст в самом начале расследования, чтобы подозреваемый не успел скрыть следы преступного деяния. Согласно статистическим данным, в 89,3% случаев проведение обыска являлось неотложным следственным действием, осуществлённым сразу же после

³⁷ Копылова О.П. Особенности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях: учебное пособие. Тамбов: Изд-во ИП Чеснокова А.В., 2016. С.37.

возбуждения уголовного дела.³⁸ Специфика проведения обыска в рамках расследования дел о налоговых преступлениях заключается в следующем:

1) до проведения обыска требуется установить адреса жилых и нежилых (служебных и производственно-хозяйственных) помещений налогоплательщика. При осуществлении обысков по всем установленным адресам удастся изъять как можно больше предметов, ценностей и документов, так или иначе имеющих отношение к совершённомu налоговому преступлению.

2) При проведении обыска необходимо осуществить поиск и изъятие документов, предметов, информационных баз данных, денежных средств, а также иных ценностей, подтверждающих стремление преступника (преступников) к получению незаконной имущественной выгоды, связанной с неуплатой налогов (сборов) в бюджетную систему страны. Такими документами могут быть, например, регистры бухгалтерского и налогового учёта, уставные документы, аудиторские заключения, первичные учётные документы и т.д.

3) Также при производстве обыска стоит уделить внимание поиску и последующему изъятию сведений в виде черновых записей на разных формах бумажных носителей. Они помогут определить хозяйственные операции и перемещения материальных ценностей и нематериальных активов, осуществлённые с нарушением налогового законодательства.³⁹

Что касается производства выемки, то это почти во всех случаях неотложное следственное действие, в рамках которого у налогоплательщика и его контрагентов изымаются бухгалтерская и прочая документация с целью установить, соответствуют ли отражённые в ней хозяйственные и финансовые операции налогоплательщика законодательству о налогах и сборах. При осуществлении выемки необходимо присутствие специалиста-бухгалтера (ревизора, аудитора, эксперта). В результате производства

³⁸ Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: монография. М.: Юрлитинформ, 2016. С.195.

³⁹ Там же. С.196-203.

данного следственного действия очень часто удаётся получить доказательства от контрагентов налогоплательщика, свидетелей (покупателей товаров).

При осмотре изъятых в ходе обыска документов следователь должен установить, составлены ли они в надлежащей или в ненадлежащей форме; присутствуют ли или отсутствуют в них необходимые реквизиты. Необходимо обращать внимание на наличие исправлений в первичных учётных документах, особенно если они не заверены подписями сторон. При подробном изучении документа могут быть выявлены следы подчистки, травления, дописки, признаки подделки оттисков и печатей. Этот факт лишний раз может свидетельствовать о сокрытии налогоплательщиком своих доходов и подлежит внесению в протокол осмотра.⁴⁰

В рамках расследования уголовных дел по налоговым преступлениям большое значение имеет производство судебных экспертиз. Основными из них являются экономические (налоговые, судебно-бухгалтерские, финансово-экономические экспертизы), технико-криминалистические, компьютерно-технические экспертизы. Целью налоговой экспертизы является установление размера того или иного налога (сбора), подлежащего уплате субъектом преступления, а также правильности их исчисления и уплаты. В ходе производства судебно-бухгалтерской экспертизы исследуются полнота и правильность отражения финансово-хозяйственных операций в документах бухгалтерского учёта; наличие признаков отражения в бухгалтерских документах неоприходованных материально-товарных ценностей и бестоварных операций на предприятии; наличие иных нарушений при ведении бухгалтерского учёта, приведших к снижению налогооблагаемой базы. Финансово-экономическая экспертиза проводится для изучения соответствия финансово-экономической деятельности профилю предприятия; себестоимости выпускаемой и реализуемой продукции и

⁴⁰ Расследование налоговых преступлений: учебное пособие / под общ. ред. В.Н. Карагодина. Екатеринбург: Универсальная Типография «Альфа Принт», 2016. С.198.

прибыли организации; виды хозяйственной деятельности организации и их результаты; фактические объёмы производства; действительный объём налогооблагаемой базы. Технико-криминалистическая экспертиза назначается и проводится при выявлении в ходе осмотра документов признаков их подделки. При её осуществлении выявляются признаки воздействия, которыми подвергался документ, способ такого воздействия, характер изменений, внесённых в проверяемый документ, а также давность их внесения. Проведение компьютерно-технической экспертизы необходимо для поиска, обнаружения и изъятия информации, имеющейся на компьютере и других электронных носителях налогоплательщика, а также следов воздействия на неё.⁴¹

Наконец, при расследовании налоговых преступлений зачастую привлекаются специалисты. Они консультируют следователя по таким вопросам, как ведение бухгалтерской отчётности; права и льготы по налогообложению; налоговые ставки и порядок их исчисления и т.д. Специалист, имея познания в сфере бухгалтерского учёта, налогообложения, может указать способы совершения и выявления налоговых преступлений, а также подсказать источники получения доказательств, подтверждающих совершение преступления конкретным лицом. Согласно статистическим данным, приведённым в исследовании Александрова И.В., 76,3% следователей постоянно обращаются к специалистам за консультациями при расследовании преступлений, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ.⁴²

Перечисленные следственные действия характерны для первоначального этапа расследования налогового преступления. На последующем этапе следователем составляется обвинительное заключение и на основе собранных по уголовному делу доказательств предъявляется обвинение лицу, подозреваемому в совершении налогового преступления.

⁴¹ Расследование налоговых преступлений: учебное пособие / под общ. ред. В.Н. Карагодина. Екатеринбург: Универсальная Типография «Альфа Принт», 2016. С.207-209.

⁴² Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие для магистров. М.: Юрайт, 2015. С.388.

Таким образом, был определён порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, изучены особенности их расследования.

1.3 Общие вопросы ответственности и виды наказаний за налоговые преступления

Прежде чем характеризовать виды наказаний за преступления, предусмотренные ст.198-199.2 УК РФ, их специфику, необходимо дать понятие уголовной ответственности. Выше уже говорилось о том, что нарушения законодательства о налогах и сборах подразделяются на налоговые проступки, административные правонарушения в области налогов и сборов и налоговые преступления. Соответственно, за совершение каждого из нарушений наступает определённый вид юридической ответственности. За совершение налогового проступка нормами НК РФ предусмотрена налоговая ответственность; за административное нарушение в сфере налогов (сборов) наступает административная ответственность по КоАП РФ. Наконец, за совершение налогового преступления установлена уголовная ответственность. Её можно определить как неблагоприятные последствия, которое претерпевает лицо, осужденное судом за совершение преступления, в развернутом виде реализующиеся в трех стадиях: вынесения данному лицу приговора, исполнения назначенного судом наказания (основного и дополнительного) и срока судимости.⁴³ Основанием для уголовной ответственности является факт совершения преступления, но такая ответственность наступает с момента вступления в законную силу обвинительного приговора суда.

Понятие наказания содержится в ст.43 УК РФ. Это есть мера государственного принуждения, назначаемая по судебному приговору. Наказание применяется к лицу, признанному виновным в совершении

⁴³ Уголовное право Российской Федерации. Общая часть: учебник для вузов / под ред. В.С. Комиссарова, Н.Е. Крыловой, И.М. Тяжковой // СПС «КонсультантПлюс», 2017.

преступления, а заключается в предусмотренных УК РФ лишении или ограничении прав и свобод такого лица.⁴⁴

В юридической литературе рассматривается проблема соотношения таких категорий, как уголовная ответственность и наказание. Некоторые правоведы (например, Каплин М.Н.) рассматривают эти понятия как тождественные, указывая на то, что понятие ответственности является абстрактным, а понятие уголовного наказания – более конкретным, поэтому законодатель использует первый термин в значении относительно определенной санкции за совершение преступления, а второй – в значении конкретной меры принуждения.⁴⁵ С этим следует не согласиться. Исходя из ранее приведённого определения уголовной ответственности, следует, что она реализуется в трёх стадиях: осуждения виновного лица судом, назначения ему наказания и последующего отбывания срока судимости. Однако эти три составляющие присутствуют не всегда. Например, ст.83 УК РФ предусмотрено, что лицо освобождается от отбывания наказания, если обвинительный приговор суда не был приведён в исполнение в течение указанных в этой статье сроков давности. Здесь уголовная ответственность складывается из двух стадий: осуждения виновного и наличия судимости в течение срока давности. В любом случае, всё это свидетельствует о том, что уголовная ответственность и наказание – не тождественные понятия.

Виды наказаний, их содержание установлены ст.44-59 УК РФ. В данной работе не будет подробно рассмотрен в отдельности каждый вид наказаний. Интерес представляют наказания, назначаемые за совершение преступлений, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ.

1) Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст.198 УК РФ) наказывается штрафом, либо принудительными работами, либо арестом, либо лишением свободы.

⁴⁴ «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 17.06.1996, N 25, ст. 2954.

⁴⁵ Каплин М.Н. Уголовная ответственность и наказание: соотношение базовых категорий уголовного права // Вестник института: преступление, наказание, исправление, 2012, №8. С.11.

2) За уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст.199 УК РФ) предусмотрены те же самые виды наказаний с той особенностью, что при назначении основного наказания в виде принудительных работ или лишения свободы в качестве дополнительного наказания может применяться лишение права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью.

3) Виды наказания за неисполнение обязанностей налогового агента (ст.199.1 УК РФ) аналогичны тем, что назначаются судом за совершение деяний, предусмотренных ст.199 УК РФ: штраф, принудительные работы (с возможным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью), арест, лишение свободы (с возможным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью).

4) Особенность сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ) проявляется в том, что за совершение данного преступления не предусмотрено наказание в виде ареста. Назначаются те же наказания, что и за деяния, предусмотренные ст.199-199.1 УК РФ.

Следует отметить, что арест назначается за совершение налоговых преступлений в крупном размере, при наличии особо крупного размера арест как вид наказания не назначается. О том, что есть крупный и особо крупный размер для налоговых преступлений, пойдёт речь в следующей главе.

Виды наказаний за совершение налоговых преступлений, минимальный и максимальный размер (срок) каждого из них в качестве сопоставления приведён в следующей таблице (см. Приложение 2). Сравнивая составы налоговых преступлений по предельным размерам (срокам) того или иного наказания, можно определить, какие виды налоговых преступлений, по мнению законодателя, считаются наиболее опасными (причиняют наибольший вред общественным отношениям).

Дополнительное наказание в виде лишения права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью установлено за совершение налоговых преступлений, предусмотренных ст.199-199.2 УК РФ. Санкции ст.198 УК РФ такой вид наказания не предусматривают. Но в данном случае, необходимо учесть ч.3 ст.47 УК РФ, где говорится, что лишение права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью может быть назначено как дополнительное наказание в случаях, когда это не предусмотрено соответствующими статьями Особенной части УК РФ, если с учетом характера и степени общественной опасности преступления и личности виновного суд признает невозможным сохранение за ним права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью. Получается, что суд может назначить такое наказание вместе с принудительными работами или арестом за совершение преступления, предусмотренного ч.1-2 ст.198 УК РФ, например, индивидуальному предпринимателю, адвокату, нотариусу, занимающемуся частной практикой.

В юридической литературе затрагивается вопрос о применении конфискации имущества к лицам, совершившим налоговые преступления. Но она является иной мерой уголовно-правового характера, а не видом наказания. В соответствии с ч.1 ст.104.1 УК РФ конфискация имущества – это принудительное безвозмездное изъятие и обращение в собственность государства на основании обвинительного приговора определённых видов имущества, перечисленных в данной статье УК РФ. Это, в частности, деньги, ценности и иное имущество, полученное в результате совершения таких преступлений, как квалифицированное убийство (ч.2 ст.105 УК РФ); легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем (ст.174 УК РФ); неправомерный оборот средств платежей (ст.187 УК РФ) и т.д. По мнению Р.А. Сабитова, конфискация имущества должна применяться и за совершение преступлений, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ. Он отмечает, что ранее

действовавший УК РСФСР 1960г. предусматривал конфискацию имущества за сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в особо крупном размере (ч.2 ст.162.2). А в настоящее время как мера уголовно-правового воздействия за совершение налоговых преступлений конфискация имущества установлена в уголовных кодексах Украины (ч.3 ст.212), Республики Беларусь (ч.2 ст.243), Латвии (ч.2 ст.218) и ряда иных государств. Существенным аргументом в пользу этой позиции является то, что размер штрафа за уклонение от уплаты налогов (сборов) в особо крупном размере (от 200 000р. до 500 000р.) явно недостаточен, так как имущество, нажитое за счёт неуплаченных налогов (сборов), а также доходы от его оборота могут оцениваться в миллиарды рублей.⁴⁶ С учётом этого, необходимо внести изменения в ч.1 ст.104.1 УК РФ и изложить п. «а» ч.1 ст.104.1 УК РФ в следующей редакции:

«Конфискация имущества есть принудительное безвозмездное изъятие и обращение в собственность государства на основании обвинительного приговора следующего имущества:

а) денег, ценностей и иного имущества, полученных в результате совершения преступлений, предусмотренных частью второй статьи 105, частями второй - четвертой статьи 111, частью второй статьи 126, статьями 127.1, 127.2, частью второй статьи 141, статьей 141.1, частью второй статьи 142, статьей 145.1 (если преступление совершено из корыстных побуждений), статьями 146, 147, статьями 153 - 155 (если преступления совершены из корыстных побуждений), статьями 171.1, 171.2, 174, 174.1, 183, частями третьей и четвертой статьи 184, статьями 186, 187, 189, 191.1, частью второй статьи 198, пунктом «б» части второй статьи 199, частью второй статьи 199.1, частью частями пятой - восьмой статьи 204, статьями 205, 205.1, 205.2, 205.3, 205.4, 205.5, 206, 208, 209, 210, 212, 222, 227, 228.1, частью второй статьи 228.2, статьями 228.4, 229, 231, 232, 234, 235.1, 238.1,

⁴⁶ Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С.304.

240, 241, 242, 242.1, 258.1, 275, 276, 277, 278, 279, 281, 282.1 - 282.3, 283.1, 285, 290, 295, 307 - 309, 327.2, 355, частью третьей статьи 359, статьей 361 настоящего Кодекса, или являющихся предметом незаконного перемещения через таможенную границу Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС либо через Государственную границу Российской Федерации с государствами - членами Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС, ответственность за которое установлена статьями 200.1, 200.2, 226.1 и 229.1 настоящего Кодекса, и любых доходов от этого имущества, за исключением имущества и доходов от него, подлежащих возвращению законному владельцу».

Изучив виды наказаний, устанавливаемые за налоговые преступления, проблемы, связанные с их назначением, следует затронуть вопросы, связанные с освобождением от уголовной ответственности за данную категорию преступлений. В УК РФ содержится глава 11, в статьях которой перечислены основания освобождения от уголовной ответственности при наличии тех или иных условий. Для целей данной работы интерес представляют положения ст.76.1 УК РФ. Здесь предусмотрены случаи освобождения от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности (в том числе по делам о преступлениях, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ). Проанализировав содержание данной статьи, можно выделить следующие случаи освобождения от уголовной ответственности лица, совершившего то или иное налоговое преступление:

1) За совершение впервые одного из преступлений, предусмотренных ст.198-199.1 УК РФ, допускается освобождение от уголовной ответственности, если ущерб, причинённый бюджетной системе РФ в результате такого преступного деяния, полностью возмещён. Возникает вопрос – что же включает в себя такой ущерб? В п.2 примечания к ст.198 УК РФ и п.2 примечания к ст.199 УК РФ раскрывается, что для освобождения от уголовной ответственности уплате подлежат в полном объёме суммы недоимки и соответствующих пеней, а также штраф, чей размер определяется в соответствии с НК РФ. Пленум ВС РФ в одном из своих

постановлений определяет, что полное возмещение ущерба должно осуществляться до назначения судебного заседания судом первой инстанции. Если выплата суммы недоимки, пеней и штрафа происходит после назначения судом первой инстанции судебного заседания, а также в случае, если лицо частично возместило такой ущерб, то это учитывается лишь в качестве обстоятельств, смягчающих наказание в соответствии с п.«к» ч.1 ст.61 УК РФ.⁴⁷

2) Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст.199.2 УК РФ, подлежит освобождению от уголовной ответственности, в случае выполнения одного из следующих действий:

- возмещения ущерба, причиненного гражданину, организации или государству в результате совершения преступления, и перечисления в федеральный бюджет денежного возмещения в размере двукратной суммы причиненного ущерба;

- перечисления в федеральный бюджет дохода, полученного в результате совершения преступления, и денежного возмещения в размере двукратной суммы дохода, полученного в результате совершения преступления;

- перечисления в федеральный бюджет денежной суммы, эквивалентной размеру убытков, которых удалось избежать в результате совершения преступления, и денежного возмещения в размере двукратной суммы убытков, которых удалось избежать в результате совершения преступления;

- перечисления в федеральный бюджет денежной суммы, эквивалентной размеру совершенного деяния, предусмотренного соответствующей статьей Особенной части УК РФ, и денежного возмещения в двукратном размере этой суммы.⁴⁸

⁴⁷ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 № 19 (ред. от 29.11.2016) «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 8, август, 2013.

⁴⁸ «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 17.06.1996, N 25, ст. 2954.

Освобождению от уголовной ответственности по ч.1-2 ст.76.2 УК РФ подлежит лицо, впервые совершившее одно из указанных здесь преступлений. Пленум ВС РФ разъясняет, что им необходимо считать лицо:

а) совершившее одно или более преступлений, ни за одно из которых оно ранее не было осуждено;

б) предыдущий приговор в отношении которого на момент совершения нового преступления ещё не вступил в законную силу;

в) предыдущий приговор в отношении которого на момент совершения нового преступления уже вступил в законную силу, однако ко времени его совершения имело место одно из обстоятельств, исключающих правовые последствия привлечения данного лица к уголовной ответственности (в частности, снятие или погашение судимости);

г) предыдущий приговор в отношении которого вступил в законную силу, но на момент разбирательства дела в суде устранена преступность деяния, за которое лицо было осуждено;

д) которое ранее было освобождено от уголовной ответственности.⁴⁹

Однако не стоит признавать в качестве лица, впервые совершившего преступление, того субъекта, который был ранее освобождён от уголовной ответственности по нереабилитирующему основанию (например, вследствие принятия акта амнистии).

3) Наконец, ещё одно основание освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений связано с принятием Федерального закона «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ», так называемой «амнистией капиталов». Данный закон предоставляет возможность лицам добровольно задекларировать своё имущество (земельные участки, транспортные средства, ценные бумаги, недвижимость), банковские вклады

⁴⁹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 № 19 (ред. от 29.11.2016) «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 8, август, 2013.

(счета), в том числе находящиеся за рубежом. Декларирование имущества осуществляется путём подачи специальной декларации (в двух экземплярах) в налоговый орган, где указываются соответствующие сведения о принадлежащих декларанту имуществе, счетах (вкладах) в банках, о контролируемых иностранных компаниях. Сроки «амнистии капиталов» - с 1 июля 2015г. по 30 июня 2016г.⁵⁰ Стимулом воспользоваться предоставленным законом правом декларирования являются установленные в нём правовые гарантии освобождения от налоговой, административной и, в том числе, от уголовной ответственности. Соловьёв И.Н. выделяет следующие условия, совокупное наличие которых необходимо для освобождения от уголовной ответственности по основанию, предусмотренному ч.3 ст.76.2 УК РФ:

а) налоговые преступления (ст.198-199.2 УК РФ) были совершены до 1 января 2015 года;

б) на дату представления декларации в отношении лица не было возбуждено уголовное дело в связи с совершением одного из перечисленных выше налоговых преступлений;

в) освобождаемое от уголовной ответственности лицо должно быть декларантом или лицом, сведения о котором содержатся в специальной декларации, предоставляемой в соответствии с ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»;

г) совершённые преступные деяния связаны с приобретением (или формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом и (или) контролируемые иностранными компаниями, сведения о которых имеются в специальной декларации, и (или)

⁵⁰ Федеральный закон от 08.06.2015 N 140-ФЗ (ред. от 05.04.2016) «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» // «Российская газета», N 124, 10.06.2015.

с открытием и (или) зачислением денежных средств на счета (вклады), данные о которых имеются в специальной декларации.⁵¹

Стоит иметь в виду, что лицо, освобождаемое от уголовной ответственности по данному основанию, может не возмещать ущерб, причинённый бюджетной системе РФ; не перечислять доходы, полученные в результате совершения налогового преступления и иные денежные выплаты в федеральный бюджет, предусмотренные ч.2 ст.76.1 УК РФ.

Следовательно, были определены виды наказаний, назначаемые за совершение налоговых преступлений, а также специальные основания освобождения от уголовной ответственности за совершение данной категории преступлений.

Таким образом, установлены понятие налогового преступления, его составы; порядок возбуждения и особенности рассмотрения уголовных дел по ним; виды наказаний и основания освобождения от уголовной ответственности.

⁵¹ Соловьёв И.Н. Амнистия капиталов. М.: Проспект, 2015. С.21-22.

ГЛАВА 2. СОСТАВЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ КОДЕКСУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст.198 УК РФ)

В данной глава будет подробно охарактеризовано по составу каждое из налоговых преступлений, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ, а также будут рассмотрены примеры дел из судебной практики.

Состав преступления представляет собой систему обязательных объективных и субъективных элементов, которые образуют и структурируют общественно опасное деяние, и признаки которых описаны в диспозициях уголовно-правовых норм Общей и Особенной частей УК.⁵² К таким элементам в теории уголовного права относят объект преступления, объективную сторону преступления, субъект преступления и субъективную сторону преступного деяния. Отсутствие хотя бы одного из указанных элементов в рассматриваемом деянии означает невозможность признания его преступным. Помимо обязательных элементов состава преступления правоведы выделяют ещё и факультативные элементы (их наличие может быть предусмотрено диспозицией соответствующей части статьи УК РФ). Факультативным элементом объекта преступления является предмет преступления; объективной стороны - время, место, способ, обстановка, орудия и иные обстоятельства внешней среды совершения преступного деяния; субъекта преступления – признаки специального субъекта; субъективной стороны – мотив, цель, эмоции. По конструкции составы преступлений подразделяются на материальные (предусматривают в качестве обязательного признака наступление определённых общественно опасных последствий, физического или материального вреда), формальные (в качестве обязательного признака предусматривают только совершение

⁵² Уголовное право Российской Федерации. Общая часть: учебник для вузов / под ред. В.С. Комиссарова, Н.Е. Крыловой, И.М. Тяжковой // СПС «КонсультантПлюс», 2017.

общественно опасного деяния) и усечённые (уголовно наказуемое деяние выполняется не полностью, а совершается частично).

Объект преступления разными авторами рассматривается как норма права, потерпевший от преступления, блага (интересы), на которые посягает преступное деяние.⁵³ Но большинство учёных придерживаются мнения, что объект преступления – это охраняемые уголовным законом общественные отношения, которым тем или иным преступлением причиняется вред либо ставится угроза причинения вреда. Это так называемый общий объект всех преступных деяний, в том числе налоговых преступлений. Помимо общего объекта, в теории уголовного права выделяют родовой, видовой и непосредственный объекты («вертикальное» деление объектов). Из числа непосредственных объектов выделяют основной, дополнительный и факультативный.

Родовой объект – это совокупность однотипных по своей сущности общественных отношений, на которые посягает преступление. В УК РФ родовой объект определяется по названию раздела Особенной части. Налоговые преступления входят в Раздел VIII УК РФ «Преступления в сфере экономики». Значит, их родовым объектом будут выступать общественные отношения, складывающиеся в сфере экономики. К данной группе относятся отношения собственности, в сфере управления экономической деятельностью, производства, обмена, распределения и потребления материальных благ.⁵⁴

Видовой объект – это совокупность общественных отношений одного вида, сходных по своей направленности, на которые посягают преступления. Видовой объект, по сравнению с родовым, включает в себя более узкую группу общественных отношений и является частью последнего. Он отражён в названиях глав Особенной части УК РФ. Налоговые преступления включены в главу 22: «Преступления в сфере экономической деятельности»,

⁵³ Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С.220-221.

⁵⁴ Там же. С.223.

тогда их видовой объект – это общественные отношения в сфере экономической деятельности, то есть в сфере создания, распределения и потребления материальных благ и услуг.

Наконец, непосредственный объект – это конкретное общественное отношение, на которое непосредственно посягает отдельное преступное деяние. И он будет свой у каждого из преступлений, предусмотренных в статьях Особенной части УК РФ. Что касается преступного деяния, предусмотренного ст.198 УК РФ, то в юридической науке существует несколько мнений по поводу его непосредственного объекта. По мнению И.В. Александрова, это общественные отношения в финансовой сфере, обеспечивающие формирование бюджета и внебюджетных фондов за счёт сбора налогов с физических лиц.⁵⁵ Н.А. Табакова определяет его как «правоотношения налогоплательщика и налоговых органов по взысканию налогов и (или) сборов».⁵⁶ Более полное определение непосредственного объекта преступления, указанного в ст.198 УК РФ, приводит Р.А. Сабитов: им являются «общественные отношения, возникающие по поводу уплаты физическими лицами налогов и сборов и их взиманию уполномоченными органами государства и местного самоуправления».⁵⁷ Что касается дополнительного и факультативного объекта, то, по мнению большинства специалистов, у данного преступления они отсутствуют.

Предмет преступления – это материальная или нематериальная ценность, по поводу которой или в связи с которой существует общественное отношение – объект преступления. Предмет, таким образом, соотносится с объектом как часть и целое. Предметом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица являются денежные суммы, уплачиваемые физическими лицами в соответствующие бюджеты в рамках исполнения налоговой обязанности.

⁵⁵ Александров И.В. Уклонение от уплаты налогов: основы криминалистической характеристики. СПб.: Юридический центр-Пресс, 2011. С.30.

⁵⁶ Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.24.

⁵⁷ Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С.227.

Объективная сторона преступления – это внешняя сторона преступного посягательства, совокупность тех или иных проявляющихся во вне признаков, характеризующих совершаемое преступление. Она включает в себя такие элементы как общественно опасное деяние (в форме действия или бездействия), общественно опасные последствия и причинно-следственную связь между ними, а также факультативные элементы (время, способ, обстановку совершения преступления и т.д.). Объективная сторона преступления, предусмотренного ст.198 НК РФ, представляет собой деяние в виде уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. Необходимо разобраться, что следует понимать под понятием «уклонение». Стоит сказать, что оно не является уникальным для уголовного права, поскольку употребляется в конструкциях составов иных статей УК РФ. Например, ст. 314 УК РФ называется «Уклонение от отбывания ограничения свободы, лишения свободы»; ст.328 УК РФ - «Уклонение от прохождения военной и альтернативной гражданской службы» и т.д. Согласно толковому словарю С.И. Ожегова термин «уклонение» означает «отклонение в сторону, чтобы избежать чего-нибудь», а также «устранение, отказ от чего-нибудь».⁵⁸ П.С. Ефимичев полагает, что уклонение от уплаты налогов – это деяние, проявляющееся в форме умышленного несовершения предписанных действий по уплате установленных законом налогов.⁵⁹ По мнению И.Н. Соловьёва, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов есть не что иное, как «введение в заблуждение налоговых органов или оставление их в неведении относительно объектов налогообложения и подлежащих с них уплате налогов и сборов».⁶⁰ Пленум ВС РФ в своём Постановлении от 28.12.2006г. №64 указывает на то, что под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов необходимо понимать «умышленные деяния, направленные на их неуплату в

⁵⁸ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ozhegov.org/words/37169.shtml> (дата обращения: 30.04.17).

⁵⁹ См.: Нудель С.Л. Уголовно-правовая охрана финансовых отношений: диссертация...доктора юридических наук. Москва, 2015. С.190.

⁶⁰ Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИНФРА-М, 2014. С.98.

крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление тех или иных налогов и сборов в бюджетную систему РФ».⁶¹

Следует констатировать, что сущность уклонения от уплаты налогов (сборов) заключается в умышленном невыполнении виновным конституционной обязанности по уплате налогов и (или) сборов.

Необходимо отметить мнение А.А. Харламовой, которая предлагает заменить понятие «уклонение», содержащееся в ст.198-199 УК РФ, на понятие «неуплата», под которым подразумевается полное или частичное невнесение денежных средств. Автор данного предложения считает, что определяющим моментом указанных преступлений должно быть непоступление таких денежных средств в бюджет.⁶² Стоит сказать, что термин «неуплата» используется в конструкции состава налогового правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ, где он понимается как результат занижения налоговой базы, прочего неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), то есть по сути как результат уклонения. Но использование в УК РФ термина «уклонение» представляется логически правильным и допустимым: в диспозициях ст.198-199 УК РФ раскрываются формы данного деяния, а неуплата налогов (сборов) предполагается как его естественное и обязательное последствие.

Уклонение от уплаты налогов (сборов) с физического лица может совершаться в форме действия – внесения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с налоговым законодательством РФ является обязательным, заведомо ложных сведений. Следует рассмотреть подробнее данный признак объективной стороны.

Начнём с того, что основные обязанности налогоплательщиков закреплены в ст.23 НК РФ: уплата законно установленных налогов, ведение

⁶¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

⁶² Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации. М.: ИД «Юриспруденция», 2016. С.24-25.

учёта своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; подача в налоговый орган по месту учёта налоговых деклараций (расчётов) и т.д. Налоговой декларацией, в соответствии со ст.80 НК РФ, является письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с использованием 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, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога.⁶³ Налоговая декларация предоставляется в отношении каждого налога, подлежащего уплате конкретным налогоплательщиком. К иным документам, представление которых в налоговый орган является обязательным, относятся выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций; копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур; справки о суммах уплаченного налога; расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости; годовые отчеты; документы, которые подтверждают право на налоговые льготы и т.д. (п.5 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64).⁶⁴ Также к числу таких документов стоит отнести расчёт сбора - письменное заявление или заявление плательщика сбора, которое составляется в электронной форме и передаётся по телекоммуникационным каналам связи с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих

⁶³ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

⁶⁴ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ.⁶⁵

Внесение в налоговую декларацию или в иные документы заведомо ложных сведений представляет собой умышленное указание в них любых недействительных данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой другой информации, которая влияет на правильное исчисление и уплату налогов (сборов). На практике это действие может выражаться в умышленном неотражении в документации данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительной величины дохода, искажении размеров произведенных расходов, учитываемых при исчислении налогов. Кроме того, заведомо ложными сведениями будут являться не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных налогоплательщиком расходов, полученных доходов; также искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности; искажение в расчётах показателей при уплате единого налога на вмененный доход и т.д.⁶⁶

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица может осуществляться в форме бездействия – путём непредставления налоговой декларации или других документов, представление которых обязательно. Это происходит в тех случаях, когда физическое лицо по истечении установленных законом сроков на подачу декларации, расчёта сбора, иных документов не предоставило их в соответствующие территориальные налоговые органы, оставляя налоговые органы в неведении относительно имеющих у такого лица объектов налогообложения.

Следует сказать, что на практике встречаются случаи, когда уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается двумя

⁶⁵ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

⁶⁶ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

перечисленными способами: как путём внесения в налоговую декларацию и иные документы заведомо ложных сведений, так и непредставлением таких документов. Так, гражданин К., будучи индивидуальным предпринимателем, состоящим на налоговом учёте, вёл деятельность по производству общестроительных работ. В качестве подрядчика он заключил несколько договоров подряда на строительство домов с А. (заказчиком). Сумма оплаты, которую получил К. в рамках этих договоров, составила 32 200 708,10р. К. заведомо знал, что на основании ст.346.21 НК РФ он является плательщиком налога, уплачиваемого в связи с использованием упрощённой системы налогообложения (УСН). Также он обязан был в соответствии со ст.346.23 НК РФ представить налоговую декларацию в налоговый орган по месту жительства не позднее 30 апреля года, который следует за истёкшим налоговым периодом (то есть до 30 апреля 2015г.). К. получил доход от осуществления предпринимательской деятельности за период с 21.03.2014г. по 31.12.2014г. в размере 27 752 708р., вследствие чего он должен был исчислить и оплатить налог по УСН по налоговой ставке в размере 6%. Но 16.02.2015г. К. подал в налоговый орган декларацию по УСН, куда включил заведомо ложные сведения о том, что сумма его дохода за налоговый период составила 0,00р. Декларацию по форме 3-НДФЛ за 2014г., чьё предоставление является обязательным, он не подал. В итоге, индивидуальный предприниматель К. за период с 21.03.2014г. по 31.12.2014г. умышленно не исчислил и не уплатил в бюджет налог по УСН в сумме 1 665 162р., что является крупным размером. Действия К. были квалифицированы судом по ч.1 ст.198 УК РФ.⁶⁷

По поводу конструкции состава преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, в науке уголовного права существуют два противоположных мнения. И.Н. Соловьёв считает данный состав преступления материальным, указывая на обязательное наступление последствий в виде неуплаченных

⁶⁷ Архив Ленинского районного суда г. Краснодара за 2015г. Дело №1-775/15.

сумм налогов (сборов).⁶⁸ Этой же позиции придерживается и Н.А. Табакова, отмечая, что «привлечение физического лица к уголовной ответственности возможно лишь при наступлении вредных последствий, выразившихся в неполучении бюджетами разных уровней того или иного налога (сбора) в предусмотренных законом размерах».⁶⁹ В противоположность изложенным утверждениям, следует считать, что уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица имеет формальную конструкцию состава. По этому поводу Н.Г. Вольдимарова пишет, что «хотя вредоносные последствия в виде причинения ущерба бюджетной системе по факту имеют место быть, однако конструктивным признаком состава является факт неуплаты налогов (сборов) в определённый срок; на основании чего для преступлений, предусмотренных ст.198-199 УК РФ, характерна формальная конструкция состава».⁷⁰ А.А. Харламова указывает, что понятия крупный и особо крупный размер характеризуют само деяние в виде уклонения, а не последствия преступления.⁷¹ Иначе говоря, крупный или особо крупный размер деяния, в данном случае, является его количественной характеристикой, а не последствием. Если бы диспозиция ст.198 УК РФ звучала как «неуплата налогов и (или) сборов с причинением ущерба в крупном (особо крупном) размере», то тогда состав данного преступления был бы материальным, имелось бы последствие – причинение ущерба в определённом размере. Также стоит сказать, что налоговые преступления, предусмотренные ст.198-199 УК РФ, по своей конструкции сходны с составами преступлений, предусмотренных ст.157 УК РФ («Злостное уклонение от уплаты средств на содержание детей или нетрудоспособных родителей») и ст.177 УК РФ («Злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности»). А эти составы учёные признают формальными.

⁶⁸ Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИНФРА-М, 2014. С.102.

⁶⁹ Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.27-28.

⁷⁰ Вольдимарова Н.Г. Актуальные вопросы уголовной ответственности за налоговые преступления: монография. М.: РПА Минюста России, 2013. С.63.

⁷¹ Харламова А.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов: монография. Екатеринбург: Уральский юридический институт МВД России, 2013. С.44.

Необходимо определиться с тем, что следует понимать под крупным и особо крупным размером уклонения по ст.198 УК РФ. В соответствии с Примечанием 1 к ст.198 УК РФ, крупным размером является:

а) сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 900 000р., при условии, что доля неуплаченных налогов (сборов) превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов. Следует учесть, что сумма неуплаты может иметь место в одном финансовом году или слагаться из неуплат за 2-3 любых финансовых года подряд. Финансовый год, в соответствии со ст.12 Бюджетного Кодекса РФ, соответствует календарному году.⁷²

б) Сумма налогов и (или) сборов, превышающая 2 700 000р. В таком случае, доля неуплаты не принимается во внимание.

Например, частнопрактикующий детектив на протяжении 3 лет занижал в налоговой декларации размер своего дохода, это привело к неуплате налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в каждом финансовом году на суммы, соответственно, в 580 000р., 990 000р. и 1 200 000р. Получается, что в пределах трёх финансовых лет подряд сумма неуплаченного НДФЛ составила 2 770 000р. К примеру, сумма подлежащих им уплате налогов будет равняться 9 000 000р., тогда доля неуплаты превышает 10% от указанной суммы налогов (10% от 9 000 000р. составляет сумма в 900 000р.). В этом случае, действия детектива следует квалифицировать по ч.1 ст.198 УК РФ.⁷³

Ч.2 ст.198 УК РФ предусматривает уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица, совершённое в особо крупном размере; им является:

1) сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 4 500 000р., при условии, что доля

⁷² «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 03.08.1998, N 31, ст. 3823.

⁷³ Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИНФРА-М, 2014. С.97.

неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов;

2) сумма налогов и (или) сборов, превышающая 13 500 000р.

Наличие крупного или особо крупного размера неуплаченных налогов (сборов) – важнейших признак налоговых преступлений, позволяющих разграничивать такие преступные деяния и налоговые правонарушения, ответственность за которые предусмотрена НК РФ.

В процессе исследования объективной стороны преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, возникает вопрос об отнесении его к числу длящихся или продолжаемых преступлений. Под длящимся преступлением следует понимать совершение одного преступного деяния в течение определенного периода времени. Продолжаемое преступление – это преступление, складывающееся из ряда юридически тождественных деяний (действий или бездействия), направленных к единой цели, объединенных единым умыслом, единством объекта посягательства, возможных преступных последствий и квалифицируемых как одно преступление.⁷⁴ В.Г. Шумихин в длящемся преступлении выделяет три признака: непрерывность негативного воздействия на объект преступления; непрерывность при осуществлении преступного действия или бездействия; цель лица – осуществить непрерывное преступление.⁷⁵ Все эти признаки присутствуют при совершении уклонения от уплаты налогов (сборов). Также деяние в форме уклонения не выглядит как совокупность сходных действий, между совершением которых проходят некоторые промежутки времени (что свойственно продолжаемым преступлениям). Действие (бездействие) в итоге одно – внесение в соответствующие документы заведомо ложных сведений или непредставление необходимых документов с целью неуплаты обязательных платежей, что влечёт за собой их непоступление в бюджет того

⁷⁴ Приказ Генпрокуратуры России N 39, МВД России N 1070, МЧС России N 1021, Минюста России N 253, ФСБ России N 780, Минэкономразвития России N 353, ФСКН России N 399 от 29.12.2005 (ред. от 20.02.2014) «О едином учете преступлений» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2005 N 7339) // "Российская газета", N 13, 25.01.2006.

⁷⁵ Шумихин В.Г. Конструктивные признаки длящегося преступления // Вестник Пермского университета, 2010, №2. С.209.

или иного уровня. То есть деяние в форме уклонения – это непрерывный процесс, в конечном итоге, прекращаемый либо самим виновным, либо пресекаемый правоохранительными органами. Кроме того, иные преступления, описанные с помощью термина «уклонение» (например, уже упоминаемые нами преступные деяния, установленные ст.157, 177 УК РФ) специалистами относятся к категории длящихся.⁷⁶

Представляется важным определить момент окончания уклонения от уплаты налогов (сборов) с физического лица. Не стоит забывать, что срок предоставления налоговой декларации и сроки уплаты налога могут не совпадать. Например, срок представления налоговой декларации по НДФЛ – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом – за календарным годом, в котором был получен доход (ст.216, 229 НК РФ). Срок уплаты НДФЛ – не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст.228 НК РФ). Как разъясняет Пленум ВС РФ, исходя из того, что срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступлений, предусмотренных ст.198-199 УК РФ, необходимо считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный действующим налоговым законодательством.⁷⁷ Относительно НДФЛ налоговое преступление, предусмотренное ст.198 УК РФ, будет считаться оконченным 16 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Бывает ситуация, когда уклонение происходит по нескольким видам налогов (например, по НДФЛ, налогу на имущество физических лиц и водному налогу), а налоговое законодательство предусматривает различные сроки их уплаты (уплата НДФЛ – не позднее 15 июля года, следующего за прошедшим календарным годом; налога на имущество физических лиц – не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим календарным годом (ст.405, 409 НК РФ); водного

⁷⁶ Харламова А.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов: монография. Екатеринбург: Уральский юридический институт МВД России, 2013. С.40.

⁷⁷ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

налога – не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (ст.333.11, 333.14 НК РФ). Как отмечает Н.А. Табакова, с учётом сложившейся судебной-следственной практики моментом окончания преступления, в данном случае, стоит считать неуплату налога и (или) сбора, который подлежит уплате последним по времени.⁷⁸ В вышеизложенной ситуации уклонение от уплаты НДС, водного налога и налога на имущество физических лиц будет считаться оконченным 2 декабря года, истекшего за налоговым периодом (календарным годом) по водному налогу.

В свою очередь, непредставление физическим лицом в срок налоговой декларации или подача её в налоговые органы с заведомо ложными сведениями следует квалифицировать как покушение на налоговое преступление по ч.3 ст.30 УК РФ и по ст.198 УК РФ.

Субъект преступления – это лицо, способное нести уголовную ответственность при совершении им общественно опасного деяния, предусмотренного УК РФ.⁷⁹ В соответствии с положениями уголовного законодательства, уголовную ответственность могут нести только физические лица (ст.19 УК РФ). Субъектом преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, является вменяемое физическое лицо (гражданин РФ, иностранный гражданин, апатрид), достигшее к моменту совершения преступления возраста 16 лет (ч.1-2 ст.20 УК РФ), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в бюджет налогов (сборов), а также обязанность по представлению налоговой декларации (расчёта сбора) и иных необходимых документов в налоговый орган. В число таких лиц входят индивидуальные предприниматели; главы крестьянских (фермерских) хозяйств; адвокаты; нотариусы, занимающиеся частной практикой. Пленум ВС РФ добавляет, что к числу субъектов данного преступления также следует относить законного или уполномоченного представителя налогоплательщика (плательщика

⁷⁸ Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.34.

⁷⁹ Уголовное право Российской Федерации. Общая часть: учебник для вузов / под ред. В.С. Комиссарова, Н.Е. Крыловой, И.М. Тяжковой // СПС «КонсультантПлюс», 2017.

сбора), участвующего от его имени в правоотношениях, связанных с уплатой налогов и (или) сборов.⁸⁰

Уголовной ответственности подлежит только вменяемое физическое лицо. В ст. 21 УК РФ даётся понятие невменяемости, опираясь на которое можно дать определение вменяемости. Получается, что вменяемость – это определённое состояние психики, при котором человек в момент совершения общественно опасного деяния способен осознавать значение собственных действий и руководить ими, вследствие чего он способен быть ответственным за свои действия. Физическое лицо, невменяемое в момент совершения налогового преступления, не может за содеянное привлекаться к уголовной ответственности.

Как уже отмечалось выше, за уклонение от уплаты налогов (сборов) по ст.198 УК РФ, помимо обычных физических лиц, привлекаются и индивидуальные предприниматели, хотя они по своему правовому статусу ближе к юридическим лицам. Этот вывод вытекает из норм Гражданского Кодекса РФ (далее – ГК РФ). Согласно п.3 ст.23 ГК РФ, к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно будут применяться правила ГК РФ, регулирующие деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями.⁸¹ Индивидуальные предприниматели, как и юридические лица, платят налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Однако они привлекаются к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов (сборов) в том же размере, что и обычные физические лица. Для организаций установлен более высокий предел крупного (особо крупного) размера суммы налогов (сборов) (о том, чему он равен, мы поговорим в следующем параграфе), при уклонении от уплаты которой наступает уголовная ответственность по ст.199

⁸⁰ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

⁸¹ «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Российская газета», N 238-239, 08.12.1994.

УК РФ. Получается, что по сравнению с юридическими лицами индивидуальные предприниматели несут более строгую уголовную ответственность. Логичнее было бы отдельно для индивидуальных предпринимателей установить ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица в тех размерах, которые предусмотрены Примечанием 1 к ст.199 УК РФ. Тогда необходимо добавить Примечание 3 к ст.198 УК РФ, изложив его в следующей редакции:

«3. Для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крупным и особо крупным размером признаётся сумма налогов и (или) сборов, установленная в Примечании 1 к статье 199 настоящего Кодекса».

Теперь следует рассмотреть субъективную сторону преступного деяния, предусмотренного ст.198 УК РФ. В теории уголовного права этот элемент состава преступления определяют как внутреннее содержание общественно опасного посягательства, которое характеризует психические процессы, протекающие в сознании лица, задумывающего или осуществляющего преступление. Основным компонентом субъективной стороны выступает вина – психическое отношение лица к совершаемому им общественно опасному деянию и его последствиям. Различают следующие формы вины: умысел и неосторожность (ст.24 УК РФ). Умысел, в свою очередь, бывает прямым и косвенным; неосторожность проявляется в виде легкомыслия и небрежности.

Что касается уклонения от уплаты налогов (сборов) с физического лица, то оно может совершаться только в форме прямого умысла. Р.А. Сабитов отмечает, что «так как состав преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, является формальным, то, следовательно, психическое отношение виновного к совершаемому им деянию не может выражаться в форме косвенного умысла, при котором лицо не желает наступления общественно опасных последствий, однако сознательно допускает их или

относится безразлично к ним».⁸² Кроме того, уклониться от конституционной обязанности уплачивать законно установленные налоги (сборы), также предусмотренной в НК РФ можно только с прямым умыслом. Наконец, той же позиции придерживается Пленум ВС РФ, указав, что «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты».⁸³

Таким образом, вина физического лица, совершившего преступление, предусмотренное ст.198 УК РФ, заключается в форме прямого умысла. Виновный субъект осознаёт общественную опасность уклонения от уплаты налогов и (или) сборов указанными в УК РФ действиями (бездействием) (интеллектуальный элемент прямого умысла) и желает совершить данное деяние (волевой элемент прямого умысла).

Что касается факультативных признаков субъективной стороны данного преступления, то здесь можно выделить цель и мотив. Цель преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, исходя из содержания диспозиции, будет являться уклонение от исполнения установленной в Конституции РФ налоговой обязанности с последующим использованием денежных средств по своему желанию и усмотрению. Мотив преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, обычно корыстный: за счёт неуплаченной суммы налогов (сборов) виновный желает удовлетворить собственные материальные потребности – приобрести недвижимость, транспортные средства, объекты роскоши и т.д. Но стоит учитывать, что мотив такого преступления не входит в число обязательных признаков его состава и на квалификацию содеянного не влияет.

Итак, состав преступления, установленный ст.198 УК РФ, был подробно охарактеризован путём изучения в отдельности его обязательных

⁸² Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С.253.

⁸³ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

элементов (объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны). Также были затронуты некоторые факультативные элементы (предмет, цель).

2.2 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст.199 УК РФ)

Общий, родовой и видовой объект совпадает у всех преступлений, предусмотренных ст.198-199.2 УК РФ. Непосредственным объектом преступного деяния, установленного ст.199 УК РФ, являются общественные отношения, возникающие по поводу уплаты организациями налогов (сборов) и их взиманию уполномоченными органами государства и местного самоуправления. Предмет данного преступления совпадает с предметом преступного посягательства, предусмотренного ст.198 УК РФ. Это денежные суммы, уплачиваемые организациями в бюджет того или иного уровня в рамках исполнения обязанности по уплате налогов (сборов).

Объективная сторона данного состава преступления выражается в виде уклонения от уплаты налогов (сборов) с организации, осуществляемом путём внесения в налоговую декларацию или иные документы, которые налогоплательщик обязан предоставлять в налоговые органы, заведомо ложных сведений. Также уклонение имеет место быть при непредставлении налоговой декларации (расчёта сбора), прочих обязательных документов от организации. В целом, объективная сторона преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ, во многом совпадает с объективной стороной преступного деяния, установленного ст.198 УК РФ. В предыдущем параграфе уже рассматривалась категорию «уклонение от уплаты налогов (сборов)», раскрывали формы данного деяния, а также было установлено, какие обязательные документы понимаются под «иными документами». Так же, как и у состава ст.198 УК РФ, конструкция состава ст.199 УК РФ будет формальной: закреплённое в диспозиции статьи деяние имеет количественную характеристику – крупный или особо крупный размер совершения. И для рассматриваемого преступления он будет отличаться.

Исходя из Примечания 1 к ст.199 УК РФ, крупным размером совершённого деяния признаётся:

а) сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 5 000 000р., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 25 процентов подлежащих уплате сумм налогов (сборов);

б) сумма налогов и (или) сборов, превышающая 15 000 000р.

В п.«б» ч.2 ст.199 УК РФ предусмотрен квалифицированный состав преступления – уклонение от уплаты налогов (сборов) с организации, совершённое в особо крупном размере, под которым понимается:

1) сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 15 000 000 р., при условии, что доля неуплаченных налогов (сборов) превышает 50 процентов подлежащих уплате сумм налогов (сборов);

2) сумма налогов (сборов), превышающая 45 000 000р.

Аналогично преступному деянию, предусмотренному ст.198 УК РФ, уклонение от уплаты налогов (сборов) с организации является длящимся преступлением. Моментом окончания такого преступного посягательства нужно считать фактическую неуплату налога (сбора) с организации в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, при уклонении от уплаты нескольких налогов (сборов) - неуплату налога и (или) сбора, подлежащим уплате последним по времени.

Особенностью состава преступления, установленного ст.199 УК РФ, является субъект данного преступного посягательства. Хотя, исходя из диспозиции статьи, уклонение от уплаты налогов (сборов) происходит с организации, не будем забывать, что юридические лица по действующему законодательству не могут быть субъектами преступления. Уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов (сборов) с организации подлежит вменяемое физическое лицо (гражданин РФ, иностранный гражданин, лицо без гражданства), достигшее возраста шестнадцати лет и

отвечающее в организации за исполнение её обязанностей по исчислению и уплате налогов (сборов). Под организациями в соответствии со ст.11 НК РФ понимаются российские юридические лица, иностранные юридические лица, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.⁸⁴ Перечень лиц, ответственных в организации за исполнение её обязанностей по исчислению и уплате налогов (сборов), содержится в п.7 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006г. №64. К ним относятся:

- руководитель организации-налогоплательщика;
- главный бухгалтер (или бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), на которых возложены обязанности по подписанию отчетной документации, необходимой для представления в налоговые органы, а также по обеспечению полной и своевременной уплаты налогов (сборов);
- иные лица, если они были специально уполномочены на совершение таких действий органом управления данной организации;
- лица, которые фактически исполняли обязанности руководителя организации или главного бухгалтера (бухгалтера);
- служащие организации, например, те, кто занимается оформлением первичных документов бухгалтерского учёта, при наличии оснований также могут привлекаться к уголовной ответственности по соответствующей части ст.199 УК РФ как пособники такого преступного деяния (ч.5 ст.33 УК РФ), содействовавшие умышленно его совершению.⁸⁵

Ещё один квалифицированный состав данного преступления – уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, совершённое группой лиц по предварительному сговору (п.«а» ч.2 ст.199 УК РФ). Нужно сказать, что преступление признается совершенным группой лиц по

⁸⁴ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

⁸⁵ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

предварительному сговору в том случае, если в нем принимали участие лица, которые заранее договорились о совместном совершении преступления (ч.2 ст.35 УК РФ). Следует привести пример из судебной практики. Так, В.Б. Пасоха, являлся участником и генеральным директором общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Дейморт» - организации, занимавшейся куплей-продажей кабельной продукции. Он вступил в преступный сговор с Т.В. Бабушкиной, исполнявшей обязанности главного бухгалтера ООО и фактически осуществлявшей ведение бухгалтерского учёта в организации, направленный на уклонение от уплаты налогов с ООО путём включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений. Общество являлось плательщиком НДС и налога на прибыль организаций. В.Б. Пасоха и Т.В. Бабушкина разработали преступную схему с целью завышения расходов по налогу на прибыль организации и необоснованного применения завышенных налоговых вычетов по НДС, минимизировав, тем самым, налоговые платежи с общества. Ими было создано пять фиктивных организаций, реально не ведущих финансово-хозяйственной деятельности, чьими учредителями и руководителями значились лица, не имевшие отношения к деятельности данных юридических лиц. Фактически ими управляли В.Б. Пасоха и Т.В. Бабушкина. Они создавали видимость поставок кабельной продукции в пользу ООО «Дейморт» от таких организаций, подтверждая это фиктивными документами (договорами поставки, счетами-фактурами, товарными накладными, платёжными документами). В связи с этим на расчётные счета фиктивных обществ перечислялись денежные средства с целью введения в заблуждение налоговых органов относительно деятельности ООО «Дейморт». Как генеральный директор, В.Б. Пасоха лично подписывал договоры поставки. Все подложные документы Т.В. Бабушкина отражала в бухгалтерском и налоговом учёте ООО и использовала при составлении налоговых деклараций общества по налогу на прибыль организаций за 2010г. и за 2011г. и НДС за 4 квартал 2010г. и за 1-4 кварталы 2011г., внося, тем самым, заведомо ложные сведения о размерах

налоговых вычетов по НДС, а также о размере затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Вследствие этого, указанные декларации содержали ложные сведения о суммах налога на прибыль организаций и суммах НДС, подлежащих уплате в бюджет. В.Б. Пасоха лично подписывал налоговые декларации и совместно с Т.В. Бабушкиной направлял их в налоговый орган. Указанные преступные действия привели к неуплате ООО «Дейморт» налогов в особо крупном размере и были квалифицированы судом по п. «а», «б» ч.2 ст.199 УК РФ.⁸⁶

Как уже отмечалось выше, субъектом преступления может являться только физическое лицо. Многие учёные считают необходимым ввести уголовную ответственность для юридических лиц (в частности, за уклонение от уплаты налогов (сборов) с организации). Например, в ряде зарубежных государств (в Молдове, в Литве, во Франции, в США) юридические лица рассматриваются в качестве субъектов преступления наряду с физическими лицами. По российскому законодательству юридические лица несут ответственность за налоговые и административные правонарушения. В настоящее время введение уголовной ответственности для юридических лиц невозможно, это будет противоречить положениям Общей части УК РФ. Субъектом преступления может быть вменяемое лицо, то есть лицо, способное в момент совершения общественно опасного действия (бездействия) осознавать значение собственных действий и руководить ими. Как же тогда можно определить вменяемость или невменяемость юридического лица? Также стоит вспомнить, что одной из целей уголовного наказания является исправление осужденного (ч.2 ст.43 УК РФ), очевидно, что это может касаться только физических лиц. Да и многие виды наказаний (принудительные работы, исправительные работы, арест, лишение свободы и т.д.) никак нельзя применить к организациям. В связи с этим И.Н. Соловьёв справедливо отмечает, что «привлечение к уголовной ответственности

⁸⁶ Приговор Басманного районного суда г.Москвы №01-0279/2016 по уголовному делу №1-279/16. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sud-praktika.ru/precedent/102609.html> (дата обращения: 07.05.17).

юридических лиц противоречит основополагающим принципам отечественного уголовного права и на данном этапе рассмотрение вопроса о возможности её введения является преждевременным».⁸⁷

Субъективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, как и у состава преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ, характеризуется виной в форме прямого умысла. Лицо, отвечающее в организации за исполнение её обязанностей по исчислению и уплате налогов (сборов), осознаёт общественную опасность уклонения от уплаты налогов и (или) сборов указанными в УК РФ действиями (бездействием) и желает совершить данное преступное деяние. Возможность совершения данного преступления только в форме прямого умысла подтвердил Конституционный Суд РФ. В одном из своих постановлений он отметил, что «то обстоятельство, что в диспозиции ст. 199 УК РФ использован термин "уклонение", указывающий на определенную цель совершаемого деяния - избежать уплаты законно установленных налогов, свидетельствует о том, что состав этого преступления предполагает наличие в действиях виновного лица именно умысла (ч. 2 ст. 25 УК РФ), который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога. Следовательно, применительно к преступлению, предусмотренному ст. 199 УК РФ, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил».⁸⁸

Факультативные признаки субъективной стороны преступления (мотив, цель, эмоции) не являются обязательными признаками данного состава преступного деяния и не оказывают влияния на квалификацию содеянного.

⁸⁷ Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИНФРА-М, 2014. С.114-115.

⁸⁸ Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишниковой, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // «Вестник Конституционного Суда РФ», N 4, 2003.

Следовательно, были рассмотрены все обязательные элементы состава преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ: объект и объективная сторона; субъект и субъективная сторона.

2.3 Неисполнение обязанностей налогового агента (ст.199.1 УК РФ)

Общий, родовой и видовой объект налоговых преступлений уже исследовался выше. Что касается непосредственного объекта данного преступления, то им будут являться общественные отношения, возникающие при исполнении налоговым агентом обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в соответствующий бюджет. Предмет преступления – те денежные средства, которые подлежат удержанию у налогоплательщика и последующему перечислению в бюджетную систему РФ.

Объективная сторона данного состава преступления заключается в неисполнении в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (сборов), подлежащих на основании норм налогового законодательства РФ исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в тот или иной бюджет (внебюджетный фонд). Понятие налоговых агентов раскрывается в ст.24 НК РФ: ими признаются «лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ».⁸⁹ Н.А. Табакова отмечает, что «в налоговом законодательстве РФ предусмотрена деятельность налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему РФ сумм следующих налогов: НДС, НДФЛ и налога на прибыль организаций».⁹⁰ Но чаще всего налоговые агенты осуществляют свою деятельность в отношении НДФЛ.

⁸⁹ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

⁹⁰ Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.57.

В той же ст.24 НК РФ перечислены и основные обязанности налоговых агентов. Так, налоговые агенты должны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных сумм, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства и сообщать налоговому органу о невозможности удержания налога и о сумме задолженности налогоплательщика. Кроме того, они обязаны вести учёт начисленных и уплаченных налогоплательщикам доходов и налогов, которые были исчислены, удержаны и перечислены в бюджетную систему РФ, в том числе по каждому налогоплательщику. Налоговые агенты несут и иные обязанности, предусмотренные НК РФ. Следует обратить внимание на тот факт, что обязанности налоговых агентов по НК РФ связаны исключительно с налогами, а УК РФ предусматривает уголовную ответственность за неисполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению и налогов, и сборов. Поэтому предлагается исключить слова «и (или) сборов» из диспозиции ч.1 ст.199.1 УК РФ и изложить её в следующей редакции: «Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере...».

Следует признать справедливым замечание И.Н. Соловьёва, что «уголовно наказуемым является неисполнение налоговым агентом любой из этих трёх его обязанностей».⁹¹

Ещё один вопрос вызывает тот факт, что в исследуемой статье говорится о неисполнении обязанности по перечислению налогов не только в тот или иной бюджет, но и во внебюджетный фонд. Но стоит учесть, что в

⁹¹ Соловьёв И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект, 2015. С.47.

государственные внебюджетные фонды (в Пенсионный Фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования) перечисляются страховые взносы, но не налоги или сборы. Поэтому слова «внебюджетный фонд» также предлагается исключить из диспозиции ч.1 ст.199.1 УК РФ, тогда она будет звучать следующим образом:

«Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенное в крупном размере...».

Дискуссионным в науке является вопрос о том, в каких формах совершается рассматриваемое преступное деяние. А.А. Харламова считает, что оно характеризуется только формой бездействия: налоговый агент имел возможность и должен был действовать в соответствии с законом, однако осознанно не исполнил возложенные на него обязанности по исчислению, удержанию или перечислению налогов.⁹² Н.А. Табакова также полагает, что неисполнение обязанностей здесь следует рассматривать только как бездействие.⁹³ Видится, что данное деяние может осуществляться не только в форме бездействия, но также и в форме действия. В частности, Р.А. Сабитов указывает, данное преступление может выражаться в следующих действиях:

а) налоговый агент умышленно неверно исчислил, не полностью удержал и не полностью перечислил налог;

б) налоговый агент умышленно перечислил налог в ненадлежащий бюджет.⁹⁴

Обязательным признаком объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст.199.1 УК РФ, является крупный (особо крупный) размер не удержанных и не перечисленных налогов. Он определяется в

⁹² Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации. М.: ИД «Юриспруденция», 2016. С.63-64.

⁹³ Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. С.56.

⁹⁴ Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С.274.

соответствии с Примечанием 1 к ст.199 УК РФ, и он был исследован в предыдущем параграфе. Указанное деяние, совершённое в особо крупном размере, образует квалифицированный состав преступления (ч.2 ст.199 УК РФ). Что касается конструкции данного состава преступления, то он является формальным. В диспозиции ст.199.1 УК РФ не говорится о наступлении общественно опасных последствий – причинении ущерба. Здесь даётся количественная характеристика общественно опасного деяния – неисполнение соответствующих обязанностей налогового агента в крупном или в особо крупном размере. Исходя из позиции Пленума ВС РФ, данное преступление считается оконченным с момента перечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные НК РФ, в соответствующий бюджет сумм налогов в крупном или особо крупном размере, которые он обязан был исчислить и удержать у налогоплательщика.⁹⁵ Преступление, предусмотренное ст.199.1 УК РФ, будет длиться.

Субъект данного преступления – вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста и отвечающее одному из следующих признаков:

- а) имеющее статус индивидуального предпринимателя;
- б) имеющее в связи с занимаемым должностным или служебным положением в организации обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов. Это может быть руководитель организации, её главный (старший) бухгалтер, иной сотрудник организации, который специально уполномочен на совершение таких действий, а также лицо, фактически исполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера.⁹⁶

Субъективная сторона преступного деяния характеризуется виной в форме прямого умысла. Необходимо учитывать, что обязанности налогового

⁹⁵ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

⁹⁶ Там же.

агента касательно правильного и своевременного исчисления, удержания из денежных сумм, уплачиваемых налогоплательщикам, и последующего перечисления в бюджетную систему РФ тех или иных налогов, установлены нормами НК РФ. Таким образом, не выполняя такую обязанность, виновный осознаёт преступную сущность совершаемого им деяния, предвидит последствия в виде наносимого ущерба государству и желает их наступления.

В диспозиции ст.199.1 УК РФ закреплён факультативный признак субъективной стороны преступления – мотив в виде личного интереса, его наличие в действиях виновного обязательно для квалификации содеянного по указанной статье. Как разъяснил Пленум ВС РФ, личный интерес, в данном случае, выражается в стремлении извлечь выгоду имущественного, или неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как протекционизм, карьеризм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, либо заручиться поддержкой в решении того или иного вопроса и т.п.⁹⁷ Если неисполнение налоговым агентом соответствующих обязанностей не связано с его личными интересами, то содеянное не образует состава преступления, предусмотренного ст.199.1 УК РФ, даже если было совершено в крупном или особо крупном размере. Проведя анализ судебной практики по данной категории уголовных дел, И.Н. Соловьёв сетует, что многие руководители организаций, умышленно не исполнившие обязанности налоговых агентов, в качестве оправдания своих действий прикрываются самыми разными причинами: необходимостью закупки нового оборудования, выплаты задолженности по кредитам, выплаты заработной платы работникам организации и т.д.⁹⁸ При рассмотрении таких уголовных дел суд признаёт доказанным факт неисполнения обязанности налогового агента, однако,

⁹⁷ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

⁹⁸ Соловьёв И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект, 2015. С.51-52.

учитывая данные доводы обвиняемых, не подтверждает наличия мотива в виде личных интересов в их действиях, который на практике весьма сложно доказать. Вследствие этого, виновные избегают уголовной ответственности. Так, Кольским районным судом Мурманской области Б.В. Кириченко, генеральный директор ОАО «Ар-пиво», обвинялся в неисполнении обязанности налогового агента по перечислению НДФЛ в бюджет, совершённом в крупном размере. В ходе рассмотрения дела было установлено, что на тот момент на предприятии сложилось тяжёлое финансовое положение, его имущество находилось в залоге, заработная плата работникам регулярно задерживалась. Предъявленное обвинение носило обобщённый характер, доказательств того, что Б.В. Кириченко действовал в личных интересах, представлено не было. В связи с этим, в отношении обвиняемого был вынесен оправдательный приговор.⁹⁹

Пожалуй, следует согласиться с предложением Л.В. Золотухиной о необходимости исключения из диспозиции ст.199.1 УК РФ указания на «личный интерес» как обязательно подлежащий установлению признак субъективной стороны состава преступления.¹⁰⁰ Такие обстоятельства, как тяжёлое финансовое положение организации, задолженности по кредитам и при выплате заработной платы коллективу, следует учитывать в качестве обстоятельств, смягчающих наказание. Таким образом, редакция ч.1 ст.199.1 УК РФ должна быть сформулирована в следующем виде:

«Неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенное в крупном размере...».

Стоит отметить, что налоговый агент, помимо неисполнения в личных интересах возложенной на него обязанности по исчислению, удержанию или

⁹⁹ Соловьёв И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление: учебное пособие. М.: Проспект, 2015. С.23-24.

¹⁰⁰ См.: Вольдимарова Н.Г. Актуальные вопросы уголовной ответственности за налоговые преступления: монография. М.: РПА Минюста России, 2013. С.128.

перечислению налогов, может одновременно уклоняться от уплаты налогов (сборов) с физического лица или организации. В таком случае, содеянное следует квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ст.199.1 УК РФ и соответственно ст.198 УК РФ или ст.199 УК РФ. Если налоговый агент, помимо неисполнения соответствующих обязанностей, совершает также действия по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, то содеянное им требует при наличии к тому оснований дополнительной квалификации по ст.199.2 УК РФ.¹⁰¹

Таким образом, были изучены объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона (в том числе такой её признак, как мотив преступления) состава преступного деяния, предусмотренного в ст.199.1 УК РФ.

2.4 Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ)

Непосредственный объект данного преступления – общественные отношения, возникающие при осуществлении налоговыми органами принудительного взыскания недоимки по налогам и (или) сборам, образовавшейся вследствие неуплаты налогоплательщиком (налоговым агентом) налогов (сборов). Предметом преступления, в данном случае, будут денежные средства или имущество индивидуального предпринимателя или организации, за счёт которого в установленном НК РФ порядке должно производиться взыскание недоимки по неуплаченным налогам (сборам).

Объективная сторона преступного деяния выражается в сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального

¹⁰¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, что, как указал Пленум ВС РФ, следует рассматривать как деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам (сборам) в крупном размере.¹⁰²

Понятие недоимки приводится в ст.11 НК РФ: ею признаётся «сумма налога (сбора, страховых взносов), не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок».¹⁰³ Наличие у налогоплательщика (плательщика сбора) недоимки является основанием для применения к нему мер принудительного взыскания, установленных налоговым законодательством. Процедура взыскания начинается, в соответствии со ст.45 НК РФ, с направления налогоплательщику (плательщику сбора), налоговому агенту требования об уплате налога (сбора). Такое требование содержит в себе сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования и т.д. (ст.69 НК РФ). По истечению указанного в требовании срока, но не позднее 60 дней после истечения такого срока налоговым органом принимается решение о взыскании в принудительном порядке налога (сбора), а также пеней и штрафов за счёт денежных средств или иного имущества налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя (ст.46-47 НК РФ). Если срок на принятие решения пропущен, то у налогового органа остаётся право в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога или сбора.

Итак, взыскание недоимки в принудительном порядке производится в отношении имущества организации и индивидуального предпринимателя и

¹⁰² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

¹⁰³ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

осуществляется в порядке очередности, в зависимости от вида имущества. В соответствии с НК РФ, взыскание производится последовательно в отношении следующих видов имущества:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, непосредственно не участвующего в производстве продукции (товаров). Это могут быть ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;
- 4) готовой продукции (товаров), иных материальных ценностей, не участвующих и не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- 5) материалов и сырья, которые предназначены для непосредственного участия в производственной деятельности, также оборудования, станков, зданий, сооружений, иных основных средств;
- 6) имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение иным лицам без перехода к ним права собственности на это имущество (если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога данные договоры расторгнуты, либо признаны недействительными);
- 7) другого имущества.¹⁰⁴

Здесь важно отметить, что в отношении имущества индивидуального предпринимателя взыскание недоимки не может быть обращено на то имущество, которое предназначено для повседневного пользования данным физическим лицом или членами его семьи. Перечень этого имущества закреплён в ст.446 ГПК РФ. Это жилое помещение (если для лица оно является единственным); предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального имущества; не используемые для целей предпринимательской деятельности племенная скот, кролики, олени, птицы,

¹⁰⁴ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.

пчёлы; призы, государственные награды и т.д.¹⁰⁵ Соккрытие такого имущества не образует состава преступления, предусмотренного ст.199.2 УК РФ.

Из вышеизложенного следует, что взысканию подлежат, в первую очередь, денежные средства на банковских счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента). Тогда взыскание производится путём направления в банк, где открыты счета налогоплательщика, инкассового поручения. При отсутствии денежных средств на банковских счетах (их недостаточности), либо при отсутствии информации у налогового органа о счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) тот может взыскать недоимку по налогу (сбору) за счёт иного имущества (п.7 ст.46 НК РФ). Взыскание в таком случае производится с участием судебного пристава-исполнителя.

Взысканию денежных средств и имущества могут предвостаться меры обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора), например, приостановление операций по счетам в банке или арест имущества. Тогда сокрытие денежных средств или иного имущества, в отношении которых приняты обеспечительные меры, образует состав преступления по ст.199.2 УК РФ.

Таким образом, было установлено, за счет какого имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может производиться взыскание недоимки. Теперь следует разобраться с тем, что обозначает термин «сокрытие». Он происходит от глагола «сокрыть». В русском языке он означает «утаить, скрыть, то есть спрятать таким образом, чтобы другие не смогли увидеть, обнаружить; утаить, не обнаружить, не выдать наличия, присутствия чего-нибудь, сделать незаметным для кого-нибудь».¹⁰⁶ То есть сокрытие денежных средств и иного имущества – это их утаивание или припрятывание. Как отмечает И.Н. Соловьёв, «скрывая своё имущество, преступник по факту пытается ввести в заблуждение государство

¹⁰⁵ «Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации» от 14.11.2002 N 138-ФЗ (ред. от 19.12.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // «Российская газета», N 220, 20.11.2002.

¹⁰⁶ Ушаков Д.Н. Большой толковый словарь русского языка. [Электронный ресурс]. URL: <http://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=72298> (дата обращения: 09.05.17).

в лице налоговых органов относительно собственной налоговой способности, создавая, тем самым, ложное представление о своих возможностях погашать имеющуюся недоимку».¹⁰⁷ Недобросовестный налогоплательщик (плательщик сбора) не заинтересован в покрытии неуплаченной суммы налога (сбора) за счёт своих денежных средств и имущества, которые он намеревается использовать в личных целях. Поэтому он старается спрятать, скрыть их от взыскания со стороны налоговых органов.

На практике, как пишет Р.Г. Искалиев, как правило, применяются три способа сокрытия имущества от уплаты недоимки:

- открытие новых расчётных счетов для проведения расчётов со своими контрагентами;

- направление писем контрагентам с просьбой перечислять денежные суммы дебиторам организации (индивидуального предпринимателя), минуя её (его) расчётные счета;

- выдача руководителем денежных средств организации, за счёт которых должна погашаться задолженность по налогам (сборам), под отчёт подчинённым.¹⁰⁸

Однако Р.А. Сабитов выделяет и другие способы сокрытия денежных средств и имущества, которые подлежат взысканию в счёт недоимки:

- передача имущества во временное пользование, на хранение, отчуждение другим лицам, его физическое перемещение в укромное место;

- подделка финансовых документов;

- несдача денежной выручки в кассу;

- утаивание документов и информации о денежных средствах или прочем имуществе, искажение информации о них в учётных документах;

- сокрытие выручки от реализации имущества; занижение объёма реализованной продукции; реализация одного имущества под видом другого;

¹⁰⁷ Соловьёв И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект, 2015. С.62.

¹⁰⁸ Искалиев Р.Г. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и сборов: монография. М.: Юрлитинформ, 2015. С.12.

- осуществление операций с имуществом и денежными суммами с использованием по взаимной договорённости расчётных счетов других субъектов предпринимательской деятельности;
- использование нелегально открытых счетов в зарубежных банках для незаконного перевода за рубеж денежных сумм;
- открытие новых счетов, с которых сразу после перечисления снимаются все денежные средства, при наличии расчётного счёта, по которому приостановлены финансовые операции.¹⁰⁹

На основе вышеизложенного можно сделать вывод, что преступное деяние, предусмотренное ст.199.2 УК РФ, может совершаться как в форме действия, так путём бездействия.

Типичным примером сокрытия имущества от взыскания по нему недоимки является следующий пример из судебной практики. В.Г. Процко являлся генеральным директором ООО «КРИСТАЛЛ-К», отвечая за финансово-хозяйственную деятельность общества и соблюдение налогового законодательства. Организация имела задолженность по НДС и акцизам в размере 50,9 млн. рублей. В адрес общества неоднократно направлялись требования с уведомлением об уплате налогов и сборов. Впоследствии, к расчётным счетам ООО «КРИСТАЛЛ-К» налоговые органы предъявили инкассовые поручения о принудительном взыскании денежных средств в счёт уплаты задолженности по налогам и сборам. Требования были удовлетворены банком лишь на сумму 1121р., ввиду отсутствия иных денежных средств на расчётных счетах организации. У организации отсутствовала возможность законного осуществления безналичных расчётов с контрагентами ввиду того, что при поступлении на расчётные счета денежных средств они немедленно были бы списаны в счёт погашения задолженности общества по налогам и сборам. В.Г. Процко, имея преступный умысел на сокрытие денежных средств от взыскания недоимки,

¹⁰⁹ Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С.279-280.

использовал следующую схему. ООО «КРИСТАЛЛ-К» являлось кредитором в рамках договоров поставки следующих организаций: ООО «Фирма «Сезам» и ООО «Стейч». В свою очередь, ООО «КРИСТАЛЛ-К» имело задолженность перед такими организациями, как ООО «Александровский» и ООО «Белое золото». В.Г. Процко перезаключал с кредиторами и дебиторами организации договоры о переводе долга и договоры уступки права требования (цессии) на суммы, необходимые к оплате в рамках договоров поставки. Таким образом, ООО «Фирма «Сезам» перечисляла денежные средства не на расчётный счёт ООО «КРИСТАЛЛ-К» (своего бывшего кредитора), а в адрес ООО «Александровский». Аналогичным образом было уступлено право на получение денежных средств от ООО «Стейч» (должника ООО «КРИСТАЛЛ-К») в пользу ООО «Белое золото», которое на основании этого зачло кредиторскую задолженность ООО «КРИСТАЛЛ-К». У В.Г. Процко была реальная возможность обладания денежными средствами, полученными в рамках финансово-хозяйственной деятельности организации. Тем не менее, зная о предъявленных к счетам организации инкассовых поручениях на списание недоимки, он на основе заключённых договоров о переводе долга и цессии добился того, чтобы указанные денежные суммы, минуя расчётные счета ООО «КРИСТАЛЛ-К», поступали в адрес иных организаций. Действия В.Г. Плоцко были квалифицированы судом по ст.199.2 УК РФ как сокрытие денежных средств организации, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов.¹¹⁰

Существенным признаком данного преступного деяния является крупный размер. Он определён в Примечании к ст.170.2 УК РФ. На основе её содержания можно заключить, что сокрытие денежных средств или иного имущества признаётся совершённым в крупном размере, если стоимость сокрытого имущества (сумма сокрытых денежных средств) превышает

¹¹⁰ Соловьёв И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление: учебное пособие. М.: Проспект, 2015. С.63-69.

2 250 000р. Определяя, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя в крупном размере, следует учитывать, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы не входят в сумму недоимок.¹¹¹

Стоит сказать, что крупный размер сокрытого имущества – количественная характеристика данного преступного деяния. Также в ст.199.2 УК РФ не сказано о крупном ущербе как о последствиях преступного посягательства. Значит, по конструкции состав указанного преступления будет формальным.

Сравнивая содержание ст.199.2 УК РФ с другими статьями налоговых преступлений (ст.198-199.1 УК РФ), обращает на себя внимание отсутствие квалифицированных видов рассматриваемого преступления. Предлагается дополнить ст.199.2 УК РФ частью второй, где предусмотреть ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя от взыскания недоимки, совершённое в особо крупном размере. Установление такого квалифицирующего признака логично потому, что его имеют все иные составы налоговых преступлений. Раз уклонение от уплаты налогов (сборов) может быть совершено в особо крупном размере, то и сокрытие денежных средств или имущества тоже может осуществляться в особо крупном размере. Определяться он будет на основе Примечания к ст.170.2 УК РФ, то есть составлять стоимость имущества (сумму денежных средств), превышающую 9 000 000р. На основании вышеизложенного, следует дополнить статью 199.2 УК РФ частью 2, изложив её в следующей редакции: «То же деяние, совершённое в особо крупном размере».

Необходимо определиться с моментом окончания указанного преступления. Согласно позиции Пленума ВС РФ, уголовная ответственность по ст. 199.2 УК РФ наступает после истечения срока,

¹¹¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

установленного в полученном требовании об уплате налога (сбора). Следовательно, преступление будет считаться оконченным со дня, следующего за последним днём срока уплаты задолженности по налогу или сбору, указанному в требовании об уплате налога (сбора). Преступление, предусмотренное ст.199.2 УК РФ, можно считать длящимся: непрерывное преступное деяние – сокрытие денежных средств или имущества – может пресекаться, в конечном итоге, либо самим виновным добровольно, либо сотрудниками правоохранительных органов.

Субъектом данного преступления могут быть следующие лица:

- 1) физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя;
- 2) собственник имущества организации;
- 3) руководитель организации;
- 4) иное лицо, выполняющее управленческие функции в данной организации, связанные с распоряжением её имуществом.

Как указывает Пленум ВС РФ, права собственника имущества организаций вправе осуществлять руководители органов государственной власти РФ и субъекта РФ, руководители органов местного самоуправления, а также юридические лица и граждане.¹¹² Но к уголовной ответственности могут привлекаться только физические лица. Поэтому в данном случае под собственником имущества организации необходимо понимать физическое лицо, которому принадлежат права владения, пользования и распоряжения имуществом организации.

Стоит сказать, что понятие «руководитель организации» приведено в ст.273 Трудового Кодекса РФ (далее – ТК РФ). Руководитель организации – это физическое лицо, которое в соответствии с нормами законодательства, учредительными документами (организации) и локальными нормативными

¹¹² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.

актами осуществляет руководство этой организацией, а также выполняет функции ее единоличного исполнительного органа.¹¹³

Определение иного лица, выполняющего управленческие функции в организации, приводится в Примечании 1 к ст.201 УК РФ. Таковым признается лицо, выполняющее функции единоличного исполнительного органа, члена совета директоров, иного коллегиального исполнительного органа, или лицо, постоянно, временно либо по специальному полномочию выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в данных организациях.¹¹⁴

Определённо, физическое лицо – субъект данного преступления – должно быть вменяемым и достигшим 16-летнего возраста в момент совершения указанного преступного деяния.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст.199.2 УК РФ, выражается виной в форме прямого умысла. Виновный осознаёт общественную опасность сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание задолженности по налогам и (или) сборам, совершённого в крупном размере, и желает такое деяние совершить. Исходя из содержания диспозиции ст.199.2 УК РФ, можно выделить цель этого преступления – воспрепятствование дальнейшему принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам со стороны государства в лице налоговых органов.

Итак, путём исследования обязательных и ряда факультативных элементов состава было охарактеризовано преступное деяние, предусмотренное в ст.199.2 УК РФ.

Следовательно, можно сделать следующие выводы:

¹¹³ «Трудовой кодекс Российской Федерации» от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // «Российская газета», N 256, 31.12.2001.

¹¹⁴ «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 17.06.1996, N 25, ст. 2954.

- приведена характеристика уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст.198 УК РФ); рассмотрены обязательные и факультативные элементы данного состава преступления;

- приведены и раскрыты объект, субъект, объективная и субъективная сторона, а также некоторые факультативные элементы такого состава налогового преступления, как уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст.199 УК РФ);

- исследованы обязательные и факультативные (в частности, мотив) элементы состава преступления, установленного в ст.199.1 УК РФ («Неисполнение обязанностей налогового агента»);

- охарактеризованы объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона, а также ряд факультативных элементов сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ).

Кроме того, было определено, что все составы налоговых преступлений являются формальными. Также деяния, предусмотренные в ст.198-199.2 УК РФ, будут являющимися преступлениями. Относительно каждого из преступлений был определён момент его окончания.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основываясь на результатах проведённого в данной работе исследования уголовно-правовых норм, посвящённых налоговым преступлениям, можно сделать следующие выводы:

1. Налоговое преступление – это совершённое виновно противоправное общественно опасное деяние, направленное на нарушение установленного порядка взимания налогов (сборов), осуществления мероприятий налогового контроля и иных норм законодательства о налогах и сборах, за совершение которого установлена уголовная ответственность. По сравнению с иными видами нарушений законодательства о налогах и сборах, оно отличается следующими характерными признаками: большей общественной опасностью; уголовной наказуемостью; кроме того, к уголовной ответственности за его совершение может быть привлечено только физическое лицо.

2. Налоговые преступления предусмотрены в следующих статьях УК РФ: ст.198 – уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица; ст.199 - уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации; ст.199.1 – неисполнение обязанностей налогового агента; ст.199.2 – сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

3. С 2011 года предварительное следствие по налоговым преступлениям осуществляется следователями Следственного комитета РФ. С 2014 года изменился порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. Теперь они могут возбуждаться не только на основании материалов, полученных из налоговых органов, но и при поступлении соответствующей информации от органов дознания МВД, материалов прокурорских проверок и т.д. Однако налоговый орган остаётся обязательным участником процедуры рассмотрения сообщения о налоговом

преступлении. Порядок взаимодействия с ним следователя закреплён в ч.7-9 ст.144 УПК РФ.

4. В ходе предварительного следствия по налоговым преступлениям обычно используются следующие следственные действия: допрос и очная ставка; осмотр помещений и территорий налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента); обыск; выемка; осмотр изъятых документов; проведение экспертиз по имеющимся у следователя документам или материальным объектам. В данной работе было подробно охарактеризовано каждое из названных следственных действий в условиях расследования уголовного дела по налоговому преступлению.

5. За совершение налоговых преступлений в УК РФ предусмотрены следующие виды наказаний: штраф, принудительные работы, лишение права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью (только как дополнительный вид наказания), арест, лишение свободы.

6. В ст.76.1 УК РФ предусмотрены специальные основания освобождения от уголовной ответственности за совершение, в том числе, налоговых преступлений: при совершении впервые преступления, предусмотренного ст.198-199.1 УК РФ, и возмещения в полном объёме причинённого бюджетной системе РФ ущерба; при совершении впервые преступления, предусмотренного ст.199.2 УК РФ, и полного возмещения в соответствующих размерах ущерба (дохода полученного в результате совершения преступления; убытков, которых удалось избежать в результате совершения преступления; денежной суммы, эквивалентной совершённого деяния); при совершении налогового преступления до 1 января 2015 года и при условии выполнения требований, предусмотренных Федеральным законом ««О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» (так называемая «амнистия капиталов»).

7. Во второй главе данной работы был проведён подробный анализ каждого состава налогового преступления из предусмотренных в ст.198-199.2 УК РФ: определили общий, родовой, видовой и непосредственный объекты; описали объективную сторону каждого преступного деяния. Определено, что все налоговые преступления будут деляться и обладать конструкцией формального состава: предусмотренный в диспозициях статей «крупный (особо крупный) размер» следует рассматривать не как общественно опасное последствие, а как количественную характеристику преступного деяния. Также был установлен момент окончания указанных преступлений. Кроме того, установлен круг субъектов, которые могут совершать налоговые преступления. Была охарактеризована субъективная сторона каждого из указанных преступлений, по необходимости изучались и некоторые из её факультативных элементов (цель и мотив).

В завершении данной работы следует привести статистические данные о количестве зарегистрированных налоговых преступлений в 1997-2014 гг. (см. Приложение 3) и об ущербе, причинённом налоговыми преступлениями за период с 2009г. по 2014г (см. Приложение 4). Приведённая статистика лишний раз подчёркивает общественную опасность и ущерб, причиняемый преступными деяниями в сфере налогообложения, и необходимость усиленной борьбы правоохранительных органов с указанным негативным явлением.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ИНТЕРНЕТ-РЕСУРСОВ

Нормативно-правовые акты

1. «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, N 31, ст. 4398.
2. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Российская газета», N 238-239, 08.12.1994.
3. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 17.06.1996, N 25, ст. 2954.
4. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.
5. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 03.08.1998, N 31, ст. 3823.
6. «Трудовой кодекс Российской Федерации» от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // «Российская газета», N 256, 31.12.2001.
7. «Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации» от 14.11.2002 N 138-ФЗ (ред. от 19.12.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // «Российская газета», N 220, 20.11.2002.
8. Федеральный закон от 08.06.2015 N 140-ФЗ (ред. от 05.04.2016) «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» // «Российская газета», N 124, 10.06.2015.

9. Приказ Генпрокуратуры России N 39, МВД России N 1070, МЧС России N 1021, Минюста России N 253, ФСБ России N 780, Минэкономразвития России N 353, ФСКН России N 399 от 29.12.2005 (ред. от 20.02.2014) «О едином учете преступлений» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2005 N 7339) // "Российская газета", N 13, 25.01.2006.

Материалы судебной практики

10. Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // «Вестник Конституционного Суда РФ», N 4, 2003.
11. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2011г. №30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 90 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан В.Д. Власенко и Е.А. Власенко // «Вестник Конституционного Суда РФ», N 1, 2012.
12. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 3, март, 2007.
13. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 № 19 (ред. от 29.11.2016) «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности» // «Бюллетень Верховного Суда РФ», N 8, август, 2013.
14. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.04.2012 № А60-9235/11 // СПС «КонсультантПлюс», 2017.
15. Архив Ленинского районного суда г. Краснодара за 2015г. Дело №1-775/15.

Монографии, учебники, учебные пособия

16. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие для магистров. - Москва: Юрайт, 2015. – 404с.
17. Александров И.В. Уклонение от уплаты налогов: основы криминалистической характеристики. - Санкт-Петербург: Юридический центр-Пресс, 2011. – 245с.
18. Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации. - Москва: ИД «Юриспруденция», 2016. – 107с.
19. Вальтер А.В., Абакумова О.А. Налоговые преступления и способы их совершения: монография. – Тюмень: ИПЦ «Экспресс», 2015. – 150с.
20. Вольдимарова Н.Г. Актуальные вопросы уголовной ответственности за налоговые преступления: монография. - Москва: РПА Минюста России, 2013. – 177с.
21. Искалиев Р.Г. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и сборов: монография. - Москва: Юрлитинформ, 2015. – 160с.
22. Копылова О.П. Особенности возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях: учебное пособие. - Тамбов: Изд-во ИП Чеснокова А.В., 2016. – 79с.
23. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. - Москва: Юристъ, 2004. – 512с.
24. Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / под ред. И.И. Кучерова. - Москва: ИНФРА-М, 2014. – 224с.
25. Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: монография / под науч. ред. А.М. Кустова. - Москва: Юрлитинформ, 2016. – 282с.

26. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие / под общ. ред. В.Н. Карагодина. - Екатеринбург: Универсальная Типография «Альфа Принт», 2016. – 255с.
27. Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. - Москва: Юрлитинформ, 2017. – 399с.
28. Соловьёв И.Н. Амнистия капиталов. – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2015. – 112с.
29. Соловьёв И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. – 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Проспект, 2015. – 160с.
30. Соловьёв И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Проспект, 2015. – 160с.
31. Табакова Н.А. Ответственность за налоговые преступления: учебное пособие. - Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2016. – 123с.
32. Уголовное право Российской Федерации. Общая часть: учебник для вузов / под ред. В.С. Комиссарова, Н.Е. Крыловой, И.М. Тяжковой // СПС «КонсультантПлюс», 2017.
33. Финансовое право: учебник для академического бакалавриата / А.Ю. Ильин, М.Н. Кобзарь-Фролова, И.Г. Ленева, В.А. Яговкина; под ред. А.Ю. Ильина. – 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Юрайт, 2015. – 623с.
34. Харламова А.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов: монография. - Екатеринбург: Уральский юридический институт МВД России, 2013. – 87с.

Диссертации и авторефераты диссертаций

35. Нудель С.Л. Уголовно-правовая охрана финансовых отношений: диссертация на соискание учёной степени доктора юридических наук. - Москва, 2015. – 429с.

Научные статьи

36. Абакарова Р.Ш. История возникновения и развития налогов в зарубежных странах // Перспективы и закономерности модернизации современного общества: новый взгляд (экономические, социальные, философские, политические, правовые общенаучные аспекты): материалы международной научно-практической конференции. – Энгельс: ООО «Академия управления», 2014. – С.2-4.
37. Вишнякова Ю.Г. Юридическая ответственность в области налогов и сборов // Образование и наука без границ: социально-гуманитарные науки. - 2016. - №5. - С.117-119.
38. Галимов Э.Р. Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям: перспективы законодательных изменений // Вестник Удмуртского университета. – 2014. - №2-3. - С.154-157.
39. Гришин А.В. Теоретико-правовой анализ понятия и видов налоговых преступлений и ответственности за их совершение // Тенденции реформирования судебной системы, действующего уголовного и уголовно-процессуального законодательства: сборник статей. – Орёл: Орловский юридический институт МВД России имени В.В. Лукьянова, 2016. – С.22-30.
40. Каплин М.Н. Уголовная ответственность и наказание: соотношение базовых категорий уголовного права // Вестник института: преступление, наказание, исправление. – 2012. - №8. – С.9-12.
41. Копылова О.П. Сластунова М.В. Изменение порядка возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. - №6-2. – С.147-149.
42. Кузнецова С.М. Проблемы возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Алтайский юридический вестник. - 2013. - №1. - С.26-30.

43. Пайзулаев И.Р. Новый порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник Владимирского юридического института. – 2015. - №4. – С.102-105.
44. Пономарёва Ю.С. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Достижения вузовской науки. – 2017. - №28. – С.167-174.
45. Улезько С.И. Понятие налогового преступления // Философия права. - 2012. - №3. - С.27-31.
46. Шумихин В.Г. Конструктивные признаки длящегося преступления // Вестник Пермского университета. – 2010. - №2. – С.207-2010.

Интернет-ресурсы

47. Доклад Председателя Следственного Комитета Российской Федерации А.И. Бастрыкина на заседании коллегии СК РФ, посвящённом итогам работы следственных органов за 2014 год и задачам на 2015 год. [Электронный ресурс] URL: <http://sledcom.ru/news/item/898707> (дата обращения: 07.04.2017г.).
48. Приговор Басманного районного суда г.Москвы №01-0279/2016 по уголовному делу №1-279/16. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sud-praktika.ru/precedent/102609.html> (дата обращения: 07.05.17).
49. Ушаков Д.Н. Большой толковый словарь русского языка. [Электронный ресурс]. URL: <http://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=72298> (дата обращения: 09.05.17).
50. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ozhegov.org/words/37169.shtml> (дата обращения: 30.04.17).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Органы, занимающиеся выявлением и расследованием налоговых преступлений в Российской Федерации.¹¹⁵

| | | |
|----------------|---|--|
| Период | Правоохранительный орган, на который возложено выявление налоговых преступлений | Орган государственной власти, на который возложено осуществление предварительного расследования по делам о налоговых преступлениях |
| 1992-1995гг. | Департамент налоговой полиции РФ | Министерство внутренних дел РФ |
| 1995-2003гг. | Федеральная служба налоговой полиции РФ | Федеральная служба налоговой полиции РФ |
| 2003-2010гг. | Министерство внутренних дел РФ | Министерство внутренних дел РФ |
| с 01.01.2011г. | Министерство внутренних дел РФ | Следственный комитет РФ |

Приложение 2. Виды наказаний за налоговые преступления, минимальные и максимальные размеры (сроки).

| | Ст.198 УК РФ | Ст.199 УК РФ | Ст.199.1 УК РФ | Ст.199.2 УК РФ |
|---|---|---|---|---|
| Штраф | От 100 000р. до 500 000р. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет. | От 100 000р. до 500 000р. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет. | От 100 000р. до 500 000р. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 5 лет. | от 200000р. до 500000 р. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1,5 лет до 3 лет. |
| Принудительные работы | От 2 месяцев (ч.4 ст.53.1 УК РФ) до 3 лет. | От 2 месяцев до 5 лет. | От 2 месяцев до 5 лет. | От 2 месяцев до 5 лет. |
| Лишение права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью | | От 6 месяцев (ч.2 ст.47 УК РФ) до 3 лет. | От 6 месяцев до 3 лет. | От 6 месяцев до 3 лет. |
| Арест | От 1 месяца (ч.1 ст.54 УК РФ) до 6 месяцев. | От 1 месяца до 6 месяцев. | От 1 месяца до 6 месяцев. | |

¹¹⁵ Соловьёв И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект, 2015. С.14.

| | | | | |
|-----------------|--|------------------------|------------------------|------------------------|
| Лишение свободы | От 2 месяцев (ч.2 ст.56 УК РФ) до 3 лет. | От 2 месяцев до 6 лет. | От 2 месяцев до 6 лет. | От 2 месяцев до 5 лет. |
|-----------------|--|------------------------|------------------------|------------------------|

Приложение 3. Количество зарегистрированных налоговых преступлений в 1997 – 2014 годах.¹¹⁶

| Год | Статья УК РФ | | | | Всего |
|------|--------------|--------|----------|----------|--------|
| | Ст.198 | Ст.199 | Ст.199.1 | Ст.199.2 | |
| 1997 | 712 | 2001 | | | 2713 |
| 1998 | 1440 | 2645 | | | 4085 |
| 1999 | 3599 | 7899 | | | 11 498 |
| 2000 | 6775 | 15 346 | | | 22 121 |
| 2001 | 6789 | 16 527 | | | 23 316 |
| 2002 | 4972 | 7866 | | | 12 838 |
| 2003 | 1464 | 2042 | | | 3506 |
| 2004 | 2837 | 3629 | 322 | 1208 | 7996 |
| 2005 | 4127 | 4916 | 690 | 1828 | 11 561 |
| 2006 | 4734 | 5252 | 1084 | 1843 | 13 913 |
| 2007 | 4972 | 6836 | 1354 | 1617 | 14 779 |
| 2008 | 5493 | 7118 | 1523 | 1274 | 15 408 |
| 2009 | 5116 | 6228 | 1692 | 1206 | 14 242 |
| 2010 | 1759 | 3849 | 517 | 677 | 6802 |
| 2011 | 856 | 1832 | 324 | 355 | 3367 |
| 2012 | 856 | 1739 | 283 | 177 | 3055 |
| 2013 | 671 | 1734 | 405 | 196 | 3006 |
| 2014 | 460 | 1335 | 353 | 249 | 2397 |

Приложение 4. Ущерб, причинённый налоговыми преступлениями в 2009 – 2014 годах.¹¹⁷

| | 2009г. | 2010г. | 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Материальный ущерб по оконченным уголовным делам (млрд. рублей) | 49,4 | 44,2 | 37,6 | 24,2 | 76,6 | 39,6 |

¹¹⁶ Сабитов Р.А., Сабитова Е.Ю. Ответственность за налоговые проступки и преступления: учебное пособие. М.:Юрлитинформ, 2017. С. 253.

¹¹⁷ Там же. С.328.