

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

БАЛТИЙСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ ИММАНУИЛА КАНТА

Юридический институт

Кафедра уголовного права и криминологии

**УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: УГОЛОВНО-
ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ**

выпускная квалификационная работа
студентки 4 курса очной формы обучения
направления подготовки 40.03.01 «Юриспруденция»
(уровень бакалавриата)

Кошелевой Арины Андреевны

Научный руководитель:

к.ю.н., доцент

Цирит Ольга Александровна

Калининград
2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Уголовно-правовой анализ преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ.....	7
1.1. Объект и предмет уклонения от уплаты налогов.....	7
1.2. Объективная сторона уклонения от уплаты налогов.....	14
1.3. Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов..	24
Глава 2. Практика применения и совершенствование уголовного законодательства об ответственности за преступления, предусмотренные статьями 198, 199 УК РФ. .	33
2.1. Анализ практики применения норм, предусматривающих уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов	33
2.2. Совершенствование законодательства, предусматривающего уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов.....	40
Заключение.....	47
Список источников.....	50

ВВЕДЕНИЕ

Экономический потенциал каждого региона и страны тесно связан с функционированием и развитием системы налогообложения. Только за 2019 год налоговая задолженность на федеральном уровне составила 2059,1 млрд. руб.,¹ а налоговая задолженность на территории Калининградской области за 2019 год составила 1 425 213 руб.² Вместе с тем в планировании бюджета налоговые поступления являются одним из основных источников дохода. В свою очередь отсутствие эффективных методов регулирования налоговых преступлений и практики противодействия им влияют на экономическую безопасность государства. По данным Министерства внутренних дел России за отчетный период 2020 года прирост зарегистрированных налоговых преступлений составил 8,2 %, а общая сумма материального ущерба от преступных посягательств составила 82 488 586 руб.³ Причины, порождающие столь высокий уровень криминогенной обстановки в сфере налогообложения кроются во многих дестабилизирующих факторах: сохранение теневой экономики; теоретико-прикладные проблемы в методах

¹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения 03.01.2021).

² Официальный сайт Министерства финансов Калининградской области // [Электронный ресурс]. URL: <https://minfin39.ru/budget/analytics/currentincome/> (дата обращения 03.01.2021).

³ Официальный сайт Министерства Внутренних дел Российской Федерации // [Электронный ресурс]. URL: <https://xn--b1aew.xn--p1ai/reports/item/22678184/> (дата обращения 03.01.2021).

финансового и налогового контроля и их периодическое трансформирование;¹ низкий уровень эффективности взаимодействия налоговых органов и органов предварительного следствия; сохранение коррупционных рисков; несоблюдение сроков давности как налогоплательщиками, так и налоговыми органами; сложная структура законодательства (Налоговый кодекс РФ, многочисленные разъясняющие письма ФНС РФ), порождающая отсутствие единообразного понимания и исполнения закона; недостаточный уровень правовой культуры налогоплательщиков.² При этом, до настоящего времени отмечается проблема существования высокой латентности налоговых преступлений. Так профессорский состав, включающий И.Н. Соловьева, М.А. Моисеенко, Н.А. Поветкина, А.Ю. Ильина, Т.В. Мироненко, Д.А. Атаева в своем комплексном исследовании, посвященном выявлению налоговых преступлений, подчеркивают, что снижение их числа далеко от идеальной процессуальной эффективности.³ Существуют проблемы и теоретико-прикладного характера. Подобные явления связаны с историческим развитием, поскольку наиболее широкое распространение налоговые преступления приобрели в 1990-ые годы. Это объяснимо поэтапным совершенствованием правового регулирования и установлением уголовной ответственности за неисполнение конституционной обязанности – уплата налогов. В настоящее

¹ Вальтер А.В. Налоговые преступления – характеристика и способы противодействия // Аграрное и земельное право. 2019. №5(173). С. 144.

² Михайлова В.В. Проблема уклонения уплаты от налогов и ее причины // Вестник современных исследований. 2018. №6.2 (21). С. 464.

³ Соловьев Н.А., Моисеенко М.А., Поветкина Н.А. [и др.]. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование. Москва: Проспект, 2018. С.9.

время конституционная обязанность по прежнему существует, в соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.¹ Устанавливая уголовную ответственность за неисполнение данной обязанности, законодатель не раз менял конструкцию уголовно-правовой нормы, подвергаясь критике в ходе практического применения. Но до сих пор возникают спорные вопросы относительно применения этих норм, при этом в доктрине и на практике нет единых мнений, ведутся научные дискуссии. В связи с тем, что наличие в Уголовном Кодексе РФ норм об уклонении от уплаты налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами и организациями вызывают столь оживленные дискуссии, их комплексное исследование представляет большой интерес. Поэтому актуальность проводимого исследования не подвергается сомнению.

Объектом данной работы является система правоотношений, складывающаяся при применении уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами и организациями.

Предметом изучения служат положения уголовного и налогового законодательства, содержащие нормы об ответственности за налоговые преступления, с учетом особенностей судебной практики.

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 03.01.2021).

В цели исследования входит рассмотрение блока теоретических вопросов, относящихся к привлечению к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов физическими лицами и организациями с позиции уголовно-правового анализа конструкции норм, выявление существующих законодательных пробелов теоретического и практического характера, авторское предложение возможных путей решения выявленных проблем.

В соответствии с целями поставлены следующие задачи:

- рассмотреть объективные и субъективные признаки уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов
- оценить наиболее сложные элементы составов преступлений через системно-структурный анализ норм и доктринальных положений
- проанализировать научные дискуссии и сформировать собственную точку зрения по рассматриваемым проблемам
- выявить тенденции актуальной правоприменительной практики
- предложить новую усовершенствованную редакцию статей 198, 199 УК РФ.

Методологическую основу составляют общенаучные и специальные методы познания: системно-структурный, сравнительно-правовой, метод абстрагирования, логические законы: индукция, дедукция и иные научно-практические методы.

Нормативно-правовую базу исследования составляет Конституция РФ, уголовное, налоговое и бюджетное законодательство РФ в рамках заявленной темы.

Теоретическая основа состоит из трудов ведущих ученых и профессоров в области налоговых преступлений таких, как Н.А. Лопашенко, О.Г. Соловьев, И.Н. Соловьев, М.А. Моисеенко, Н.А. Поветкина, А.Ю. Ильин, Т.В. Мироненко, Д.А. Атаев и многих других.

Эмпирический материал включает основополагающие позиции Верховного суда РФ, выраженные в постановлениях Пленума ВС РФ, Конституционного Суда РФ, судебную практику судов различных инстанций РФ и субъектов РФ в рамках исследуемой темы, официальные статистические отчетные данные Министерства Внутренних дел, Федеральной Налоговой службы, Министерства Финансов Российской Федерации и Калининградской области.

Апробацией работы является выступление на II - Всероссийском слёте молодых юристов «Эволюция юриспруденции» в Северо-Кавказском институте (филиале) Всероссийского государственного университета юстиции (Российская правовая академия Минюста России) в г. Махачкала с докладом: «Некоторые вопросы объективной стороны уклонения от уплаты налогов» и выступление на IX Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов «Государство, право и правоприменительная практика: современные вызовы» в Юридическом институте БФУ им. И. Канта с докладом: «Имплементация зарубежного опыта в вопросах противодействия уклонению от уплаты налогов организацией».

Выпускная квалификационная работа состоит из следующих элементов: введение, две главы, содержащие 5 параграфов, заключение и список источников.

Глава 1. Уголовно-правовой анализ преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ

1.1. Объект и предмет уклонения от уплаты налогов

Под объектом в уголовном праве классически принято понимать охраняемые уголовным законодательством общественные отношения в конкретной сфере. Несмотря на то, что данное понятие является ключевым и базовым, вокруг объекта преступлений по статьям 198 и 199 УК РФ сформировано несколько точек зрения относительно подхода и вытекающих из них определений. Подобный плюрализм в науке интересен для исследования и формирования авторского подхода к определению. Исследуя общий объект, им будет являться совокупность общественных отношений, охраняемая уголовным законом, а именно охрана прав и свобод человека и гражданина, собственности, общественного порядка и общественной безопасности, окружающей среды, конституционного строя Российской Федерации от преступных посягательств, обеспечение мира и безопасности человечества, а также предупреждение преступлений исходя из смысла ч.1 ст.2 УК РФ.¹ Поскольку

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 05.04.2021, с изм. от 08.04.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

уплата налогов является конституционной обязанностью, то в случае наличия состава налогового преступления, можно говорить о посягательстве на конституционный строй Российской Федерации. Значит общим объектом для налоговых преступлений будет та совокупность общественных отношений, которая охраняется уголовным законом, а именно охрана конституционного строя Российской Федерации от преступных посягательств. Верховный суд РФ в своей правовой позиции обращает внимание на то, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов исходит от умышленного невыполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы.¹ В подтверждение обозначенной позиции, уместно привести определение данное Н.В. Ахтырской в диссертационном исследовании, которая в качестве объекта преступлений, предусмотренных ст. ст. 198, 199 УК РФ, рассматривает конституционную обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы и публичный интерес всех членов общества в полном и своевременном поступлении всех видов налогов, сборов, страховых взносов в бюджетную систему государства.²

Родовым объектом будет группа однородных отношений по своей сущности, т.е. экономические, политические, социальные и иные. Родовой объект определен в каждом

¹ О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Ахтырская Н.В. Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Ахтырская Наталия Викторовна. – Омск, 2018. – С.14.

разделе Уголовного кодекса РФ, поэтому в случае уклонения уплаты от налогов родовым объектом будут общественные отношения в экономической сфере, поскольку ст. 198 и 199 УК РФ расположены в разделе VIII «Преступления в сфере экономики» УК РФ. Видовым объектом будут выступать те общественные отношения, на которые посягают преступления, нормы об ответственности за совершения которых, расположены в одной главе УК РФ. Следовательно, видовым объектом преступлений по статьям 198 и 199 УК РФ, расположенным в главе 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» будут являться общественные отношения, складывающиеся в сфере экономической деятельности. В современных научных исследованиях до сих пор обращается внимание на существование противоположного мнения о том, что все же родовой и видовой объекты при наличии состава преступления в случае уклонения от уплаты налогов не связаны с экономическими отношениями, а связаны с процессом формирования бюджета в государстве и проистекают от общественных отношений в сфере порядка управления. В частности, на существование такого подхода указывают в своих исследованиях С.Ю. Желудкова, С.М. Оленников, ¹Г.К. Авжиев.² Подобное мнение уходит глубоко в историю развития уголовной ответственности за неуплату налогов, ведь ранее законодатель напрямую соотносил налоговые преступления с посягательством на порядок управления внутри государства.

¹ Желудкова С.Ю., Оленников С.М. Квалификация уклонения от уплаты налогов по объективным признакам состава преступления // Петербургский юрист. 2017. № 2. С.38.

² Авжиев Г.К. Объект уклонения от уплаты налогов (сборов) // Вопросы науки и образования. 2018. № 24(36). С. 79.

В уголовном законодательстве РСФСР 1922 и 1926 годов налоговые преступления являлись государственными преступлениями и находились в специальной главе преступления против порядка управления, в 1960 году, приняв новый уголовный кодекс, количество налоговых преступлений было сокращено, но они по-прежнему относились к категории государственные преступления. И лишь в 1996 году законодатель принял решение о том, что налоговые преступления все же тесно связаны с экономическими отношениями, которым причиняется вред в результате преступного посягательства. Данный подход наиболее логичен, ведь экономический потенциал каждого региона и страны тесно связан с функционированием и развитием системы налогообложения, поскольку налоговые поступления занимают удельный вес в бюджете, являясь одним из основных источников доходов. Согласно ч.1 ст. 41 Бюджетного Кодекса РФ налоговые доходы являются одним из трех видов источников дохода в бюджете.¹ Дальнейшее подавление экономических интересов государства в результате существования налоговой преступности выражаются в причинении материального ущерба, который выражается в конкретных денежных суммах. По данным Министерства Внутренних Дел Российской Федерации суммы материального ущерба постоянно увеличиваются, при этом ежегодно государство теряет не менее 70-ти миллионов.²

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 30.04.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² Официальный сайт Министерства Внутренних Дел Российской Федерации // [Электронный ресурс]. URL: <https://xn--b1aew.xn--p1ai/Deljatelnost/statistics> (дата обращения: 03.01.2021).

Таким образом, связь налогообложения и экономического функционирования неизбежна, поэтому в настоящее время большинство ученых при рассмотрении объекта налоговых преступлений придерживаются подхода о неразрывности с экономическими отношениями. Думается, что понятия «экономика», «экономические отношения», «экономическая деятельность» гораздо шире, чем понятие «порядок управления», ведь управление в государстве распространяется на все сферы жизни, в том числе внимание уделяется экономическому сектору. И конечно процесс становления доктрины уголовного права привел к тому, что уголовное законодательство стало более структурированным. Поэтому определение объекта преступного посягательства в результате уклонения от уплаты налогов в том числе связано с помещением в соответствующие разделы и главы уголовного кодекса рассматриваемых составов преступлений. Следовательно, в настоящее время не имеется каких-либо оснований для отнесения налоговых преступлений к числу общественно опасных деяний, посягающих на порядок управления, а значит отсутствуют поводы для изменения родового и видового объектов.

Непосредственным объектом будет конкретное общественное отношение, которому преступным путем причиняется вред. Например, общественные отношения, установленные государством и регулируемые налоговым законодательством РФ, складывающиеся между государством и физическим лицом либо организацией в сфере уплаты обязательных платежей в форме налогов и сборов и будут являться непосредственным объектом согласно определению

А.Э. Салказанова.¹ Схожее понятие дает Э.Ю. Каверина, определяя такие признаки, как сфера финансовой деятельности, а именно отрасль формирования бюджета и внебюджетных фондов в государстве за счет поступления налоговых платежей от физических и юридических лиц.² Согласно определению А.А. Коновода, акцент также делается на признак формирования доходной части бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет налогообложения субъектов.³ Наиболее лаконично передает смысл Н.А. Лопашенко, вкладывая в понятие непосредственного объекта принцип добропорядочности субъектов экономической деятельности и конституционную обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.⁴ Стоит отметить, что при нарушении данного принципа в результате совершения налогового преступления нарушается многоуровневый процесс формирования бюджетов различных уровней. Большинство ученых приводят аналогичные определения рассмотренным выше, т.е. в данном вопросе отмечается единство мнений в научной среде. Таким образом, объект рассматриваемых налоговых

¹ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович. – Москва, 2017. – С.103.

² Каверина Э.Ю. Объекты налоговых преступлений: виды, характеристика и их особенности // Научные исследования по приоритетным направлениям для создания инновационных технологий: сб. статей Международной научно-практической конф. 20 июля 2020 г. / отв. ред. Сукиасян А.А.- Уфа: Аэтерна, 2020. С.111.

³ Коновод А.А. Объект и объективная сторона от уплаты налогов и(или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2015. № 4(2). С.181.

⁴ Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности: теоретический и прикладной анализ: монография В 2 ч. Ч II. М.: Юрлитинформ. 2015. С. 417, 448.

преступлений делится на 4 вида, каждому из которых целесообразно дать определение:

1) К общему объекту относятся общественные отношения, которые охраняются уголовным законом, а именно охрана от преступных посягательств конституционного строя Российской Федерации в соответствии с которым, предусмотрено исполнение гражданской обязанности каждого гражданина по уплате налогов и сборов.

2) Родовым объектом будут общественные отношения в экономической сфере, поскольку налогообложение является частью экономики государства. И к данному выводу пришел сам законодатель, включая рассматриваемые составы преступления в соответствующий раздел УК РФ.

3) Видовым объектом являются общественные отношения, складывающиеся в сфере экономической деятельности, а точнее конкретные интересы государства и отдельных субъектов в сфере их экономической деятельности.¹

4) Для непосредственного объекта характерно наличие общественных отношений в финансовой сфере между государством и физическими лицами либо организациями при уплате обязательных платежей в форме налогов и сборов, обеспечивающих формирование государственного бюджета и государственных внебюджетных фондов.

Объект рассматриваемых преступлений зачастую схож с предметом преступления, тем не менее стоит отграничивать

¹ Коновод А. А. Расследование уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Коновод Андрей Александрович. - Хабаровск, 2016. - С.19.

их сущность и назначение при выявлении признаков состава преступления. Под предметом преступления стоит понимать – вещь материального мира,¹ однако возникают противоположные взгляды и в результате научные дискуссии. Рассмотрим основные положения для определения места предмета в системе состава преступления. Наиболее распространенной точкой зрения является отождествление предмета с налогами, сборами и страховыми взносами. Подобному мнению придерживались в своих работах как исследователи прошлого десятилетия, так и на современном этапе. Например, в одном из последних современных диссертационных исследований, связанных с налоговыми преступлениями, было высказано мнение о необходимости выработать универсальную дефиницию, определяющую предмет налоговых преступлений, а именно предложено рассматривать «налоговые платежи», объединяющие в себе налоги, сборы, страховые взносы, которые перечислены в ст. 8 НК РФ.² Думается, что отождествление предмета с налогами, сборами и страховыми взносами не отражает саму сущность предмета и подменяет понятия. Не раз критиковалась подобная точка зрения, ведь налоги, сборы и страховыми взносы сами по себе не являются материальными объектами, они представляют собой специфический механизм отчуждения собственности

¹ Уголовное право России. Общая и Особенная части: учебник / отв. ред. Ю.В. Грачева, А.И. Чучаев. М.: Контракт, 2017. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Ахтырская Н.В. Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Ахтырская Наталия Викторовна. – Омск, 2018. – 24 с.

физических и юридических лиц¹ исходя из терминологии, заложенной в Налоговом Кодексе РФ. Что касается введения универсального определения, как «налоговые платежи», то данная позиция недостаточно убедительна. В подобном случае произойдет путаница в понятиях, ведь природа самого налога, сбора и страхового взноса различна, именно поэтому в налоговом законодательстве дается отдельное определение. Налоги и страховые сборы являются безвозмездными платежами с разнонаправленными целями, налог направлен на финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований, а страховой взнос уплачивается в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования, в то время как, под сбором понимается обязательный взнос с целью совершения в отношении налогоплательщика юридически значимых действий или же, если это предусмотрено по конкретному виду предпринимательской деятельности.² Подобные различия в юридическом смысле, вкладываемые в рассматриваемые понятия, на наш взгляд делают невозможным объединение их в универсальную дефиницию.

Наиболее обоснованной точкой зрения представляется, предполагающая рассмотрение в качестве предмета налоговых преступлений именно денежные средства, как

¹ Коновод А.А. Объект и объективная сторона от уплаты налогов и(или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2015. № 4(2). С.182.

² Налоговый кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 30.04.2021) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

объект материального мира, которые выступают эквивалентом измерения налогов, сборов, страховых взносов, взимаемых с организации или физического лица. К подобному выводу приходят О.Г. Соловьев,¹ А.А. Салказанов,² А.А. Коновод.³

Подводя итоги параграфа, под непосредственным объектом преступного посягательства уклонения от уплаты налогов понимается общественные отношения в финансовой сфере между государством и физическими лицами либо организациями при уплате обязательных платежей в форме налогов и сборов, страховых взносов, обеспечивающих формирование государственного бюджета и государственных внебюджетных фондов. Предмет преступления не подлежит отождествлению с объектом. Наиболее правильно понимать под предметом объект материального мира, в качестве которого выступают денежные средства, посредством которых физические и юридические лица производят уплату налогов, сборов, страховых взносов.

1.2. Объективная сторона уклонения от уплаты налогов

Объективную сторону уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов составляют: действия - включение

¹ Соловьев О.Г. О необходимости модернизации признаков предмета налоговых преступлений (Ст. 198-199.1 УК РФ) // Актуальные вопросы борьбы с преступлениями. 2016. № 3. С.18.

² Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович. – Москва, 2017. – С.104.

³ Коновод А. А. Расследование уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Коновод Андрей Александрович. – Хабаровск, 2016. – С.22.

в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, и бездействия - непредставление налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов. Вышеуказанные деяния, составляющие объективную сторону преступления, должны обязательно сопровождаться умыслом. Стоит обратить внимание, что законодатель строго ограничил способы совершения преступления, предусмотренного ст. 198, 199 УК РФ. При этом ранее до внесения изменений в 2003 году допускались «иные способы», которые в конечном итоге законодатель исключил из диспозиции статьи.¹ На наш взгляд ограничение криминализирующих способов совершения уклонения от уплаты налогов вполне целесообразно. Известно, что существует огромное количество способов уклонения от уплаты налогов. Такие схемы как дробление бизнеса, лишние посредники, злоупотребление налоговыми льготами, подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды и многие другие уже хорошо изучены налоговыми и следственными органами, хотя количество способов растет.² С одной стороны, предотвращение появления новых способов возможно путем криминализации всех способов под формулировку «иные способы». Однако в таких условиях

¹ О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 08.12.2003 N 162-ФЗ (ред. от 07.12.2011) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² Официальный сайт медиагруппы Актион-МЦФЭР // [Электронный ресурс]. URL: <https://e.nalogplan.ru/670896> (дата обращения: 14.01.2021).

возникает проблема разграничения законной налоговой оптимизации и незаконного уклонения от уплаты налогов. Налоговая оптимизация всегда предполагает законные методы снижения налогового бремени, которые отражены напрямую в законе или же не запрещены им. Как отмечают И.В. Рубцов и Е.В. Рубцова, законная налоговая оптимизация также имеет плюсы в виде экономической выгоды налогоплательщику с перспективой расширения налоговой базы в будущем, при этом полностью исполняя обязанность по уплате налогов.¹ Стоит подумать и о практическом назначении процесса криминализации, ведь при вменении рассматриваемых составов преступлений всегда необходимо наличие умысла, в то время как, его установление представляется непростым процессом на практике. В таком случае любой «иной способ» не всегда возможно соотнести с умыслом, что в конечном итоге может привести к необоснованному вменению состава. В подобной ситуации ставится под сомнение соотношение целей уголовной политики и развития государства. Положительные достижения в виде эффективного исполнения конституционной обязанности по уплате налогов под давлением неотвратимой уголовной ответственности и своевременное пополнение бюджетов будет отражаться и на иных сферах в виде негативных проявлений, связанных, например, с развитием международных экономических отношений или с развитием уровня социального благосостояния государства. Широкие возможности вменения составов налоговых преступлений увеличат

¹ Рубцов И.В., Рубцова Е.В. Анализ форм и методов уклонения от уплаты налогов // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3(33). С.208.

количество субъектов, привлекаемых к уголовной ответственности. Так, количество организаций, привлекаемых по ст. 199 УК РФ вырастет, и в конечном итоге приведет к недоверию со стороны иностранных контрагентов к российским представителям бизнеса. Или же рост привлечения физических лиц по ст. 198 УК РФ повлечет судимость, а вместе с ней все негативные социальные последствия, являющиеся следствием уголовного осуждения. Согласно приведенным доводам, считаем достаточным указанных в диспозиции статей 198 и 199 УК РФ законодателем способов уклонения от уплаты налогов, а именно непредоставления декларации, расчетов или иных документов и внесения заведомо ложных в них сведений. Именно этим способам уделено столь пристальное внимание неслучайно. Согласно п. 4, п. 6 ч.1 ст.23 НК РФ на налогоплательщике лежит обязанность по предоставлению налоговых деклараций (расчетов), документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Такой порядок закреплен с целью осуществления результативного налогового контроля налоговыми органами. Идентичной позиции придерживаются в своем исследовании А.А. Коновод и Е.А. Сунцова, считая налоговую декларацию основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности.¹

¹ Коновод А.А., Сунцова Е.А. Выражение объективных признаков уклонения от платы налогов и(или) сборов с физического лица // Исследование преступлений: проблемы и пути их решения. 2016. № 3(13). С.45.

Что касается исследования объективной стороны, то необходимо обратиться к терминологии налогового законодательства и к разъяснениям, данным Верховным Судом РФ. Понятие налоговой декларации и расчета закреплены в ч.1 ст. 80 НК РФ. Наиболее интересным вопросом является определение «иных документов», составляющие альтернативу декларациям и расчетам. В настоящее время п.5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" разъясняет, что иные документы – это предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами, региональными законами и нормативными правовыми актами муниципальных образований документы, подлежащие приложению к налоговой декларации (расчету) и служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов, непредставление которых либо включение в которые заведомо ложных сведений могут служить способами уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов.¹ Важно обратить внимание на ключевой фактор до установления которого шли многочисленные споры в теории и на практике: документы будут являться элементом налоговых преступлений только в том случае, если они идут в качестве приложения к декларации (расчету) или же они необходимы и служат основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

¹ О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Например, годовой отчет о деятельности иностранной организации в РФ предоставляется совместно с налоговой декларацией для уплаты авансовых платежей и налогов согласно установленному порядку в федеральном законодательстве (ч.8 ст.307 НК РФ), поэтому он будет соответствовать критериям определения «иные документы». А, например, документы учредительного и регистрационного характера имеют иные цели и не являются прямым основанием для уплаты налогов, поэтому их нельзя отнести к иным документам, рассматриваемым в составе необходимых обязательных элементов, образующих состав преступления.

Следующим немаловажным аспектом при разборе объективных признаков являются временные характеристики. Применение уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов по ст.198 и ст. 199 УК РФ допустимо только в том случае, если деяние совершено в крупном или особо крупном размере, который образуется за период в пределах трех финансовых лет подряд. Формулировка три финансовых года используется непосредственно в УК РФ в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ. Финансовый год соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря согласно ст.12 БК РФ. Однако в налоговом законодательстве используются налоговый и расчетный периоды по налогу, которые признаются как календарный год в соответствии с ч.1 ст.285 и ч.1 ст.423 НК РФ. Следовательно, налоговый и расчетный периоды могут не совпадать по датам именно с финансовым годом, что вполне логично, ведь налоговый период индивидуален у каждого субъекта, например, порядок

определения налогового периода организации зависит от момента появления правоспособности юридического лица, которая возникает с момента официальной регистрации, т.е. внесения в единый государственный реестр юридических лиц. Индивидуальные сроки и порядок их расчета законодатель устанавливает в ст.55 НК РФ. В п.12 Постановления Пленума ВС РФ № 48 от 26.11.2019 указано, что следует учитывать лишь суммы тех налогов, сборов, страховых взносов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых (расчетных) периодов по видам налогов, сборов, страховых взносов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.

Следующими проблемными аспектами при разборе составов преступлений, предусмотренных ст.198 и 199 УК РФ, считаются спорные вопросы об отнесении к длящимся или продолжаемым преступлениям и об определении момента окончания преступления, по которым долгое время ведутся научные дискуссии и до сих пор нет единого мнения. Данные вопросы тесно пересекаются друг с другом, поэтому их следует рассматривать во взаимосвязи между собой, что и делалось многими учеными. Для комплексного исследования проанализируем действующие доктрины, законодательство и правоприменительную практику. Так, согласно действующему Постановлению 23 Пленума Верховного Суда

СССР от 04.03.1929 (ред. от 14.03.1963) "Об условиях применения давности и амнистии к делящимся и продолжаемым преступлениям" делящееся преступление можно определить как действие или бездействие, сопряженное с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под угрозой уголовного преследования.¹ Делящееся преступление начинается с момента совершения преступного действия (бездействия) и кончается вследствие действия самого виновного, направленного к прекращению преступления, или наступления событий, препятствующих совершению преступления (например, вмешательство органов власти). В.В. Бациев обращает внимание, что большинство ученых, разделяя позицию о делящемся преступлении, основывались на следующих рассуждениях: если лицо не уплачивает налог к установленной законом дате, обязанность сделать это у него никуда не исчезает.² Активным сторонником вышеуказанной модели по поводу делящегося преступления выступал П.С. Яни в начале 2000-х годов. В настоящее время подобную модель рассматривает и поддерживает М.А. Пичугина, считая уклонение от уплаты налогов делящимся, поскольку данное деяние по своей сути является нарушением конституционной обязанности каждого гражданина платить установленные законом налоги.³ В обоснование своей позиции она отмечает, что делящееся налоговое преступление

¹ Об условиях применения давности и амнистии к делящимся и продолжаемым преступлениям: Постановление 23 Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929 (ред. от 14.03.1963). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Виктор Бациев: «И дольше века длится день... К вопросу о квалификации налоговых преступлений как делящихся». [Электронный ресурс]. URL: <https://www.eg-online.ru/article/400962/> (дата обращения: 08.01.2021).

состоит из двух деяний, первое из которых может быть как действием, так и бездействием, при этом бездействие может выражаться как в простом несовершении действий, но, и напротив, зачастую сопровождаться действиями, обеспечивающими противодействие принудительному исполнению обязанности и ее сокрытию (например: смена места жительства, подделка паспорта и др.), а вторым деянием в составе – всегда будет бездействие. С точки зрения процесса совершения преступления, имеющего значение для раскрытия преступлений, В.М. Прошин соотносит налоговые преступления с длящимся характером в силу того, что механизм совершения налогового преступления всегда носит длящийся характер.¹ Отнесение к длящимся преступлениям уклонения от уплаты критикуется по нескольким причинам, во-первых, длящиеся преступления с точки зрения конструкции чаще всего имеют цель недопустимость уклонения от штрафной ответственности, что не должно коррелировать напрямую с целями уголовной ответственности за неуплату налогов, поскольку основная цель – добиться добросовестного исполнения конституционной обязанности или принудить в случае неисполнения, при этом не причиняя ущерб экономическому сектору, во-вторых, общественная опасность длящихся преступлений несколько серьезней и несовместима с уклонением от уплаты налогов.² Поднимается и проблема

³ Пичугина М.А. Уклонение от уплаты налогов как длящееся преступление // Уголовное право. 2019. № 6. С.75.

¹ Прошин Владимир Михайлович Теория и практика расследования налоговых преступлений: дис. ... д-ра юрид.наук: 12.00.12 / Прошин Владимир Михайлович. – Краснодар, 2019. С.353.

² Демин А.А. Квалификация налогового преступления как длящегося // Актуальные вопросы публичного права: сб. мат. XVIII Всерос. науч. конф. 31 октября - 01 ноября 2019 г./ отв. ред. Мануйлов А.Е.-

исчисления сроков давности уголовного преследования, ведь если срок будет течь с момента фактического прекращения виновным лицом преступной деятельности, характерного для деящегося преступления, это позволит осуществлять преследование до тех пор, пока не будет уплачен сам налог и пени, а после сохранится возможность привлечения к уголовной ответственности, что по мнению К.И. Брик равносильно отмене срока давности по налоговым преступлениям и является нарушением принципа законности, сформулированным ЕСПЧ.¹ Или же неуплаченная сумма налогов несколько лет назад или десятки лет назад, образующая состав преступления, и при этом обнаруженная специальными органами по такому прошествии времени, по прежнему сохранит возможность привлечения к уголовной ответственности. Думается, что подобная критика вполне обоснована, с чем трудно не согласиться. Стоит отметить, что в целях эффективного функционирования государства любое правовое регулирование, в частности вопросы построения уголовного преследования, призвано, как защищать от преступного посягательства экономику, но и не должно навредить. И как справедливо отмечает Т.Т. Цыдыпова, эффективность государственного администрирования должна заключаться не только в рациональном и полном взимании налогов, но и в эффективном использовании этих поступлений, а также в максимальном исключении коррупционной составляющей

Екатеринбург, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Уральский государственный юридический университет", 2019. - С.291.

¹ Брик К.И. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления // Тенденции развития науки и образования. 2020. № 60(5). С.38-39.

при распределении и использовании средств, что существенно повысило бы уровень доверия граждан и представителей бизнеса и снизило бы количество совершаемых налоговых правонарушений и преступлений.¹ Таким образом, аргументация в пользу отнесения уклонения от уплаты налогов к категории длящихся в доктрине уголовного права существует продолжительное время и имеет сторонников на современном этапе, хотя не раз критиковалась. Однако выработанные доктринальные положения не совсем соотносятся с судебной практикой, которая в последнее время следует по пути отнесения к категории продолжаемых преступлений.

Говоря о моменте окончания преступления, в последнем Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" указано, что моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.² Как считает С.В. Бажанов, подобная правовая позиция ВС РФ означает полное неприятие длящегося характера рассматриваемых налоговых преступлений, поскольку

¹ Цыдыпова Т.Т. Об уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений // Современные проблемы теории и практики права глазами молодых исследователей: сб.мат. XIV Всерос. научно-практич. конф. 26-27 марта 2020 г. / отв. ред. Лозовская С.В.- Улан-Удэ: Восточно - Сибирский государственный университет технологий и управления, 2020. - С.93.

² О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

моменты их начала и окончания формально совпадают (по аналогии с большинством уголовно наказуемых деяний, учитываемых по линии уголовного розыска), а также задокументированный налоговыми органами факт неуплаты положенных платежей в установленный срок (с их подачи) должен расцениваться в следственных органах в качестве самодостаточного повода (и оснований) для возбуждения уголовного дела.¹ Главными отличительными признаками длящихся от продолжаемых преступлений будет – временной период и поведение субъекта – совершение деяний в форме действия или бездействия. Так, продолжаемые преступления характеризуются, как преступления, складывающиеся из ряда тождественных преступных действий, направленных к общей цели и составляющих в своей совокупности единое преступление. Началом продолжаемого преступления надлежит считать совершение первого действия из числа нескольких тождественных действий, составляющих одно продолжаемое преступление, а концом – момент совершения последнего преступного действия.² Аргументация в пользу уклонения от уплаты налогов как продолжаемого преступления строится из следующих элементов: характерность единого поведенческого акта, состоящего из ряда тождественных равнозначных преступных действий, формирующих в совокупности сумму налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размерах,

¹ Бажанов С.В Влияние используемого понятийного аппарата на исчисление сроков давности уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоги. 2020. № 3. С.36-37. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям: Постановление 23 Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929 (ред. от 14.03.1963). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

при этом ряд преступных действий соотносятся как части единого целого, направленные на одну цель и объединенные единым умыслом, образующие состав преступления. Именно на эти элементы в модели продолжаемого преступления пишут в своих исследованиях Н.В. Ахтырская,¹ А.Б. Мусостов.²

Суды также обращают внимание на вышеуказанные элементы продолжаемого преступления, к которым относят уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов. Например, Костромской областной суд при исследовании доказательств и обстоятельств дела отклонил доводы защиты о неверной квалификации действий по ч.1 ст. 198 УК РФ именно в качестве длящегося преступления. В обоснование позиции суд указал: в том случае если временной период (три финансовых года подряд) составляет большую продолжительность, а также, если сумма недоимки превысит единовременно два миллиона семьсот тысяч рублей, это позволяет квалифицировать такое деяние как одно продолжаемое преступление.³ Следовательно, исходя из вышеприведенных аргументов, анализа доктринальных положений и судебной практики, считаем наиболее справедливым и правильным отнесение уклонения от уплаты налогов к числу продолжаемых преступлений.

¹ Ахтырская Н.В. К вопросу о моменте окончания налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198,199 УК РФ // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. 2017.№ 3(23). С. 64.

² Мусостов А.Б. Момент окончания налоговых преступлений // Мир политики и социологии. 2018.№ 12. С.79.

³ Апелляционное постановление Костромского областного суда от 27.08.2019 г. по делу № 22-799/2019. Официальный интернет-ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации"// [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/regular/doc/w5ZB9FFrmQmJ/> (дата обращения: 08.01.2021).

На основе вышеизложенного следует заключить:

1. Объективную сторону уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов составляют два способа совершения преступления - непредставление декларации, расчетов или иных документов и внесение заведомо ложных в них сведений.

2. Уклонение от уплаты налогов относится к продолжаемым преступлениям, складывающимся из ряда тождественных преступных действий, направленных к общей цели и составляющих в своей совокупности единое преступление.

3. Моментом окончания преступления следует считать момент совершения последнего преступного действия, а именно фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в установленный законом срок.

1.3. Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов

Для привлечения к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ согласно разъяснениям Верховного Суда субъект должен отвечать следующим критериям: общие - достижение 16-ти летнего возраста и вменяемость, а также специальный - обязательное наличие обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов и по предоставлению необходимых отчетных документов в соответствии с законодательством.

В данном случае возрастной ценз взят по модели привлечения к налоговой ответственности, в соответствии с ч. 2 ст.107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к

ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста. Однако, нельзя не отметить тот факт, что судебная практика в течении длительного времени идет в основном по пути привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в отношении совершеннолетних лиц.¹

Что касается критерия вменяемости, то в частных случаях невменяемости налогоплательщика в силу признания судом недееспособности вследствие психического расстройства, ограничения судом в дееспособности вследствие пристрастия к азартным играм, злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами, недостижения возрастного ценза – несовершеннолетние или по иным объективным причинам законодатель предусмотрел институт законного представителя. В подобном случае под субъектами преступления по ст. 198 УК РФ будут рассматриваться родители, усыновители, опекуны или попечители в соответствии с п.2 ст.27 НК РФ и гражданским законодательством (ст.26,28,32,33,35 ГК РФ).

Субъектом преступления согласно позиции Верховного Суда РФ может стать и уполномоченный представитель, действующий на основании доверенности, удостоверенной нотариально или в установленном законом порядке по смыслу п.3 ст.29 НК РФ. Данный факт вызвал не мало обсуждений в научной среде. Не все ученые поддерживают позицию ВС РФ, в частности, И.В. Ханова утверждает об отсутствии оснований для привлечения уполномоченных

¹ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович. – Москва, 2017. – 275 с.

представителей к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, поскольку они действуют от имени физического лица, исполняя его волю, и лично не связаны с налоговыми обязательствами своего доверителя.¹ В то же время справедливо замечено Н.Х. Каюмовым, что действующее Постановление Пленума ВС РФ № 48 от 26.11.2019 г. не содержит указания на квалификацию уполномоченного представителя в случае, если последним предпринимаются действия, связанные с преднамеренным сговором с самим налогоплательщиком.² С нашей точки зрения, уполномоченный представитель может быть субъектом в том случае, если налогоплательщик доверил ему право уплачивать налоги³ и если установлен умысел этого субъекта, а действия соответствуют объективной стороне. Обращаем внимание на содержание полномочий уполномоченного представителя, многие исследователи отмечают, что он может выполнять и совершенно иные функции (например: только давать консультации относительно налогового оптимизирования) ,⁴ но для отнесения его к субъекту он обязательно должен обладать именно функцией по уплате налогов.

¹ Ханова И.В. Субъекты налоговых преступлений // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2018. № 1 (44). С.107.

² Каюмов Н.Х. Субъекты преступлений, предусмотренных ст.198, 199 УК РФ, и особенности их разграничений // Новые юридические исследования: сб. ст. III Международ. науч.-практич. конф. 15 ноября 2020 г. / отв. ред. Г.Ю. Гуляев. – Пенза: Наука и Просвещение, 2020. – С.112.

³ Цирит О.А. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам субъекта // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта.2014. №9. С.100.

⁴ Мусостов А.Б. Квалификация налоговых преступлений по признакам субъекта и субъективной стороны // Юридическая наука: история и современность. 2018. № 5. С.156.

В противном же случае, если уполномоченный представитель не имея никакого умысла на совершение преступления, а лишь исполнял волю налогоплательщика, при этом не сознавая, что участвует в уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, то он не может быть субъектом преступления. Если же уполномоченный представитель действует по преднамеренному сговору с налогоплательщиком, волю которого он осущетвляет фактически, то такие действия стоило бы квалифицировать как действия пособника (ч.4 ст.34 УК РФ), а действия самого налогоплательщика, как исполнителя по ст.198 УК РФ.

Ведь аналогичный механизм применяется в ситуации с лицом, фактически осуществляющим свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонявшимся при этом от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, действия которого следует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица - в соответствии с положениями части 4 статьи 34 УК РФ как его пособника при условии, если оно сознавало, что участвует в уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

Наряду с другими гражданами субъектом данного преступления может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую

деятельность без образования юридического лица, а также адвокат, учредивший адвокатский кабинет, нотариус или иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой. Отметим, что в действующем Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" не перечислены в абсолютном количестве лица, занимающиеся частной практикой, а используется формулировка «иные», следовательно, к таковым можно отнести медиаторов, арбитражных управляющих, оценщиков, патентных поверенных и др.

Помимо вышеуказанных субъектов, высказывалось мнение о необходимости расширения субъектного состава. Так, Н.Х. Каюмов утверждает, что к субъектам рассматриваемого преступления целесообразно отнести и самозанятых лиц, а именно плательщиков профессионального дохода, появившихся в результате массовой реформы налогового законодательства.¹ Аргументируя лишь тем, что статус самозанятого лица по своей сути представляет собой «упрощенный» статус индивидуального предпринимателя, при котором физическое лицо наделяется специальной правоспособностью в части занятия предпринимательской деятельности. Однако не представляется целесообразным данное предложение, поскольку сама цель запуска системы налогообложения на

¹ Каюмов Н.Х. Субъекты преступлений, предусмотренных ст.198, 199 УК РФ, и особенности их разграничений // Новые юридические исследования: сб. ст. III Международ. науч.-практич. конф. 15 ноября 2020 г. / отв. ред. Г.Ю. Гуляев. - Пенза: Наука и Просвещение, 2020. - С.111.

профессиональный доход направлена на вытеснение теневой экономики при этом постепенно и наиболее безболезненно, создавая льготные условия для налогоплательщиков и новые возможности для государства. К тому же подобный механизм начал работать абсолютно во всех регионах сравнительно недавно – с середины октября 2020 года, поэтому одновременное создание уголовно-репрессивных мер в отношении рассматриваемых субъектов, не только затормозит развитие системы налогообложения, но и приведет к некоторому недоверию со стороны налогоплательщиков относительно надежности и эффективности системы, предлагаемой государством.

Наиболее дискуссионным и сложным вопросом на практике является определение субъекта преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ. Согласно пункту 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 в число субъектов входят руководитель организации, уполномоченный представитель в силу закона или доверенности и лицо, фактически являющееся руководителем и исполняющее его полномочия, хотя официально не является руководителем. Таким образом, в подобных условиях наиболее ярко выражено работает «теория-директора» юридического лица и механизм «срывания корпоративной вуали», в особенности с включением в качестве субъекта именно фактических руководителей или же, как принято их называть в науке «теневые руководители». Согласно «теории-директора» юридического лица, основанной советским цивилистом Ю.К. Толстым, за каждым государственным юридическим лицом стоит не

только государство, но и руководитель организации, уполномоченный на управление этим юридическим лицом, выступая носителем гражданской правоспособности советского юридического лица. Зарубежная доктрина «срывания корпоративной вуали» допускает возможность пренебрежения правовой конструкции юридического лица в некоторых случаях. В настоящее время законодатель активно идет по такому пути именно в налоговых правоотношениях, при этом, стараясь соблюдать баланс частных и публичных интересов. В частности, интересен подход ВС РФ, следующему этой же модели, указав в качестве субъекта фактического руководителя. И в позициях Конституционного Суда РФ по вопросу привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов используется такой механизм, обозначая случаи, когда судом установлено, что юридическое лицо служит лишь "прикрытием" для действий контролирующего его физического лица (т.е. de facto не является самостоятельным участником экономической деятельности), не исключается возможность привлечения такого физического лица к ответственности за вред, причиненный бюджету в связи с совершением соответствующего налогового преступления, еще до наступления указанных признаков невозможности исполнения юридическим лицом налоговых обязательств.¹

¹ По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева: Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Соответственно, правоприменение судами общей юрисдикции строится аналогичным образом, но с учетом серьезного подхода при доказывании именно фактического руководства. Так, Московский городской суд в апелляционном определении от 03.08.2020 по делу N 10-12833/20 повторно подтвердил выводы суда первой инстанции о признании С. и А. субъектами преступления по ст. 199 УК РФ, опираясь на доказанность фактического выполнения обязанностей руководителей ООО.¹ То обстоятельство, что С. и А. являлись фактическими руководителями ООО, подтвердили допрошенные при производстве по делу свидетели. Свидетель П., являясь исполнительным директором ООО указал, что не смотря на этот факт, именно С. и А. фактически контролировали и руководили деятельностью ООО, принимали ключевые решения и давали обязательные к исполнению поручения всем сотрудникам общества, в том числе главному бухгалтеру и ему, как генеральному директору. Финансовая и налоговая отчетность ООО, подготовленная главным бухгалтером К. на основании данных учета, перед подписанием и направлением в ФНС направлялась на утверждение С. и А. Свидетель К. утверждала, что отчетность она составляла по документам первичного бухгалтерского учета, проекты по некоторым из которых она готовила лично по указанию С. и А. Без изучения и согласия А., она не могла направить декларации в налоговую инспекцию. При этом судебная коллегия отмечает, что оснований не доверять указанным показаниям

¹ Апелляционное определение Московского городского суда от 03.08.2020 по делу N 10-12833/2020 // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

свидетелей у суда не имелось, поскольку они логичны, последовательны и согласуются как между собой, так и с другими доказательствами, исследованными в ходе судебного следствия. Кроме того, показания указанных лиц не содержат существенных противоречий, которые могли бы поставить под сомнение достоверность сообщенных ими сведений. Таким образом, судами различных инстанций дважды был установлен факт фактического руководства С. и А., признанные в результате субъектами уклонения от уплаты налогов с организации.

Отдельного внимания заслуживает форма вины в налоговых преступлениях, составляющая субъективные признаки уклонения от уплаты налогов. Так, п.8 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 гласит, что уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов возможно только с прямым умыслом. Для преступлений с прямым умыслом характерно наличие двух интеллектуальных элементов – это осознание общественной опасности своего деяния и предвидение возможности или неизбежности наступления общественно опасных последствий, а также одного волевого – желание наступления общественно опасных последствий. Осознание и предвидение общественно опасных последствий состоит в осознании непоступления денежных средств в бюджет соответствующего уровня, желание наступления общественно опасных последствий заключается в избежании либо уменьшении налогового бремени. Многими экспертными

коллективами,¹ практиками² и теоретиками³ в рамках рассматриваемой темы в научной литературе на основе богатого эмпирического материала не раз подтверждалась именно проблема доказывания прямого умысла в налоговых преступлениях. Иначе недоказанность наличия прямого умысла субъекта может повлечь на досудебной стадии прекращение уголовного дела в связи с отсутствием в деянии состава преступления (п.2 ч.1 ст.24 УПК РФ) или вынесение оправдательного приговора в судебном процессе также по основанию отсутствия в деянии подсудимого состава преступления (п.3 ч.2 ст.302 УПК РФ).⁴

Исходя из вышеизложенного, в число субъективных признаков уклонения от уплаты налогов, влияющих на квалификацию будет входить установление специального субъекта, имеющего обязанность по уплате налогов и по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, достигший 16 лет, а также отвечающий критериям вменяемости. В случае невменяемости ответственность за уклонение от уплаты от налогов с физического лица будет нести законный представитель, в свою очередь уполномоченный представитель, действующий

¹ Соловьев Н.А., Моисеенко М.А., Поветкина Н.А. [и др.]. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование. Москва: Проспект, 2018. С.102.

² Дубровин В. В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 3 (100). С.173

³ Аргунов Р.Ю. Субъективная сторона уклонения от платы налогов // Аллея науки. 2019. №11(38). С.688.

⁴ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 30.04.2021, с изм. от 13.05.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

на основании доверенности, удостоверенной нотариально или в установленном законом, исполняющий именно функцию по уплате налогов, а не исключительно иные функции, также может нести ответственность по ст. 198 УК РФ. Верховный Суд РФ к числу субъектов отнес еще индивидуальных предпринимателей и индивидуальных предпринимателей, действующих через подставных лиц, а также лиц занимающихся частной практикой. Таким образом, перечислен актуальный перечень субъектов по ст.198 УК РФ, который не требует расширения на наш взгляд. Наиболее сложным приходится установление субъекта в случае уклонения от уплаты налогов организацией не смотря на то, что перечень строго ограничен, а именно руководитель организации, уполномоченный представитель в силу закона или доверенности и лицо, фактически являющееся руководителем и исполняющее его полномочия, хотя официально не является руководителем. Если рассматриваемый субъект не обладает напрямую обязанностью по уплате налогов, т.е. не является специальным, но при этом выполняет объективную сторону преступления с прямым умыслом, то действия подлежат квалификации, как соучастника преступления с учетом положений ст.34 УК РФ. Совершение налоговых преступлений возможно только с прямым умыслом, его отсутствие влечет невозможность наступления уголовно-правовых последствий.

Глава 2. Практика применения и совершенствование уголовного законодательства об ответственности за преступления, предусмотренные статьями 198, 199 УК РФ

2.1. Анализ практики применения норм, предусматривающих уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов

Судебная практика по вопросу применения уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов активно идет по пути развития уже на протяжении 23-х лет с момента появления в 1998 году соответствующих статей в Уголовном кодексе РФ. При этом вопросы квалификации остаются актуальными до сих пор, несмотря на то, что законодатель неоднократно менял конструкцию норм в целях совершенства. Думается наиболее полезным будет рассмотрение самых спорных и противоречивых моментов, а также современных на данном этапе возможностей в судебной практике.

До недавнего времени острые споры и критику вызывал порядок определения сумм, составляющих крупный или особо крупный размер. Ранее до внесения изменений от 1

апреля 2020 года порядок расчета сумм был установлен через относительную и абсолютную величины.¹ Так например, в соответствии с прежней редакцией примечания по ст. 198 УК РФ крупный размер составляла сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более девятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая два миллиона семьсот тысяч рублей. Аналогичным образом была построена диспозиция ст.199 УК РФ. Относительной величиной в данном случае будет процентное соотношение сумм всех налогов к неуплаченным налогам, абсолютная величина определена в качестве фиксированного размера неуплаты, который установлен как криминообразующий порог. Однако законодатель отказался от подобной конструкции в апреле 2020 года, оставив только абсолютную величину. Подобное изменение тесно связано с тем, что порядок расчета через относительную составляющую вызывал у судов многочисленные сложности, как следствие ошибки в приговорах. С учетом того, что именно конкретные суммы разделяют преступление от налогового (ст.122 НК РФ) или административного правонарушений (глава 15), они будут влиять на отсутствие или наличие признаков состава преступления. За отсутствием признаков состава преступления происходит прекращение уголовного дела на

¹ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 01.04.2020 N 73-ФЗ // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

досудебной стадии или в судебном процессе вынесение оправдательного приговора или отмена судебного приговора судами других инстанций. Согласно последним статистическим данным число лиц, в отношении которых уголовные дела прекращены за отсутствием состава преступления за 1 полугодие 2020 г. составило 5 лиц по ст.198 УК РФ и 26 лиц по ст.199 УК РФ, что в общей сложности относительно числа лиц, в отношении которых уголовные дела прекращены за отсутствием состава по экономическим преступлениям составляет 84 %. ¹ При этом судам необходимо внимательно относиться к индексации сумм, которые законодатель периодически увеличивает путем внесения изменений в применения ст.198,199 УК РФ. Неправильное исследование и подсчет сумм означает существенное нарушение уголовного закона, которое влияет на исход дела. Одним из примеров ошибочного исчисления сумм сразу судами двух инстанций служит Кассационное постановление Президиума Красноярского краевого суда от 17.01.2017 № 44у-7/17. ² Суд указал, что уклонение от уплаты налогов в сумме более 900.000 рублей, но менее 2.700.000 рублей, не образует крупного размера и, соответственно, состава преступления, предусмотренного ч.1 ст.198 УК РФ, только в том случае, если доля неуплаченных налогов не превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов за период в пределах трех финансовых лет подряд. В то время

¹ Отчет о числе осужденных по всем составам преступлений Уголовного кодекса Российской Федерации за 1 полугодие 2020 года // Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=5460> (дата обращения: 10.03.2021).

² Практика по налоговым преступлениям // [Электронный ресурс]. URL: <https://advotax.ru/461-ne-bolee-10.html> (дата обращения: 04.03.2021).

как суды первых двух инстанций не учли проценты подлежащих уплате сумм налогов, посчитав достаточным лишь факт неуплаты обвиняемым суммы 2.323.000 рублей, не превышающm абсолютной величины 2.700.000 рублей, в связи с чем уголовное дело было прекращению в связи с отсутствием в деянии состава преступления. В результате отсутствия процентных расчетов по долям неуплаченных налогов, суд кассационной инстанции указал на это допущенное существенное нарушение уголовного закона, которое повлияло на исход дела, искажающего суть правосудия и смысл судебного решения как акта правосудия. В результате решения судов предыдущих инстанций отменены, уголовное дело передано на новое судебное рассмотрение в тот же суд первой инстанции, в другом составе судей.

Вместе с тем необходимо отметить и положительную сторону, ведь подобный механизм существовал с целью приближения к идеальной модели справедливости, индивидуально учитывая по каждому налогоплательщику обороты хозяйственной деятельности и долю налоговых отчислений от них. Относительная составляющая необходима была для того, чтобы исключить возможность привлечения к уголовной ответственности налогоплательщиков, которые допускали неуплату налогов в суммах, достаточных для привлечения к уголовной ответственности, однако доля неуплаченных налогов в общей сумме уплаченных составляла незначительную часть. Такую же позицию обозначил Конституционный Суд РФ: «Поскольку же размер налоговой обязанности организации рассчитывается исходя

из показателей ее предпринимательской деятельности, принадлежащего ей имущества, обособленного от имущества ее учредителей и участников, и т.п., введение наряду с абсолютным относительного показателя невыполнения налоговой обязанности позволяет учесть особенности различных налогоплательщиков, с тем чтобы обеспечить справедливость при дифференциации уголовной ответственности».¹ Тем не менее с учетом многочисленных проблем подсчета законодатель предпочел отказаться от этой модели, оставив лишь абсолютную твердую сумму при подсчете крупного и собо крупного размера. Поддерживая настоящую позицию законодателя, справедливо отмечалось учеными и практиками ², что закон должен быть понятным и четким по структуре и не должен вызывать многочисленные коллизии. ³ В частности В.И. Кузнецов утверждает, что уголовная ответственность не должна зависеть от масштабов деятельности организации и полученной ею прибыли – а только от неуплаченной в абсолютном исчислении денежной суммы.⁴ Вместе с тем достигается одна из целей – неотвратимость уголовного преследования за уклонение от уплаты налогов в рамках конкретных границ, которые понятны налогоплательщикам, что должно способствовать

¹ По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова: Постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 N 27-П // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² Яни П.С. Объективные признаки налоговых преступлений: позиция Пленума Верховного суда РФ // Законодательство. 2007. № 5. С. 30.

³ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович. – Москва, 2017. – С.141.

⁴ Кузнецов В. И. Ответственность по статьям 199-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации // Сибирский юридический вестник. 2017. № 1 (76). С.91.

более качественному исполнению обязанности по уплате налогов. Для добросовестных налогоплательщиков подобное изменение скорее внесло ясность в действие уголовного законодательства, а для недобросовестных действуют активно и иные механизмы, предусмотренные государством в целях снижения нагрузки от уголовного преследования, в частности возможность освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба по ст.76.1 УК РФ. Подобная гуманизация уголовно-правовой сферы свидетельствует о готовности государства идти на компромиссную форму разрешения ситуации, поскольку налогоплательщик в таком случае избегает негативных проявлений, как наличие судимости и социальное осуждение, а государство взамен получает возмещенный ущерб, а именно денежные средства в виде уплаченных недоимок, пеней и штрафов. Таким образом, достигается экономическая цель – сохранение бюджетной системы и ее пополнение, в свою очередь это не означает, что государство полностью отказывается от возможного уголовного преследования, поскольку механизм ст. 76.1 УК РФ и ст. 28.1 УПК РФ применим только к лицам, впервые совершившим преступления. Помимо того, что законодатель четко определил специальные основания для освобождения от уголовной ответственности наряду действуют и иные возможные варианты. Как указал Верховный Суд РФ: «В случаях выполнения лицом, совершившим преступление, не всех или не в полном объеме действий, предусмотренных статьей 76.1 УК РФ, его ходатайство о прекращении уголовного преследования по основаниям, предусмотренным

статьями 75, 76 или 76.2 УК РФ, может быть удовлетворено судом при условии выполнения содержащихся в указанных нормах требований».¹ Согласно статистике Департамента Верховного Суда РФ за 1 полугодие 2020 г. за уклонение от уплаты налогов было прекращено 3 дела в связи с возмещением ущерба (ст. 76.1 УК РФ и 28.1 УПК РФ) и 70 дел в связи с назначением судебного штрафа (ст.76.2 УК РФ и 25.1 УПК РФ).²

Например, Трусовский районный суд г. Астрахани вынес постановление о прекращении уголовного преследования в отношении Б., обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ч.1 ст.198 УК РФ, в связи с возмещением ущерба, на основании ст. 28.1 УПК РФ.³ В судебном заседании установлены все необходимые обстоятельства для освобождения от уголовной ответственности (преступление небольшой тяжести, совершено впервые, Б. ранее не судим), а также факт возмещения Б. вреда, причинённого бюджетной системе РФ в размере неуплаченного налога, в полном объёме, что подтверждается сведениями, представленными

¹ О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 15.11.2016 N 48 (ред. от 11.06.2020). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Отчет об особенностях рассмотрения уголовных дел, применения реальных видов наказания и оснований прекращения уголовных дел за 1 полугодие 2020 года // Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=5460> (дата обращения: 10.03.2021).

³ Постановление Трусовского районного суда г. Астрахани от 20.05.2020 по делу № 1-124/2020. Официальный интернет - ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации" // URL: <https://sudact.ru/regular/doc/GfQLz68YTVdC/> (дата обращения: 04.03.2021).

МИФНС, и факт оплаты начисленных пени в сумме 123500 руб. Данные действия были произведены подсудимым до назначения судебного заседания.

При иных обстоятельствах в случае уклонения от уплаты налогов, оцененных судом был применен судебный штраф. Так, обвиняемый Ф. по ч.1 ст.198 УК РФ заключил 32 сделки по отчуждению принадлежащих ему на праве собственности объектов недвижимости, подал заведомо ложную налоговую декларацию по налогу на доходы физических лица за 2017 год и за 2018 год, в обоих случаях указал сумму подлежащую уплате налога на доходы физических лиц, полученных от продажи объекта недвижимого имущества в размере 0 рублей. Таким образом, Ф. уклонился от уплаты налога на доходы физических лиц путем занижения налогооблагаемой базы в результате не отражения полученных доходов от реализации объектов недвижимости в размере 1 196 450 рублей. Одним из оснований ходатайства следователя об освобождении подозреваемого от уголовной ответственности с назначением судебного штрафа связано с тем, что Ф. произведена оплата недоимки в части налога на доходы физических лиц в полном объеме, а именно в размере 1 196 450 рублей. Учитывая все обстоятельства в совокупности, суд вынес постановление о прекращении уголовного дела и назначена мера уголовно-правового характера в виде судебного штрафа в размере 30 000 рублей.¹

¹ Постановление Центрального районного суда г. Тольятти от 22.05.2020 г. по делу № 1-218/2020. Официальный интернет - ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации" // URL: <https://sudact.ru/regular/doc/kitd9H4nNKJ8/> (дата обращения: 04.03.2021).

Не исключением в правоприменительной деятельности по данному вопросу является практика Калининградской области. По последним данным пресс-службы МВД России в результате проведения оперативно-розыскных мероприятий сотрудники Управления экономической безопасности и противодействия коррупции УМВД России по Калининградской области выявили факты уклонения от уплаты налогов генеральным директором коммерческой организации в размере 28 000 000 рублей.¹ Для этого подозреваемый создал формальный документооборот с рядом коммерческих организаций, зарегистрированных на подставных лиц. Интересен и тот факт, что не найдено ни одного приговора, судами на соответствующих основаниях были применены возможности освобождения от уголовного преследования. В частности, Ленинградским районным судом г. Калининграда вынесено постановление от 06.05.2019 г. по делу № 1-201/2019, прекращающее уголовное дело и уголовное преследование в отношении А. по ст. 199 ч. 1 УК РФ на основании ст. 28.1 ч. 1 УПК РФ, освободив А. от уголовной ответственности на основании примечания № 2 к ст. 199 УК РФ и ч.1 ст.76.1 УК РФ.² Данные основания суд применил вследствие возмещения ущерба в полном объеме: А. полностью оплатил суммы налогов в размере 13 207 220 руб. и пени в сумме 984 967 руб. 35 коп.

¹ Информационный интернет-портал «МВД МЕДИА». [Электронный ресурс]. URL: <https://mvdmedia.ru/news/operativnye-novosti/vyyavleno-uklonenie-ot-uplaty-nalogov-na-summu-bolee-28-millionov-rublej/> (дата обращения: 10.03.2021).

² Постановление Ленинградского районного суда г. Калининграда от 06.05.2019 г. по делу № 1-201/2019. Официальный интернет - ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации" // URL: <https://sudact.ru/regular/doc/KJjbWnmYZ0mm/> (дата обращения: 04.03.2021).

Исходя из проанализированной судебной практики можно сделать вывод о том, что основной проблемой ранее был расчет крупного и особо крупного размера по относительно-абсолютной шкале, который неоднозначно трактовался, в связи с чем в судебной практике порождались ошибки, влияющие на квалификацию. Несмотря на то, что законодатель изначально преследовал благие цели с учетом справедливого правосудия, данная система не увенчалась успехом и вызвала многочисленную критику. После 1 апреля 2020 года оставлен порядок расчета только по абсолютной шкале. Подобные изменения упростили судам систему расчета, она стала понятной для всех субъектов правоотношений. Несомненно, в числе достоинств уголовно-правовой политики остается развивающийся процесс гуманизации, выражающийся в активном применении судами норм освобождения от уголовной ответственности по налоговым преступлениям. Подобные возможности позволяют государству достичь фискальной цели, а налогоплательщику, впервые совершившему преступление, избежать уголовных репрессий. Стоит отметить, развитие аналогичной тенденции и на территории Калининградской области.

2.2. Совершенствование законодательства, предусматривающего уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов

Уклонение от уплаты налогов имеет множество схем, как уже было выяснено ранее, но самые крупные денежные

средства при уклонении проходят на международном уровне. На международной арене существуют привлекательные возможности использования законной налоговой оптимизации посредством оффшорных зон. Однако такая налоговая оптимизация нередко перерастает в крупные преступные схемы, в связи с чем оффшоризация порой имеет криминообразующий фактор, закрепленный в законодательстве многих стран. Исследование данного вопроса актуально и для системы российского законодательства с целью наиболее эффективной борьбы с уклонением от уплаты налогов. Начнем разбираться поэтапно.

Оффшорная зона представляет собой страну или отдельную территорию (юрисдикцию), где по национальному законодательству предусмотрены льготные условия для ведения бизнеса, а именно возможность упрощенной регистрации иностранных юридического лица и ключевое - предоставление льготного режима налогообложения. Таким образом, обе стороны имеют преимущества: оффшорная компания пользуются выгодным налоговым планированием, заключающееся в минимизации налогового бремени, государство или так называемая «налоговая гавань» или «налоговый оазис» (в переводе с англ. off-shore - вне берега) с экономической точки зрения имеет преимущества в получении иностранных инвестиций и пополнении бюджета за счет регистрационных сборов при создании юридического лица - оффшорной компании и некоторых налоговых платежей от них, при этом добавляется и социальная составляющая в виде дополнительных рабочих мест для

местного населения.¹ К числу привлекательных условий ведения бизнеса в любой офшорной зоне относятся и конфиденциальность информации о личностях владельцев и акционеров офшорной компании, а также в зависимости от конкретного типа территории могут быть дополнительные привлекательные условия, которые, как правило, предоставляются в наименее развитых странах для поднятия собственной экономики – это отсутствие ведения реестра владельцев компаний, чем обеспечивается наиболее полная конфиденциальность, снижение или отсутствие требований к ведению финансовой отчетности.

Исходя из подобных условий, на международной арене большинство государств в последующем не оценили масштабы офшорных зон в целях уйти от налогообложения. Интеграционные процессы внутри бизнес сообществ на мировой арене проявляются и в негативных явлениях, начиная от уклонения от уплаты налогов до упадка мировой экономики, подчеркивают в своей работе В.В. Колесник, Я.А. Тедеева.² В связи с этим такие международные организации как Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) и Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) активно проводят политику борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией, которые занимаются в том числе составлением «черных списков» стран, попадающих именно в поле недобросовестной налоговой политики, осуществляющих активную поддержку

¹ Макаревич М.Л., Саранчина С.А. Правовой статус офшорных компаний // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2017. № 1(19). С.194.

² Колесник В.В., Тедеева Я.А. Глобализация и развитие оффшорной деятельности // Вестник современных исследований. 2019. № 3.14 (30). С.30.

налогового оптимизирования, а порой и отказываясь от сотрудничества с налоговыми органами других государств и не предоставляя никакую информацию. На национальном уровне Министерством Финансов РФ также ведется свой перечень стран и территорий, попадающих в «черный список», согласно которому насчитывается 40 офшорных зон в настоящий момент.¹ Несмотря на то, что Российской Федерацией на международной арене совместно с иными государствами осуществляется ряд мер по борьбе с офшорными территориями в рамках незаконной налоговой оптимизации, осуществляемых мер не всегда достаточно на национальном уровне, как справедливо отмечают О.В. Духовенко и Ю.Н. Харитоновна.² В странах с развитой экономикой политика деофшоризации неразрывно связана с уголовным законодательством в сфере налогообложения. Так, согласно законодательству Франции в соответствии со статьей 1741 Налогового Кодекса в число квалифицированных признаков входят: открытие счетов или заключение договоров с организациями, учрежденными за рубежом; вмешательство физических или юридических лиц или любой организации, траста или сопоставимого учреждения, учрежденного за границей; фиктивное или

¹ Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны): приказ Минфина России от 13.11.2007 N 108н (ред. от 02.11.2017) (Зарегистрировано в Минюсте России 03.12.2007 N 10598) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² Духовенко О.В., Харитоновна Ю.Н. Оффшорные зоны как один из способов уклонения от уплаты налогов // Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях: сб. науч. работ Национальной науч. конф. 22 января 2019 г. / под. ред. М.В. Петровской, В.З. Чаплюка, Л.Н. Сорокиной. - М.: Издательство "Научный консультант", 2019. - С.125.

искусственное налоговое домицилирование за границей; либо фиктивный или искусственный акт, либо вмешательство фиктивного или искусственного объекта.¹ В Уголовном Кодексе Испании согласно статье 305 бис в качестве квалифицирующих признаков налогового мошенничества выделены такие как: использование физических или юридических лиц или организаций без участия юридического лица, предприятий или фидуциарных инструментов, налоговых убежищ или территорий без налогообложения скрывает или препятствует установлению личности налогоплательщика или лица, ответственного за преступление, определение размера обманутой суммы или имущества налогоплательщика или лица, ответственного за преступление.² В законодательстве США одним из видов преступных деяний выступает сокрытие или передача на сторону активов или дохода.³ Так или иначе законодательство во многих государствах постепенно ужесточается в сфере налогообложения при использовании оффшорных зон и наиболее активно проявляется это в последние годы. Одной из весомых причин такого явления послужил громкое «Панамский досье». В результате утечки конфиденциальных документов, опубликованных окончательно 3 апреля 2016

¹ Официальный сайт Légifrance государственной службы по распространению информации о законах через Интернет [Электронный ресурс]. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577?etatTexte=VIGUEUR&etatTexte=VIGUEUR_DIFF (дата обращения 17.03.2021).

² Официальный сайт Noticias Jurídicas [Электронный ресурс]. URL: https://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.12t14.html#a307 (дата обращения 17.03.2021).

³ Официальный веб-сайт правительства Соединенных Штатов [Электронный ресурс]. URL: <https://www.irs.gov/ru/compliance/criminal-investigation/types-of-fraudulent-activities-general-fraud> (дата обращения 17.03.2021).

года, панамской юридической компании Mossack Fonseca, которая занималась регистрацией и сопровождением офшоров, были выявлены ряд незаконных финансовых операций и налоговые преступления. Подобный скандал имеет огромный масштаб, поскольку в нем замешано огромное количество представителей многих государств – около 60 стран, при чем фигурируют как представители бизнес сообществ, так и представители власти различного уровня. Представители Российской Федерации также стали участниками подобного скандала, так, по некоторым данным обнаружилась причастность нескольких тысяч граждан РФ к незаконным финансовым операциям на суммы, исчисляемые в миллиардах рублей. Такое резонансное событие на международной арене обеспокоило глав государств и были приняты на законодательном уровне некоторые меры по ужесточению санкций. По некоторым данным Великобританией сравнительно недавно планировалось введение уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в оффшоре.¹ Таким образом, наиболее развитые страны осуществляют уголовное преследование при уклонении от уплаты налогов с использованием оффширных компаний, при этом выделяя этот способ, как отягчающий наказание. Подобному способу придается наибольшая степень общественной опасности по причине массового незаконного оттока капитала за рубеж, как следствие проявляется нарушение финансово-хозяйственных интересов

¹ International Wealth Портал о международной защите и диверсификации активов [Электронный ресурс]. URL: <https://internationalwealth.info/deofshorization/uk-introduced-criminal-punishment-for-offshore-tax-evasion/> (дата обращения 17.03.2021).

в масштабах государства, сопровождающееся угрозой национальной экономической безопасности и независимости.

В связи с вышеизложенным предлагаем ввести в статью 199 УК РФ новый квалифицирующий признак, добавив часть 3, и изложить ее в следующей редакции:

«3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные при содействии физического либо юридического лица, находящегося в оффшорной зоне -

наказываются ...»

Считаем, что подобная мера позволит в большей степени защитить интересы государства в сфере соблюдения установленного порядка налогообложения. О необходимости такого нововведения пишет также А.Э. Салказанов, отмечая особо активную роль виновного в данном случае, что не осталось без внимания в законодательстве семьи континентального права (Франция, Германия, Испания, Италия).¹ Другие авторы, также опираясь на зарубежный опыт, пишут о несовершенстве налоговой политики в целом и предлагают ужесточить контроль за иностранными счетами.² Уголовное преследование незаконного оттока капитала за рубеж внутри страны позволит при этом сохранить наиболее стабильное положение международно-правовых связей. В настоящее время политика в этой области не совсем однозначная. Еще в августе 2020 года Министерством

¹ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович. – Москва, 2017. – С.10.

² Дергачева Н.В., Кутателадзе Р.Р. Налоговые гавани и уклонение от уплаты налогов // Актуальные вопросы современной экономической науки. Материалы X Международ. науч. конф. 22 апреля 2020 г./отв. ред. Е.О. Вострикова. – Астрахань: Астраханский государственный университет, 2020. – С.183.

Финансов РФ активно развивалась идея о денонсации международного договора об избежании двойного налогообложения с Кипром. В конечном итоге под давлением Российской Федерации были достигнуты интересные и необходимые условия для России, которые были приняты все же Кипром. Теперь в соответствии с подписанными условиями 8 сентября 2020 года ставка при выплате дивидендов составляет 15 %, а не 5-10 %, как ранее. Принятому решению способствовали сложные переговоры, а причиной такой инициативы со стороны России явился существенный вывод капитала на Кипр: в 2018 году - 1,4 трлн. руб., в 2019 - 1,9 трлн. руб.¹ Подобная практика свидетельствует об активной заинтересованности возможностей оффшорной зоны Кипр. Вместе с тем борьба с уклонением от уплаты налогов не должна сопровождаться разрывом или усложнением международных связей, как произошло в подобной ситуации с Кипром. Думается, первоначальным этапом должно быть приведение национального законодательства в соответствии с поставленными целями. Введение же квалифицирующего признака в части уклонения от уплаты налогов с организаций с использованием оффшоров, предусматривающего более строгие санкции, выступает первоначальным средством борьбы с уклонением от уплаты налогов, что в дальнейшем должно способствовать повышению эффективности противодействию налоговым преступлениям, при этом с

¹ Официальный сайт Министерства Финансов РФ. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37137-minfin_rossii_pristupaet_k_denonsatsii_soglasheniya_ob_izbezhanii_dvojnogo_nalogooblozheniya_s_respublikoi_kipr (дата обращения 17.03.2021).

возможностью сохранить международные связи ил развить их более качественно.

Заключение

Основываясь на проведенном исследовании норм уголовного законодательства, основополагающих позициях Верховного суда РФ, доктринальных положениях и иного эмпирического материала в сфере уклонения от уплаты

налогов физическими лицами и организациями, можно сделать следующие выводы:

1. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов впервые была обозначена в УК РСФСР 1922 года. Общественная опасность по-прежнему высоко оценивается, о чем свидетельствует наличие соответствующих статей в Уголовном кодексе РФ. Поскольку налоговые платежи составляют существенную часть доходов в бюджетах различного уровня, то экономическое функционирование и развитие прямо зависит от своевременного и качественного исполнения обязанности по уплате налогов. В связи с этим борьба с уклонением от уплаты налогов имеет длящийся характер и по-прежнему необходимо совершенствование политики наряду с законодательством в указанной области.

2. При рассмотрении объективных признаков уклонения от уплаты налогов важно различать между собой такие элементы, как объект и предмет.

Объект классически делится на 4 вида общественных отношений по горизонтали: общий, родовой, видовой и непосредственный. Общий в сфере охраны конституционного строя Российской Федерации от преступных посягательств. Родовой в экономической сфере. Видовой в сфере экономической деятельности. Непосредственный в сфере финансов, в качестве которых выступают обязательные по закону уплачиваемые налоги и сборы физическими и юридическими лицами, в целях формирования государственного бюджета. А предмет – это денежные средства, проявляющиеся материально, а не сами налоги,

являющиеся в широком смысле системой исполнения конституционной обязанности.

3. Способы совершения преступления законодатель строго ограничил, а это значит, что объективная сторона может состоять исключительно из двух деяний: включение в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, и непредставление вышеуказанных документов. Деяние будет считаться преступным, если совершено в крупном или особо крупном размере, который образуется за период в пределах трех финансовых лет подряд. В ходе исследования самых спорных и дискуссионных вопросов по поводу отнесения к прямым или продолжаемым преступлениям и об определении момента окончания преступления, мы пришли к выводу, что более правильно относить уклонение от уплаты налогов к продолжаемым преступлениям. А моментом окончания считать момент совершения последнего преступного деяния.

4. Уклонение от уплаты налогов возможно только при наличии прямого умысла, а его отсутствие не образует состав преступления. Субъект всегда специальный, поскольку на нем лежит обязанность по уплате налогов и предоставлению соответствующей документации по закону, должен отвечать критериям вменяемости и достичь 16-ти лет. Непосредственно в субъектный состав по статье 198 УК РФ входят само физическое лицо, законный и уполномоченный представители, индивидуальные предприниматели и лица,

занимающиеся частной практикой. Субъектами по статье 199 УК РФ являются как сам руководитель организации, так и неофициальный руководитель, который фактически исполнял полномочия руководителя, и уполномоченный представитель по закону или по доверенности.

5. Исследуя вопросы квалификации в правоприменительной деятельности хотелось бы отметить тенденцию по расширению и одновременно сужению возможностей исследуемых норм. Так в части изменения порядка расчета крупного и особо крупного размера, законодателем в настоящее время определена твердая сумма: по ст. 198 УК РФ крупный – 2 700 000 руб., особо крупный – 13 500 000 руб., по ст.199 УК РФ соответственно 15 000 000 руб. и 45 000 000 руб. Ранее же сумма исчислялась с учетом доли неуплаченных налогов в процентах, что было сделано для учета особенностей субъекта, его возможностей, размеров и масштабов хозяйственной деятельности с целью достижения справедливости. Однако на вызванную путаницу в подсчетах законодатель среагировал путем упрощения нормы. Наиболее активно судами была воспринята возможность освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба, поскольку оценка необходимых критериев для этого не вызывала сложностей.

6. Борьба с уклонением от уплаты налогов должна безусловно сопровождаться комплексным совершенствованием законодательства. На данном этапе считаем, что вводимые меры законодателем не всегда достаточны для достижения результата. Основываясь также

на зарубежном опыте, считаем, что необходимо дополнить исследуемые уголовно-правовые нормы. А именно использование преступных схем посредством оффшорных компаний имеет наибольшую степень общественной опасности, в связи с чем следует ввести в ч.3 ст. 199 УК РФ новый квалифицирующий признаки изложить ее в следующей редакции:

«3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные при содействии физического либо юридического лица, находящегося в оффшорной зоне ...».

Наличие такого квалифицирующего признака будет способствовать более эффективной борьбе с преступными схемами на международном уровне, что в конечном итоге позволит сохранить крупные денежных ресурсы необходимые государству, складывающиеся из значительных размеров налоговых платежей за счет оборотов мирового масштаба.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

I. Правовые и иные акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный

интернет-портал правовой информации URL:
<http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения 03.01.2021).

2. Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 05.04.2021, с изм. от 08.04.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.04.2021) .

3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 30.04.2021, с изм. от 13.05.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.05.2021).

4. Бюджетный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 30.04.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 01.05.2021) .

5. Налоговый кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 30.04.2021) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 01.05.2021) .

6. О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 08.12.2003 N 162-ФЗ (ред. от 07.12.2011) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (дата обращения: 04.03.2021) .

7. О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса

Российской Федерации: федеральный закон от 01.04.2020 N 73-ФЗ // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 04.03.2021) .

8. Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны): приказ Минфина России от 13.11.2007 N 108н (ред. от 02.11.2017) (Зарегистрировано в Минюсте России 03.12.2007 N 10598) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (дата обращения: 15.03.2021).

II. Специальная литература

1. Авжиев Г.К. Объект уклонения от уплаты налогов (сборов) // Вопросы науки и образования. - 2018. - № 24(36). - С. 79-82.
2. Аргунов Р.Ю. Субъективная сторона уклонения от платы налогов // Аллея науки. - 2019. - № 11(38). - С.684-688.
3. Ахтырская Н.В. К вопросу о моменте окончания налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198,199 УК РФ // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. - 2017. - № 3(23). - С. 62-67.
4. Бажанов С.В Влияние используемого понятийного аппарата на исчисление сроков давности уголовной

ответственности за налоговые преступления // Налоги. - 2020. - № 3. - С.35-38.

5. Брик К.И. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления // Тенденции развития науки и образования. - 2020. - № 60(5). С.34-41.

6. Вальтер А.В. Налоговые преступления – характеристика и способы противодействия // Аграрное и земельное право. - 2019. - №5(173). - С. 143-150.

7. Демин А.А. Квалификация налогового преступления как делящегося // Актуальные вопросы публичного права / Демин А.А. // В сб.: Актуальные вопросы публичного права: сб. мат. XVIII Всерос. науч. конф. 31 октября - 01 ноября 2019 г./ отв. ред. Мануйлов А.Е. - Екатеринбург, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Уральский государственный юридический университет", 2019. С.290-294.

8. Дергачева Н.В., Кутателадзе Р.Р. Налоговые гавани и уклонение от уплаты налогов // Актуальные вопросы современной экономической науки. Материалы X Международ. науч. конф. 22 апреля 2020 г./отв. ред. Е.О. Вострикова. - Астрахань: Астраханский государственный университет, 2020. - С.181-184.

9. Дубровин В. В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов // Актуальные проблемы российского права. - 2019. - № 3 (100). - С.170-176.

10. Духовенко О.В., Харитонова Ю.Н. Оффшорные зоны как один из способов уклонения от уплаты налогов / О.В. Духовенко, Ю.Н. Харитонова // Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях: сб. науч. работ Национальной науч. конф. 22 января 2019 г. / под. ред. М.В. Петровской, В.З. Чаплюка, Л.Н. Сорокиной. - М.: Издательство "Научный консультант", 2019. - С.120-125.
11. Желудкова С.Ю., Оленников С.М. Квалификация уклонения от уплаты налогов по объективным признакам состава преступления // Петербургский юрист. - 2017. - № 2. - С.37-43.
12. Каверина Э.Ю. Объекты налоговых преступлений: виды, характеристика и их особенности / Каверина Э.Ю. // В сб.: Научные исследования по приоритетным направлениям для создания инновационных технологий: сб. статей Международной научно-практической конф. 20 июля 2020 г. / отв. ред. Сукиасян А.А. - Уфа: Аэтерна, 2020. - С.108-113.
13. Каюмов Н.Х. Субъекты преступлений, предусмотренных ст.198, 199 УК РФ, и особенности их разграничений / Н.Х. Каюмов // В сб.: Новые юридические исследования: сб. ст. III Международ. науч.-практич. конф. 15 ноября 2020 г. / отв. ред. Г.Ю. Гуляев. - Пенза: Наука и Просвещение, 2020. - С.110-114.
14. Колесник В.В., Тедеева Я.А. Глобализация и развитие оффшорной деятельности // Вестник современных исследований. - 2019. - № 3.14 (30). - С.30-33.
15. Коновод А.А. Объект и объективная сторона от уплаты налогов и(или) сборов с физического лица как основные

ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. - 2015. - № 4(2). - С.181-187.

16. Коновод А.А., Сунцова Е.А. Выражение объективных признаков уклонения от платы налогов и(или) сборов с физического лица // Расследование преступлений: проблемы и пути их решения. - 2016. - № 3(13). - С.43-49.

17. Кузнецов В. И. Ответственность по статьям 199-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации // Сибирский юридический вестник. - 2017. - № 1 (76). - С.88-94.

18. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности: теоретический и прикладной анализ: монография В 2 ч. Ч II. М.: Юрлитинформ. - 2015. - 976 с.

19. Макаревич М.Л., Саранчина С.А. Правовой статус офшорных компаний // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. -2017. - № 1(19). - С.194-198.

20. Михайлова В.В. Проблема уклонения уплаты от налогов и ее причины // Вестник современных исследований. - 2018. - №6.2 (21). - С. 463-465.

21. Мусостов А.Б. Момент окончания налоговых преступлений // Мир политики и социологии. - 2018. -№ 12. - С.78-81.

22. Мусостов А.Б. Квалификация налоговых преступлений по признакам субъекта и субъективной стороны // Юридическая наука: история и современность. - 2018. - № 5. С.154-157.

23. Пичугина М.А. Уклонение от уплаты налогов как деящееся преступление // Уголовное право. - 2019. - № 6. - С.74-80.
24. Рубцов И.В., Рубцова Е.В. Анализ форм и методов уклонения от уплаты налогов // Инновационное развитие экономики. - 2016. - № 3(33). - С.207-212.
25. Соловьев О.Г. О необходимости модернизации признаков предмета налоговых преступлений (Ст. 198-199.1 УК РФ) // Актуальные вопросы борьбы с преступлениями. - 2016. - № 3. С.18-21.
26. Соловьев Н.А., Моисеенко М.А., Поветкина Н.А. [и др.]. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование. Москва: Проспект. - 2018. - 192 с.
27. Уголовное право России. Общая и Особенная части: учебник / отв. ред. Ю.В. Грачева, А.И. Чучаев - М.: Контракт, 2017. // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
28. Ханова И.В. Субъекты налоговых преступлений // Вестник Волгоградской академии МВД России. - 2018. - № 1 (44). С.105-111.
29. Цирит О.А. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам субъекта // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. - 2014. - №9. С.99-102.
30. Цыдыпова Т.Т. Об уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений / Цыдыпова Т.Т. // В сб.: Современные проблемы теории и практики права глазами

молодых исследователей: сб.мат. XIV Всерос. научно-практич. конф. 26-27 марта 2020 г. / отв. ред. Лозовская С.В.- Улан-Удэ: Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления, 2020. - С.92-94.

31. Яни П.С. Объективные признаки налоговых преступлений: позиция Пленума Верховного суда РФ //Законодательство. - 2007. - № 5. С. 29-31.

III. Диссертации и авторефераты диссертаций

1. Ахтырская Н.В. Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Ахтырская Наталия Викторовна. - Омск, 2018. - 24 с.

2. Коновод А.А. Расследование уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Коновод Андрей Александрович. - Хабаровск, 2016. - 247 с.

3. Прошин В.М. Теория и практика расследования налоговых преступлений: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12 / Прошин Владимир Михайлович. - Краснодар, 2019. - 510 с.

4. Салказанов А.Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович. - Москва, 2017. - 275 с.

IV. Интернет- ресурсы и иные электронные ресурсы

1. Виктор Бациев: «И дольше века длится день... К вопросу о квалификации налоговых преступлений как длящихся» // [Электронный ресурс]. URL: <https://www.eg-online.ru/article/400962/> (дата обращения: 08.01.2021).
2. Информационный интернет-портал «МВД МЕДИА» // [Электронный ресурс]. URL: <https://mvdmedia.ru/news/operativnye-novosti/vyyavleno-uklonenie-ot-uplaty-nalogov-na-summu-bolee-28-millionov-rubley/> (дата обращения: 10.03.2021).
3. Официальный веб-сайт правительства Соединенных Штатов // [Электронный ресурс]. URL: <https://www.irs.gov/ru/compliance/criminal-investigation/types-of-fraudulent-activities-general-fraud> (дата обращения: 17.03.2021).
4. Официальный сайт медиагруппы Актион-МЦФЭР // [Электронный ресурс]. URL: <https://e.nalogplan.ru/670896> (дата обращения: 14.01.2021).
5. Официальный сайт Министерства Внутренних Дел Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <https://xn--b1aew.xn--p1ai/Deljatelnost/statistics> (дата обращения: 03.01.2021).
6. Официальный сайт Министерства финансов Калининградской области. [Электронный ресурс]. URL:

<https://minfin39.ru/budget/analytics/currentincome/> (дата обращения 17.03.2021).

7. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37137-minfin_rossii_pristupaet_k_denonsatsii_soglasheniya_ob_izbezhanii_dvojnogo_nalogooblozheniya_s_respublikoi_kipr (дата обращения 17.03.2021).

8. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации // [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения 03.01.2021).

9. Официальный сайт Légifrance государственной службы по распространению информации о законах через Интернет // [Электронный ресурс]. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577?etatTexte=VIGUEUR&etatTexte=VIGUEUR_DIFF (дата обращения 17.03.2021).

10. Официальный сайт Noticias Jurídicas // [Электронный ресурс]. URL: https://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.l2t14.html#a307 (дата обращения 17.03.2021).

11. Практика по налоговым преступлениям // [Электронный ресурс]. URL: <https://advotax.ru/461-ne-bolee-10.html> (дата обращения 04.03.2021).

12. International Wealth Портал о международной защите и диверсификации активов // [Электронный ресурс]. URL:

<https://internationalwealth.info/deofshorization/uk-introduced-criminal-punishment-for-offshore-tax-evasion/> (дата обращения 17.03.2021).

V. Правоприменительная практика и иной эмпирический материал

1. Апелляционное постановление Костромского областного суда от 27.08.2019 г. по делу № 22-799/2019. Официальный интернет-ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации"// [Электронный ресурс] URL: <https://sudact.ru/regular/doc/w5ZB9FFrmOmJ/> (дата обращения: 03.01.2021).

2. Апелляционное определение Московского городского суда от 03.08.2020 по делу N 10-12833/2020 // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».(дата обращения: 05.01.2021).

3. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 03.01.2021) .

4. О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 15.11.2016 N 48 (ред. от 11.06.2020).

[Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям: Постановление 23 Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929 (ред. от 14.03.1963) // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 05.01.2021).

6. Отчет о числе осужденных по всем составам преступлений Уголовного кодекса Российской Федерации за 1 полугодие 2020 года // Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=5460> (дата обращения: 10.03.2021).

7. Отчет об особенностях рассмотрения уголовных дел, применения реальных видов наказания и оснований прекращения уголовных дел за 1 полугодие 2020 года // Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=5460> (дата обращения: 10.03.2021).

8. По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева: Постановление Конституционного Суда РФ от

08.12.2017 N 39-П // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 25.02.2021).

9. По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова: Постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 N 27-П // [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (дата обращения: 25.02.2021).

10. Постановление Ленинградского районного суда г. Калининграда от 06.05.2019 по делу № 1-201/2019. Официальный интернет - ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации" // URL: <https://sudact.ru/regular/doc/KJjbWnmYZ0mm/> (дата обращения: 10.03.2021).

11. Постановление Трусовского районного суда г. Астрахани от 20.05.2020 по делу № 1-124/2020. Официальный интернет - ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации" // URL: <https://sudact.ru/regular/doc/GfQLz68YTVdC/> (дата обращения: 10.03.2021).

12. Постановление Центрального районного суда г. Тольятти от 22.05.2020 по делу № 1-218/2020. Официальный интернет - ресурс "Судебные и нормативные акты Российской Федерации" // URL: <https://sudact.ru/regular/doc/kitd9H4nNKJ8/> (дата обращения: 10.03.2021).