Ахтырская Наталия Викторовна. Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.08 / Ахтырская Наталия Викторовна;[Место защиты: ФГКОУ ВО «Омская академия Министерства внутренних дел Российской Федерации»], 2018

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования**. Налоговые правоотношения являются важной составной частью экономической системы любой страны, обеспечивают ее стабильное развитие. Государство всегда стремилось максимально защитить их от различных, прежде всего преступных, посягательств. Для Российской Федерации охрана налоговых правоотношений от криминальных действий представляет особую важность, поскольку такие деяния причиняют значительный вред интересам страны, развивающей экономику, проводящей реформирование налоговой системы.

По данным МВД России, доля налоговых преступлений в общем числе выявленных преступлений экономической направленности в среднем за последние пять лет составила 8,5%, при этом в 2017 г. было выявлено 8654 1 преступлений, в 2016 г. — 9283 2, в 2015 г. — 9041 3, в 2014 г. — 6210 4, в 2013 г. — 6893 5. Ущерб от этих посягательств значительный, только за 2017 г. он составил 71,56 млрд рублей 6. Подобная сумма сопоставима с размером четырех бюджетов на 2017 г. таких городов-миллионеров, как Воронеж, Омск, Пермь, Самара 7. Преступления в сфере налогообложения тормозят формирование современных экономических отношений, негативно влияют на общественное экономическое сознание, препятствуют процессу эффективного развития экономики.

1*Состояние* преступности в России за январь–декабрь 2017 г. URL: . рф/reports/item/12167987/.

2*Состояние* преступности в России за январь–декабрь 2016 г. URL: . рф/upload/site1/document\_news/009/338/947/sb\_1612.pdf.

3*Состояние* преступности в России за январь–декабрь 2015 г. URL: . рф/upload/site1/document\_fle/sb\_1512.pdf.

4*Состояние* преступности в России за январь–декабрь 2014 г. URL: . рф/upload/site1/document\_fle/pxOrdPt4BF.pdf.

5*Состояние* преступности в России за январь–декабрь 2013 г. URL: .

6*Состояние* преступности в России за январь–декабрь 2017 г. URL: . рф/reports/item/12167987/.

7URL: gorodskogo\_okruga\_gorod\_voronezh\_za\_2017/ ; *О бюджете* города Омска на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] : решение Омского городского Совета от 14 декабря 2016 г. № 492 : в ред. от 4 октября 2017 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс» ; URL: ; URL: .

Практика уголовно-правовой охраны налоговых правоотношений выявляет множество теоретических и практических проблем, требующих научного исследования и законодательного разрешения. Сотрудники правоохранительных органов и судьи не всегда правильно квалифицируют налоговые преступления и административные правонарушения, решают вопросы освобождения лиц, их совершивших, от уголовной ответственности и наказания. Диспозиции налоговых преступлений являются бланкетными, основанными на налоговом, гражданском, финансовом, бюджетном законодательстве, состоящем из большого числа законодательных и подзаконных нормативных актов, которые постоянно изменяются и дополняются.

Анализ российского уголовного законодательства свидетельствует о проведении государством непоследовательной уголовной политики в этом сегменте. Статистические данные показывают рост налоговых преступлений и увеличение размера ущерба, причиненного бюджету страны, что свидетельствует о недостаточной эффективности норм уголовно-правового запрета в сфере уплаты налогов, сборов, страховых взносов. Уклонение от уплаты названных платежей представляет угрозу для финансовой системы Российской Федерации. В связи с этим важное значение приобретает система уголовно-правовых мер противодействия этому негативному явлению. Многочисленные изменения, внесенные в уголовный закон за последние годы, направленные на совершенствование мер уголовно-правового воздействия на налоговую преступность, не достигли ожидаемого результата. Напротив, каждое новое изменение порождало новые проблемы в правоприменительной практике и научной среде.

Так, последние изменения, внесенные в ст. ст. 198–1992 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее — УК РФ) Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 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» 8, побудили новые вопросы о том, будут ли по-прежнему ст. ст. 198–1992 УК РФ представлять систему налоговых преступлений или в связи с расширением перечня платежей страховыми взносами данная система будет дополнена ст. ст. 1993 и 1994 УК РФ. Возникла необходимость уточнения признаков составов налоговых преступлений.

Перечисленные выше обстоятельства обусловливают актуальность выбранной темы как в теоретическом, так и в практическом отношениях.

**Степень научной разработанности темы.** Вопросы уголовной ответственности за налоговые преступления рассматривались в трудах многих

8 *Рос.* газета. 2017. 4 авг. 4

авторов. Налоговые преступления являлись предметом исследования таких ученых, как И. В. Александров, Н. В. Витрук, Б. В. Волженкин, Л. Д. Гаух-ман, А. П. Кузнецов, И. И. Кучеров, В. Д. Ларичев, Н. А. Лопашенко, С. В. Максимов, В. В. Мудрых, С. Г. Пепеляев, И. Г. Рагозина, Р. А. Сабитов, И. М. Середа, И. Н. Соловьев, Н. Р. Тупанчески, С. И. Улезько, И. В. Шишко, П. С. Яни и др. Вопросам уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов посвящены следующие диссертационные исследования: А. М. Вандышева «Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации и проблемы его квалификации» (Москва, 2002); О. А. Цирит «Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовая и криминологическая характеристика» (Калининград, 2004); П. А. Батайкин «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовная ответственность и предупреждение» (Казань, 2008); А. М. Тимофеев «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО)» (Челябинск, 2011); А. А. Харламова «Уголовно-правовые аспекты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов» (Омск, 2013); А. А. Захаров «Предупреждение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем» (Москва, 2013); А. Э. Салказанов «Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России» (Москва, 2017).

Работы данных авторов внесли большой вклад в исследование проблем уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, однако большинство опубликованных работ выполнено до:

принятия Федерального закона от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» 9 и Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» 10, расширивших перечень преступлений в сфере экономической деятельности, при совершении которых впервые лицо освобождается от уголовной ответственности при условии возмещения ущерба и перечисления в федеральный бюджет денежного возмещения; повышены пороги крупного и особо крупного ущерба для отдельных составов преступлений в сфере экономической деятельности, в том числе налоговых;

дополнения Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации

9 Там же. 2015. 10 июня.

10 Там же. 2016. 8 июля.

и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» составов преступлений, предусмотренных ст. ст. 198, 199 и 1992 УК РФ, еще одним видом обязательных платежей — страховыми взносами.

Принятие данных норм повлекло за собой появление новых проблемных вопросов, требующих проведения научного исследования в области уголовно-правовой охраны налоговых правоотношений.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования являются общественные отношения, связанные с установлением и реализацией уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов.

Предметом исследования являются нормы права, регламентирующие уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов и закрепленные в ст. ст. 198, 199 УК РФ, и другие статьи УК РФ, устанавливающие уголовную ответственность за налоговые преступления; материалы судебной практики в части применения ст. ст. 198–1992 УК РФ; научные труды, посвященные исследуемой теме; нормы зарубежного законодательства об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей; статистические данные; результаты социологических опросов.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений по совершенствованию норм уголовного законодательства, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, и научно обоснованных рекомендаций по практике их применения.

Достижение названной цели обеспечивается решением следующих задач:

дать характеристику общественной опасности уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов;

проанализировать историю развития законодательства об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов в Российской Федерации;

провести анализ зарубежного уголовного законодательства, регламентирующего ответственность за налоговые преступления;

раскрыть содержание объективных признаков уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов;

раскрыть содержание субъективных признаков уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов;

дать уголовно-правовую характеристику неисполнению обязанностей налогового агента и сокрытию денежных средств либо имущества, за

счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов и (или) страховых взносов;

— разработать предложения по совершенствованию уголовно-правовых норм, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов.

**Методология и методика исследования.** Методологическую основу исследования составляет диалектическое учение о развитии и взаимосвязи явлений. В ходе работы над диссертацией применялись общенаучные (индукция, дедукция, анализ, синтез, сравнительный, системный, статистический) и специальные (социологические: анкетирование, экспертные оценки; правовые: сравнительно-правовой, историко-правовой, системно-структурный и правового моделирования) методы исследования.

Исторический подход позволил определить процесс становления и развития норм об ответственности за налоговые преступления по российскому уголовному законодательству. С помощью сравнительно-правового метода выявлены особенности уголовного законодательства ряда зарубежных стран, предусматривающего ответственность за преступления в сфере налогообложения. Системный подход к изучению объекта исследования дал возможность определить структуру налоговых преступлений и их место в системе преступлений экономической направленности.

Анализ статистической информации позволил определить степень эффективности противодействия исследуемому явлению. Значительная часть выводов по диссертационному исследованию сформулирована в результате использования конкретно-социологических исследований: путем анкетирования получены данные об отношении практических работников и населения к установленной системе налогообложения, существующим мерам уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов; экспертные оценки дали возможность выявить мнение специалистов (сотрудников ОВД, следственного комитета, прокуратуры, налоговых органов) относительно эффективности уголовно-правовой охраны налоговых отношений.

**Теоретической основой исследования** послужили концепции и положения философии, теории государства и права, социологии, психологии, криминологии, уголовного, уголовно-процессуального, административного, финансового, бюджетного, налогового и гражданского права и др.

**Нормативную базу работы** составляют Конституция Российской Федерации, уголовное законодательство России, другие нормативные правовые акты, имеющие отношение к тематике исследования.

**Научная обоснованность и достоверность результатов исследования**

определяются широким диапазоном исследовательских методик и эмпирической базой, сформированной с учетом объекта и предмета исследования, включающей статистические данные ГИАЦ МВД России о налоговых пре-7

ступлениях за период 2009–2017 гг. В ходе проведенного исследования изучено 450 судебных актов о преступлениях в сфере налогообложения, предусмотренных ст. ст. 198, 199, 1991 и 1992 УК РФ, за период 2008–2017 гг., проанализированы результаты опроса 64 сотрудников ОВД, прокуратуры, следственного комитета, налоговых органов и 190 жителей Москвы, Новосибирска, Омска и Тюмени; получены экспертные оценки научных работников. Использовались материалы судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за период с 2008 по 2017 гг., источники информации по теме исследования из всемирной сети Интернет. Помимо результатов собственных исследований, в работе использовались сведения, полученные другими учеными при изучении рассматриваемой темы.

**Научная новизна диссертации** заключается в том, что на основе исследования российского и зарубежного уголовного законодательства, материалов судебной практики, научной литературы, а также собственного видения проблемы автор выработал рекомендации по совершенствованию и применению норм уголовного законодательства, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов. В диссертации также разработаны предложения по совершенствованию дифференциации ответственности за исследуемые посягательства: обоснована необходимость закрепления в ст. 199 УК РФ дополнительных отягчающих обстоятельств; выявлены тенденции развития уголовно-правовой охраны налоговых правоотношений; определена система налоговых преступлений. Предложен авторский вариант редакции ст. ст. 198, 199 УК РФ.

Научную новизну диссертационного исследования определяют также следующие **основные** п**оложения, выносимые на защиту**:

1. Общественная опасность уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов характеризуется: во-первых, неисполнением конституционной обязанности платить налоги и сборы, что приводит к нарушению порядка формирования доходной части бюджета Российской Федерации и, как следствие, причинению государству значительного материального ущерба; во-вторых, нарушением конституционных прав других участников предпринимательской деятельности на гарантируемую государством поддержку конкуренции; в-третьих, причинением вреда обществу и гражданам, так как в результате недополучения государственным бюджетом денежных средств не в полной мере реализуются социальные программы в различных сферах.
2. Основными современными тенденциями развития уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации являются:

— завышение критериев криминализации деяний (в виде увеличения сумм крупного и особо крупного размеров неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов) и, как следствие, смещение приоритета уголовной ответствен-8

ности в обеспечении охраны налоговых правоотношений в пользу налоговой ответственности;

фактическое блокирование уголовно-правовых средств борьбы с отдельными видами налоговых преступлений (наличие специальных оснований освобождения от уголовной ответственности, установленных в примечаниях к ст. ст. 198–1991 УК РФ);

компенсационно-штрафной характер ответственности.

1. Сущность посягательства на налоговые отношения связана не собственно с уклонением, а с неуплатой налогов, сборов, страховых взносов. Исходя из этого в названиях и диспозициях ст. ст. 198 и 199 УК РФ предлагается заменить термин «уклонение» на «*умышленную неуплату*» налогов, сборов и (или) страховых взносов.
2. В целях унификации предмета налоговых преступлений предлагается использовать понятие «налоговые платежи», заменив им в ст. ст. 198–1992 УК РФ словосочетание «налоги, сборы и (или) страховые взносы». При этом под налоговыми платежами следует понимать платежи и взносы, перечисленные в ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).
3. В связи с тем, что существующие способы уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, закрепленные в ст. ст. 198–199 УК РФ, не отражают весь спектр преступного поведения и являются неактуальными ввиду упразднения специального повода для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях — на основании материалов налоговых проверок, предлагается отказаться от указания конкретных форм уклонения.
4. В целях дифференциации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией-плательщиком страховых взносов, предлагается: а) изложить ч. 2 ст. 199 УК РФ в новой редакции, содержащей такие квалифицирующие признаки, как «*сопряженное с сокрытием денежных средств и (или) имущества организации, индивидуального предпринимателя, лица, занимающегося частной практикой, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налоговым платежам*» и «*совершенное с использованием счета-фактуры без фактической реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав)*»; б) дополнить ст. 199 УК РФ частью 3, в которую включить квалифицирующие признаки из действующей редакции ч. 2 указанной статьи и дополнительно ввести квалифицирующий признак «*совершенное с использованием контролируемых иностранных компаний*»; в) включить аналогичный квалифицирующий признак в ч. 2 ст. 198 УК РФ.
5. Порядок исчисления долей неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов, предусмотренный в примечаниях к ст. ст. 198–1991 УК РФ, вызывает

много проблем в ходе применения в практической деятельности при определении соответствующего размера подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов и периода их исчисления. Трехлетний период, закрепленный законодателем, может быть обусловлен сроками налоговых проверок, но не является предельным для проведения расследований следственными органами. В соответствии с изложенным предлагается исключить из примечаний рассматриваемых статей указание на три финансовых года применительно к расчету сумм крупного и особо крупного размеров неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов, а данный параметр определять исходя из фиксированной суммы.

**Теоретическая и практическая значимость исследования** состоит в том, что предложения, изложенные в диссертации, могут быть использованы в научно-исследовательской работе при дальнейшем рассмотрении проблем налоговых преступлений в сфере экономической деятельности; в законотворческой деятельности по совершенствованию регламентации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов; в практической деятельности правоохранительных органов для разъяснения спорных моментов правоприменения составов налоговых преступлений.

Полученные теоретические выводы и практические рекомендации могут быть также использованы в учебном процессе образовательных организаций высшего образования в преподавании дисциплин «Уголовное право», «Криминология», «Экономические преступления».

**Апробация результатов исследования.** Диссертация подготовлена на кафедре уголовного права и криминологии Омской юридической академии, где проходило ее обсуждение и рецензирование. Результаты диссертационного исследования отражены в 15 научных публикациях автора, четыре из которых опубликованы в научных изданиях, входящих в перечень, рекомендованный Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России для опубликования основных научных результатов диссертаций. Основные положения работы излагались на следующих международных и всероссийских научно-практических конференциях: «Международные юридические чтения» (Омск, 2006–2008 гг.), «Уголовный закон: опыт теоретического моделирования и правоприменения» (Омск, 2008 г.), «Актуальные проблемы уголовной и уголовно-процессуальной политики Российской Федерации» (Омск, 2010 г.), «Совершенствование деятельности правоохранительных органов в борьбе с преступностью в современных условиях» (Тюмень, 2012 г.), «Уголовное право в эпоху финансово-экономических перемен» (Москва, 2014 г.), «Социально-экономические и правовые системы: современное видение» (Омск, 2017 г.), «Защита субъективных прав и охраняемых законом интересов» (Кемерово, 2017 г.), «Предварительное расследование:

вопросы уголовного права, уголовного процесса и криминалистики» (Омск, 2017 г.); «Социально-экономические и правовые системы стран евразийской экономической интеграции» (Омск, 2018); «Актуальные проблемы уголовной и уголовно-процессуальной политики Российской Федерации» (Омск, 2018).

Результаты диссертационного исследования внедрены в учебный процесс Омской академии МВД России, Омской юридической академии, Сибирского института бизнеса и информационных технологий, используются при проведении лекций, семинарских и практических занятий по дисциплинам «Уголовное право», «Экономические преступления», «Квалификация преступлений», «Налоговые расследования», а также в правоприменительную деятельность третьего отдела по расследованию особо важных дел Следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Омской области и второго отдела по расследованию особо важных дел (о преступлениях против государственной власти и в сфере экономики) Следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Краснодарскому краю.

**Структура и объем диссертации.** Структура работы обусловлена объектом, предметом, целью и задачами исследования. Диссертация выполнена в объеме, предусмотренном Высшей аттестационной комиссией при Минобр-науки России, и состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения, списка использованных источников и приложений.