



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
«Московский государственный юридический университет  
имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

---

**КАФЕДРА УГОЛОВНОГО ПРАВА**

**КУРСОВАЯ РАБОТА  
ПО ДИСЦИПЛИНЕ «УГОЛОВНОЕ ПРАВО (ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ)»**

**НА ТЕМУ: «НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ»**

**КАМОЛОВ РУСТАМ СУХРОБОВИЧ**

студент 3 курса, 2 группы

очной формы обучения

Специалитет

Институт публичного права и управления

**Научный руководитель:**

**Кандидат юридических наук**

**Мелешко Денис Анатольевич**

Дата сдачи: \_\_\_\_\_

Дата рецензирования: \_\_\_\_\_

Дата защиты: \_\_\_\_\_

Оценка: \_\_\_\_\_

Инспектор: Кижяева О.И., кабинет 550.

Москва

2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	2
<b>ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ, ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ</b> .....	5
1.1. Основные подходы к понятию налогового преступления .....	5
1.2. Концептуальные особенности содержания общественной опасности налоговых преступлений .....	9
1.3. Сравнительно-правовая характеристика конструкций налоговых преступлений в США и РФ.....	15
<b>ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ</b> .....	19
2.1. Основные проблемы в концепции длящегося налогового преступлени .....	20
2.2. Особенности отдельных элементов состава преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 .....	25
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	29
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ</b> .....	31

## ВВЕДЕНИЕ

Проблема положения налоговых преступлений в системе уголовного законодательства является одной из наиболее актуальных в современном правовом дискурсе. Причины такого явления заключаются в том, что нормально функционирующая налоговая система является столбовым стержнем для государства, обеспечивая её достаточными финансовыми ресурсами, которые необходимы для реализации основных целей и задач государственного масштаба. Ведь неслучайно среди признаков любого государства выделяют монопольное право на взимание платежей у граждан, организаций и иных субъектов правоотношений. И крайне интересным представляется тот факт, что в определенной части и более жесткую позицию высказал Конституционный Суд РФ в своём Постановлении от 17.12.1996 N 20-П: «Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично - правовой обязанности»<sup>1</sup>. По этой причине, власть всегда обеспокоена вопросом обеспечения своевременной и полной уплаты обязательных платежей в казну и на этом пути будет использовать весь имеющийся у неё арсенал методов контроля и принуждения. Естественно, что уголовно-правовая система и аппарат насилия являются ключевым инструментом при решении данного вопроса. Таким образом, выделение налоговых преступлений в Уголовном Кодексе – логичное и соответствующее генезису развития любого государственного образования.

Данное обстоятельство и объясняет столь высокую значимость налоговых преступлений для государства.

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // «СПС КонсультантПлюс».

Кроме того, актуальность этой темы обусловлена проблемой наполняемости бюджета на всех его уровнях, корни которой носят социально-экономический характер. Ведь в связи с ухудшением положения существующей модели воспроизводства капитала и вытекающим из него падением доходов граждан, повторение кризиса неплатежей не является фантастикой. Последние социологические опросы свидетельствуют об этом: «Доля россиян, допускающих в ряде случаев уклонение от налогов, из-за кризиса выросла до 45%»<sup>2</sup>. В такой ситуации государству придется маневрировать, где с одной стороны необходимо усиливать уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, а с другой стороны пытаться достигнуть компромисса с налогоплательщиками. В этой связи, углубленное изучение этой темы и сопутствующее ей вскрытие большого количества правовых проблем соответствует объективным потребностям российского общества.

Объектом данного исследования являются общественные отношения, непосредственно связанные с налоговыми преступлениями.

Предметом же выступают характерные особенности элементов состава налоговых преступлений, а также различного рода концепции, касающиеся сущностных признаков ключевых налоговых понятий и дефиниций.

Задачи курсовой работы:

1) Выявить ключевые проблемы как теоретического, так и практического толка в налоговых преступлениях.

2) Изучить американское уголовное законодательство в целях проведения сравнительно-правового анализа.

3) Исследовать вопросы ответственности за уклонение от уплаты налогов, а также специфику элементов составов налоговых преступлений.

---

<sup>2</sup> [Электронный ресурс] // <https://www.gazeta.ru/business/2020/05/26/13097017.shtml> (дата обращения: 01.03.21).

# ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ, ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

## 1.1. Основные подходы к понятию налогового преступления

Содержание и понимание любого вида преступления начинается с определения его родового объекта посягательства, как конституирующего элемента. Согласно действующему законодательству, налоговые преступления включены в главу 22 (двадцать вторую) УК РФ «Преступления в сфере экономической деятельности», что привело к созданию огромного поля для научных дискуссий в связи с таким обстоятельством, как отсутствие целостной и непротиворечивой сферы общественных отношений, являющейся объектом для вышеуказанной категории преступлений. Большинство российских специалистов трактуют содержание объекта преступления в 22 (двадцать второй) главе с широких позиций. Например, А.М. Медведев отмечает, что «экономические преступления посягают на экономику, права и свободы, потребности и интересы участников экономических отношений, нарушают нормальное функционирование экономического механизма, причиняют этим социальным ценностям и благам материальный ущерб»<sup>3</sup>. Л.Д. Гаухман и С.В. Максимов объектом экономических преступлений считают «общественные отношения, обеспечивающие экономическую деятельность, под которой понимается совокупность всех звеньев общественного производства, распределения, обмена, а также потребления материальных и иных благ»<sup>4</sup>. Наличие столь размытых по своему содержанию формулировок создало ситуацию, при которой любые преступления, частично касающиеся экономической сферы, вписывались в двадцать вторую главу. И так поступили с налоговыми преступлениями, что в конечном итоге привело к появлению перманентной точки напряженности по поводу содержания его объекта посягательства. Несмотря на предпринятые попытки судей Верховного и Конституционного Суда по закреплению на официальном уровне единого

---

<sup>3</sup> *Медведев А.М.* Экономические преступления: понятие и система // Советское государство и право, 1992. № 1. С. 82.

<sup>4</sup> *Гаухман Л.Д., Максимов С.В.* Преступления в сфере экономической деятельности. М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 1998. С. 156.

толкования объекта налоговых преступлений, накал споров и дискуссий не снизился ни на грамм.

Теперь же, раскрыв ключевую проблему, необходимо перейти к изучению основных подходов к определению объекта посягательства.

Одним из таких подходов является отнесение налоговых преступлений к «предусмотренным и запрещенным уголовным законом общественно опасным умышленным деяниям, посягающие на правоотношения в сфере налогообложения»<sup>5</sup>. Разработан он был Котом А.Г. Такой подход неоправданно расширяет круг общественных отношений, так как включает в ее содержание не только отношения по поводу исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов, но и отношения, непосредственно связанные с осуществлением налогового контроля, обжалования действий уполномоченных должностных лиц. И соответственно произойдет вторжение уголовного законодательства в предмет регулирования административного и налогового права. Также это негативно отразится на межотраслевом балансе по вопросу содержания дефиниции налога. Например, в налоговом праве придерживаются широкой трактовки налога и сбора. А в уголовном праве общепринята узкая трактовка данных понятий, что было отражено в п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ: «Судам следует иметь в виду, что налоговые преступления совершаются в отношении налогов, сборов, страховых взносов, уплата которых предусмотрена статьями 13, 14, 15, 18 и 18.1 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ»<sup>6</sup>. Как мы видим, судьи Верховного Суда сознательно ограничили перечень тех налогов и сборов, уклонение от уплаты которых влечет наступление уголовной ответственности. Данная позиция является абсолютно оправданной с точки зрения принципа экономии уголовной репрессии. Ведь в Российской Федерации существует огромное количество

---

<sup>5</sup> Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. (По материалам России, Беларуси, Литвы и Польши.): Дисс. ... канд. юр. наук. Москва, 1995. С. 110.

<sup>6</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

обязательных платежей, не предусмотренных Налоговым Кодексом. Например, «взносы на капитальный ремонт, установленные ст. 169 ЖК РФ, или плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн»<sup>7</sup>.

Другие подходы к определению налогового преступления акцентировали внимание на иных признаках. Так, Середа М.И. под налоговыми преступлениями понимает «деяния, совершаемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц»<sup>8</sup>. С данной позицией сложно согласиться в силу неоправданного смещения фокуса на хозяйственную деятельность при условии, что у нас привлекают к уголовной ответственности за уклонение от уплаты транспортного, земельного налога и налога на имущество физических лиц. Но сущность этих налогов и их исчисление никоим образом не связаны с хозяйственной деятельностью, заключающейся в производстве материальных или нематериальных благ. По этой причине, указанный выше подход разбивается о существующую налоговую реальность.

Также заслуживает внимания мнение Б.В. Волженкина, относящий в качестве «непосредственного объекта налоговых преступлений установленный порядок уплаты налогов и страховых взносов в государственный внебюджетный фонд»<sup>9</sup> или же позиция Б.В. Яцеленко, по мнению которого налоговые преступления «посягают на общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета и внебюджетных фондов»<sup>10</sup>. Согласно их подходу, происходит не только сознательное сужение до уровня бюджета и

---

<sup>7</sup> Федеральный закон от 08.11.2007 N 257-ФЗ (ред. от 08.12.2020) "Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>8</sup> *Середа И.М.* Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты: Дисс. ... канд. юр. наук. Иркутск, 1998. С. 56.

<sup>9</sup> *Волженкин Б.В.* Экономические преступления. СПб.: Юрид. центр Пресс, 1999. С. 255.

<sup>10</sup> Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть / под ред. *А.И. Рарога*. М.: Юристъ, 2004. С. 369.

внебюджетного фонда, но и полное изменение парадигмы содержания объекта, так как в соответствии с логикой исследователей налоговые преступления посягают на порядок управления. Таким образом, налоговые преступления переквалифицируются в разряд преступлений против государственной власти.

Еще один подход к пониманию содержания налогового преступления берет за основу другой критерий дифференциации – субъектный. По мнению А.Г. Кота, налоговые преступления как «предусмотренные и запрещенные законом общественно опасные умышленные деяния, совершаемые специальным субъектом – налогоплательщиком»<sup>11</sup>. Данное уменьшение круга субъектов преступления противоречит ст. 199.1 УК РФ, которая устанавливает ответственность налогового агента, обеспечивающий «исчисление, удержание у налогоплательщика и перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации»<sup>12</sup>. Также не стоит забывать о том, что в нашей стране налогоплательщиками являются юридические лица в соответствии со ст. 19 Налогового кодекса, но уголовную ответственность по ст. 199 УК РФ несут только лишь физические лица – «руководители или уполномоченные лица организации»<sup>13</sup>. В этой связи, ограничение субъектного состава до уровня налогоплательщика сыграет негативную роль. Ведь включение термина «налогоплательщик» в уголовное законодательство разорвет тонкую материю данной отрасли законодательства по причине возникновения реального противоречия между дефиницией из Налогового Кодекса и положениями Уголовного Кодекса, который запрещает рассматривать юридическое лицо в качестве субъекта ответственности.

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод о том, что существующие подходы к определению налогового преступления входят в столь серьезное противоречие по отношению к друг другу, что говорить о

---

<sup>11</sup> *Кот А.Г.* Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1995. С. 21.

<sup>12</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>13</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

возможности выстраивания единообразного понимания будет как минимум необоснованным в связи с серьезной поляризацией. По этой причине, наиболее вероятным сценарием развития данной ситуации является перманентная смена примата одного из подходов над остальными на уровне законодательства.

## **1.2. Концептуальные особенности содержания общественной опасности налоговых преступлений**

Общественная опасность преступлений является одним из краеугольных принципов криминализации, так как позволяет выявить и закрепить на законодательном уровне те социальные ценности, посягательства на которые причиняют существенный вред обществу и государства в связи с их объективной значимостью для нормального функционирования человеческого общежития.

В целях установления содержания общественной опасности налоговых преступлений необходимо обратиться к Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления". В данном документе судьями было определено: «общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленного невыполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации»<sup>14</sup>. С этим официальным толкованием сложно согласиться по следующим причинам:

Во-первых, отождествление уклонения и неуплаты грубо нарушает общепринятое как в советской, так и современной российской доктрине уголовного права правило, в соответствии с которым уголовная репрессия не

---

<sup>14</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

должна быть способом обеспечения собираемости налогов. Согласно доктрине, обычная неуплата налогов не несёт общественной опасности и не должна рассматриваться в качестве преступления. Такие нарушения подлежат разрешению в административном порядке органами налогового контроля. Сущность же уклонения заключается в сознательном обмане государства по тем вопросам, которые непосредственно влияют на исчисление суммы облагаемого налога.

Во-вторых, еще Конституционный Суд в своём Постановлении от 27.05.2003 N 9-П отметил, что «целью уклонения является умышленное избежание уплаты налогов и сборов». При этом поведение лица сводится не к обычной бездеятельности, а к активному и скрытому сопротивлению органам налогового контроля. По этой причине, «уклонение - это не просто неуплата налогов, а введение налоговых органов в заблуждение (другими словами, обман) относительно наличия и размера налоговых обязательств для того, чтобы существенно затруднить выявление недоимки и тем самым избежать взимания налогов»<sup>15</sup>. Таким образом, мы приходим не только к фактическому приравниванию налогового преступления и мошенничества, но и признанию в качестве объекта посягательства порядка управления. Это снова поднимает вопрос о целесообразности включения налоговых преступлений в разряд экономических.

В-третьих, толкование общественной опасности с точки зрения непоступления денежных средств в бюджетную систему РФ также не отвечает на вопрос: какой конкретно вред причиняется обществу и государству? Частично ответ содержится в ст. 8 Налогового Кодекса, где указано, что главным функциональным предназначением налога является «финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований»<sup>16</sup>. Тогда складывается следующая ситуация, где умышленное

---

<sup>15</sup> *Зарипов В.М.* Современные проблемы ответственности за налоговые преступления // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>16</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

неисполнение конституционной обязанности по уплате налогов причиняет вред в основном материальному благосостоянию государственного аппарата. Но сущность налоговых преступлений не замыкается исключительно на этом элементе общественной жизни. Ведь реализация большинства социальных, медицинских, образовательных программ развития, а также стратегических планов в области обороноспособности, экономики происходит за счет налоговых доходов и в Российской Федерации, и во всех иных странах мира. В связи с этим обстоятельством, общественная опасность налоговых преступлений может характеризоваться возникновением такой угрожающей ситуации, при котором государство неспособно исполнять своих обязательств перед населением в полном или частичном объеме в рамках так называемого общественного договора, что разрушает его базис и фундамент, подрывая тем самым основы конституционного строя. Таким образом, совершая налоговое преступление, лицо демонстрирует свое пренебрежительное отношение к существующему общественному строю в силу незаконного и самовольного освобождения самого себя от уплаты обязательных платежей, выражающееся в форме умышленного введения в заблуждение налоговых органов относительно размера своих доходов.

Теперь же необходимо раскрыть такой важный способ дифференциации налоговых преступлений от налоговых правонарушений, как определение степени общественной опасности. Согласно теории уголовного права, степень общественной опасности выступает в роли количественного показателя, оперирующий такими критериями: причинение значительного или крупного ущерба; совершение в крупном размере или особо крупном. Если обратиться к наиболее распространённым в правоприменительной практике налоговым составам – ст. ст. 198 и 199 УК, то можно заметить, что для их квалификации требуется достижение определенного объема неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов, совершенных в целях уклонения. Именно по данному вопросу существует дискуссия в научной и предпринимательской среде. Например, примечание 2 ст. 198 УК устанавливает следующую пороговую

сумму неуплаченных налогов для физических лиц и индивидуальных предпринимателей, необходимых для привлечения к уголовной ответственности: «Крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей»<sup>17</sup>. Статьей 199 УК РФ определен иной объем для юридических лиц: «Крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей»<sup>18</sup>.

Предметом спора является не только пороговый показатель неуплаченных налогов, но и методология его расчета. На момент действия нынешней редакции Уголовного Кодекса законодателем установлен объем в твердом размере, вызвавший критику со стороны многих практикующих юристов и представителей крупного бизнеса, но при этом был положительно встречен со стороны иных субъектов экономической жизни. Например для малого и среднего предпринимательства наличие конкретной суммы без привязки к процентному соотношению позволило вздохнуть от облегчения, так как возникает, и понимание той черты, преодоление которой приведет к негативным уголовно-правовым последствиям, и появляется возможность освободиться от расходов на ведение бухгалтерского учета. Но «по мнению некоторых юристов, нововведение не приведет к сокращению рисков для бизнеса, особенно крупного. Ведь в крупных компаниях ошибки с уплатой налогов на суммы в 15-45 млн. руб. встречаются довольно часто. По этой

---

<sup>17</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

причине, инициировать из-за этого факта уголовное преследование без учета масштабов бизнеса несправедливо. Кроме того, такие нововведения могут наоборот увеличить давление на крупный бизнес, поскольку ресурсы правоохранительных органов, освободившиеся от расследования уклонений в меньших размерах (а таких сейчас большинство), могут быть переориентированы именно на крупный бизнес»<sup>19</sup>. С этой критикой можно согласиться, так как официальным обоснованием для внесения указанных выше изменений является «стремление создать благоприятные условия для делового климата в стране и сокращение рисков предпринимательской деятельности»<sup>20</sup>. Но с каких пор уголовное право стало инструментом для государства по решению задач исключительно экономического характера? Ведь нельзя забывать о задачах уголовного законодательства, заключающихся в охране личности, общества и государства от преступных посягательств. В таких условиях довольно сложным представляется процесс поиска логической связи между улучшением делового климата и стремлением защитить те социальные ценности, которые являются объектом уголовно-правовой охраны. И не в первый раз субъекты законотворчества проводят декриминализацию под лозунгом улучшения условий для ведения предпринимательской деятельности. Поэтому законодателю нужно научиться приводить правовое обоснование по поводу необходимости внесения изменений в Уголовный Кодекс, основываясь на таких фундаментальных явлениях, как общественная опасность, общеправовые, межотраслевые и отраслевые принципы, задачи уголовного законодательства.

Если вернуться к вопросу формирования методологии расчета квалифицирующего признака в ст. ст. 198 и 199, то одним из практикующих юристов предлагается следующее: «Например, установить, что крупным размером признается сумма недоимок, превышающая 10% общей суммы налогов, уплаченных за три года, предшествующие году, в котором выявлено

---

<sup>19</sup> [Электронный ресурс] // <https://news.rambler.ru/other/43424614-biznes-hotyat-nakazyvat-po-novomu-za-nalogovye-prestupleniya/> (дата обращения: 07.03.21).

<sup>20</sup> [Электронный ресурс] // <https://sozd.duma.gov.ru/bill/871811-7> (дата обращения: 07.03.21).

уклонение, но не менее 1 млн. руб., а в особо крупном - превышающая 50% общей суммы налогов, уплаченных за три года, предшествующих году, в котором выявлено уклонение, но не менее 5 млн. руб.»<sup>21</sup>. Данное нововведение частично совпадает с той нормой, которая существовала в законодательстве до принятия «Федерального закона от 01.04.2020 N 73»<sup>22</sup>, а также соответствует правовой позиции Конституционного Суда, отраженной в Постановлении от 15 июля 1999 г. N 11-П: «Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания. Указанные принципы привлечения к ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам»<sup>23</sup>.

Таким образом, проблема содержания общественной опасности в налоговых преступлениях настолько острая, что в зависимости от принятия одного из подходов возникает риск полного реформатирования системы оценивания степени угрозы для государства данных умышленных деяний как в сторону ужесточения мер ответственности, так и в пользу сохранения нынешнего статуса кво. При этом необходимо всегда помнить о том, что этот вопрос всегда имел яркую социальную окраску в связи с его чувствительностью для всех категорий населения. И с учетом такого обстоятельства нужно изменять, производить переоценку того или иного преступления на уровне законодательства.

---

<sup>21</sup> *Зарипов В.М.* Современные проблемы ответственности за налоговые преступления // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>22</sup> Федеральный закон от 01.04.2020 N 73-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации" // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>23</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // «СПС КонсультантПлюс».

### 1.3. Сравнительно-правовая характеристика конструкций налоговых преступлений в США и РФ

Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений является одной из наиболее тяжких в системе законодательства США. В силу данного особого положения, Соединенные Штаты в лице своих государственных органов сумели создать одну из самых жестких и эффективных налоговых систем, в том числе в работе правоохранительных органов. По этой причине, именно американский подход к определению налоговых преступлений, а также к конструированию их составов вызывает интерес со стороны российских экспертов и законодателей. В целях выяснения особенностей этой системы необходимо подробно ее изучить.

Первой отличительной чертой американского уголовного законодательства является возможность привлечения к ответственности не только физических лиц, но и юридических. В контексте налоговых преступлений следует описать наиболее распространенную ситуацию, где работнику организации вменяется «уклонение от уплаты налогов по статье 7201 разд. 26 Свода Законов США»<sup>24</sup>, что неминуемо поднимает перед следователем следующий вопрос: наступление каких обстоятельств позволит привлечь к уголовной ответственности корпорацию, в которой осуществляет трудовую деятельность обвиняемое лицо? Ответ на этот вопрос содержится в американской судебной практике. Рассматривая дело штата Миннесота против Кристи Понтиак — Джи Эм Си Инк, суд сформулировал три общих критерия уголовной ответственности корпорации за действия своего сотрудника: «1) Противоправные действия были совершены сотрудником в рамках его служебных полномочий; 2) Эти действия совершались исключительно в интересах корпорации; 3) Они были совершены по специальному поручению или по согласованию с руководством корпорации»<sup>25</sup>. Если эти три критерия были полностью удовлетворены, то

---

<sup>24</sup> [Электронный ресурс] // <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201> (дата обращения: 09.03.21).

<sup>25</sup> *Артемова Ю.А., Петросян О.Ш.* Налоговые преступления: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. С. 59.

американские правоохранительные органы привлекают и лицо, и организацию, как действовавших с единым умыслом в рамках преступного сговора.

Второй отличительной чертой является традиционное для англосаксонской системы разделение налоговых преступлений на фелонии (felony — тяжкие) и мисдиминоры (misdemeanor — менее тяжкие) по степени тяжести. И в качестве классического налогового преступления, являющегося фелонией следует привести: «Attempt to evade or defeat tax» / «Неуплата или неполная уплата налога» - Статья 7201. Объективная сторона данного преступления заключается в умышленном уклонении от уплаты налогов. При этом под уклонением понимается любое активное действие, не ограниченное в своих способах по сравнению с Уголовным Кодексом РФ, и совершенное с целью обеспечить ложное определение налоговыми органами размера облагаемого налога. А одними из наиболее распространенных способов в американской уголовной практике являются: включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, сокрытие банковских счетов, владение имуществом подставными лицами, представление денежного премии в качестве дара. Главным же отличием статьи 7201 Свода Законов США от аналогичных ст. ст. 198 и 199 УК РФ является то обстоятельство, что американская версия уклонения сконструирована по методике усеченного состава, где «налоговое преступление окончено с момента совершения даже одной попытки уклониться от налогообложения»<sup>26</sup>.

Третьей особенностью налоговых преступлений в США является отсутствие такого квалифицирующего признака, как размер совершения или сумма ущерба. Такая жесткость американского подхода объясняется местной системой наказания, которая носит преимущественно штрафной и фискальный, а не карательный характер в связи с тем, что у них действует доктрина использования репрессивных методов в целях обеспечения

---

<sup>26</sup> Грибов А.С. Дифференциация ответственности за экономические преступления в России, ФРГ и США (сравнительный анализ): дис.... канд. юрид. наук. Ярославль, 2012. С. 127.

собираемости налогов. По этой причине Конгресс не ввёл минимальный денежный порог по аналогии с российским Уголовным Кодексом, но создал при этом интересную систему штрафов. Заключается она в следующем: «Штраф, взимаемый с нарушителя, представляет собой 5% неуплаченной суммы налогов и 50% суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае помещения этих денег в банк исходя из стандартных банковских ставок»<sup>27</sup>. Вследствие привязки размеров штрафа к результатам вероятной капитализации укрытых от налогообложения доходов появилось «надежное средство предотвращения возникновения ситуации, когда налогоплательщику становится выгоднее не платить налог, а вкладывать сэкономленные средства в оборот и получить доходы, во много раз превышающие размеры штрафных санкций, установленных законом»<sup>28</sup>. Таким образом создаются столь неприятные для налогоплательщика условия жизнедеятельности даже при попытке уклонения, что вынуждает и мотивирует исполнять свою конституционную обязанность. Американцы, делая ставку на радикальное уменьшение объема кошелька преступника, девальвируют единственный мотив налогового мошенника – стремление извлечь выгоду.

Четвёртой отличительной чертой является признание налоговыми преступлениями таких деяний, которые связаны с приобретением определенных категорий товаров, а также с осуществлением деятельности при отсутствии специального разрешения, предоставляемых органами властями. Такая позиция американского законодателя объясняется тем, что процедура получения лицензии обременена необходимостью уплаты налога, установленного в рамках специального налогообложения. Согласно Своду Законов США:

«Статья 7231 предусматривает ответственность за осуществление внешних платежей с целью получения прибыли в виде дивидендов и

---

<sup>27</sup> Гришко Л.Е. Налоговые преступления и пробация в США // Человек: преступление и наказание, 2012. № 3(78). С. 162.

<sup>28</sup> Серёда И.М. Уклонение от уплаты налогов: Уголовно-правовые и криминологические аспекты // Автореф. канд. юрид. наук. Иркутск., 1998. С. 12.

процентов по ценным бумагам (чекам, купонам, векселям) без получения лицензии.

В соответствии со статьей 7232 несоблюдение правил о регистрации в установленных законом случаях, связанных, например, с приобретением налогооблагаемого топлива»<sup>29</sup>.

«Согласно статьям 5601—5614 Свода законов США к наказанию могут быть приговорены лица, виновные в том, что они: имеют под своим контролем незарегистрированный аппарат для перегонки спирта в помещении; занимаются производством спирта в помещении, где это запрещено делать; не имеют разрешения на производство спирта; незаконно используют спирт в производстве; незаконно производят, перемещают или используют материал, необходимый для производства спирта»<sup>30</sup>.

Данный подход серьезно отличается от российской концепции, так как в нашей стране привлекают к ответственности по ст. ст. 198 и 199 в случае уклонения от уплаты сборов, необходимых для получения лицензии на осуществление особого вида предпринимательской деятельности. В США за сам факт отсутствия такого разрешения привлекают именно по налоговым составам.

Последней отличительной чертой является наличие уголовной ответственности для специального субъекта – должностного лица налогового органа. Согласно статье 7214 Свода Законов США, «работники налоговой службы, независимо от формы вины, занимающиеся вымогательством или намеренно воздействующие на цветное население либо сговаривающиеся с другими лицами с целью нанести ущерб Соединенным Штатам, ставя подложные подписи или делая ложные записи в учетных книгах, сертификатах, ведомостях»<sup>31</sup>. Также существует ответственность за

---

<sup>29</sup> [Электронный ресурс] // <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7232> (дата обращения: 10.03.21.).

<sup>30</sup> *Артемова Ю.А., Петросян, О.Ш.* Налоговые преступления: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. С. 61.

<sup>31</sup> [Электронный ресурс] // <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7214> (дата обращения: 10.03.21).

специфическое преступление, заключающееся в «разглашении служащими федеральных органов или штатов налоговой информации»<sup>32</sup>.

Таким образом, американское уголовное законодательство по вопросу налоговых преступлений имеет ряд особенностей, радикально отличающих ее от российского подхода. Например, категория налоговых преступлений у них идентична по своему содержанию 22 (двадцать второй) главе УК РФ «Преступления в сфере экономической деятельности» и частично разделу X «Преступления против государственной власти». Это демонстрирует тождественность объекта налоговых преступлений по своему объёму к экономическим и административным правоотношениям. Также заокеанский законодатель проводит крайне жесткую линию по отношению к тем налогоплательщикам, которые уклоняются от уплаты налогов независимо от применяемых ими способов и объема оборота, вменяя уголовную ответственность даже при незначительной сумме. Такой подход прямо противоположен российскому законодательству, который действует не только исходя из принципа гуманизма, но и с точки зрения наличия реальной общественной опасности.

---

<sup>32</sup> *Апарова Т.В.* США. Уголовная ответственность за нарушения федерального налогового законодательства // *Налоговые преступления и проступки.* М., 1995. С. 20.

## ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

### 2.1. Основные проблемы в концепции длящегося налогового преступления

Изучая составы статей 198 и 199 УК, любой исследователь столкнется с серьезной и многолетней дискуссией по поводу момента окончания налогового преступления. Ведь не только в науке, но и даже в позициях высших судов РФ проявляется идея, основное содержание которой заключается в следующем: уклонение от уплаты налогов является длящимся преступлением. Данная проблема является настолько острой и актуальной, что даже в Проекте Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 6 июня 2019 г. изначально было установлено: «Исходя из того, что преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ, являются длящимися»<sup>33</sup>. Но это нововведение было встречено столь серьезной критикой со стороны ученых, юристов, представителей бизнеса, что в итоге судьям пришлось сохранить ранее действующую концепцию, которая сводится к признанию под моментом окончания преступления «фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах»<sup>34</sup>. Таким образом, дилемма о длящемся налоговом преступлении требует изучения аргументов как его противников, так и его апологетов.

И для начала необходимо разобрать конструкцию длящегося преступления, отраженной в нынедействующем Постановлении Пленума ВС СССР от 04.03.1929 г. В соответствии с этим актом «длящееся преступление начинается с какого-либо преступного действия (например, при самовольной отлучке) или с акта преступного бездействия (при недонесении о преступлении). Следовательно, длящееся преступление можно определить, как действие или бездействие, сопряженное с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под

---

<sup>33</sup> Проект постановления Пленума Верховного Суда РФ от 6 июня 2019 г. "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления".

<sup>34</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

угрозой уголовного преследования»<sup>35</sup>. В этой связи, главной особенностью такого вида преступления является возможность существования крайне продолжительного темпорального промежутка между началом совершения и моментом окончания, наступление которого ставится в зависимость либо от действий самого лица, либо от действий (пресечение) правоохранительных органов. Изучив специфику длящегося преступления, стоит приступить к анализу позиций сторон по этому вопросу:

Во-первых, внедрение длящегося преступления в налоговые составы не только ломает институт сроков давности привлечения лица к уголовной ответственности, но и войдет в противоречие с принципом законности, сформулированному Европейским судом следующим образом: «Лицо должно осознавать из уголовного законодательства в какие сроки он не может быть привлечен к уголовной ответственности в связи с истечением сроков давности»<sup>36</sup>. Также возникает абсурдная ситуация, при которой за совершение преступлений небольшой тяжести по ст. ст. 198 и 199 УК РФ уголовное преследование может длиться 20, 30 лет, хотя за более общественно-опасные преступления (например, убийство) не будут привлекать к ответственности по истечению 15 летнего срока. По данному вопросу у исследователей есть различные точки зрения. Например, по мнению С.А. Силаева существует способ решения этой проблемы, заключающийся в применении «уже существующих видов освобождения от уголовной ответственности и наказания (если, конечно, само длящееся преступление и лицо, его совершившее, с течением времени действительно утратили свойство общественной опасности)»<sup>37</sup>. Другая же группа сторонников длящегося налогового преступления считают справедливым наличие возможности у силовых органов фактически бессрочно преследовать преступника, так как

---

<sup>35</sup> Постановление 23 Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929 (ред. от 14.03.1963) "Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям" // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>36</sup> [Электронный ресурс] // [https://zakon.ru/blog/2019/09/20/oshibochnost\\_novogo\\_podhoda\\_verhovnogo\\_suda\\_k\\_ischisleniyu\\_srokov\\_davnosti\\_po\\_prestupleniyam\\_predusm](https://zakon.ru/blog/2019/09/20/oshibochnost_novogo_podhoda_verhovnogo_suda_k_ischisleniyu_srokov_davnosti_po_prestupleniyam_predusm) (дата обращения: 12.03.21).

<sup>37</sup> Силаев С.А. К вопросу об окончании длящегося преступления // «СПС КонсультантПлюс».

«смысл налоговых статей УК РФ состоит в том, чтобы принудить лицо к исполнению его конституционной обязанности»<sup>38</sup>.

Во-вторых, каким образом включение длящегося преступления в налоговые составы будет соотноситься с принципом правовой определенности и положениями налогового законодательства. Ведь согласно пп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового Кодекса, налогоплательщик должен обеспечить сохранность документов бухгалтерского и налогового учета в течении 4 (четырёх) лет и не более. И при внедрении концепции длящегося преступления возникает логичный вопрос: как обвиняемый сможет доказать свою невиновность в условиях отсутствия документов, которых у него по объективным причинам нет? Это создает крайне благодатную почву для злоупотреблений со стороны сотрудников правоохранительных органов, так как у обвиняемого лица будут отсутствовать любые бухгалтерские бумаги и иные акты налогового характера, позволившие бы выстроить ему линию защиты. Учитывая это обстоятельство, Конституционный Суд и вынес в далеком 2005 году Постановление от 14.07.2005 № 9-П, где было указано: «Срок давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения призван исключить возможность неразумно продолжительной неопределенности в вопросах правового положения налогоплательщика (в том числе его имущественных прав) в связи с совершенным им правонарушением и ограждает лицо от применения к нему штрафных санкций за правонарушение, выявленное после окончания периода, в течение которого оно обязано хранить документацию, связанную с исчислением и уплатой налогов»<sup>39</sup>.

В-третьих, согласно ст. 10 УК, «закон, устраняющий преступность деяния, смягчающий наказание или иным образом улучшающий положение лица, совершившего преступление, имеет обратную силу, то есть

---

<sup>38</sup> Пичугина М.А. Уклонение от уплаты налогов как длящееся преступление // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>39</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" // «СПС КонсультантПлюс».

распространяется на лиц, совершивших соответствующие деяния до вступления такого закона в силу, а уголовный закон, устанавливающий преступность деяния, усиливающий наказание или иным образом ухудшающий положение лица, обратной силы не имеет»<sup>40</sup>. Существование данной нормы является одним из проявлений конституционного принципа гуманизма, направленного на улучшение положения любого гражданина. Если исходить из такого момента окончания преступления, как фактическая неуплата налогов в установленный законом срок, то применение вышеуказанного правила будет соответствовать его духу. В случае длящегося налогового преступления такое не представляется возможным. Например, смоделируем ситуацию, при которой в мае 2020 года лицо было привлечено к уголовной ответственности по ч. 1 ст. 198 УК. Максимальный срок лишения свободы на этот момент составляет один год. В январе 2021 года происходит смягчение наказания за данное преступление и согласно принципу применения обратной силы лишь такого закона, который улучшает положение лица, осужденный вправе рассчитывать на послабления. Но при внедрении длящегося налогового преступления субъект уголовной ответственности не только не сможет рассчитывать на «гуманизацию» своего наказания, а скорее должен ожидать ухудшения своего положения. Ведь существование большого временного промежутка между началом совершения и моментом окончания преступления делает невозможным применение ст. 10 в том ключе, который вкладывал в нее законодатель. Таким образом, в случае увеличения срока лишения свободы по ч. 1 ст. 198 УК обратная сила закона будет действовать несмотря на то, что она усиливает наказание. Данная позиция полностью коррелирует с мнением Верховного Суда РФ, который отмечал, что «если часть объективной стороны длящегося или продолжаемого преступления совершена в период действия нового закона (независимо от того, является он более мягким или более строгим), то применяться должен новый уголовный

---

<sup>40</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

закон»<sup>41</sup>. Естественно, что эту проблему сторонникам внедрения длящегося налогового преступления необходимо решить. Один из таких способов был предложен А.А. Гуровым. Сводится он к тому, что «применимый уголовный закон в данном случае должен определяться на момент не фактического, а юридического окончания длящегося налогового преступления, когда деяние приобретает свою так скажем юридическую оконченность»<sup>42</sup>.

В-четвертых, основным аргументом в пользу включения длящегося налогового преступления в уголовное законодательство является толкование уклонения от уплаты налогов, которое было дано Верховным Судом в Постановлении Пленума от 26.11.2019 N 48: «Умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы». Если исходить из такой трактовки, то преступления по ст. ст. 198 и 199 заключаются именно в бездействии по вопросу неисполнения обязанности платить налоги. Таким образом, между лицом и государством возникает определенное «состояние преступности»<sup>43</sup> или же «противозаконное отношение»<sup>44</sup>, длящееся либо до момента добровольного прекращения, либо до наступления события, прерывающего совершение преступления вопреки воле виновного. Но этот аргумент в пользу признания налоговых составов длящимися разбивается об общепринятую концепцию, утвержденную высшими судами РФ: «Невыполнение определенной обязанности к установленному сроку не является длящимся правонарушением»<sup>45</sup>. С учетом того, что конституционная обязанность по уплате налогов ограничена темпоральным промежутком, установленным

---

<sup>41</sup> "Ответы на вопросы, поступившие из судов, по применению Федеральных законов от 7 марта 2011 г. N 26-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и от 7 декабря 2011 г. N 420-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", Утв. Президиумом Верховного Суда РФ 27 июня 2012 г. // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>42</sup> Гуров А.А. Длящееся налоговое преступление: проблемы и решения. Журнал: Закон.ру, 2019. С. 6.

<sup>43</sup> Шумихин В.Г. Конструктивные признаки длящегося преступления // Вестник Пермского университета. Юридические науки, 2010. С. 208.

<sup>44</sup> Саблер В.К. О значении давности в уголовном праве. Москва: Типография т-ва. Рис., 1872. С. 70.

<sup>45</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 N 5 (ред. от 19.12.2013) "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" // «СПС КонсультантПлюс».

налоговым законодательством, то признание налоговых преступлений длящимися представляется скорее затруднительным, чем возможным.

Руководствуясь всем вышеперечисленным, можно сделать промежуточный вывод о том, что дискуссия по поводу необходимости включения в Уголовный Кодекс длящегося налогового преступления будет продолжаться, тем более после обнародования Проекта Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 6 июня 2019 г., свидетельствующий об отсутствии единого подхода у судей Верховного Суда. И по сравнению со многими другими научными спорами, любое подобное изменение в системе налоговых преступлений приведет к серьезному реформатированию не только работы следственных органов, прокуратуры, предпринимателей и представителей бизнеса в связи с огромной юридической значимостью такого элемента, как момент окончания преступления, но и общественных отношений между властью и обществом по причине социальной чувствительности.

## **2.2. Особенности отдельных элементов состава преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ**

Рассмотрев и проанализировав основные теоретические проблемы налоговых преступлений, а также проведя сравнительно-правовой анализ российского и американского уголовного законодательства в данной сфере, стоит перейти к изучению специфики одновременно двух основных составов налоговых преступлений – ст. ст. 198 и 199 УК РФ в силу тождественности объекта посягательства, объективной, субъективной стороны, но с учётом дифференциации в определении крупного и особо крупного размера, а также субъектного состава.

Первое, объективная сторона заключается в уклонении, под которым следует понимать умышленное бездействие, направленное на неуплату налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размере и повлекшее непоступление денежных средств в бюджетную систему РФ. При

этом уголовным законом определено два альтернативных способа его совершения: 1) «Непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным – пассивный обман. 2) Включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений - активный обман»<sup>46</sup>. И здесь нужно подробно разобрать такой сложный элемент, непосредственно влияющий на правоприменительную практику, как критерии, которым должен отвечать «иной документ» из вышеуказанного положения законодательства. В течении последних 20 (двадцати) лет позиция Верховного Суда несколько раз менялась по этому вопросу. Например, ранее он относил к «иным документам» любые предусмотренные налоговым законодательством документы, которые служат основанием для исчисления и уплаты налогов: «Выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы»<sup>47</sup>. Но в свежем Постановлении Пленума от 26.11.2019 N 48 в данный перечень были введены новые критерии: «Предусмотрены налоговым законодательством; Являются приложениями к декларации или расчету; Служат основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и взносов»<sup>48</sup>. Таким образом, судьи с одной стороны не только дополнили категорию подпадающих актов именно под уголовно-правовое понимание термина «иные документы», но и лишили возможности потенциального преступника использовать ранее не включенные в правоприменительную практику следственных органов налоговые документы.

---

<sup>46</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>47</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>48</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

Второе, субъектный состав представлен физическим лицом и индивидуальным предпринимателем в рамках ст. 198, и юридическим в лице «уполномоченного в силу закона либо на основании доверенности подписывать документы, представляемые в налоговые органы»<sup>49</sup> организацией по ст. 199. Наиболее распространенным на практике субъектом уголовной ответственности по ст. 199 УК является глава компании, причем с точки зрения осуществления фактического руководства, а не исходя из формального принципа. Это прежде всего наносит удар по излюбленному методу действия большого количества организаций, которые предпочитают назначать чисто номинальную фигуру на должность генерального директора, председателя совета директоров для его дальнейшей утилизации при возникновении претензий со стороны правоохранительных органов.

Также, в целях борьбы со серыми схемами, обеспечивающие уход из-под ответственности реального преступника, судьи Верховного Суда исправили ранее допущенную ошибку, заключающуюся в определении такого правила в Постановлении Пленума от 28.12.2006 N 64: «К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер»<sup>50</sup>. И следствием такого толкования Уголовного Кодекса стало то, что должность бухгалтера стала «расстрельной» в силу ее нахождения под постоянным прицелом правоохранителей. А руководство компаний решило использовать это обстоятельство, специально назначая неподготовленных или несведущих людей, перекладывая на них ответственность за налоговые преступления.

Если же говорить о нынешней проблеме в субъектном составе, то она заключается в наличии дифференциации между индивидуальным предпринимателем и юридическим лицом при определении суммы крупного и особо крупного размера. Согласно примечанию к статье 198 УК «крупным

---

<sup>49</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>50</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

размером признается сумма, превышающая два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей»<sup>51</sup>, и к ст. 199 «крупным размером в настоящей статье признается сумма, превышающая пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая сорок пять миллионов рублей»<sup>52</sup>. Данное положение дел критикуется многими практикующими юристами, которые не понимают логику законодателя по этому вопросу. Ведь по какой причине для индивидуального предпринимателя (ИП) предусмотрена столь небольшая сумма, достаточная для квалификации уклонения от уплаты налогов, которая не идет ни в какое сравнение с привилегированным положением руководителей или иных уполномоченных членов юридического лица. Все-таки по характеру гражданско-правовой ответственности индивидуальный предприниматель несет более тяжкое бремя, чем иные организационные-правовые формы субъектов экономической жизни. Согласно абз. 1 ст. 24 ГК, «физическое лицо (ИП) отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим имуществом»<sup>53</sup> в отличие от юридического лица, где по ст. 56 ГК «участники не несут ответственность за обязательства такой организации и соответственно юридическое лицо не отвечает по обязательствам участников»<sup>54</sup>. Также необходимо указать на еще одно обстоятельство, отмеченное юристом Алексеем Стенькиным: «В уголовном законодательстве в одном случае (ст. 198) налогоплательщик - физическое лицо, в другом (ст. 199) - вроде тоже физическое, но должностное или иное лицо уже в организации. Но неуплатой налогов причиняется вред бюджету, для которого личность причинителя вреда значения не имеет»<sup>55</sup>. Таким образом умаляется фундаментальный конституционный принцип

---

<sup>51</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>52</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>53</sup> "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>54</sup> "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

<sup>55</sup> [Электронный ресурс] // [https://zakon.ru/blog/2019/11/07/nespravedlivoe\\_razgranichenie\\_ugolovnoj\\_otvetstvennosti\\_v\\_statyah\\_198\\_i\\_199\\_uk\\_rf\\_v\\_zavisimosti\\_ot\\_i](https://zakon.ru/blog/2019/11/07/nespravedlivoe_razgranichenie_ugolovnoj_otvetstvennosti_v_statyah_198_i_199_uk_rf_v_zavisimosti_ot_i) (дата обращения: 13.03.21).

«равенства всех граждан перед законом»<sup>56</sup>, закрепленный в ст. 19 Конституции. Данная проблема не является имманентной лишь для России, так как если обратиться к опыту некоторых республик бывшего СССР, то можно заметить, что у них по этому вопросу отсутствует единый подход. Например, в Уголовных Кодексах Белоруссии и Азербайджана не имеется дифференциации налоговых преступлений по субъектному признаку – физическое и юридическое лицо, но при этом законодательство Казахстана и Армении придерживается российского подхода.

Исходя из всего вышеперечисленного, нужно сделать вывод о том, что проблема обеспечения равенства субъектов хозяйственно-экономической деятельности, в особенности между ИП и юридическими лицами перекочевала из налогового законодательства в уголовное, переложив дискуссионные положения системы налогообложения для каждого из субъектов в отдельности в новую правовую плоскость. Ведь внедрение дифференциации в примечаниях к статьям 198 и 199 УК исходило из соотношения юридической тяжести налогового бремени для ИП и организаций. Но по итогу не учло не только конституционного принципа равенства всех граждан перед законом, но и уголовно-правовых, закреплённых в статьях 4 и 6 Уголовного кодекса.

---

<sup>56</sup> "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Изучив и проанализировав большой массив информации о теоретических подходах и предметах дискуссий по вопросу налоговых преступлений, особенностей элементов его состава, а также проблемных точках, требующих решения как на законодательном, так и на уровне Верховного Суда РФ, можно перейти к подведению итогов проделанной работы.

Во-первых, установление окончательного содержания общественной опасности налоговых преступлений является тем научным фундаментом, отталкиваясь от которого появляется возможность не только определить действительное положение налоговых преступлений в системе Особенной части, но и прийти к единообразному подходу в определении налогового преступления.

Во-вторых, американское уголовное законодательство в сфере налоговых преступлений заслуживает пристального внимания со стороны российских законодателей и научного сообщества, так как с одной стороны подход наших заокеанских коллег является крайне радикальным и неприемлемым для отечественной правовой системы, а с другой стороны наличие отдельных составов должностных преступлений, совершенных именно работниками налоговых органов может стать предметом рецепции.

В-третьих, момент окончания налогового преступления и существующая вокруг этого элемента дискуссия имеет принципиальное значение практически для всех субъектов правоотношений, так как принятие на законодательном уровне той или иной концепции серьезно меняет устоявшиеся правила игры.

Таким образом, завершая исследование актуальной для нашего общества темы, считаю необходимым напомнить ученым и законодателям о том, что при внедрении изменений в систему налоговых преступлений всегда нужно помнить о ее социальном характере и конституционном принципе поддержания доверия граждан к закону и действиям государства.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

### I. Литература

1. *Артемьева Ю.А., Петросян О.Ш.* Налоговые преступления: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. – 191 с.
2. *Волженкин Б.В.* Экономические преступления. СПб.: Юрид. центр Пресс, 1999. – 312 с.
3. *Гаухман Л.Д., Максимов С.В.* Преступления в сфере экономической деятельности. М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 1998. – 296 с.
4. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть / под ред. *Рарога А.И.*, М.: Юристъ, 2004. – 671 с.
5. *Саблер В.К.* О значении давности в уголовном праве. Москва: Типография т-ва. Рис., 1872. – 90 с.

### II. Периодические издания

1. *Апарова Т.В.* США. Уголовная ответственность за нарушения федерального налогового законодательства // Налоговые преступления и проступки. М., 1995. – 39 с.
2. *Грибов А.С.* Дифференциация ответственности за экономические преступления в России, ФРГ и США (сравнительный анализ): дис.... канд. юрид. наук. Ярославль, 2012. – 225 с.
3. *Гришко Л.Е.* Налоговые преступления и пробация в США // Человек: преступление и наказание, 2012. № 3 (78). – 161-163 с.
4. *Гуров А.А.* Длжащееся налоговое преступление: проблемы и решения. Журнал: Закон.ру, 2019. – 12 с.
5. *Зарипов В.М.* Современные проблемы ответственности за налоговые преступления // «СПС КонсультантПлюс».
6. *Кот А.Г.* Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. (По материалам России, Беларуси, Литвы и Польши.): Дисс. ... канд. юр. наук. Москва, 1995. – 198 с.

7. *Медведев А.М.* Экономические преступления: понятие и система // Советское государство и право, 1992. № 1. – 78–87 с.

8. *Пичугина М.А.* Уклонение от уплаты налогов как делящееся преступление // «СПС КонсультантПлюс».

9. *Серета И.М.* Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты: Дисс. ... канд. юр. наук. Иркутск, 1998. – 211 с.

10. *Силаев С.А.* К вопросу об окончании делящегося преступления // «СПС КонсультантПлюс».

11. *Шумихин В.Г.* Конструктивные признаки делящегося преступления // Вестник Пермского университета. Юридические науки, 2010. – 207-210 с.

### III. Нормативные акты

1. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

2. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «СПС КонсультантПлюс».

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от

5. Федеральный закон от 08.11.2007 N 257-ФЗ (ред. от 08.12.2020) "Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской

Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // «СПС КонсультантПлюс».

6. Федеральный закон от 01.04.2020 N 73-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации" // «СПС КонсультантПлюс».

#### IV. Судебные акты

1. Постановление 23 Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929 (ред. от 14.03.1963) "Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям" // «СПС КонсультантПлюс».

2. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // «СПС КонсультантПлюс».

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // «СПС КонсультантПлюс».

4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 N 5 (ред. от 19.12.2013) "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" // «СПС КонсультантПлюс».

5. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и

запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" // «СПС КонсультантПлюс».

6. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

7. "Ответы на вопросы, поступившие из судов, по применению Федеральных законов от 7 марта 2011 г. N 26-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и от 7 декабря 2011 г. N 420-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", Утв. Президиумом Верховного Суда РФ 27 июня 2012 г.// «СПС КонсультантПлюс».

8. Проект постановления Пленума Верховного Суда РФ от 6 июня 2019 г. "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления".

9. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" // «СПС КонсультантПлюс».

#### V. Электронные ресурсы

1. [Электронный ресурс] // <https://sozd.duma.gov.ru/bill/871811-7> (дата обращения: 07.03.21).

2. [Электронный ресурс] // <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7232> (дата обращения: 10.03.21.).

3. [Электронный ресурс] // <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7214> (дата обращения: 10.03.21).

4. [Электронный ресурс] // [https://zakon.ru/blog/2019/09/20/oshibochnost\\_novogo\\_podhoda\\_verhovnogo\\_suda\\_k\\_ishisleniyu\\_srokov\\_davnosti\\_po\\_prestupleniyam\\_predum](https://zakon.ru/blog/2019/09/20/oshibochnost_novogo_podhoda_verhovnogo_suda_k_ishisleniyu_srokov_davnosti_po_prestupleniyam_predum) (дата обращения: 12.03.21).

5. [Электронный ресурс] // [https://zakon.ru/blog/2019/11/07/nespravedlivoe\\_razgranichenie\\_ugolovnoj\\_otvetstvennosti\\_v\\_statyah\\_198\\_i\\_199\\_uk\\_rf\\_v\\_zavisimosti\\_ot\\_i](https://zakon.ru/blog/2019/11/07/nespravedlivoe_razgranichenie_ugolovnoj_otvetstvennosti_v_statyah_198_i_199_uk_rf_v_zavisimosti_ot_i) (дата обращения: 13.03.21).