

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический
институт
Уголовного права
кафедра

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

_____ А. Н. Тарбагаев
подпись инициалы, фамилия
« _____ » _____ 2020 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

40.03.01 «Юриспруденция»
код и наименование специальности

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации
(ч. 1 ст. 199 УК РФ)
тема

Руководитель _____ к.ю.н. доцент Н.В. Качина
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник _____ Ю.А.Муцольгова
подпись, дата инициалы, фамилия

Красноярск 2020

Содержание

Введение.....	3
Глава I Объективные признаки преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ	5
1.1 Объект и предмет состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ	5
1.2 Объективная сторона состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ	255
Глава II Субъективные признаки преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ	433
2.1 Субъект состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ	43
2.2 Субъективная сторона преступления, состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ	53
Заключение.....	59
Список использованных источников.....	61

Введение

Актуальность темы настоящего исследования обусловлена следующим.

Отношения в сфере налогообложения всегда были под пристальным вниманием со стороны государства, которое постоянно ведет борьбу с налоговыми преступлениями, вводя те, либо иные нормы юридической ответственности, в т.ч. уголовной, в частности за уклонение от уплаты налогов, сборов.

Представляется, что проблематика темы исследования заключается в неоднозначности понимания объективных, субъективных признаков состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ.

Представляется, в условиях несовершенного, но динамично развивающегося налогового законодательства РФ, никто не застрахован от ошибок, спорных ситуаций с налоговыми органами, которые очень часто возникают именно, в связи, с различным толкованием объективных и субъективных признаков преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ.

Диспозиция ст. 199 УК РФ является бланкетной, в силу чего остается актуальным вопрос соотношения уголовного законодательства с налоговым законодательством. Правоприменительная судебная практика свидетельствует о невысоком удельном весе вынесения приговоров по делам о налоговых преступлениях¹. Нельзя не отметить высокий процент прекращения подобного рода дел по различным основаниям, в т.ч. по истечению срока давности².

В этой связи важным остается вопрос, по какому пути пойдет российский законодатель в части применения уголовной ответственности за налоговые преступления, по пути дальнейшей декриминализация деяния, либо по пути возврата к ужесточению санкций за налоговые преступления.

Законодательная практика показывает, что выбран путь

¹ Пирогов А. В. Налоговые преступления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Пирогов. СПб., 2004. 23 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://lawtheses.com/nalogovye-prestupleniya-2>.

² Пирогов А. В. Налоговые преступления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Пирогов. СПб., 2004. 23 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://lawtheses.com/nalogovye-prestupleniya-2>.

криминализации преступления. Страховые взносы включены в диспозицию ст. 199 УК РФ, которая прежде включала только налоги и сборы, т.е. расширен предмет преступления. Соответственно уголовная ответственность применяется также относительно тех, кто уклоняется от уплаты страховых взносов.

Целью настоящего исследования является анализ признаков уклонения от налогов, сборов, страховых взносов, полностью подлежащих уплате.

Для достижения поставленной цели обозначены следующие задачи:

- 1) исследовать объект преступления, предусмотренный ч. 1 ст. 199 УК;
- 2) исследовать объективную сторону преступления, предусмотренную ч. 1 ст. 199 УК;
- 3) исследовать субъект преступления, предусмотренный ч. 1 ст. 199 УК;
- 4) исследовать субъективную сторону преступления, предусмотренную ч. 1 ст. 199 УК.

Объектом исследования выступают отношения в сфере установления и реализации уголовной ответственности за преступления, предусмотренные ст. 199 УК.

Предметом исследования являются нормы уголовно и налогового законодательства, учебная и научная литература, материалы судебной практики.

Эмпирическую базу исследования составили решения судов различных инстанций, опубликованных в справочно-правовых системах Консультант Плюс, Гарант, Росправосудие, а также в сети "Интернет".

Теоретическую основу исследования составили труды Н. Б. Боровика, Б. В. Волженкина, Л. Д. Гаухман, И. А. Клепицкого, И. Я. Козаченко, А. Г. Кот, Л. Л. Кругликовой, Н. А. Лопашенко, В. Б. Малинина, В. В. Хилюты, Г. И. В. Шишко, Яни и др.

Структура и объем работы определены целью и задачами проведенного исследования. Работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованных источников.

Глава I Объективные признаки преступления, предусмотренного ч.

1 ст. 199 УК РФ

1.1 Объект и предмет состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст.

199 УК РФ

В отечественной юридической литературе осмысление понятия «объект преступления» берет начало в первой половины XIX в.

Н. Неклюдов, раскрывая основные этапы развития русского уголовного законодательства, пришел к выводу, что «объектом преступления, прежде всего, является общее право, ибо право нарушается преступлением как таковое. Но объектом преступления служит также и частное право, поскольку нарушается непосредственно, количественно и качественно только до известной степени, в известных пределах»³.

В рамках советской уголовно-правовой доктрины, объектом преступления признавались общественные отношения. Впервые такое понимание объекта преступления было высказано А. А. Пионтковским в середине 1920-х гг., которое в дальнейшем было «единодушно воспринято советской юридической наукой»⁴.

Данный подход остается общепринятым отечественной наукой уголовного права.

По определению В. В. Питецкого, «традиционным в российском уголовном праве объектом преступления принято считать систему общественных отношений между людьми, охраняемых уголовным законом, которым причиняется вред в результате совершения преступления»⁵.

Объект преступления – это, «прежде всего, взятые под охрану уголовным правом общественные отношения, на которые направлено

³ Бернер А. Ф. Учебник уголовного права. Т. 1. СПб., 1865. С. 400.

⁴ Уголовное право. Общая часть: учебник / отв. ред. И. Я. Козаченко. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008. С. 203.

⁵ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 97.

преступное посягательство»⁶.

А. И. Чучаевым объектом преступления признаются «общественные отношения, которые охраняются уголовным законом, и которым преступлением причиняется вред или создается реальная угроза причинения вреда»⁷.

Деяние не может быть признано преступлением, если не нарушает общественные отношения, либо не ставит общественные отношения под угрозу нарушения.

Как отмечают в юридической литературе, «понятие объекта преступления в действующем уголовном законодательстве не закреплено, значение правильного понимания и установления объекта преступления очень велико»⁸.

В частности, подход к понятию «объект преступления», как общественные отношения нашел отражение в ст. 2 УК РФ.

Сформулированные в ст. 2 УК РФ задачи уголовного права, по существу, обозначают перечень наиболее значимых для законодателя общественных отношений, которые охраняются уголовным законом от общественно опасных посягательств. При этом Особенная часть УК РФ содержит исчерпывающий перечень видов преступлений, и соответственно их объектов.

Необходимо отметить, что к понятию объекта преступления существуют иные подходы в юридической литературе.

А. В. Наумов предлагает признавать объектом преступления «те блага, интересы, на которые посягает преступное деяние и которые охраняются уголовным законом»⁹.

А. А. Тер-Акопов предлагает трактовать «в качестве объекта

⁶ Уголовное право России. Часть Общая: учеб. для вузов / ответ ред. Л. Л. Кругликов. М.: Волтерс Клер. С. 67.

⁷ Уголовное право России. Общая часть / Под ред. А. И. Рарога. 3-е изд., с изм. и доп. М.: Эксмо, 2009. С. 80.

⁸ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 97.

⁹ Наумов А. В. Российское уголовное право. Курс лекций. В 2 т. Т. 1. Общая часть. Изд. 3-е, доп. и перераб. М., 2004. С. 180.

преступления человека»¹⁰.

Полагаем указанные определения объекта преступления неприемлемыми.

Придерживаемся традиционного подхода к понятию объекта преступления, что это общественные отношения, которые охраняются уголовным законом.

Круг общественных отношений, охраняемых уголовным законом, не является неизменным, что объясняется тем, что общественные отношения являются динамичной категорией, так как изменение политических, социальных, экономических, иных условий жизни порождает новые, отношения, которых ранее не было. УК РФ 1996 г. представляет собой яркий пример, когда изменение политического строя, обусловило принятие нового уголовного закона, взамен УК РСФСР 1960 г.

Так, в связи с бурным развитием предпринимательской деятельности, УК РФ включил новые главы о преступлениях в сфере экономической деятельности, например, гл. 22 УК РФ.

Наукой уголовного права, на основе анализа уголовного законодательства, разработаны методологические основы классификации объектов преступления, которые группируются по «вертикали» и по «горизонтали».

По степени общности охраняемых уголовным законом общественных отношений (по «вертикали») объекты преступления подразделяют на общий, родовой, видовой, непосредственный.

Общим объектом преступления признается «совокупность общественных отношений, которые взяты под охрану уголовным законом»¹¹.

Родовым объектом преступления признается группа однотипных, т.е. «однородных, либо близких по содержанию общественных отношений,

¹⁰ Тер-Акопов А. А. Проблемы личности в уголовном праве // Человек: преступление и наказание. Рязань, 1994. С. 56.

¹¹ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 101.

которые в силу этого охраняется единым комплексом взаимосвязанных уголовно-правовых норм»¹². Данные группы однородных общественных отношений группируются в разделы Особенной части УК РФ по определенным критериям, общим основаниям¹³.

Видовым объектом признается часть родового объекта, которая объединяет более узкие группы отношений, которые отражают один и тот же интерес участников этих отношений, либо выражают некоторые взаимосвязанные интересы одного и того же объекта. В Особенной части УК РФ по видовому объекту выделены главы.

Иногда в рамках данной классификации выделяют «подгрупповой объект, который не является видовым, однако является характерным для группы уголовно-правовых норм, закрепленных в одной главе уголовного закона»¹⁴.

Под непосредственным объектом признают конкретное общественное отношение, против которого направлено преступное посягательство, терпящее урон всякий раз при совершении преступления данного вида.

Установление непосредственного объекта преступления, имеет важное значение, так как позволяет выяснить характер, степень общественной опасности преступного посягательства, является необходимой предпосылкой для правильной квалификации содеянного, способствует отграничению совершенного преступления от смежных деяний.

Преступное посягательство может быть направлено сразу на несколько охраняемых уголовным законом общественных отношений, что обусловило необходимость классификации объектов по «горизонтали».

Классификация по «горизонтали» проводится на уровне непосредственного объекта преступления. В рамках классификации по «горизонтали» выделяют основной, дополнительный, факультативный

¹² Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 101.

¹³ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 102.

¹⁴ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 182.

объект.

Исследуем объект преступления, предусмотренный ч.1 ст. 199 УК РФ по «вертикали» и по «горизонтали».

По мнению С. И. Улезько, «системообразующим признаком классификации объекта преступления по вертикали в налоговых преступлениях будут выступать сами налоговые правоотношения, именно они являются тем элементом, который присутствует во всех объектах классификации по вертикали»¹⁵.

Статья 199 в структуре УК РФ включена в раздел VIII – «Преступления в сфере экономики».

Соответственно родовым объектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, являются общественные отношения, обеспечивающие нормальное функционирование экономики страны, как единого народнохозяйственного комплекса.

Под экономикой в рыночных условиях в юридической литературе понимают как «систему урегулированных правом общественных отношений в области руководства, организации, производственной деятельности предпринимателей, организаций»¹⁶.

Интересен подход к родовому объекту ряда авторов.

В понимании Н. Г. Иванова, родовой объект – это «общественные отношения, возникающие по поводу производства, распределения, обмена, потребления материальных благ, услуг, либо по поводу правомерной экономической деятельности»¹⁷.

По определению Н. В. Боровика, родовым объектом являются общественные отношения, которые «обеспечивают нормальное функционирование экономики, возникающие по поводу осуществления

¹⁵ Улезько. С. И. Интегрированный и родовой объект налоговых преступлений // Юристъ-Правоведъ. 2012. № 3. С. 31.

¹⁶ Анохин В. С. Защита прав предпринимателей в арбитражном суде (теория и практика): дис. ... д-ра юрид. наук / В. С. Анохин. Воронеж, 1995. С. 5.

¹⁷ Иванов Н. Г. Уголовное право Российской Федерации. Общая и Особенная части: Учеб. пособие. М., 2000. С. 376.

нормальной экономической деятельности по производству, распределению, обмену и потреблению материальных благ, услуг»¹⁸.

Данная точка зрения, по мнению Л. Д. Ермаковой является «достаточно обоснованной»¹⁹. Термин «нормальная экономическая деятельность» в ее представлении – это деятельность «соответствующая норме права»²⁰.

Б. В. Волженкин применяет другое выражение – «установленный порядок осуществления экономической деятельности»²¹, которое по существу совпадает с данным определением.

В связи с чем, Б. В. Волженкин пишет, что видовой объект преступлений в сфере экономической деятельности – это «установленный порядок осуществления предпринимательской, либо иной экономической деятельности относительно производства, распределения, обмена, потребления материальных благ, услуг»²².

В приведенных определениях делается акцент именно на отношениях распределения, что вполне считаем обоснованным, так как «налог представляет законную форму изъятия, перераспределения экономических благ, которые принадлежат частным лицам, предпринимателям, юридическим лицам, в пользу общества, государства»²³.

Как известно, установить порядок в государстве можно лишь при помощи норм права. Только тогда порядок будет нормальным. При этом порядок реализуется в процессе определенных общественных отношений.

Статья 199 в структуре УК РФ включена в главу 22 – «Преступления в сфере экономической деятельности».

¹⁸ Боровик Н. В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты: автореф. дис... канд. юрид. наук / Н. В. Боровик. Томск, 2001. С. 14.

¹⁹ Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть. Учебник / Под. ред. Л. В. Иногамовой-Хегай, А. И., Рапога, А. И. Чучаева. М., 2008. С. 231.

²⁰ Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть. Учебник / Под. ред. Л. В. Иногамовой-Хегай, А. И., Рапога, А. И. Чучаева. М., 2008. С. 231.

²¹ Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). СПб., 2002. С. 71.

²² Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). СПб., 2002. С. 83.

²³ Глебов Д. А., Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2005. С. 30.

Главу 22 УК РФ называют уголовно-правовой гарантией реализации свободы экономической деятельности, которая является показателем развития и содержания экономических отношений в обществе.

И. В. Шишко, А. С. Горелик, Г. И. Хлупина применительно к посягательствам в сфере экономической деятельности называют «нарушаемый объект видовым»²⁴.

На сегодняшний день, отсутствует законодательное определение понятия «экономическая деятельность». Нет ее общепринятого понятия на доктринальном уровне.

Трудности определения экономических преступлений состоит в том, что практически все эти экономические преступления причиняют вред отношениям собственности, следовательно, можно сделать вывод о практической невозможности четкого, однозначного разграничения преступлений против собственности от порядка осуществления экономической деятельности.

Ряд авторов, в частности В. В. Хилюта, считает, что «в гл. 22 УК РФ оказались многие нормы, которые не подпадают под сферу экономической деятельности»²⁵.

Ряд авторов выделяет в гл. 22 подгрупповые объекты.

Так, например, А. А. Аслаханов «выделяет 4 группы отношений»²⁶.

Н. А. Лопашенко, Б. В. Яцеленко «ограничиваются выделением 4-5 групп»²⁷.

Н. Н. Афанасьева, Б. В. Волженкин, П. Н. Паченко, И. В. Шишко «приводят от 7-и до 10-ти групп»²⁸.

²⁴ Горелик А. С., Шишко И. В., Хлупина Г. И. Преступления в сфере экономической деятельности и против интересов службы в коммерческих и иных организациях: монография. Красноярск, 1998. С. 5.

²⁵ Хилюта В. В. Преступления в сфере экономической деятельности: понятие и сущность уголовно-правовой охраны // Право и безопасность. 2009. № 4. С. 74.

²⁶ Аслаханов А. А. Проблемы борьбы с преступностью в сфере экономики (криминологический и уголовно-правовой аспекты): автореф. ... д-ра юрид. наук / А. А. Аслаханов. М., 1997. С. 27.

²⁷ Основные проблемы реформирования уголовно-правовых норм об экономических преступлениях и практика их применения на современном этапе России: монография / Под общей ред. Л. Л. Кругликова. Ярославль, 2012. С. 17.

²⁸ Основные проблемы реформирования уголовно-правовых норм об экономических преступлениях и

М. В. Талан «выделяет помимо групп в гл. 22 УК РФ еще и подгруппы»²⁹.

Состав преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ традиционно относят к подгрупповому объекту, именуемому налоговыми преступлениями.

Понятие «налоговое преступление» широко используется в науке уголовного права, в отдельных нормативных актах, однако не раскрыто на законодательном уровне. Термин «налоговое преступление» впервые легально был употреблен в Законе Российской Федерации от 24.06.1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции»³⁰.

Официальное толкование термин «налоговое преступление» получил в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее Постановление Пленума ВС РФ № 64). К налоговым преступлениям Верховный Суд РФ относит преступления, которые предусмотрены «ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 УК РФ»³¹.

Термин «налоговое преступление» является уголовно-правовым понятием. В юридической литературе до сегодняшнего дня, нет единого подхода, что относить к налоговым преступлениям, и к определению этого понятия.

Одним из первых дал определение этого понятия А. Г. Кот, охарактеризовав их «как предусмотренные, запрещенные законом общественно опасные умышленные деяния, которые совершаются специальным субъектом-налогоплательщиком и посягают на установленный

практика их применения на современном этапе России: монография / Под общей ред. Л. Л. Кругликова. Ярославль, 2012. С. 17.

²⁹ Талан М. В. Система преступлений в сфере экономической деятельности: вопросы теории, законодательного регулирования и судебной практики: дис. ... д-ра юрид. наук. Казань, 2002. С. 35.

³⁰ О федеральных органах налоговой полиции: Закон РФ от 24.06.1993 г. № 5238-1 (ред. от 31.12.2002 г.). Утратил силу// Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 29. Ст. 1114.

³¹ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

порядок налогообложения»³².

Недостатком такого определения И. И. Кучеров считает то, что «субъектом налоговых преступлений налогоплательщики могут быть не всегда. В частности налогоплательщиком по ст. 199 УК РФ является организация, однако уголовную ответственность несут физические лица»³³.

Следует отметить, что понятие «налоговые преступления» охватывает круг преступлений, которые ранее имели название «преступлений в сфере налогообложения».

Так, например, И. М. Серeda предлагает «использовать для характеристики «преступлений в сфере налогообложения», как понятие «налоговые преступления», так и понятие «уклонение от уплаты налогов»³⁴.

В его понимании «уклонение от уплаты налогов – это любые общественно опасные, противоправные, уголовно наказуемые умышленные деяния субъекта, позволяющие избежать, либо уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, которые производятся в виде налогов, сборов, страховых взносов»³⁵.

По мнению законодателя, уголовно наказуемым признается не любое уклонение от уплаты налогов, а только такое, которое причиняет существенный вред бюджетной системе государства. Как правило, проявлением достаточно высокой степени общественной опасности подобного рода преступлений выступает конкретная денежная сумма, непоступление которой в бюджетную систему, может повлечь серьезные негативные последствия для государства.

И. И. Кучеров включает в понятие «преступления в сфере налогообложения» как «налоговые преступления», так преступления

³² Кот А. Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. дис. канд. юрид. наук / А. Г. Кот. М., 1995. С. 9.

³³ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. автореф. дис. д-ра юрид. наук / И. И. Кучеров. М., 1999. С. 19.

³⁴ Серeda И. М. Отграничение уклонения от уплаты налогов от смежных составов преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Иркутского государственной академии. 1999. № 3. С. 23.

³⁵ Серeda И. М. Отграничение уклонения от уплаты налогов от смежных составов преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Иркутского государственной академии. 1999. № 3. С. 23.

«против порядка налогообложения»³⁶.

Понятие «налоговое преступление» употребляется в юридической литературе, как в узком, так и широком смысле слова.

Для А.В. Пирогова «в узком смысле слова налоговые преступления, это преступления, которые закреплены в уголовном законодательстве РФ»³⁷.

Для большинства авторов, «в узком смысле налоговыми преступлениями признаются деяния, которые осуществляются в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягают на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических, юридических лиц»³⁸.

В широком понимании налоговые преступления затрагивают любые виды отношений, которые связаны с поступлением, либо непоступлением обязательных платежей в бюджет.

Следует отметить, что законодатели многих зарубежных стран пошли по пути включения налоговых преступлений в раздел экономических преступлений, поскольку они, посягают на экономические отношения.

Видовым объектом налоговых преступлений выступают, по мнению Д. Е. Ковалевской, «общественные отношения в сфере экономической деятельности, т.е. в процессе производства, распределения, обмена, потребления общественного продукта, обеспечивающие формирование бюджета, от сбора налогов, сборов с физических и юридических лиц»³⁹.

Отнесение законодателем налоговых преступлений к категории преступлений в сфере экономической деятельности считаем бесспорным.

Однако следует указать, что принадлежность уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства к преступлениям в сфере

³⁶ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. автореф. дис. д-ра юрид. наук / И.И. Кучеров. М., 1999. С. 21.

³⁷ Пирогов А. В. Налоговые преступления: Толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства: дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Пирогов. СПб., 2004. С. 17.

³⁸ Аванесов А. Г., Мусаев М. Х. Преступления в сфере предпринимательства и налогообложения. М., 1982. С. 4.; Аксаков О. А. Уголовная ответственность за некоторые хозяйственные преступления в России в период становления рыночных отношений. Ростов-на-Дону, 1994. С. 24.

³⁹ Ковалевская Д. Е. Налоговые преступления в уголовном праве Российской Федерации // Налоговый вестник. 2000. № 9. С. 188.

экономической деятельности ряд авторов считает достаточно спорной, приводя в качестве примера УК РФ 1926 г., в котором составы налоговых преступлений (ст. 59.5, 60.1, 60.2, 62.3, 63 и др.), размещались в гл. 2 – «Преступления против порядка управления».

Представим точки зрения этих авторов.

Так, в частности, Н. Н. Полянский пишет, что «налоговые преступления противодействуют финансовым функциям власти, нарушают деятельность различных органов управления, внося затруднения в разные отрасли их деятельности.... касаются финансового ведомства, вносят затруднения в его деятельность по обложению граждан и взиманию с них налогов»⁴⁰.

С. В. Козлов отмечает, что «отношения, составляющие непосредственный объект налоговых преступлений, носят властный характер. С учетом этого, непосредственный объект уклонения от уплаты налогов органичнее вписывается в сферу общественных отношений, которые обеспечивают государственную власть, являясь объектом преступлений, предусмотренных гл. 32 УК РФ – «Преступления против порядка управления»⁴¹.

А. И. Сотов обосновывает отнесение налоговых преступлений к преступлениям, которые посягают на порядок управления, тем, что «основные отличительные признаки отношений проявляются в том, что они складываются относительно осуществления государственной власти, а одним из участников выступает государственный орган. Принудительное изъятие в пользу государства относится к сфере той общественной жизни, где реализуется публичная власть, в качестве государственного органа выступает аппарат налоговой службы»⁴².

Отметим, что данный подход не является общепринятым в науке уголовного права, тем более, что сам законодатель определился по этому

⁴⁰ Полянский Н. Н. Фальшивая водка // Уголовное право. 1998. № 1. С. 157.

⁴¹ Козлов С. В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Козлов. Н. Новгород, 2000. С. 25.

⁴² Сотов А. И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: Сб. статей. М., 1997. Вып. 1. С. 270.

вопросу, разместив все налоговые преступления в гл. 22 УК РФ.

Отнесение налоговых преступлений к преступлениям в сфере экономической деятельности говорит о том, что законодатель руководствовался их экономической составляющей.

Согласимся с И. И. Кучеровым, что «...в результате массового уклонения от уплаты налогов государство утрачивает платежеспособность, следовательно, основной ущерб причиняется его финансовой деятельности, а не системе управления»⁴³.

По определению С. И. Улезько, непосредственный объект исследуемого состава преступления представляют «общественные отношения по реализации права государства, местного самоуправления на получение определенной, выраженной в конкретной денежной сумме (крупной сумме) части имущества налогоплательщика-организации в определенный срок»⁴⁴.

Д. И. Митюшев под непосредственным объектом преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ понимает «отношения по поводу формирования бюджетов различных уровней за счет налоговых поступлений и сборов»⁴⁵.

Представляется подход Д. И. Митюшева, наиболее полно отражает непосредственный объект исследуемого преступления.

Состав налогового преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, относится к числу тех составов, для которых обязательным признаком является предмет преступления.

Под предметом преступления общепринято понимать вещи материального мира, либо интеллектуальной ценности, воздействуя на которые виновное лицо нарушает общественные отношения, охраняемые уголовным законом.

Для многих составов преступлений признаки предмета являются

⁴³ Кучеров И. И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. М.: Юристъ, 2000. С. 170.

⁴⁴ Энциклопедия уголовного права. Т. 19. Преступления в сфере экономической деятельности. Издание профессора Малинина. СПб ГКА, СПб, 2012. С. 1113.

⁴⁵ Митюшев Д. И. Налоговые преступления (спорные вопросы ответственности): дис. ... канд. юрид. наук / Д. И. Митюшев. Красноярск, 2002. С. 6.

обязательными, а расследование уголовного дела, как пишет В. Б. Малинин, «не может считаться законченным, если эти признаки не выявлены»⁴⁶.

Однако предмет преступления бывает не всегда, а лишь тогда, когда посягательство сопряжено с воздействием на материальный предмет внешнего мира, либо на интеллектуальную ценность.

Вопрос предмета налогового преступления является дискуссионным. В связи с чем, очень важно исследование данного вопроса на основе существующих научных разработок с целью выработки единого подхода к определению предмета налогового преступления.

Так, например, предметом налогового преступления предлагают рассматривать «налоговую декларацию»⁴⁷, «объекты налогообложения»⁴⁸, «денежные средства»⁴⁹, «налоги (сборы), которые налогоплательщик должен перечислить в счет уплаты налога»⁵⁰.

Налоговая декларация не может рассматриваться в качестве предмета преступления, поскольку непредставление декларации можно назвать одним из способов уклонения от уплаты налогов, т.е. налогового преступления.

Неприемлемо признание предметом налогового преступления объектов налогообложения.

В соответствии с легальным подходом, «объект налогообложения – это реализация товаров, работ, услуг, имущество, прибыль, доход, расход, либо иное обстоятельство, которое имеет стоимостную, количественную, либо физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах, сборах связывает возникновение...обязанности по уплате налога»⁵¹

⁴⁶ Энциклопедия уголовного права. Т. 4 Состав преступления. Издание профессора Малинина. СПб., 2005. С. 191.

⁴⁷ Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Уголовно-правовая охрана финансовой сферы: новые виды преступлений и их квалификация. М., 1995. С. 11; Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дис. ... д-ра юрид. наук / И. И. Кучеров. М.: 1999. С. 265.

⁴⁸ Кашубин Д. Ю. Налоговые преступления в уголовном праве России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. Ю. Кашубин.. М., 2002. С. 19.

⁴⁹ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук / А. Э. Салказанов. М., 2017. С. 104.; Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения. Монография / А. В. Пирогов, Ю. В. Серов, В. И. Тюнин. Воронеж, 2004. С. 52.

⁵⁰ Шишко И. В. Экономические правонарушения. СПб., 2004. С. 57.

⁵¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // СЗ

(ч. 1 ст. 38 НК РФ).

Иными словами – это «юридические факты, т.е. действия, события, состояния, имеющее определенную характеристику, которые предусматривают обязанность субъекта заплатить налог»⁵².

Признание предметом преступления денежных средств некорректно, поскольку, перечислению в бюджет подлежат не все денежные средства налогоплательщика, а лишь денежные средства в размере, не превышающем ставку налога, сбора, страхового взноса.

По определению И. В. Шишко, «предметом преступления являются все виды налогов, сборов»⁵³.

С. И. Улезько считает, что «предметом уклонения от налогов, сборов, являются подлежащие суммы налогов и сборов в размере, указанном в примечании к ст. 199 УК РФ»⁵⁴.

Существует мнение, что «налоги нельзя рассматривать в качестве предмета налогового преступления, так как налоги представляют собой как механизм отчуждения собственности физических, юридических лиц»⁵⁵.

Представляется, для правильного понимания предмета преступления следует определиться с понятиями «налоги», «сборы», «страховые взносы».

Нормы ст. 199 УК РФ, как подавляющее большинство норм гл. 22 УК РФ, носят бланкетный характер. По определению И. В. Шишко, «специфика бланкетного способа изложения диспозиции составляет описание компонентов отдельных, либо всех элементов состава преступления обобщающими признаками, признаками-понятиями либо обобщающими признаками-понятиями, например, неправомерный (ст. 169, ч. 2 ст. 195 УК РФ), незаконный (ст. 180, 183 УК РФ)⁵⁶.

РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁵² Клейменова М. О. Налоговое право. Учебное пособие. М., 2013. С. 62.

⁵³ Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И. В. Шишко. М.: Проспект, 2011. С. 371.

⁵⁴ Энциклопедия уголовного права. Т. 19. Преступления в сфере экономической деятельности. Издание профессора Малинина. СПб ГКА, СПб, 2012 С. 1113.

⁵⁵ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дис. ... д-ра. юрид. наук / И. И. Кучеров. М.: 1999. С. 267.

⁵⁶ Шишко И. В. Экономические правонарушения. СПб., 2004. С. 57.

Для уяснения бланкетных норм следует обращаться к иным нормативно-правовым актам, регулирующим те или иные правоотношения.

В диспозиции ч. 1 ст. 199 УК РФ законодатель прямо отсылает к законодательству РФ о налогах и сборах.

Содержание понятий «налоги», «сборы», «страховые взносы» раскрывается законодателем в ст. 8 НК РФ.

В соответствии с ч. 1 ст. 8 НК РФ, под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций, физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства (муниципальных образований).

В соответствии с ч. 2 ст. 8 НК РФ, под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций, физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения относительно плательщиков сборов государственными органами (органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами, должностными лицами) юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав, либо выдачу разрешений, лицензий, либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности⁵⁷.

В соответствии с ч. 3 ст. 8 НК РФ, «под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности, в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций, физических лиц с целью финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного

⁵⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

социального страхования»⁵⁸.

Верховный Суд РФ, давая определение понятий «налога», «сбора», также отсылает к нормам НК РФ. В частности, определение понятия «налога» совпадает с определением данного понятия, регламентированного ч. 1 ст. 8 НК РФ.

Относительно понятия «сбора», следует отметить, что определение НК РФ и Верховного Суда РФ не совпадают в полном объеме, что объясняется несвоевременным внесением изменений в Постановление Пленума ВС РФ № 64.

В ч. 2 ст. 8 НК РФ были внесены изменения в определение понятия «сбора» федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»⁵⁹, расширившего содержание самого понятия «сбора». При этом соответствующие изменения в Постановление Пленума ВС РФ № 64 внесены не были.

Относительно страховых взносов, следует указать, что данный вид платежей был введен в юридическую конструкцию ч. 1 ст. 199 УК РФ только в 2017 г. федеральным законом от 29.07.2017 № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды»⁶⁰.

Соответственно законодатель криминализировал деяние, в виде уклонения от уплаты страховых взносов в 2017 г. Однако соответствующие изменения в Постановление Пленума ВС РФ № 64 также не были внесены. Данное положение считаем недопустимым, поскольку создает проблемы

⁵⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁵⁹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 48. Ст. 6663.

⁶⁰ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды: Федеральный закон от 29.07.2017 № 250-ФЗ // СЗ РФ. 2017. № 31 (Часть I). Ст. 4799.

правоприменительной практики, которая и так относительно данного состава немногочисленна.

Это означает, что законодатель расширил предмет состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Рассмотрим, чем это было обусловлено.

По общему правилу, «основным принципом криминализации деяния выступает его общественно опасность, которая требует уголовно-правового запрета»⁶¹.

Представляется, уклонение от уплаты страховых взносов представляет для государства общественную опасность, так как влечет непоступление доходов в государственные внебюджетные фонды.

Как указано в Пояснительной записке к проекту федерального закона от 29.07.2017 № 250-ФЗ, деяния в виде неуплаты страховых взносов криминализировано законодателем в целях «совершенствования правового регулирования отношений, которые связаны с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды»⁶².

Внесенные поправки в УК РФ связаны, по мнению начальника управления оперативного контроля ФСН А. Бударина «с усилением ответственности за неуплату страховых взносов в государственные внебюджетные фонды»⁶³.

В юридической литературе отмечают, что «меры ответственности за уклонение от уплаты страховых взносов должны стать действенным правовым механизмом, который позволит эффективно защитить фискальные интересы государства, в то же время не позволят привлечь к уголовной

⁶¹ Лопашенко Н.А. Основы уголовно-правового воздействия: уголовное право, уголовный закон, уголовно-правовая политика. СПб., 2004. С. 285; Середа И. М. Общественная опасность преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов // Пролог: журнал о праве. 2016. № 1. С. 3.

⁶² Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды». [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=927133-6](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=927133-6).

⁶³ Бударин А. За неуплату страховых взносов введена уголовная ответственность // Налоговые вести Красноярского края. 2017. № 15 (403). август.

ответственности лиц, которые допустили правонарушения, не причинившие значительного ущерба бюджетной системе РФ»⁶⁴.

Необходимо отметить, что законопроект был разработан во исполнение поручения 1-го заместителя Председателя Правительства РФ И.И. Шувалова от 07.05. 2013 г. № ИШ-П4-3042 на основании нижеследующего.

С 01.01. 2010 г. федеральным законом от 24.07.2009 №213-ФЗ был «отменен единый социальный налог (ЕСН)»⁶⁵.

Как указано в Пояснительной записке «законодательством РФ предусмотрен институт страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (ПФ РФ, ФСС РФ, ФОМС РФ), которые не являются налоговыми платежами, и потому оказались исключенными из сферы правового регулирования ст. 199 УК РФ и иных норм УК РФ.

Указанные платежи традиционно обеспечиваются уголовно-правовой охраной (ст. 199 УК РФ). До введения ЕСН данные платежи осуществлялись в форме страховых взносов.

С введением ЕСН, отменой страховых взносов необходимость специально оговаривать такие платежи в диспозиции ст. 199 УК РФ, иных нормах УК РФ автоматически отпала.

В связи с тем, что страховые взносы не являются налоговыми платежами, законодательство о страховых взносах отнесло в свое время администрирование страховых взносов, контроль за их уплатой к компетенции ПФ РФ, ФСС РФ»⁶⁶.

⁶⁴ За уклонение уплаты страховых взносов введена уголовная ответственность // Юридический журнал для руководителя. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.delo-press.ru/news.php?n=27603>.

⁶⁵ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ (ред. от 19.12.2016) // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3739.

⁶⁶ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ (ред. от 19.12.2016) // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3739.

Необходимо указать, что на сегодняшний день это опять компетенция налоговых органов.

В пояснительной записке к указанному законопроекту были приведены сведения о сумме непоступивших страховых взносов.

Так, по «информации ПФ РФ за период 2012-2014 гг. количество организаций, которые уклонились от уплаты страховых взносов, составило 8 028. Сумма неуплаченных организациями страховых взносов в крупном размере составила 27,8 млрд. руб.»⁶⁷.

Безусловно, уклонение от уплаты страховых взносов представляет общественную опасность и требует уголовно-правовой охраны.

Правовой анализ понятий «налог», «сбор», «страховые взносы», позволяет сделать вывод, что подход к предмету преступления, И. В. Шишко, в соответствии с которым, это налоги, сборы, а начиная с 2017 г., страховые взносы, является наиболее правильным. С учетом конкретизации Е. И. Улезько, предметом налогового преступления это налоги, сборы, а начиная с 2017 г., страховые взносы, которые неуплачены в крупном размере.

Это могут быть все виды налогов, предусмотренные налоговым законодательством РФ:

- 1) федеральные, например НДС и др. (ст. 13 НК РФ);
- 2) региональные, например, налог на имущество организаций, транспортный налог и др. (ст. 14 НК РФ);
- 3) местные, например, земельный налог, торговый сбор и др. (ст. 15 НК РФ);
- 4) налоги, предусмотренные «специальными налоговыми режимами»⁶⁸, например УСН, ПСН и др. (ст. 18 НК РФ).

⁶⁷ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ (ред. от 19.12.2016) // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3739.

⁶⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

Не могут быть «предметом преступления, налоги, сборы, не предусмотренные НК РФ, или установленные в ином порядке и пределах, чем предусмотренные НК РФ»⁶⁹.

Основное назначение ст. 199 УК РФ состоит в уголовно-правовом обеспечении уплаты налогов, сборов, страховых взносов определенной категорией налогоплательщиков.

Это организации, понятие которых раскрыто законодателем в ст. 11 НК РФ.

В соответствии с ч. 2 ст. 11 НК РФ, к «организациям относятся следующие категории субъектов:

- 1) российские организации, которые имеют статус юридического лица;
- 2) иностранные юридические лица, компании и иные корпоративные образования, которые обладают гражданской правоспособностью и созданы в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ»⁷⁰.

Таким образом, предметом преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ являются все виды налогов, сборов, страховых платежей, плательщиками которых являются организации.

⁶⁹ Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И. В. Шишко. М.: Проспект, 2011. С. 372.

⁷⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

1.2 Объективная сторона состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ

Любое преступление, являясь разновидностью социального поведения, обладает внутренним содержанием внешней формой, т.е. свойством определенным образом проявить в мире, объективной действительности.

Внешнее проявление преступления в науке уголовного права называют объективной стороной преступления.

Объективная сторона преступления – это «система признаков, которые определяют уголовно-правовое значение общественно опасного деяния как внешнего события, либо внешней деятельности субъекта»⁷¹.

Признаки объективной стороны преступления исполняют присущие им функции.

Признаки объективной стороны, которые определяют типовой характер, степень опасности преступления, закрепляются в составе преступления в качестве обязательного элемента.

Признаки объективной стороны, которые характеризуют видовую опасность определенного преступления путем ее повышения, либо понижения, закрепляются в качестве квалифицирующих, либо привилегирующих обстоятельств. Данные обстоятельства по общему правилу отражают особый способ, либо последствия совершения преступления.

Непосредственно в состав преступления включаются только юридически значимые признаки объективной стороны, характеризующие:

- 1) общественно опасное действие, либо бездействие;
- 2) общественно опасное последствие;
- 3) причинную связь между действием, либо бездействием и наступившими последствиями;
- 4) способ, орудия, средства, место, время, обстановку совершения

⁷¹ Уголовное право России. Общая часть / Под ред. А. И. Рарога. 3-е изд., с изм. и доп. М.: Эксмо, 2009. С. 94.

преступления.

Общепринято, что обязательным объективным признаком состава преступления является общественно опасное деяние в форме действия, либо бездействия.

Общественно опасное действие представляет активное воздействие на охраняемый уголовным законом объект и характеризуется физическим (телодвижение), социальным (общественная опасность), юридическим (уголовная противоправность) признаками.

Традиционно в науке уголовного права под бездействием понимают пассивную форму общественно опасного, противоправного деяния

Однако бездействие, по определению В. Б. Малинина, «нельзя определить только, как пассивную форму поведения, так как невозможно отграничить бездействие как форму совершения преступного деяния от отсутствия всякого деяния вообще»⁷².

Основным критерием разграничения уголовно-правового бездействия от отсутствия деяния В.Б. Малинина называет «критерий обязанности лица действовать определенным образом»⁷³.

Преступное бездействие, как и действие, должно быть сознательным, волевым, противоправным, общественно опасным. При отсутствии указанных признаков, бездействие нельзя квалифицировать как преступное.

По определению А. Н. Попова, общественно опасные последствия – это вред, который «причиняется объекту уголовно-правовой охраны, в результате совершения преступления путем воздействия на его элементы»⁷⁴.

Любое преступление влечет за собой общественно опасные последствия, которые могут иметь как материальный и нематериальный характер.

⁷² Энциклопедия уголовного права. Т. 4 Состав преступления. Издание профессора Малинина. СПб., 2005. С. 267.

Там же. С. 267.

⁷⁴ Уголовное право России. Общая часть. Учебник / под ред. В. В. Лукьянова, В. С. Прохорова, В. Ф. Щепелькова. Рецензенты И. Э. Звечаровский, А. Н. Тарбагаева, перераб. и доп. СПб.: Издательство СПбГУ, 2013. С. 160.

Признак последствий определяет характер, масштабы наступивших вредных изменений в объекте уголовно-правовой охраны, которые необходимы для уголовно-правовой характеристики, оценки общественной опасности деяния.

Следует отметить, что значение последствий как признака объективной стороны состава преступления не зависит от формы общественно опасного деяния. С юридической точки зрения признак последствий применим и к действию и бездействию.

Причинная связь – это «закономерная связь явлений, обозначающая, что при наличии определенных условий и действия определенной причины с необходимостью наступает определенный результат»⁷⁵.

Признак причинной связи обеспечивает взаимодействие между действием, либо бездействием и последствиями.

Учение о причинной связи имеет важное значение, как для определения признаков объективной стороны состава преступления, так и играет значительную роль в решении методологических вопросов, условий, оснований, пределов ответственности, уяснении механизмов причинения, установления связи между фактическими и юридическими признаками преступления.

Именно эти признаки, при условии их взаимодействия и определяют юридическую природу преступления, отграничивая его от другого социально значимого поведения, например, административного деликта.

Указанные признаки являются тем материалом, из которого складываются различные конструкции составов преступлений: материальный, формальный, усеченный составы, состав опасности.

Соответственно их можно назвать также конструктивными признаками, поскольку используются законодателем при конструировании составов

⁷⁵ Уголовное право России. Общая часть. Учебник / под ред. В. В. Лукьянова, В. С. Прохорова, В. Ф. Щепелькова. Рецензенты И. Э. Звечаровский, А. Н. Тарбагаева, перераб. и доп. СПб.: Издательство СПбГУ, 2013. С. 163.

конкретных преступлений.

Такие признаки объективной стороны преступления, как время, место, способ, обстановка, иные внешние обстоятельства, в отличие от конструктивных признаков, играют вспомогательное юридическое значение, являясь производными от основных признаков.

Исследуем объективную сторону преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ.

Деяния, которые связаны с уклонением от уплаты налогов, имеют большую общественную опасность, которая заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему РФ.

Объективная сторона преступления состава преступления (ч. 1 ст. 199 УК РФ) включает следующие признаки:

1) общественно-опасное деяние в виде уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов в форме действия, либо бездействия;

2) исчерпывающе перечисленные два способа уклонения: путем непредставления декларации (расчета), иных документов, либо включением в них заведомо ложных сведений;

3) последствия в виде нанесения ущерба бюджету в крупном размере (несмотря на то, что в диспозиции речь идет о размере, считаем, что по смыслу этой нормы, в ней предусмотрены последствия в виде крупного ущерба бюджету, о чем будет изложено ниже) ;

4) причинная связь между уклонением от уплаты налогов, сборов, страховых взносов и нанесенным бюджету РФ крупным ущербом.

Отметим, что УК РФ не раскрывает содержание понятия общественно-опасного деяния в виде уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

В юридической учебной литературе, например, по определению И. В. Шишко, «уклонение – это деяние, которое направлено на неуплату налогов, сборов и повлекло их полное, либо частичное непоступление в бюджетную

систему РФ»⁷⁶.

В. М. Зарипова под уклонением понимает «неправомерное поведение лица, которое направлено на избежание перечисления денежных средств в бюджеты, внебюджетные фонды при наличии у налогоплательщика объекта налогообложения и отсутствия льгот»⁷⁷.

Согласно разъяснениям Верховного Суда РФ, «под уклонением от уплаты налогов, сборов,... следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном размере.... повлекшие полное, либо частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему РФ»⁷⁸.

Как видно, принципиальных различий в подходах к этому понятию нет.

Придерживаемся легального подхода к понятию уклонение.

Согласно законодательной конструкции ч. 1 ст. 199 УК РФ, общественно-опасное деяние, в виде уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов может быть совершено и в форме действия, и в форме бездействия, в зависимости от способа совершения.

В юридической литературе большинство авторов придерживаются этого подхода.

Так, по мнению И. Н. Пастухова, П. С. Яни, «данное деяние, путем действия, так и бездействия означает как само деяние, но также его результат, который должен быть следствием действий, либо бездействия»⁷⁹.

По определению И. А. Клепицкого, «нормы о налоговых преступлениях.... формулируют способы – пассивный (непредставление декларации), активный обман (включение в декларацию заведомо ложных

⁷⁶ Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И. В. Шишко. М.: Проспект, 2011. С. 372.

⁷⁷ Зарипов В. М. Понятие уклонения от уплаты налогов в Уголовном кодексе Российской Федерации // Пять лет действия УК РФ: итоги и перспективы: Материалы 11 Международной научно-практической конференции, состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова. 30-31 мая. 2002 г. С. 386.

⁷⁸ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

⁷⁹ Пастухов И. Н., Яни П. С. Квалификация налоговых преступлений // Законность. 1998. № 1, 2. С. 12.

сведений)»⁸⁰.

Для А. Э. Салказанова, «описание объективной стороны в ст. 199 УК РФ характеризуется альтернативно бездействием (непредставлением декларации, иных документов), или действием (включением заведомо ложных сведений)»⁸¹.

В диспозиции ст. 199 УК РФ регламентированы способы уклонения от налогов, сборов, страховых взносов, перечень которых является исчерпывающим:

1) включение в налоговую декларацию (расчет), иные документы заведомо ложных сведений (действие);

2) непредставление налоговой декларации (расчета), иных документов (бездействие).

Следует указать, что термин «расчет» введен законодателем в диспозицию ст. 199 УК РФ одновременно со страховыми взносами.

Оба способа связаны с налоговой декларацией (расчетом), иными документами, предоставление которых согласно налоговому законодательству РФ обязательно.

Соответственно средствами совершения преступления являются декларация (расчет), иные документы, предоставление которых обязательно.

Необходимо отметить что понятие «налоговая декларация», «иные документы» имеют легальное определение, а «расчет» нет.

Понятие «налоговая декларация», «иные документы» раскрыто в НК РФ, в Постановлении Пленума ВС РФ № 64.

В соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны предоставлять в налоговый орган по месту учета в установленные сроки налоговые декларации.

Налоговая декларация представляет собой «письменное заявление

⁸⁰ Клепицкий И. А. Система хозяйственных преступлений. М.: Статут, 2005. С. 452.

⁸¹ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук / А. Э. Салказанов. М., 2017. С. 114.

налогоплательщика о полученных доходах, произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, и иных данных, которые связаны с исчислением, уплатой налога»⁸² (п. 4 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Согласно разъяснениям Верховного Суда РФ, «под иными документами следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, которые служат основанием для исчисления, уплаты налогов, сборов»⁸³ (п. 5 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Верховный Суд РФ раскрывает перечень иных документов, относя к ним, как правило, бухгалтерские документы:

- 1) выписки из книги продаж;
- 2) выписки из книги учета доходов, расходов хозяйственных операций;
- 3) копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (ст. 145 НК РФ);
- 4) расчеты по авансовым платежам (ст. 243 НК РФ);
- 5) расчетные ведомости (ст. 398 НК РФ);
- 6) справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ);
- 7) годовые отчеты (ст. 307 НК РФ);
- 8) документы, подтверждающие право на налоговые льготы (п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 № 64).

По определению И. В. Шишко, «иные документы характеризуются следующими признаками:

- 1) предусмотрены НК РФ, принятыми в соответствие с ним федеральными законами, но не иными нормативно-правовыми актами;
- 2) также, как и налоговая декларация служат основанием для

⁸² О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

⁸³ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

исчисления и уплаты налога, сбора»⁸⁴.

А. М. Тимофеев «под иными документами ... понимает любые предусмотренные НК РФ, принятые в соответствии с ними, другими федеральными законами документы, которые служат основанием для исчисления, уплаты налогов, сборов»⁸⁵.

А. Н. Караханов к иным документам относит любые документы, которые необходимы для исчисления, уплаты налогов, сборов⁸⁶.

Согласно разъяснениям Конституционного Суда РФ «само по себе то, что в данной статье не содержится перечень документов, подлежащих представлению в налоговые органы, и не дается содержательная характеристика ложных сведений, не может расцениваться как свидетельство неопределенности уголовно-правового запрета и основание для произвольного его применения. ... Должны учитываться нормы не только уголовного, но и налогового законодательства, к которому ст. 199 УК РФ прямо отсылает»⁸⁷.

Документы, которые носят поясняющий характер, к иным документам не относятся, например, перечень организаций, расшифровка прочих расходов и др.

Соответственно обобщающим характеризующим признаком иных документов является, то, что это документы, содержащие ту информация, которая влияет на правильное исчисление налогов, сборов, страховых взносов.

Таким образом, под иными документами следует понимать те документы, которые влияют на исчисление налогов, сборов, страховых

⁸⁴ Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И. В. Шишко. М.: Проспект, 2011. С. 373.

⁸⁵ Тимофеев А. М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО): дис. ... канд. юрид. наук / А. М. Тимофеев. Челябинск. 2010 С. 78.

⁸⁶ Караханов А. Изменения в законе о налоговых преступлениях: вопросы практики правоприменения // Уголовное право. 2005. № 1. С. 29.

⁸⁷ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Лебедева Алексея Вячеславовича и Шепелева Игоря Вениаминовича на нарушение их конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного суда РФ от 20.12.2005 г. № 478-О. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://lawgu.info/dok/2005/12/20/n71027.htm>.

взносов.

Согласно разъяснениям Верховного Суда РФ, «под включением в налоговую декларацию, в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах, сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот, вычетов, любой иной информации, которая влияет на правильное исчисление, уплату налогов, сборов»⁸⁸ (п. 9 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Включение заведомо ложных сведений может выражаться в разных формах:

- 1) умышленное неотражение данных о доходах из определенных источников;
- 2) умышленное неотражение объектов налогообложения;
- 3) уменьшение действительного размера доходов;
- 4) искажение размеров произведенных расходов, учитываемых, при исчислении налогооблагаемой базы;
- 5) не соответствующие действительности, данные о периоде понесенных расходов;
- 6) не соответствующие действительности, данные о периоде полученных доходов;
- 7) искажение в расчетах физических показателей, которые характеризуют определенный вид деятельности, уплате единого налога на вмененный доход;
- 8) и др.

Таким образом, обобщающим характеризующим признаком заведомо ложных сведений является умышленное искажение информации, которая

⁸⁸ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

влияет на неправильное исчисление налогов, сборов, страховых взносов.

Как ранее было отмечено, определение понятия «расчет» на законодательном уровне не существует.

В связи с расширением предмета, в юридической литературе справедливо отмечают, что «налоговая декларация является документом, в котором содержится расчет налога»⁸⁹. Согласимся с А. В. Пироговым, что понятие «расчет» – это расчет налога, указываемого в налоговой декларации.

Как, правило, виновные лица совершают преступления, предусмотренные ч. 1 ст. 199 УК РФ, путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений.

Так, по уголовному делу №1-103/2016, подсудимый С., достоверно зная об обязанности уплачивать законно установленные налоги, вести в установленном порядке учет доходов, расходов, объектов налогообложения, действуя умышленно, с целью уклонения от уплаты НДС, незаконного увеличения налоговых вычетов, которые ведущих к уменьшению суммы налога, использовал уставные, регистрационные, иные правоустанавливающие документы, сведения о расчетном счете, печати, бланки с реквизитами фиктивного контрагента, договора, в т.ч. фиктивные первичные бухгалтерские документы (счет-фактуры), отражали несуществующие в действительности финансово-хозяйственные отношения⁹⁰.

Необходимо отметить, что действующая редакция ч. 1 ст. 199 УК РФ предусматривает исчерпывающий перечень способов уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов. В прежней редакции, до 2003 г. законодатель допускал иные способы уклонения от уплаты налогов, сборов.

Отмена этого признака объективной стороны привела к широкой дискуссии в юридической литературе.

⁸⁹ Пирогов А. В. Налоговые преступления: автореф. ... канд. юрид. наук / А. В. Пирогов. СПб., 2004. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://lawtheses.com/nalogovye-prestupleniya-2>.

⁹⁰ Приговор Центрального районного суда г. Кемерово по делу №1-103/2016 от 14.01.2016. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-centralnyj-rajonnyj-sud-g-kemerovo-kemerovskaya-oblast-s/act-502736288/>

Приведем подходы ряда авторов по этому вопросу.

Некоторые исследователи указывает на необоснованное сужение способов совершения исследуемого состава преступления.

Так, в частности А. П. Кузнецов отмечает, что не стоит «привязывать уклонение от уплаты налогов к конкретному способу»⁹¹.

Такой же позиции придерживался С. В. Сорокин, говоря «о необоснованном сужении объективной стороны»⁹².

А. Э. Салказанов тоже «считает не правильной позицию законодателя об исключения «иного способа»⁹³.

В рамках другого подхода, в частности, по мнению Н. А. Лукашенко, В. Ф. Лапшина, наоборот открытый перечень способов «позволял слишком широко толковать преступные действия и применять по-разному эти нормы в различных регионах»⁹⁴.

Приведем точку зрения В. Волженкина, который пишет, что «лица, которые желают уклониться от уплаты налогов, ... будут изыскивать иные способы уклонения»⁹⁵.

Исключение иного способа с точки зрения Ю.В. Серова, В. И. Тюнина, А. В. Пирогова «значительно сузило правовое поле действия уголовно-правовых норм»⁹⁶.

Формы выражения иного способа могут быть совершенно разными. Так, например, организация представила налоговую декларацию, но налоги не уплатила, тем самым причинив бюджету страны крупный ущерб.

⁹¹ Кузнецов А.П. Политика государства в налоговой сфере: уголовно-правовые средства и организационно-тактические методы. Н. Новгород., 1995. С. 199.

⁹² Сорокин С. В. Уклонение от уплаты налогов по проекту Уголовного кодекса // Вопросы уголовной ответственности и её дифференциации (в проекте особенной части Уголовного кодекса): Сборник научных статей и тезисов. М., 2000. С. 191.

⁹³ Салказанов А. Э. Актуальные вопросы совершенствования уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов с организации РФ // Налоги и налогообложение. 2014. № 3 (117). С. 338.

⁹⁴ Лопашенко Н. А. Преступления в сфере экономической деятельности: теоретический и прикладной анализ: монография. М.: Юрлитинформ, 2015. С. 325; Лапшин В. Ф. Финансовые преступления. М., 2009. С. 79.

⁹⁵ Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. Спб., 2007. С. 697.

⁹⁶ Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения: Монография / Ю. В. Серов, В. И. Тюнин, А. В. Пирогов. Воронеж, 2004. С. 69.

В. М. Зарипов указывает еще на ситуацию «когда организация налоговую декларацию не представила, а налог уплатила»⁹⁷.

И. Н. Пастухов, П. С. Яни указывают на следующую ситуацию. «Индивидуальный предприниматель (условно Иванов), применяя УСН не признается плательщиком НДС.... Однако выставил за выполненные работы счет-фактуру, с выделением НДС. Такие действия сами по себе закону не противоречат. При этом у него, в соответствии с ч. 5 ст. 173 НК РФ возникает обязанность по уплате НДС, чего он не делает, не предоставляя налоговую декларацию.... Приобретатель услуг получил налоговую льготу по возмещению НДС»⁹⁸.

Такие формы иного способа оставляют такие деяния в действующей редакции ст. 199 УК РФ вне правового регулирования ст. 199 УК РФ, что считаем неправильным.

Соответственно поддержим позиции тех авторов, которые указывают на необоснованное сужение способов уклонения от налогов, сборов, страховых взносов. Полагаем вернуть в диспозицию ст. 199 УК РФ понятие «иными способами». Дополнительно разъяснить понятие «иные способы» в Постановлении Пленума ВС РФ № 64.

По мнению С. А. Коржова, «действия, которые не направлены на неуплату налога, сбора, страхового взноса, но которые не связаны с непредоставлением документов, либо внесением в них ложных сведений, состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, не образуют»⁹⁹.

Полагаем, данный подход соответствует действующей редакции ст. 199 УК РФ.

⁹⁷ Зарипов В. М. Понятие уклонения от уплаты налогов в Уголовном кодексе Российской Федерации // Пять лет действия УК РФ: итоги и перспективы: Материалы 11 Международной научно-практической конференции, состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова. 30-31 мая. 2002 г. .С. 387.

⁹⁸ Пастухов И. Н., Яни П.С. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов // Соотношение преступлений и иные правонарушений: современные проблемы: Материалы IV Международной науч.-практической конференции, посвященной 25-летию образования Моск. Гос. Ун-та им. М. В. Ломоносова. 27-28 мая 2004 г. С. 469.

⁹⁹ Коржов С. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Законность. 2017. № 6. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.constmb.ru/wp-content/uploads/sites/9/2017/07/006.pdf>.

Неуплата налогов, сборов, страховых взносов, без использования способов, указанных в ч. 1 ст. 199 УК РФ, относится к налоговым правонарушениям (ст. 122 НК РФ).

Объективная сторона исследуемого состава преступления охватывает действия виновного лица по передаче искаженной, т.е. заведомо ложной информации посредством включения ее в документы налогового, бухгалтерского, финансового учета, либо действия по неуплате, поскольку сами по себе действия по невнесению определенных сведений в учетные документы, либо искажение этих сведений характеризуются как действия по сокрытию.

Объективная сторона заключается в уклонении от платы налогов, сборов, страховых взносов, посредством двух исчерпывающих способов (непредоставление налоговой декларации (расчета), иных документов, внесение в эти документы заведомо ложных сведений), что по сути можно отнести к обману налоговых органов.

Простая неуплата налогов, сборов, страховых платежей при фактической возможности сделать это, не сопровождаемая обманом налоговых органов, не охватывается составами налоговых преступлений по ст. 199 УК РФ.

Непредоставление налоговой декларации, является, по сути, обманом. Это пассивный обман – несообщение сведений, сообщение которых обязательно.

Проблема определения вида конструкции состава налоговых преступлений, в юридической литературе относится к дискуссионным вопросам. В частности относится ли данный состав к формальным, либо материальным составам преступления. Выяснение вида конструкции состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, будет способствовать правильному определению момента окончания данного рода преступлений.

По мнению И. И. Кучерова, «состав налоговых преступлений является формальным, поскольку уклонение от уплаты налога представляет введение в

зablуждение налоговых органов в отношении объектов налогообложения. Достаточно только исказить в документах истинный размер объектов налогообложения и налогоплательщик получает возможность, либо не уплачивать налоги, либо уплачивать их в неполном объеме налога»¹⁰⁰.

И. Ю. Касницкая обосновывает вывод об отнесении исследуемого состава преступления к формальным составам тем, что «крупный размер является конструктивным признаком деяния, а не его последствием»¹⁰¹.

Другие авторы относят преступление к материальным составам.

С точки зрения А. В. Никифорова, налоговое преступление является «преступлением с материальным составом, поскольку моментом окончания этого преступления является в момент истечения предельного срока уплаты налогов, а не совершение действий, либо бездействий, указанных в диспозиции нормы»¹⁰².

С. Л. Нудель также полагает, что это преступление с материальными составом, поскольку «привлечение виновных лиц к уголовной ответственности возможно только при наступлении конкретных вредных последствий, в виде неполучения, либо недополучения бюджетами, внебюджетными фондами государства того, либо иного налога, сбора, страхового взноса в установленных законом размерах»¹⁰³.

Представляется, что правильным подходом в определении конструкции состава налогового преступления можно назвать подход, определяющий состав преступления как материальный исходя из разъяснений Постановления Пленума ВС РФ № 64.

С учетом п. 3 Постановления Пленума ВС РФ № 64, можно утверждать, что при несовпадении сроков представления налоговой декларации со

¹⁰⁰ Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к УК РФ. М.: ЮрИнфоР, 1999. С. 45.

¹⁰¹ Касницкая И. Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: дис...канд. юрид. наук /И. Ю. Касницкая. М., 2008. С. 25.

¹⁰² Никифоров А. В. Полномочия налоговых органов при применении ответственности за налоговые преступления // Аналитический портал отрасли права. [Электронный ресурс]. Режим доступа. <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/7377>.

¹⁰³ Нудель С. Л. Уголовно-правовая охрана финансовых отношений: дис. д-ра юрид. наук /С.Л. Нудель. М., 2015. С. 197.

сроками уплаты налога, налоговое преступление считается оконченными с момента фактической неуплаты налога.

Генеральная прокуратура РФ также указывает, что «в силу специфики составов преступных посягательств на налоговые правоотношения возбуждать уголовные дела этой категории следует, если срок уплаты налога и взноса пропущен»¹⁰⁴.

Состав преступления материальный, поскольку законодатель предусматривает как обязательное условие привлечения к уголовной ответственности наличие негативных последствий в результате совершения противоправного преступного деяния. В качестве таких последствий выступает причинение бюджету ущерба в крупном размере.

Соответственно причинение ущерба в крупном размере неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов является обязательным признаком наступления уголовной ответственности преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ. На это указывают разъяснения Постановления Пленума ВС РФ № 64.

В соответствии с п. 11 Постановления Пленума ВС РФ № 64, «обязательным признаком составов преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 является крупный...размер неуплаченных налогов, сборов, определяемый согласно примечаниям к ст. ...199 УК РФ»¹⁰⁵.

В соответствии с примечанием 1 к ст. 199 УК РФ, «Крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, **превышающая** за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, **превышающая** за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов

¹⁰⁴ Методические рекомендации по организации прокурорского надзора за расследованием налоговых преступлений. Подготовлены Управлением по надзору за исполнением налогового законодательства Генеральной прокуратуры РФ при участии Института повышения квалификации руководящих кадров и Санкт-Петербургского юридического института Генеральной прокуратуры РФ. Разосланы 20.04.1999 за № 37/3-3. С. 6.

¹⁰⁵ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

рублей»¹⁰⁶.

Следует отметить, что уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов признается совершенным в крупном размере, как в случаях, когда сумма неуплаченного налога превышает крупный размер уклонения по какому-то одному налогу, сбору, страховых взносов, так и если сумма является результатом неуплаты нескольких видов налогов, сборов, страховых взносов.

На это указывают разъяснения Верховного Суда РФ, согласно которому «при исчислении крупного... размера уклонения от уплаты налогов, сборов надлежит складывать как сумму налогов (в т.ч. по каждому их виду), так и сумму сборов»¹⁰⁷ (п. 12 Постановления Пленума ВС РФ № 64). Считаем, что это распространяется и на страховые взносы, хотя соответствующих разъяснений Постановления Пленума ВС РФ № 64 еще нет. Полагаем необходимым разъяснить данный вопрос.

Общий размер уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов необходимо определять путем суммирования в пределах налогооблагаемого периода. Необходимо отметить, что «крупный размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов нужно исчислять за период в пределах 3-х финансовых лет подряд даже тогда, когда сроки их уплаты вышли за пределы трехлетнего периода и они истекли»¹⁰⁸ (п. 12 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Как отмечают в юридической литературе, «размер неуплаченных налогов, достаточный для решения вопроса о наличии в действиях виновного состава преступления может исчисляться только в пределах 3-х лет и не

¹⁰⁶ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ ((ред. от 07.04.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.04.2020)) // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 1996.

¹⁰⁷ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

¹⁰⁸ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

может складываться до бесконечности»¹⁰⁹.

Отсутствие причинения ущерба бюджету в крупном размере исключает состав преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ.

Примечанием 2 ст. 199 УК РФ предусмотрены основания освобождения от уголовной ответственности:

1) лицо впервые уклонилось от уплаты налогов, сборов, страховых взносов;

2) уплачены все суммы недоимки, пеней, штрафов.

Понятие «недоимка» регламентировано ст. 11 НК РФ, согласно которой – это сумма налога, сумма сбора, сумма страховых взносов, которая не уплачена в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Понятия «пени», «штрафы» раскрывает ст. 330 ГК РФ, под которыми понимается денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения, либо ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. Законодатель рассматривает эти понятия как синонимы.

Как видно для освобождения от уголовной ответственности необходимо совокупность этих двух условий. Отсутствие одного исключает применение этой нормы. Первое условие будет иметь место в том случае, когда лицо, уклонилось от уплаты впервые.

Таким образом, объективную сторону исследуемого состава преступления составляют общественно опасные деяния по уклонению от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, совершаемого двумя исчерпывающими способами, в форме действия путем внесения в налоговую декларацию (расчет), иные документы заведомо ложных сведений, в форме бездействия путем непредоставления налоговой декларации (расчета), иных документов, повлекших общественно опасные последствия в виде

¹⁰⁹ Рагозина И. Г. Уклонение от уплаты налогов: единое преступление или множественность? // Актуальные проблемы с преступностью в Сибирском регионе: сборник материалов международной конференции (15-16 февраля 2007): в 2 ч. / Сибирский юридический институт МВД России: отв. ред. С. Д. Назаров. Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2007. Ч. I. 182-183.

причинения крупного ущерба бюджетной системе РФ.

Глава II Субъективные признаки преступления, предусмотренного

ч. 1 ст. 199 УК РФ

2.1 Субъект состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ

К числу обязательных элементов состава преступления относится субъект преступления.

Российское уголовное законодательство не содержит специальной нормы, регламентирующее понятие «субъект преступления».

Однако положения ст. 19 УК РФ, дают характеристику общего субъекта преступления, в соответствии с которой, это вменяемое физическое лицо, достигшее возраста уголовной ответственности.

В. В. Питецкий выделяет следующие «обязательные признаки субъекта преступления:

- 1) физическое лицо;
- 2) вменяемость физического лица;
- 3) достижение физическим лицом возраста уголовной ответственности»¹¹⁰.

Соответственно субъектом преступления может быть только физическое лицо.

Необходимо отметить, что гражданство физического лица не имеет никакого значения. Субъектом преступления может быть гражданин РФ, иностранный гражданин, лицо без гражданства.

К обязательным признакам субъекта преступления относят вменяемость, представляющую собой способность виновного лица во время совершения общественно опасного деяния осознавать фактический характер, общественную опасность своих действий, либо бездействий, и руководить ими, и вытекающая из этого способность такого лица быть ответственным за деяние.

¹¹⁰ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 222.

УК РФ не предусматривает освобождение от ответственности лицо, которое совершило преступление в состоянии опьянения, вызванного употреблением алкоголя, наркотически, иных одурманивающих средств. В таких случаях лицо признается вменяемым.

УК РФ регламентировал минимальные возрастные границы ответственности за совершение преступления. В соответствии с ч. 1 ст. 20 УК РФ – это достижение ко времени совершения преступления 16-летнего возраста.

Законодателем регламентированы исключения из общего правила. Частью 2 ст. 20 УК РФ предусмотрен исчерпывающий перечень составов преступления, за совершение которой понижен возраст уголовной ответственности, которая наступает с 14-ти лет.

Подавляющая часть деяний гл. 22 УК РФ выполняется в ходе осуществления хозяйственной деятельности юридических лиц. В отличие от гражданского и иных отраслей права, юридические лица не признаются субъектом преступлений.

На сегодняшний день, юридические лица признаются субъектами преступлений в ряде стран Западной Европы (например, Англия, Франция), в США, в Японии.

Необходимо отметить, что в юридической литературе неоднократно поднимался вопрос «о признании юридических лиц субъектом преступления»¹¹¹.

Аргументом для положительного решения данного вопроса называют, как правило, сложность структуры управления коммерческими организациями, которая часто приводит к проблеме установления лиц, которые действительно причастны к преступлению.

Однако идея признания юридических лиц субъектом преступления в УК РФ не реализована. Вопрос о том, кто должен нести уголовную

¹¹¹ Никифоров А.С. Юридическое лицо как субъект преступления // Государство и право.2000. № 8. С. 18.

ответственность за совершенные в интересах юридических лиц преступления, в юридической литературе остается открытым. В соответствии с УК РФ, субъектом может быть только физическое лицо.

Подход российского законодателя в части субъекта преступления считаем правильным в силу следующего:

1) в связи с особенностями вины;

2) в связи с ограниченностью объекта причинения вреда (экологической, хозяйственной, экономической безопасности);

3) в связи с тем, что большая часть институтов уголовного права (например, вина, соучастие и др.) в силу исторических предпосылок традиционно ориентированы на физических лиц;

4) в связи с тем, что ограничение видов наказания для юридических лиц в зарубежных странах (например, штраф, ограничение деятельности, ликвидация юридического лица). Применение ограничения деятельности, ликвидация юридического лица фактически в этих странах не применяются вследствие того, что это чревато подрывом экономической безопасности страны. Самым эффективным видом ответственности является штраф, вследствие чего является наиболее применяемым в этих странах. В законодательстве РФ, штрафы, как вид ответственности юридических лиц применяются в рамках экологического, гражданского права.

Таким образом, субъектом преступления может быть только физическое вменяемое лицо, достигшее указанного в уголовном законе возраста.

В некоторых случаях российский законодатель наделяет его иными, специальными признаками. В таких случаях речь идет о специальном субъекте.

Специальный субъект преступления – это лицо, которое обладает, помимо обязательных признаков, другими дополнительными признаками, которые специально указаны в уголовном законодательстве.

Вопрос о субъекте преступлений в сфере экономической деятельности, по мнению И. В. Шишко, «заслуживает отдельного рассмотрения, поскольку

в нормах гл. 22 УК РФ чаще, чем в нормах иных глав, признаки субъекта указаны в диспозициях статей, например, ст.ст. 169,170,176, 177, 193, 195, 196, 197, 200 УК РФ»¹¹².

Именно руководителю организации, в первую очередь Б. В. Волженкин «отводит роль субъекта преступления»¹¹³, предусмотренного ст. 199 УК РФ.

Так, по уголовному делу №1-15/2016 Чистопольским городским судом Республики Татарстан Х. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч.1 ст. 199 УК РФ.

Из материалов дела установлено, что обвиняемый Х. был исполнительным директором ООО «...», т.е. руководителем¹¹⁴.

Вместе с тем УК РФ не позволяет утверждать, что субъектом преступлений, которые совершены в процессе деятельности юридического лица, всегда является руководитель и только он.

Круг прав, обязанностей таких лиц может быть определен действующим законодательством. Так, в частности, федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете» «обязанность по ведению бухгалтерского учета, подписанию бухгалтерской отчетности возложены на руководителя и на главного бухгалтера»¹¹⁵.

Зачастую признаки субъекта, которые содержатся в отраслевом законодательстве, дополняются, либо сужаются признаками объективной стороны преступления. Так, в частности, ряд авторов относят «к субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, руководителя и главного бухгалтера»¹¹⁶.

И. В. Шишко пишет, что «указание в диспозиции ст. 199 УК РФ на

¹¹² Шишко И. В. О субъекте преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. 2001. № 2. С. 231.

¹¹³ Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб.: Юридический центр Пресс, 1999. С.138.

¹¹⁴ Приговор Чистопольского городского суда Республики Татарстан по делу № 1-15/2016 от 20.01.2016. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-chistopolskij-gorodskoj-sud-respublika-tatarstan-s/act-503054809/>

¹¹⁵ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) // СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7344.

¹¹⁶ Уголовное право. Особенная часть: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. И.Я. Козаченко, д.ю.н., проф. З.А. Незнамова, к.ю.н., доцент Г. П. Новоселов. М.: Норма, 2001. С.3.

способ как элемент объективной стороны преступления позволяет отнести к кругу субъектов иных служащих организации-налогоплательщика, которые включили в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах, расходах, либо скрывших иные объекты налогообложения»¹¹⁷.

Права и обязанности совершать, либо не совершать действия, регламентированные в нормах гл. 22 УК РФ могут лежать наряду с руководителем организации также на других органах управления такого юридического лица.

Применительно к исследуемому составу преступления, согласно разъяснениям Постановления Пленума ВС РФ № 64 к субъектам преступления могут быть отнесены «руководитель, главный бухгалтер, при отсутствии в штате должности главного бухгалтера, бухгалтер организации-налогоплательщика, иные лица, специально уполномоченными органом управления организации на совершение этих действий, в т.ч. лица, которые фактически выполняли их обязанности»¹¹⁸.

В их обязанности должно входить подписание отчетной документации, которая представляется в налоговые органы, обеспечение полной, своевременной уплаты налогов и сборов.

Так, по уголовному делу № 1-75/2016 подсудимый С. обвинялся в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ.

Из материалов уголовного дела установлено, что подсудимый С. был генеральным директором ООО «....». Подсудимый С. утверждал, что Я., являлась бухгалтером ООО «.....», составляла бухгалтерские документы, налоговую отчетность, которые он как директор ООО «....» подписывал.

Я. настояла на своих показаниях, утверждая, что не имела отношения к деятельности ООО «.....», однако по просьбе С. давала советы относительно деятельности ООО «.....», но составлением какой-либо документации не

¹¹⁷ Шишко И. В. О субъекте преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. 2001. № 2. С. 233.

¹¹⁸ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

занималась (том № 5. л.д.202-208).

В судебном заседании был допрошен свидетель Я., которая показала, что в декабре 2015 г. подсудимый С. обратился к ней за помощью в рассмотрении документов, которые подтверждают факт вычетов НДС по деятельности фирмы за 2-й квартал 2014 г.

Я. как действующий аудитор, человек имеющий право проверять другие аудиторские фирмы, взяла ксерокопии документов, которые ей представил заказчик (счета-фактуры, товарные накладные, унифицированные передаточные документы). Я. изготовила свое экспертное заключение по этим документам. Предметом исследования, стали документы на реализацию, на покупку товаров, которые приобретались фирмой, реализовывались фирмам, Я. был восстановлен бухгалтерский учет по документам.

К показаниям свидетеля Я., заключения ее приобщенного в ходе судебного заседания, суд отнесся критически, поскольку Я. производила свое заключение, не будучи предупрежденной об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения. Кроме того, суду не известно, какие именно документы были представлены Я. для производства исследования. Материалы уголовного дела, а так же документы признанные вещественными доказательствами по уголовному делу специалисту Я. не представлялись.

Суд признал виновным только подсудимого С. виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ¹¹⁹.

Полагаем, что суд правомерно признал субъектом преступления только руководителя, поскольку доказательств, что Я. была бухгалтером, в уголовном деле нет, полномочий по подписанию бухгалтерской отчетности у нее тоже не было.

В круг субъектов преступления могут входить лица, которые «специально уполномочены органом управления организации на совершение

¹¹⁹ Приговор Кировского районного суда г. Ростов-на-Дону по делу №1-75/2016 от 05.04.2016. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-kirovskij-rajonnyj-sud-g-rostova-na-donu-rostovskaya-oblast-s/act-502380553/>

таких действий, либо лица, которые фактически выполняли обязанности руководителя, либо главного бухгалтера, бухгалтера»¹²⁰. Указанные лица рассматриваются как исполнители, а не соучастники преступления.

Под лицами, которые фактически исполняли обязанности руководителя, главного бухгалтера, необходимо понимать лиц, которые хотя юридически не занимали такие должности, но фактически выполняли их функциональные обязанности по текущему руководству, ведению бухгалтерского, налогового учета, составлению отчетных документов.

Рассмотрим случаи, когда лица, не занимающие никаких должностей, которые связаны с выполнением обязанностей по подписанию налоговых деклараций, иных документов, реально осуществляют руководство, в т.ч. дают указания о подписании документов, которые содержат, например, ложные сведения, никого об этом не информируя. Действия таких лиц в юридической литературе обозначают как «посредственное причинение»¹²¹ или фактическое исполнение обязанностей.

«Лицо, которое организовало совершение преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, или склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера, бухгалтера организации-налогоплательщика, либо иных сотрудников, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями, несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель, пособник по соответствующей части ст. 33 УК РФ, и ч. 1 ст. 199 УК ПРФ»¹²².

Ряд авторов полагают, что Верховный Суд РФ не совсем четко изложил относительно этой категории лиц свою позицию. Так, Б. В. Волженкин, пишет, что «позиция требует уточнения, поскольку к ним следует отнести

¹²⁰ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

¹²¹ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук / А. Э. Салказанов. М., 2017. С. 165.

¹²² О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

«теневых» руководителей, относя к исключению случаи непосредственного исполнения преступлений»¹²³. С таким мнением следует согласиться.

Считаем неурегулированным вопрос, в части подставных лиц, когда руководителем формально числится подставное лицо, а фактически является другое лицо. В правоприменительной практике довольно часто имеет место случаи, когда за определенное вознаграждение лицо соглашается, чтобы на него было оформлено ООО, либо назначается руководителем. Как правило, это лица бомжующие, малоимущие, т.е. лица, имеющие низкий социальный статус и привлечь их к уголовной ответственности по данной норме невозможно.

Иные служащие организации-налогоплательщика, которые, например, оформляют первичные документы бухгалтерского учета, могут быть привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части ст. 199 УК РФ при наличии к тому оснований, как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 УК РФ), которые умышленно содействовали его совершению.

К ответственности по ч. 1 ст. 199 УК РФ может быть привлечен только один руководитель, в случае, когда он не ставит в известность главного бухгалтера (бухгалтера), проводя те, либо иные операции, не передает первичные документы и др.

Аналогично, к ответственности по ч. 1 ст. 199 УК РФ может быть привлечен только один главный бухгалтер, который о проведении той, либо иной операций не ставит в известность руководителя.

В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером по выполнению отдельных хозяйственных операций, документы по ним могут быть приняты к исполнению только по письменному распоряжению руководителя, что «освобождает в силу ч. 1 ст. 42 УК РФ главного бухгалтера от уголовной ответственности»¹²⁴.

В таких ситуациях важно учитывать все обстоятельства уголовного

¹²³ Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности. СПб., 2002. С. 513.

¹²⁴ Сергеев В. И. Субъект и субъективная сторона преступления // Право и экономика. 2001. № 2. С. 68.

дела.

В юридической литературе поднимается вопрос об определении роли учредителей организации-налогоплательщика в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, так как «именно для них, в отличие от руководителей организации, которые чаще всего являются наемными работниками, немаловажное значение имеет неучтенная, и иным образом скрытая прибыль, дивиденды и др.»¹²⁵.

Поддержим точку зрения Ю. И. Михалева, что «распределение прав и обязанностей между руководителем и учредителями по действующему законодательству, значительно ограничивает возможности учредителя в совершении от имени юридического лица действий оперативно-распорядительного характера»¹²⁶, так как нет возможности по оперативному контролю над действиями руководителя, в т.ч., в части уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

Есть мнение, что «привлечение учредителей к уголовной ответственности позволит заставить строго контролировать деятельность учрежденного юридического лица, что возможно приведет к сокращению числа налоговых преступлений»¹²⁷.

Полагаем, что данная точка зрения неприемлема, поскольку одно только учредительство не может вменяться в вину за совершение налогового преступления, кроме случаев, когда, учредитель является подстрекателем.

Таким образом, специальным субъектом преступления могут быть руководитель, главный бухгалтер, бухгалтер, иные лица, в чьи права, обязанности входило совершение определенных действий, либо бездействий, либо лица, которые эти действия фактически совершали.

При этом, наличие трудовых отношений с юридическим лицом не является обязательным признаком такого специального субъекта, поскольку,

¹²⁵ Завидов В. Г., Попов И. А., Сергеев В. И. Уклонение от уплаты налогов. М. 2001. С. 19.

¹²⁶ Михалев Ю. И. Криминальное банкротство. СПб. 2001. С. 153.

¹²⁷ Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук / А. Э. Салказанов. М., 2017. С. 170.

выполнение юридически значимых действий возможно на основании гражданско-правового договора.

Так, например, при ликвидации юридического лица, права, обязанности руководителя переходят к ликвидатору, при внешнем управлении к внешнему управляющему, при конкурсном производстве к конкурсному управляющему в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ (от 08.06.2020) «О несостоятельности (банкротстве)»¹²⁸, которые «не состоят в трудовых отношениях с ликвидируемым юридическим лицом»¹²⁹.

Обязательным признаком специального субъекта преступления выступает возложение соответствующих обязанностей, либо фактическое их исполнение.

В заключение следует также указать, что ГК РФ существенно расширил возможности наделения правом совершать от чужого имени, в т.ч. от имени организации юридически значимые действия. В силу ст. 183 ГК РФ сделка, которая совершена хотя и неуправомоченным лицом, или управомоченным, но с превышением полномочий, считается совершенной в интересах представляемого юридического лица, если впоследствии такое юридическое лицо прямо одобрило сделку.

Соответственно, специальным субъектом преступления, могут быть представители организации. Ненадлежащее оформление полномочий не препятствует признанию специальным субъектом преступления такого представителя.

¹²⁸ О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 08.06.2020) // СЗ РФ. 2002. № 43. Ст. 4190.

¹²⁹ Энциклопедия уголовного права. Т. 19. Преступления в сфере экономической деятельности. Издание профессора Малинина. СПб ГКА, СПб, 2012 С. 1119.

2.2 Субъективная сторона преступления, состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ

Субъективная сторона – это психическая деятельность виновного лица, которая непосредственно связана с совершением уголовно наказуемого деяния, т.е. с выполнением его объективной стороны¹³⁰.

Субъективная сторона – это составная часть состава преступления как основания применения уголовной ответственности, позволяющая разграничить сходные по объективным признакам преступления¹³¹.

Субъективная сторона преступления включает такие элементы, как вина, мотив, цель, эмоции.

Такой подход к содержанию субъективной стороны преступления является общепринятым.

Главным элементом субъективной стороны выступает вина, без которой не может быть преступления и, соответственно, не может наступить уголовная ответственность.

Мотив, цель, эмоции относят к факультативным признакам субъективной стороны. Законодатель, вводя их в состав отдельных преступлений, подчеркивает либо повышенную, либо уменьшенную общественную опасность совершенного деяния.

По определению В. В. Питецкого, «вина – это отрицательное психическое отношение виновного лица к ценностям, которые указаны в ч. 1 ст. 2 УК РФ, и выражены в совершении умышленного, либо неосторожного преступления, и причинили этим ценностям существенный вред»¹³².

Содержание вины образуют, как интеллектуальный, так и волевой элементы;

Формы вины регламентированы в ч. 1 ст. 24 УК РФ. Это умысел и

¹³⁰ Настольная книга судьи по квалификации преступлений: практическое пособие. Рарог А. И. М.: Проспект, 2009. С. 117.

¹³¹ Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 250.

¹³² Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. М.: Проспект, 2011. С. 251.

неосторожность. В свою очередь различают прямой умысел и косвенный умысел.

Мотив – это обусловленные определенными потребностями и интересами внутренние побуждения, которые вызывают у лица решимость совершить преступление и которыми это лицо руководствуется при его совершении.

Цель преступления – это мысленная модель будущего результата общественно опасного деяния, к достижению которого стремится лицо, которое совершило преступление.

Мотив и цель имеют тройное значение:

- 1) могут быть обязательным признаком, как основного, так и квалифицированного состава преступления;
- 2) могут учитываться при назначении наказания в качестве обстоятельства, отягчающего наказание;
- 3) могут учитываться при назначении наказания в качестве обстоятельства, смягчающего наказание.

Субъективная сторона исследуемого преступления характеризуется умыслом.

Согласно разъяснениям Верховного Суда РФ, общественная опасность уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, заключается в «умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги, сборы»¹³³ (п. 1 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ конкретизировали вид умысла: это только прямой умысел.

Так, Конституционный Суд РФ указал, что «уклонение от уплаты налогов, сборов может быть совершено только с прямым умыслом, при

¹³³ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

наличии целей полностью, либо частично избежать их уплаты, в нарушение установленных налоговым законодательством правил»¹³⁴.

Верховный Суд РФ, конкретизируя вид умысла, также разъясняет, что «уклонение от уплаты налогов, сборов возможно только с прямым умыслом в целях полной, либо частичной их неуплаты»¹³⁵ (п. 8 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

На прямой умысел Верховный Суд РФ указывает:

- 1) как при действии – путем умышленного включения в налоговую декларацию, иные документы, заведомо ложных сведений;
- 2) так и при бездействии – умышленном непредставлении налоговой декларации, иных документов.

Однако в с учетом того, что исследуемый состав признан Верховным судом РФ материальным, крупный ущерб по мнению высшей судебной инстанции является обязательным признаком состава данного преступления (п. 11 Постановления Пленума ВС РФ), умысел может быть и косвенным.

При решении вопроса о наличии умысла у виновного лица необходимо учитывать обстоятельства, предусмотренные ст. 111 НК РФ, которые исключают вину в налоговом правонарушении.

К ним законодатель отнес, например:

- 1) совершение деяния, вследствие стихийного бедствия, иных чрезвычайных, непреодолимых обстоятельств;
- 2) совершение деяния, лицом, которое находилось в момент совершения в особом состоянии – не могло отдавать отчета в своих действиях, либо руководить ими по причине болезненного состояния.

Согласно разъяснениям Верховного Суда РФ, у виновного имеется цель при совершении данного преступления, «стремление извлечь выгоду

¹³⁴ По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Вестник КС РФ. 2003. № 4.

¹³⁵ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

имущественного, неимущественного характера»¹³⁶ (п. 17 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Такое стремление обусловлено такими побуждениями, «как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и др.»¹³⁷.

Не вызывает сомнений о преобладании корыстной мотивации при совершении налоговых преступлений, в т.ч. предусмотренном ст. 199 УК РФ.

Так, по уголовному делу №1-48/2016 Сосновский районный суд Челябинской области в своем Приговоре указал, что «подсудимый В., обвиняемый в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, будучи директором предприятия, преследовал личный интерес, выраженный в стремлении извлечь выгоду имущественного характера для себя лично, для членов своей семьи»¹³⁸.

Однако законодатель не рассматривает мотивы, цели в качестве обязательных признаков состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, в связи с чем, они и не влияют на квалификацию содеянного деяния.

Такой же подход существует в юридической литературе. Так, по мнению С. И. Улезько, «мотив и цель, не имеют решающего значения для его уголовно-правовой оценки»¹³⁹, соответственно для квалификации.

Таким образом, субъект преступления, предоставляя заведомо ложные сведения в налоговую декларацию, или непредоставление налоговой декларации, иные документы осознает общественную опасность своих действий.

¹³⁶ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

¹³⁷ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. 2007. № 3.

¹³⁸ Постановление Сосновского районного суда Челябинской области по делу №1-48/2016 от 08.08.2016 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-sosnovskij-rajonnyj-sud-chelyabinskaya-oblast-s/act-502710635/>

¹³⁹ Энциклопедия уголовного права. Т. 19. Преступления в сфере экономической деятельности. Издание профессора Малинина. СПб ГКА, СПб, 2012 С. 1123.

Цель такого обмана – это полностью избежать обязанности по уплате обязательных платежей, или частично снизить налоговую нагрузку.

Осознание, предвидение общественно опасных последствий в виде не поступления в бюджеты РФ налогов, сборов, страховых взносов образуют интеллектуальный элемент вины.

Волевой элемент проявляется в форме желания субъекта преступления избежать полностью, или частично снизить предусмотренную действующим законодательством налоговую нагрузку.

Не предоставляя налоговую декларацию, иные документы, субъект преступления осознает общественную опасность своих таких действий, с целью аналогичной, как и внесение заведомо ложных сведений в эти документы.

Аналогичен интеллектуальный и волевой элементы, в виде осознания, предвидения общественно опасных последствий в виде не поступления в бюджеты РФ налогов, сборов, страховых взносов и желании полностью, или частично снизить предусмотренную действующим законодательством налоговую нагрузку.

Отметим, что в науке уголовного права существуют иные классификации умысла по критерию момента его возникновения;

1) заранее обдуманый умысел, характеризующийся временным разрывом между возникновением самого преступного умысла и непосредственной реализацией такого умысла.

Данный вид умысла, представляет большую общественную опасность, отличается устойчивой настроенностью субъекта по достижению своих целей по уклонению от уплаты налогов, сборов, страховых взносов;

2) внезапно возникший умысел, характеризующийся совершением преступления сразу после его возникновения.

В своем большинстве, налоговые преступления совершаются с заранее обдуманным умыслом. Ни для кого не секрет, что лица, решившие открыть собственный бизнес, заранее обдумывают и решают платить, либо не платить

налоги, а выбирая второй путь, намечают пути достижения к этой цели, что требует высокого интеллектуального уровня, знания налоговой системы, различных ее категорий, схем ухода от уплаты.

Остановимся на таком моменте, как незнание налогоплательщиком, представителя малого бизнеса положений налогового законодательства.

Так, в частности незнание налогового законодательства приводит на практике к неуплате налогов, неподаче в установленные НК РФ сроки налоговой декларации, что формально выглядит как уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, т.е. как преступление.

По мнению Б. В. Волженкина, «подобные ошибки налогоплательщика, несвязанные со стремлением от уклонения налогов, сборов, страховых взносов, не влекут уголовной ответственности»¹⁴⁰. Поэтому, так важно при квалификации установление субъективной стороны преступления, а именно наличия у налогоплательщика прямого умысла на уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, а не его ошибки.

В этой связи, приведем точку зрения И. А. Клепицкого, что «незнание положений налогового законодательства и, следовательно, неправильное их применение выступает разновидностью фактической ошибки, которая не может исключить вину и ответственность за деяние»¹⁴¹. Стоит согласиться с такой точкой зрения.

Любое лицо, которое занимается предпринимательской деятельностью, должно знать нормы налогового законодательства и признаваться знающими эти норм. Незнание этих норм не освобождает от ответственности.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов совершается только с прямым умыслом.

¹⁴⁰ Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб.: Юридический центр Пресс, С. 230 .

¹⁴¹ Клепицкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается. Закон. 2007. № 7. С. 167.

Заключение

В заключение настоящего исследования сделаем обобщающие выводы.

Родовым объектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ являются общественные отношения, обеспечивающие нормальное функционирование экономики страны, как единого народнохозяйственного комплекса.

Видовым объектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ являются общественные отношения, в сфере экономической деятельности, а именно, в процессе производства, распределения, обмена, потребления общественного продукта, обеспечивающие формирование бюджета, от сбора налогов, сборов с физических и юридических лиц.

Под непосредственным объектом преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ понимают отношения по поводу формирования бюджетов различных уровней за счет налоговых поступлений и сборов.

Состав налогового преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, относится к числу тех составов, для которых обязательным признаком является предмет преступления. Предметом преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ являются все виды налогов, сборов, страховых платежей, плательщиками которых являются организации.

Объективную сторону исследуемого состава преступления составляют общественно опасные деяния по уклонению от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, совершаемого двумя исчерпывающими способами, в форме действия путем внесения в налоговую декларацию (расчет), иные документы заведомо ложных сведений, в форме бездействия путем непредоставления налоговой декларации (расчета), иных документов, повлекших общественно опасные последствия в виде причинения крупного ущерба бюджетной системе РФ.

Субъект преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ специальный. Обязательным признаком специального субъекта преступление

выступает возложение соответствующих обязанностей, либо фактическое их исполнение. Соответственно, специальным субъектом преступления могут быть руководитель, главный бухгалтер, бухгалтер, иные лица, в чьи права, обязанности входило совершение определенных действий, либо бездействий, либо лица, которые эти действия фактически совершали.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ характеризуется умыслом. Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ конкретизировали вид умысла, что это только прямой умысел.

Конституционный Суд РФ указал, что уклонение от уплаты налогов, сборов может быть совершено только с прямым умыслом, при наличии целей полностью, либо частично избежать их уплаты, в нарушение установленных налоговым законодательством правил.

При решении вопроса о наличии умысла у виновного лица необходимо учитывать обстоятельства, предусмотренные ст. 111 НК РФ, которые исключают вину в налоговом правонарушении.

К ним законодатель отнес:

1) совершение деяния, вследствие стихийного бедствия, иных чрезвычайных, непреодолимых обстоятельств;

2) совершение деяния, лицом, которое находилось в момент совершения в особом состоянии – не могло отдавать отчета в своих действиях, либо руководить ими по причине болезненного состояния.

Мотив и цель, не имеют решающего значения для уголовно-правовой оценки преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, т.е. на квалификацию, но позволяют характеризовать личность преступника.

Любое лицо, которое занимается предпринимательской деятельностью, должен знать нормы налогового законодательства, и признаются знающими эти нормы. Незнание этих норм не освобождает от ответственности.

Список использованных источников

I Нормативные правовые акты

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 07.04.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.04.2020) // СЗ РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 1996.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
3. О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 08.06.2020) // СЗ РФ. – 2002. – № 43. – Ст. 4190.
4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ (ред. от 19.12.2016) // СЗ РФ. – 2009. – № 30. – Ст. 3739.
5. О бухгалтерском учете»: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
6. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ // СЗ РФ. – 2014. – № 48. – Ст. 6663.
7. О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды: Федеральный закон от 29.07.2017 № 250-ФЗ // СЗ РФ. – 2017. – № 31 (Часть

Д). – Ст. 4799.

8. О федеральных органах налоговой полиции: Закон Рос. Федерации от 24.06.1993 г. № 5238-1 (ред. от 31.12.2002 г.). Утратил силу// Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 29. – Ст. 1114.

9. Методические рекомендации по организации прокурорского надзора за расследованием налоговых преступлений: Управление по надзору за исполнением налогового законодательства Генеральной прокуратуры РФ при участии Института повышения квалификации руководящих кадров и Санкт-Петербургского юридического института Генеральной прокуратуры РФ // 1999. – № 37/3-3. – С. 6.

10.

II Акты высших судебных инстанций

11. По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Вестник КС РФ. – 2003. – № 4.

12. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Лебедева Алексея Вечеславоовича и Шепелева Игоря Вениаминовича на нарушение их конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного суда РФ от 20.12.2005 г. № 478-О. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lawru.info/dok/2005/12/20/n71027.htm>.

13. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень ВС РФ. –2007. – № 3.

III Специальная литература

14. Аванесов А. Г., Мусаев М. Х. Преступления в сфере предпринимательства и налогообложения. – М., 1982. – 180 с.

15. Аслаханов А. А. Проблемы борьбы с преступностью в сфере экономики (криминологический и уголовно-правовой аспекты): автореф. ... д-ра юрид. наук / А. А. Аслаханов. – М., 1997. – 40 с.

16. Аксаков О. А. Уголовная ответственность за некоторые хозяйственные преступления в России в период становления рыночных отношений. – Ростов-на-Дону, 1994. – 129 с.

17. Анохин В. С. Защита прав предпринимателей в арбитражном суде (теория и практика): дис. ... д-ра юрид. наук / В. С. Анохин. – Воронеж, 1995. – 371 с.

18. Бернер А. Ф. Учебник уголовного права. Т. 1. – СПб., 1865. – 941 с.

19. Боровик Н. В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты: автореф. дис... канд. юрид. наук / Н. В. Боровик. – Томск, 2001. – 28 с.

20. Бударин А. За неуплату страховых взносов введена уголовная ответственность // Налоговые вести Красноярского края. – 2017. – № 15 (403). – август.

21. За уклонение уплаты страховых взносов введена уголовная ответственность // Юридический журнал для руководителя. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.delo-press.ru/news.php?n=27603>.

22. Волженкин Б. В. Экономические преступления. – СПб.: Юридический центр Пресс, 1999. – 312 с.

23. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). – СПб., 2002. – 234 с.

24. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической

деятельности по уголовному праву России. – СПб., 2007. – 765 с.

25. Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Уголовно-правовая охрана финансовой сферы: новые виды преступлений и их квалификация. – М., 1995. – 91 с.

26. Глебов Д. А., Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. – СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2005. – 338 с.

27. Горелик А. С., Шишко И. В., Хлупина Г. И. Преступления в сфере экономической деятельности и против интересов службы в коммерческих и иных организациях: монография. – Красноярск, 1998. – 200 с.

28. Завидов В. Г., Попов И. А., Сергеев В. И. Уклонение от уплаты налогов. – М. 2001. – 31 с.

29. Зарипов В. М. Понятие уклонения от уплаты налогов в Уголовном кодексе Российской Федерации // Пять лет действия УК РФ: итоги и перспективы: Материалы 11 Международной научно-практической конференции, состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 30-31 мая. – 2002г. – С. 387.

30. Иванов Н. Г. Уголовное право Российской Федерации. Общая и Особенная части: Учеб. пособие. – М., 2014. – 643 с.

31. Караханов А. Изменения в законе о налоговых преступлениях: вопросы практики правоприменения // Уголовное право. – 2005. – № 1. – С. 28-30.

32. Касницкая И. Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: дис...канд. юрид. наук / И. Ю. Касницкая. – М., 2008. – 233 с.

33. Кашубин Д. Ю. Налоговые преступления в уголовном праве России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. Ю. Кашубин. – М., 2002. – 203 с.

34. Клепицкий И. А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается // Закон – 2007. – № 7. – С. 166-190.

35. Клепицкий И. А. Система хозяйственных преступлений. – М.: Статут, 2005. – 598 с.
36. Клейменова М. О. Налоговое право. Учебное пособие. – М., 2013. – 386 с.
37. Ковалевская Д. Е. Налоговые преступления в уголовном праве Российской Федерации // Налоговый вестник. – 2000. – № 9. – С. 170-192.
38. Козлов С. В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Козлов. – Н. Новгород, 2000. – 27 с.
39. Коржов С. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Законность. – 2017. – № 6. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.constmb.ru/wp-content/uploads/sites/9/2017/07/006.pdf>.
40. Кот А. Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. ... дис. канд. юрид. наук / А. Г. Кот. – М., 1995. – 21 с.
41. Кругликов Л. Л., Соловьев О. Г. Преступления в сфере экономической деятельности и налогообложения: (Вопросы конструирования составов и дифференциации ответственности) / Под общей редакцией проф. Л. Л. Кругликова: Яросл. Гос. ун-т. – Ярославль, 2003. – 224 с.
42. Кузнецов А. П. Политика государства в налоговой сфере: уголовно-правовые средства и организационно-тактические методы. – Н. Новгород., 1995. – 208 с.
43. Кузнецов В. И. Ответственность по статьям 199-192 Уголовного кодекса Российской Федерации // Сибирский юридический вестник. – 2017. – № 1 (76). – С. 88-94.
44. Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. автореф. дис. д-ра юрид. наук / И.И. Кучеров. – М., 1999. – 49 с.
45. Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дис. ... д-ра юрид наук / И. И. Кучеров. – М.:

1999. – 501 с.

46. Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к УК РФ. – М.: ЮрИнфоР, 1999. – 144 с.

47. Кучеров И. И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. – М.: Юристъ, 2000. – 351 с.

48. Лопашенко Н. А. Основы уголовно-правового воздействия: уголовное право, уголовный закон, уголовно-правовая политика. – СПб., 2004. – 339 с.

49. Лопашенко Н. А. Преступления в сфере экономической деятельности: теоретический и прикладной анализ: монография. – М.: Юрлитинформ, 2015. – 330 с.

50. Лапшин В. Ф. Финансовые преступления. – М., 2009. – 165 с.

51. Митюшев Д. И. Налоговые преступления (спорные вопросы ответственности): дис. ... канд. юрид. наук / Д. И. Митюшин. – Красноярск, 2002. – 219 с.

52. Михалев Ю. И. Криминальное банкротство. – СПб., 2001. – 215 с.

53. Настольная книга судьи по квалификации преступлений: практическое пособие. Рарог А. И. – М.: Проспект, 2009. – 224 с.

54. Наумов А. В. Российское уголовное право. Курс лекций. В 2 т. Т. 1. Общая часть. Изд. 3-е, доп. и перераб. – М., 2004. – 496 с.

55. Никифоров А. С. Юридическое лицо как субъект преступления // Государство и право. – 2000. – № 8. – С. 18-27.

56. Никифоров А. В. Полномочия налоговых органов при применении ответственности за налоговые преступления // Аналитический портал отрасли права. [Электронный ресурс]. – Режим доступа. <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/7377>.

57. Нудель С. Л. Уголовно-правовая охрана финансовых отношений: дис. ... д-ра юрид. наук / С. Л. Нудель. – М., 2015. – 415.

58. Основные проблемы реформирования уголовно-правовых норм об экономических преступлениях и практика их применения на современном

этапе России: монография / Под общей ред. Л. Л. Кругликова. – Ярославль, 2012. – 372 с.

59. Пастухов И. Н., Яни П. С. Квалификация налоговых преступлений // Законность. – 1998. – № 1, 2. – С. 11-15.

60. Пастухов И. Н., Яни П. С. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов // Соотношение преступлений и иные правонарушений: современные проблемы: Материалы IV Международной науч.-практической конференции, посвященной 25-летию образования Моск. Гос. ун-та им. М. В. Ломоносова. – 27-28 мая 2004 г. – 680 с.

61. Пирогов А. В. Налоговые преступления: Толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства: дис...канд. юрид. наук / А. В. Пирогов. – СПб., 2004. – 169 с.

62. Пирогов А. В. Налоговые преступления: автореф. ... канд. юрид. наук / А. В. Пирогов. – СПб., 2004. – 23 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lawtheses.com/nalogovye-prestupleniya-2>.

63. Полянский Н. Н. Фальшивая водка // Уголовное право. – 1998. – № 1. – С. 156-159.

64. Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=927133-6](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=927133-6).

65. Рагозина И. Г. Уклонение от уплаты налогов: единое преступление или множественность? // Актуальные проблемы с преступностью в Сибирском регионе: сборник материалов международной конференции (15-16 февраля 2007): в 2 ч. / Сибирский юридический институт МВД России: отв. ред. С. Д. Назаров. – Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2007. Ч. I. – С. 394-397

66. Салказанов А. Э. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: дис. ... канд. юрид. наук / А. Э. Салказанов. – М., 2017. – 275 с.

67. Салказанов А. Э. Актуальные вопросы совершенствования уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов с организации РФ // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 3 (117). – С. 336-342.

68. Сергеев В. И. Субъект и субъективная сторона преступления // Право и экономика. – 2001. – № 2. – С. 68-72.

69. Серeda И. М. Отграничение уклонения от уплаты налогов от смежных составов преступлений в сфере экономической деятельности // Вестник Иркутского государственной академии. – 1999. – № 3. – С. 20-29.

70. Серeda И. М. Общественная опасность преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов // Пролог: журнал о праве. – 2016. – № 1. – С. 1-15.

71. Сорокин С. В. Уклонение от уплаты налогов по проекту Уголовного кодекса // Вопросы уголовной ответственности и ее дифференциации (в проекте особенной части Уголовного кодекса): Сборник научных статей и тезисов. – М., 2000. С. 192-193.

72. Сотов А. И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: Сб. статей. – М., 1997. Вып. 1. – С. 270-271.

73. Талан М. В. Система преступлений в сфере экономической деятельности: вопросы теории, законодательного регулирования и судебной практики: дис. ... д-ра юрид. наук / М. В. Талан. – Казань, 2002. – 479 с.

74. Тер-Акопов А. А. Проблемы личности в уголовном праве // Человек: преступление и наказание. — Рязань, 1994. – С. 52-58.

75. Тимофеев А. М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО): дис. ... канд. юрид. наук / А. М. Тимофеев. – Челябинск.

2010. – 219 с.

76. Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения. Монография / Пирогов А. В., Ю. В. Серов, В. И. Тюнин. – Воронеж, 2004. – 136 с.

77. Уголовное право. Особенная часть: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. И.Я. Козаченко, д.ю.н., проф. З.А. Незнамова, к.ю.н., доцент Г. П. Новоселов. – М.: Норма, 2001. – 960 с.

78. Уголовное право России. Часть Общая: учеб. для вузов / ответ ред. Л. Л. Кругликов. – М.: Волтерс Клер, 2005. – 592 с.

79. Уголовное право. Общая часть учебник / отв. ред. И. Я. Козаченко. 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – 720 с.

80. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть. Учебник / Под ред. Л. В. Иногамовой-Хегай, А. И., Рапога, А. И. Чучаева. М., 2008. – 742 с.

81. Уголовное право России. Общая часть / Под ред. А. И. Рапога. 3-е изд., с изм. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 496 с.

82. Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И. В. Шишко. – М.: Проспект, 2011. – 752 с.

83. Уголовное право. Общая часть: учебник / под ред. А. Н. Тарбагаева. – М.: Проспект, 2011. – 448 с.

84. Уголовное право России. Общая часть. Учебник / под ред. В. В. Лукьянова, В. С. Прохорова, В. Ф. Щепелькова. Рецензенты И. Э. Звечаровский, А. Н. Тарбагаева, перераб. и доп. – СПб.: Издательство СПбГУ, 2013. – 600 с.

85. Улезько С. И. Интегрированный и родовой объект налоговых преступлений // Юрист-Правоведь. – 2012. – № 3. – С. 31-35.

86. Хилюта В. В. Преступления в сфере экономической деятельности: понятие и сущность уголовно-правовой охраны // Право и безопасность. – 2009. – № 4. – С. 71-75.

87. Шишко И. В. О субъекте преступлений в сфере экономической

деятельности // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. – 2001. – № 2. – С. 231-238.

88. Шишко И. В. Экономические правонарушения. – СПб., 2004. – 307 с.

89. Энциклопедия уголовного права. Т. 4 Состав преступления. Издание профессора Малинина. – СПб., 2005. – 797 с.

90. Энциклопедия уголовного права. Т. 19. Преступления в сфере экономической деятельности. Издание профессора Малинина. – СПб ГКА, СПб, 2012. – 1204 с.

IV Судебная практика

91. Приговор Центрального районного суда г. Кемерово по делу №1-103/2016 от 14.01.2016. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-centralnyj-rajonnyj-sud-g-keмеровo-keмеровskaya-oblast-s/act-502736288/>

92. Приговор Чистопольского городского суда Республики Татарстан по делу № 1-15/2016 от 20.01.2016. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-chistopolskij-gorodskoj-sud-respublika-tatarstan-s/act-503054809/>

93. Приговор Кировского районного суда г. Ростов-на-Дону по делу №1-75/2016 от 05.04.2016. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-kirovskij-rajonnyj-sud-g-rostova-na-donu-rostovskaya-oblast-s/act-502380553/>

94. Постановление Сосновского районного суда Челябинской области по делу №1-48/2016 от 08.08.2016 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rospravosudie.com/court-sosnovskij-rajonnyj-sud-chelyabinskaya-oblast-s/act-502710635/>

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический
институт
Уголовного права
кафедра

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

 А. Н. Тарбагаев

подпись

инициалы, фамилия

« 15 »



2020 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

40.03.01 «Юриспруденция»

код и наименование специальности

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ч. 1 ст. 199 УК

РФ)

тема

Руководитель



подпись, дата

к.ю.н. доцент

должность, ученая степень

Н.В. Качина

инициалы, фамилия

Выпускник



подпись, дата

15.06.2020

Ю.А.Муцольгова

инициалы, фамилия

Красноярск 2020