Салказанов Алан Эльбрусович. Преступное уклонение от уплаты платежей в бюджеты России: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.08 / Салказанов Алан Эльбрусович;[Место защиты: ФГБОУ ВО Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)], 2017

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Социальная обусловленность уголовной ответственности за уклонение от уплаты платежей в бюджеты России 18**

1. Налоги, сборы и таможенные платежи как предмет уголовно-правовой охраны 18

2. Исторический очерк законодательства о преступном уклонении от уплаты платежей в России 36

3. Уклонение от уплаты платежей по уголовному законодательству зарубежных стран 54

**ГЛАВА 2. Уголовно-правовая характеристика уклонения от уплаты налогов и (или) сборов 92**

1. Объект и предмет преступления 92

2. Объективная сторона преступления 112

3. Субъект и субъективные признаки преступления 156

**Глава 3. Уголовно-правовая характеристика уклонения от уплаты таможенных платежей 179**

1. Объект и предмет преступления 179

2. Объективная сторона преступления 196

3. Субъект и субъективные признаки преступления 213

Заключение 228

Список использованных источников .232

* [Исторический очерк законодательства о преступном уклонении от уплаты платежей в России](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/prestupnoe-uklonenie-ot-uplaty-platezhej-v-bjudzhety-rossii.html#7679911)
* [Уклонение от уплаты платежей по уголовному законодательству зарубежных стран](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/prestupnoe-uklonenie-ot-uplaty-platezhej-v-bjudzhety-rossii.html#7679912)
* [Объективная сторона преступления](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/prestupnoe-uklonenie-ot-uplaty-platezhej-v-bjudzhety-rossii.html#7679913)
* [Объективная сторона преступления](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/prestupnoe-uklonenie-ot-uplaty-platezhej-v-bjudzhety-rossii.html#7679914)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Налоги, сборы и таможенные платежи являются важнейшим инструментом государства, гарантирующим существование социума, и от эффективности законодательных и нормативных актов, обеспечивающих правовую регламентацию использования этого инструмента, зависит дальнейшее развитие экономики России.

Процесс формирования уголовно-правовой базы (главы 22 УК РФ) происходил на этапе, когда страна еще полностью не перешла на рыночное хозяйствование, не имела значительного опыта защиты рынка, большое число норм было заимствовано с уголовных законов экономически развитых стран, что в дальнейшем привело к постоянным их изменениям.

Возникновение и развитие предпринимательских отношений, провозглашение частной собственности, закрепление налоговой системы сначала в Конституции РФ 1993 года, далее в Налоговом кодексе РФ 1998 года, говорят о постепенном развитии законодательной базы. Тем не менее, совершенствование уголовно-правовой базы законодательства о налоговых преступлениях происходит прерывисто. Бланкетный характер статей о налоговых преступлениях обязывает постоянно совершенствовать уголовное законодательство и адекватно реагировать на все значимые изменения в экономической жизни страны.

Конституция РФ в ст. 57 регламентирует: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

Платежи в бюджеты страны представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и граждан по ставке, установленной в законном порядке. Они являются обязательным элементом экономических отношений в обществе с момента возникновения государства и одним из источников формирования доходной части бюджета. Непоступление в результате уклонения налогоплательщиков от уплаты платежей значительных денежных сумм в бюджет может привести к сокращению социальных программ, кризису с

выплатой заработной платы работникам бюджетной сферы, военнослужащим, пособий малоимущим, и к другим негативным последствиям. От эффективности налогообложения во многом зависит успех государственных реформ, их социальная направленность, уровень жизни и благосостояние населения страны.

Для современной России проблема уклонения от уплаты платежей в бюджеты страны имеет первостепенное значение. Рыночная экономика в нашем государстве относительно молода и испытывает многие трудности, в том числе и рост налоговых преступлений. Возникают все новые изощренные методы уклонения от уплаты налогов, что требует более четкой законодательной регламентации правовой базы, а также механизма ее исполнения. Назревает необходимость разработки новых, современных мер борьбы, профилактики уклонения от уплаты платежей в бюджеты страны. Эффективность уголовно-правовых норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и таможенных платежей выступает соответствующим гарантом.

Средства, полученные от неуплаты платежей, выступают одним из источников доходов организованной преступности, за счет которых происходит финансирование вооруженных формирований, преступных сообществ; при помощи денежных средств, полученных от неуплаты налогов, совершаются все новые преступления.

Нарушения налоговых обязательств выявляются у каждого четвертого из проверяемых налогоплательщиков. Так, согласно данным Главного информационно-аналитического центра Министерства внутренних дел (ГИАЦ МВД) России, количество официальной зарегистрированной налоговой преступности составило за 2012 г. – 5818 преступлений, за 2013 г. – 6893 преступления, за 2014 г. – 6210 преступлений, за 2015 г. – 9041 преступление, а в 2016 г. этот показатель вырос до 9283 преступлений.

Таким образом, следует констатировать рост налоговой преступности и более значительную ее динамику в 2015 г. Это в первую очередь связанно с измене-

1 Рагозина И.Г., Аксенов Р.Г. Субъект налогового преступления и тактическая операция по его изобличению: Монография. М.: Юрлитинформ. 2009. С. 3.

нием порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, когда уголовные дела стали возбуждаться не только по материалам налоговых органов, но и на основе материалов оперативно-розыскной деятельности. Однако несмотря на это возросло и количество таких преступлений в период с 2015 г. по 2016 г., когда общий прирост составил + 2,7 %.

Помимо увеличения количества налоговых преступлений в России растут и показатели причиняемого ими ущерба. Так, по официальным данным ГИАЦ МВД России, ущерб бюджетной системе России составил в 2012 г. – свыше 24 млрд. рублей, в 2013 г. – свыше 76 млрд. рублей, в 2014 г. – свыше 39 млрд. рублей, в 2015 г. – свыше 49 млрд. рублей, и в 2016 г. этот показатель возрос до суммы, превышающей 71 млрд. рублей. Однако не следует забывать и о высоком уровне латентности налоговых преступлений, сложности их выявления и противодействия им, что отмечается и в криминологической науке.

Таким образом, уголовно-правовая охрана общественных отношений в сфере налогообложения является одной из важнейших гарантий обеспечения нормального функционирования механизма государства: экономической безопасности, суверенитета, жизнедеятельности граждан.

**Степень научной разработанности темы.** Весомый вклад в изучение проблем, связанных с правовой регламентацией уголовной ответственности за уклонение от уплаты платежей в бюджеты России внесли такие ученые, как И.В. Александров, Д.А. Безбородов, А.А. Витвицкий, Б.В. Волженкин, Л.Д. Гаухман, Д.А. Глебов, П.С. Ефимичев, А.П. Зрелов, А.Н. Караханов, И.А. Клепицкий, А.Г. Кот, М.В. Краснов, А.П. Кузнецов, И.И. Кучеров, В.Ф. Лапшин, В.Д. Ларичев, Н.А. Лопашенко, А.В. Пирогов, А.И. Ролик, А.В. Сальников, И.М. Середа, Ю.В. Серов, И.Н. Соловьев, О.Г. Соловьев, В.И. Тюнин, О.А. Цирит, П.С. Яни и другие.

Вопросы ответственности за преступное уклонение от уплаты таможенных платежей были исследованы в работах: Н.И. Архипцева, Н.С. Гильмутдиновой, Т.А. Дикановой, П.В. Иванова, С.Ю. Ивановой, М.А. Кочубей, В.В. Лавринова,

В.И. Михайлова, Л.Ф. Рогатых, А.В. Скачко, Ю.И. Сучкова, А.В. Федорова, А.И. Чучаева и других ученых.

Юридическому анализу уголовной ответственности за уклонение от уплаты платежей в бюджеты России посвящены диссертационные исследования: В.А. Егорова (1999), С.В. Козлова (2000), В.П. Рольяна (2000), К.В. Мамилова (2001), Д.Ю. Кашубина (2002), Ф.А. Каримова (2002), Р.Ю. Потехина (2002), Н.Р. Тупанчески (2002), М.И. Мамаева (2003), Р.В. Дубовицкого (2004), С.В. Русова (2004), К.К. Саркисова (2005), В.А. Ковалева (2006), С.Ю. Соколова (2006), О.В. Грачева (2007), В.Н. Козодаева (2007), И.Ю. Касницкой (2008), А.В. Елинского (2008), А.В. Бакаева (2009), Х.А. Абдуллаевой (2009), А.С. Рузиной (2009), А.М. Тимофеева (2010), К.И. Карпухиной (2010), А.Д. Краснова (2011), К.А. Плясова (2011), О.Ш. Петросяна (2011), В.Н. Босакова (2012), А.А. Харламовой (2013), В.И. Андреевой (2014), А.А. Борисичева (2015).

Несмотря на столь обширное количество научных работ, следует заметить, что почти все они были выполнены до внесения существенных изменений в налоговое, таможенное и уголовное законодательство. Большинство трудов посвящены уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, либо исследуют исключительно преступное уклонение от уплаты таможенных платежей.

Настоящая работа направлена на выявление проблем в теории и практике применения составов преступного уклонения от уплаты платежей в бюджеты России. В ней резюмируются результаты комплексного исследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты платежей, с учетом последних изменений в финансовом и уголовном законодательстве.

Таким образом, исследования названных выше авторов не исчерпали важных аспектов проблем налоговых преступлений, что в свою очередь и определило выбор избранной темы диссертационного исследования.

**Объект и предмет исследования.** Объектом диссертационного исследования выступают общественные отношения, возникающие в связи с уголовно-

наказуемым уклонением от уплаты платежей в бюджеты России, совершенным налогоплательщиком.

Предметом диссертационного исследования являются:

– исторические источники уголовного законодательства России, предусматривавшие ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и таможенных платежей;

– действующее уголовное законодательство зарубежных стран, регламентирующее ответственность за преступное уклонение от уплаты платежей в государственные бюджеты;

– действующее уголовное законодательство РФ;

– действующее бюджетное, налоговое и таможенное законодательство РФ;

– постановления Пленума Верховного Суда РФ;

– данные официальной статистики и материалы следственной и судебной практики по делам о налоговых преступлениях;

– научные публикации, а также социологические исследования по вопросам, рассматриваемым в диссертации.

**Цели и задачи исследования.** Цели диссертационной работы обусловлены ее объектом и предметом и состоят в выявлении законодательных и правоприменительных проблем, возникающих в процессе реализации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и таможенных платежей, в формулировании научно обоснованных рекомендаций по совершенствованию законодательства, регламентирующего уголовную ответственность за данные преступления, и практики его применения.

Достижение указанных целей предопределило постановку и решение следующих задач:

– рассмотреть налоги, сборы и таможенные платежи через призму объекта уголовно-правовой охраны;

– изучить исторический опыт уголовно-правового противодействия уклонению от уплаты платежей в государственные бюджеты России;

– проанализировать уголовное законодательство развитых зарубежных стран, а также стран постсоветского пространства в части ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и таможенных платежей;

– дать уголовно-правовую характеристику уклонению от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации (статьи 198-199 УК РФ);

– дать уголовно-правовую характеристику уклонению от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (статья 194 УК РФ);

– выявить и проанализировать проблемы применения норм о преступном уклонении от уплаты обязательных платежей в бюджеты страны;

– сформулировать предложения по совершенствованию уголовной ответственности за уклонение от уплаты платежей в бюджеты России и упорядочению судебной практики по делам данных категорий.

**Методология и методы исследования.** Методологическую основу настоящего исследования составил диалектико-материалистический метод познания. При написании данной работы были использованы общенаучные методы познания: логический, анализа, синтеза, индукции, дедукции, системного подхода. Среди частнонаучных методов использовались: историко-правовой, статистический, лингвистический метод познания, а также специально-юридические методы: формально-юридический и сравнительно-правовой.

**Научная новизна исследования.** Научная новизна определяется тем, что в настоящей диссертационной работе осуществлено обобщение теоретических взглядов и позиций, дана критическая оценка и сформулированы авторские положения.

В работе осуществлен исторический обзор возникновения и дальнейшего развития норм о налоговых преступлениях в России. Подробно изучен законодательный и правоприменительный опыт противодействия этим преступлениям в развитых зарубежных государствах, а также странах постсоветского пространства на предмет использования позитивного опыта в России.

На основе проведенного исследования выявлены проблемные вопросы применения норм о преступном уклонении от уплаты налогов, сборов и таможенных платежей. С учетом исторического и зарубежного опыта, на основе анализа и обобщения судебной практики, а также проведенного анкетирования сформулированы предложения по совершенствованию действующего Российского законодательства и практики его применения.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

1. Возникновение ответственности за неуплату платежей в России свя  
занно с образованием Древней Руси и появлением в ней налогов, сборов и тамо  
женных пошлин и первой налоговой системы. Развитие и совершенствование на  
логовой системы, появление государственного бюджета ознаменовывает и обра  
зование системы ответственности за неуплату платежей. Формирование стройной  
системы ответственности: финансовой, административной и уголовной связанно с  
периодом Российской империи. Дальнейшим этапом развития стало законода  
тельство Советской России: происходит изменение системы ответственности за  
неуплату платежей и постепенная отмена последней, что в свою очередь обуслов  
лено отменой платежей в бюджеты на территории России. Современный этап раз  
вития России связан с возрождением налоговой системы, формированием и со  
вершенствованием системы ответственности за неуплату платежей в бюджеты  
России. При этом ни в одном из периодов становления законодательства об укло  
нении от уплаты платежей в бюджеты России, кроме последнего, не выделяют  
способ, которым совершена преступная неуплата платежей, конструктивным при  
знаком выступают размеры платежей, не поступивших в казну. Таким образом,  
наиболее предпочтительной конструкцией уголовной ответственности за пре  
ступное уклонение от уплаты платежей представляется та, в которой основной  
состав этих преступлений будет определяться как уклонение от уплаты налогов,  
без указания способа уклонения.

2. Анализ зарубежного уголовного законодательства показал, что в  
большинстве стран установлена уголовная ответственность за уклонение от упла-

ты платежей в бюджеты. Вместе с тем, для каждой правовой семьи и отдельной страны присущи особенности такой ответственности.

Семья общего права (США, Англия, Канада) предусмотрела целую систему норм об уголовно-наказуемом уклонении от уплаты платежей. Кроме того, предусматривается обширный перечень обстоятельств, смягчающих и исключающих вину за нарушение налогового законодательства. Именно семья общего права положила начало институту уголовной ответственности корпораций (юридических лиц) за налоговые преступления, что в свою очередь было воспринято некоторыми странами иных правовых семей.

Семья континентального права (Франция, Германия, Испания, Италия), не выделяя конкретного способа уклонения от уплаты платежей в основном составе, все же придала некоторым наиболее опасным способам квалифицирующее значение. К ним отнесены такие способы уклонения, как: путем мошенничества; с использованием организаций, специально созданных для уклонения; с использованием оффшорных зон. Специфичной особенностью для указанных стран является и наличие особых видов наказания за налоговые преступления: лишение права получать государственные субсидии, лишение политических прав, права занимать государственные должности.

Общим для всех зарубежных стран является наличие норм об уголовной ответственности за преступное уклонение не только в уголовном, но и в налоговом законодательстве. Примечательно, что законодательство зарубежных стран не разделяет ответственности за уклонение от уплаты таможенных и налоговых платежей. Исследование зарубежного опыта позволяет выделить признаки, повышающие общественную опасность уклонения от уплаты платежей. К таковым относятся: уклонение с использованием организаций, находящихся в оффшорных зонах, и неуплата налогов с использованием организаций, созданных в целях уклонения от уплаты платежей в бюджеты страны. Этот опыт заслуживает внимания российского законодателя.

3. Любое уклонение от уплаты платежей посягает на бюджетную систему России, а именно – на порядок формирования доходной части бюджетов раз-

личного уровня. При этом не имеет значения вид платежа – налог, сбор, таможенная пошлина. Это обусловливает как единую природу всех платежей, поступающих в бюджеты России, так и систему ответственности за уклонение от их уплаты, в том числе уголовную. Можно говорить о необходимости выделения единого видового объекта уклонения от уплаты налогов и (или) сборов (статьи 198-199 УК РФ) и таможенных платежей (статья 194 УК РФ). В качестве такового выступают охраняемые законом общественные отношения, складывающиеся в области формирования доходной части бюджетов РФ в сфере налогообложения.

4. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов регионального и местно  
го уровня создает различные условия возникновения уголовной ответственности в  
субъектах России, когда в отдельных регионах установлены те или иные разно  
видности налогов и сборов, а в других нет, либо ставки по налогам и сборам зна  
чительно выше в одних регионах, чем в других. Таким образом, различия в осно  
ваниях уголовной ответственности за уклонение от уплаты региональных и мест  
ных платежей в бюджеты РФ порождают неравенство граждан, поскольку в од  
ном регионе это будет преступлением, а в другом – нет.

Статьи Уголовного кодекса РФ об уклонении от уплаты налогов и сборов (статьи 198-199 УК РФ) конструировались без предвидения тех проблем, которые возникнут в связи с существованием региональных и местных налоговых платежей. Финансовое законодательство должно учитывать экономическое и социальное различие в субъектах РФ и отдельных ее регионах для того, чтобы не было формальных отличий в основаниях привлечения к уголовной ответственности. Отсюда следует заключить необходимость установления финансовых ограничительных механизмов, смысл которых должен сводиться к введению прямой зависимости между ставками налогов и реальными доходами населения в каждом отдельном регионе и других факторов.

5. Основные составы налоговых преступлений (статьи 198-199 УК РФ),  
предусматривают два способа, которыми может быть совершено уклонение от  
уплаты платежей, однако помимо обозначенных существуют и иные, не преду  
смотренные уголовным законом способы. Закрытый перечень способов уклоне-

ния в основных составах налоговых преступлений создает формальные условия для уклонения от уплаты налогов способами, не указанными в законе. Решение представляется альтернативным: установление открытого перечня способов уклонения, либо полный отказ от перечисления способов уклонения, при этом последнее представляется более целесообразным.

Вместе с тем, наиболее опасные формы уклонения, указывающие на особо активную роль виновного, целесообразно, используя зарубежный опыт, включить в уголовный закон как квалифицирующие признаки. К ним относятся: уклонение с использованием организации, созданной для уклонения от уплаты налогов; уклонение при содействии физического либо юридического лица, находящегося в оффшорной зоне либо на территории, где определить его налоговый статус не представляется возможным.

6. Использование в уголовном законе (статьях 198-199 УК РФ) примечаний, определяющих размеры причиненного ущерба путем соотношения обязательных к уплате и фактически неуплаченных сумм налогов и сборов, создает сложности на практике, когда суды совершают ошибки в подсчетах неуплаченных платежей. Более того, существование одновременно двух критериев определения крупного и особо крупного размера создает условия, когда независимо от сумм уклонения в диапазоне каждого из этих размеров не происходит дифференциации ответственности. Практика, к сожалению, идет по пути назначения наказания вне зависимости от объемов фактически неуплаченных сумм, в рамках каждого квалификационного размера (крупного или особо крупного). Таким образом, критерием причиненного ущерба должна выступать только фиксированная минимальная сумма крупного и особо крупного уклонения, а от определения размера ущерба, путем соотношения всех сумм налогов к неуплаченным, следует отказаться.

Вред, причиненный бюджетам РФ, следует определять как ущерб, потому что бюджет недополучает денежные средства в виде обязательных платежей, а значит, терпит ущерб. Таким образом, словосочетания – «совершенное в крупном

размере» следует заменить на «причинившее крупный ущерб», а «совершенное в особо крупном размере» на «причинившее особо крупный ущерб».

7. Существование в уголовном законе категории «сборы» в бюджеты  
России социально не оправданно, так как:

– суммы сборов самостоятельно, как правило, не превышают 100 тысяч рублей;

– уклониться от уплаты многих из них не представляется возможным в силу того, что, как правило, правовое благо возникает после их оплаты;

– в отличие от иных платежей они носят возмездный характер;

– при исследовании 757 приговоров по делам об уклонении от уплаты платежей, не было ни одного случая самостоятельной ответственности за уклонение от уплаты сборов, а также их сочетания с уклонением от уплаты иных платежей.

Таким образом, указание на сборы подлежит исключению из статей об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов (статьи 198-199 УК РФ) и уклонении от уплаты таможенных платежей (статья 194 УК РФ).

1. Квалифицирующие признаки уклонения от уплаты таможенных платежей, предусмотренные частью 3 статьи 194 УК РФ: совершение должностным лицом с использованием своего служебного положения и с применением насилия к лицу, осуществляющему таможенный или пограничный контроль, – подлежат исключению из Уголовного кодекса. Появление этих признаков в составе уклонения от уплаты таможенных платежей напрямую связано с декриминализацией статьи 188 УК РФ (контрабанда), и механическим перенесением этих признаков из этой статьи. Изученные материалы (307 приговоров по статье 194 УК РФ) с момента принятия части 3 в настоящей редакции не выявили ни одного случая применения их на практике.
2. С учетом сделанных выводов предлагается изложить статьи о преступном уклонении от уплаты платежей в бюджеты России в следующей редакции:

Статья 194. Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица

1. Уклонение от уплаты таможенных платежей, непосредственно связанных с ввозом, вывозом товаров через таможенную границу Таможенногосоюза, взимаемых с организации или физического лица, причинившее крупныйущерб, -

наказывается …

2. То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору,а равно причинившее особо крупный ущерб, -

наказывается …

3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящейстатьи, совершенные при содействии физического либо юридического лица, находящегося в оффшорной зоне либо на территории, где определить его налоговый статус не представляется возможным, -

наказываются …

4. Деяния, предусмотренные частями первой, второй или третьей настоящей статьи, совершенные организованной группой, -

наказываются …

Примечание. Уклонение от уплаты таможенных платежей, признается причинившим крупный ущерб, если сумма платежей превышает …, а особо крупный ущерб, если сумма платежей превышает ….

Статья 198. Уклонение от уплаты налогов с физического лица

1. Уклонение от уплаты налогов с физического лица, причинившее крупный ущерб,

наказывается …

2. То же деяние, причинившее особо крупный ущерб, -наказывается …

Примечание. Крупным ущербом в настоящей статье признается сумма налогов превышающая …, а особо крупным ущербом сумма налогов превышающая ….

Статья 199. Уклонение от уплаты налогов с организации

1. Уклонение от уплаты налогов с организации, причинившее крупныйущерб, -

наказывается …

2. То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору,а равно причинившее особо крупный ущерб, -

наказывается …

3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящейстатьи, совершенные:

а) с использованием организации созданной для уклонения от уплаты налогов;

б) при содействии физического либо юридического лица, находящегося воффшорной зоне либо на территории, где определить его налоговый статус непредставляется возможным, -

наказываются …

Примечание. Крупным ущербом в настоящей статье признается сумма налогов превышающая …, а особо крупным ущербом, сумма налогов превышающая ….

**Теоретическая значимость исследования.** С учетом комплексного подхода рассмотрены составы преступного уклонения от уплаты платежей в бюджеты России, сформулированы предложения практического и теоретического характера. Результаты диссертационного исследования являются вкладом в доктрину уголовного права. Выводы и предложения, содержащиеся в настоящей работе, могут быть использованы при дальнейшей разработке проблем ответственности за налоговые преступления.

**Практическая значимость исследования.** Выводы и результаты исследования могут быть использованы при совершенствовании уголовного, налогового и таможенного законодательства, практики его применения, а также в учебном процессе, при подготовке учебных пособий и учебно-методических материалов по курсу уголовного права России. Материалы диссертационной работы могут использоваться в процессе проведения учебных занятий по уголовному праву

России, и специальным курсам, по темам, посвященным налоговым преступлениям.

**Степень достоверности исследования.** Достоверность полученных результатов обеспечена использованием современной методологии научного познания, изучением значительного количества научных работ, в том числе ведущих ученых в области уголовного права и криминологии, исследованием большого объема действующего законодательства России и практики его применения, памятников истории уголовного права, статистических данных ГИАЦ МВД России, законодательства зарубежных государств, обобщением следственной и судебной практики, анкетированием значительного числа ученых и практических работников.

Теоретическую основу диссертационной работы составили труды ученых в области общей теории права, налогового права, таможенного права, уголовного права и криминологии, посвященные рассматриваемой тематике и смежных проблем.

Нормативную основу настоящего исследования составляют Конституция Российской Федерации; действующее уголовное законодательство РФ; действующее уголовное законодательство США, Англии, Канады, Франции, Германии, Испании, Италии, Китая, Японии и стран постсоветского пространства; действующее налоговое и таможенное законодательство РФ, нормативные правовые акты иных отраслей права, касающиеся рассматриваемой проблематики.

В эмпирическую основу исследования легли приговоры по 757 уголовным делам, в том числе 450 приговоров по преступлениям, предусмотренных статьями 198-199 УК РФ, и 307 приговоров о преступлении, предусмотренном статьей 194 УК РФ; статистические данные ГИАЦ МВД России, а также сведения, полученные в результате анкетирования 317 правоприменителей (78 федеральных судей, 126 работников прокуратуры и 113 работников Следственного Комитета РФ) и 88 научных работников.

**Апробация результатов исследования.** Диссертация подготовлена на кафедре уголовного права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), где проходило ее обсуждение и рецензиро-

вание. Положения диссертации докладывались и обсуждались на следующих международных и всероссийских конференциях: III ежегодная научно-практическая конференция «Новеллы российского законодательства» (Москва, 2014 г.), IV Международная научно-практическая конференция молодых ученых «Вопросы налогообложения в Российском и зарубежном праве» (Москва, 2014 г.), Зимняя школа молодых ученых – 2015 (Москва, 2015 г.), VIII Международная научно-практическая конференция «Кутафинские чтения» секция уголовное право и криминология (Москва, 2015 г.), XIII Международная научно-практическая конференция «Уголовное право: стратегия развития в XXI веке» (Москва, 2016 г.), IX Международная научно-практическая конференция «Современное российское право: пробелы, пути совершенствования» (Пенза, 2016 г.), Научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых ученых «Молодые исследователи в поиске» (Республика Ингушетия, 2016 г.), XV Международная научно-практическая конференция Актуальные проблемы Российского права на современном этапе (Пенза, 2016 г.), XIV Международная научно-практическая конференция «Уголовное право: стратегия развития в XXI веке» (Москва, 2017 г.).

Основные положения работы отражены в двенадцати научных статьях, шесть из которых опубликованы в журналах, входящих в перечень рецензируемых научных изданий, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

**Структура диссертации.** Структура диссертационного исследования, обусловлена ее целями и задачами, и состоит из: введения, трех глав, включающих в себя девять параграфов, заключения, списка использованных источников и приложений.

## Исторический очерк законодательства о преступном уклонении от уплаты платежей в России

Платежи признаются древнейшим изобретением человечества, они возникают вместе с появлением государства и являются его неотъемлемым признаком. Издревле они использовались для существования государства, его армии, институтов власти, материального обеспечения его деятельности. К ним, в частности, относят: налоги, сборы и таможенные платежи.

До принятия Налогового кодекса законодательство РФ не знало легального определения налога. Статья 2 Федерального закона от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» определяла, что «под налогом, сбором, пошлиной и другими платежами понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиком в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» 1.

На сегодняшний день мы имеем официальное, законодательное определение понятия налога (ст. 8 НК РФ). Это, тем не менее, не устранило множества проблем, связанных с установлением данного понятия, о чем говорит наличие множества его дефиниций в научной литературе.

Законодательное определение налога содержится в Налоговом кодексе, в ч. 1 ст. 8 которого сказано: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного веде 1 Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу) // Российская газета. 1992. № 56. ния или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Исследуя законодательное определение налога, раскроем его признаки.

Первый – обязательность, он означает юридическую обязанность перед государством. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, здесь не требуется заключения какого-нибудь договора с налогоплательщиком, в случае неуплаты налога он взыскивается в принудительном порядке. Статья 57 Конституции РФ закрепила обязанность каждого платить налоги и сборы, отсюда и следует, что здесь не может быть исключений из правил, никто не вправе отказаться от этой обязанности.

Одним из противоречивых вопросов теории и практики остаётся форма уплаты налога. Налоговый кодекс РФ не даёт однозначного ответа на вопрос: в форме ли добровольного платежа либо принудительного взыскания выступает налог. В постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П подчёркивается, что взыскание налога не может рассматриваться как произвольное лишение собственника его имущества – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Итак, признак обязательности определяет уплату налога как добровольного, активного действия налогоплательщика и, как следствие, к изначальной добросовестности субъекта права.

Следующие признаки налога, которые следует объединить – это безвозвратность и индивидуальная безвозмездность. Уплаченные налоги не возвращаются обратно налогоплательщику в виде денежных сумм. Налоги передаются государству на основе безвозвратности, то есть оно не обязано компенсировать налогоплательщику его выплаты. Следует также отметить, что, уплатив налог, налогоплательщик не наделяется какими-либо дополнительными субъективными правами. Данный признак свидетельствует об отсутствии эквивалентного характера в имущественных отношениях, регулируемых налоговым правом. Однако описанный выше признак не означает, что налогоплательщик ничего не получает взамен – он приобретает «общее благо». Каждый человек является частью социума, отдельного государства. Государство же действует в интересах всего общества, а на материальные выплаты (налоги) оно осуществляет свои функции: экономическую, социальную, здравоохранения, правоохранительную и т.д., и достигает поставленные перед ним цели и решает свои задачи. Уплата налога даёт налогоплательщикам равный доступ к общественным благам.

Зарубежный опыт показывает, что во многих экономически развитых странах налог рассматривают как некий социальный кредит, выплачиваемый налогоплательщиком государству, а последнее, в свою очередь, должно обеспечить достойное оказание общественных услуг, развитого уровня жизни социума. Налогообложение здесь выступает как некая потребность общества.

Признак индивидуальной безвозмездности означает возникновение налогового обязательства у конкретного субъекта права – физического, юридического лица. Налогоплательщик обязан лично уплатить установленные налоги, в противном случае он может быть привлечен к юридической ответственности.

Третий признак определяется как денежный характер налогов. В современных условиях налоги взимаются именно в денежной единице, отчуждение же в пользу государства товаров, услуг в счёт уплаты налога не допускается.

Уплата налога производится из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику. Следовательно, в случае отсутствия денежных средств у налогоплательщика государство не может принудительно изъять данные средства у третьих лиц.

Уплата налога в Российской Федерации предусматривается в наличной и безналичной форме. Денежной единицей уплаты налога является рубль, но в исключительных случаях налоговым резидентам РФ предоставляется право платить налоги в иностранной валюте.

И последним признаком, вытекающим из легального определения налога, является его публичное предназначение. Взимание налогов – один из признаков существования государства. Современные государства используют и другие виды поступлений и платежей. Но на первое место выходят налоги, к примеру, в России налоговые платежи составляют более 80 % доходной части федерального бюджета. Конституционный Суд РФ не раз в своих постановлениях обращал внимание именно на публичное предназначение налогов, на то, что они взимаются для осуществления публичных интересов.

Налоги проистекают лишь в одном направлении: от налогоплательщика в бюджет государства или муниципального образования, единственным исключением является решение суда о возврате незаконно взысканных налогов. Далее государство распределяет налоговые поступления исходя из социальных нужд населения.

## Уклонение от уплаты платежей по уголовному законодательству зарубежных стран

В связи с распро странени ем указан ных д еян ий во зникает необходимость противодействовать им. Важное место в системе такого противодействия занимает юридическая ответственность – налоговая, административная и уголовная.

С учётом опыта зарубежных государств разных уголовно-правовых систем многие из вопросов регулирования уголовной ответственности в этой области приходятся на так называемое «бланкетное уголовное право», признаваемое уголовным налоговым и таможенным законодательством. Таким образом, большинство институтов уголовной ответственности в области налогов и сборов ориентированы именно на финансовое право.

Перед тем, как перейти к исследованию зарубежного законодательства, следует отметить, что уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов (сборов) и таможенных платежей в большинстве зарубежных стран либо не разграничивается, либо это деление признается условным (исключение составляют страны постсоветского пространства). Таким образом, иностранные государства при разрешении вопросов уклонения от уплаты платежей признают единую природу налогов (сборов) и таможенных платежей как инструмента формирования государственного бюджета.

Однако сами признаки уклонения от уплаты платежей (налоговых, таможенных) по-разному формулируются в теории и практике разных государств. Например, в законодательстве таких стран, как Великобритания, Италия, ФРГ, Канада, КНР, США, Финляндия и Франция, уклонение от уплаты налогов определяется как «невыполнение обязанности быть честным, обман или налоговое мошен-ничество»1.

Отличительной особенностью уголовной ответственности за данные преступления в большинстве стран является наличие крупного ущерба и умышленной формы вины. Вместе с тем, отношение законодателей к уклонению, в результате которого в бюджеты не поступают платежи, и степени его общественной опасности в различных государствах не является одинаковым, что находит соответствующее отражение и в их правовых нормах. Например, в законодательстве Люксембурга уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов не предусмотрена, а в Швейцарии налоговое мошенничество отнесено к предмету регулирования административного права. Тем не менее, большинство государств расценивают такие деяния как уголовно наказуемые1.

Классифицируя иностранное законодательство, регулирующее уголовную ответственность за уклонение от уплаты обязательных платежей, можно с достаточной условностью выделить следующие три группы стран, в которых:

1) ответственность за уклонение от уплаты платежей в бюджеты установлена только уголовными законами (кодексами). Как правило, указанные преступления включены в разделы (главы) об экономических преступлениях либо о преступлениях против порядка управления (страны СНГ, Испания, Чехия, Голландия);

2) преступные уклонения от уплаты платежей закреплены в отдельных законодательных актах, нормах дополнительного уголовного права, регулирующих финансовые правоотношения (Германия, Франция, США, Япония);

3) уголовная ответственность установлена как уголовным законодательством, так и иными нормативными актами (Канада, Италия, Индия).

Разграничивая особенности преступного уклонения от уплаты платежей в бюджеты, присущие отдельным правовым семьям, следует отметить, что в странах континентальной системы права правонарушения, связанные с уклонением от уплаты платежей в бюджеты, по тяжести содеянного делятся на преступления и уголовные проступки (во Франции – на преступления, уголовные деликты и уголовные проступки). В основе такого деления лежат предусмотренные санкции2. Аналогичное уклонение, например, в США имеет деление на фелонию (тяжкие) и мисдиминор (менее тяжкие) преступления. В свою очередь, в зарубежных странах, находящихся под влиянием англосаксонской системы права (например, США и Канада), к ответственности могут привлекаться не только должностные лица, предприниматели или иные физические лица, но и юридические лица – корпорации1.

Особый подход демонстрирует мусульманское право, в котором ответственность за неуплату налогов устанавливает в первую очередь шариат. Он относит неуплату платежей к категории «тазир».

«Тазир» влечет за собой сразу два иска – уголовный (за вред, причиненный обществу) и гражданский (возмещение ущерба виновными действиями)2.

В рамках настоящего параграфа (учитывая его небольшой объём) невозможно проанализировать уголовную ответственность за неуплату платежей в бюджеты, характерную для всех правовых систем современного мира и всех государств. Наиболее актуальным представляется исследование норм государств с наиболее развитой экономической системой, так как они имеют обширный опыт противодействия налоговым преступлениям и более совершенную законодательную и правоприменительную базу.

Нельзя обойти стороной и страны СНГ, так как Россия и страны постсоветского пространства имеют общую историю, культуру и истоки законодательства. Опыт стран СНГ позволит определить, как сконструировали аналогичные нормы об ответственности эти государства, какой путь избрали, обозначить сходства и различия законодательных дефиниций, выявить наиболее эффективные методы построения данных составов преступлений.

Итак, сосредоточимся на некоторых странах англосаксонской, континентальной и азиатской правовой семьи, а также выделим особенности характерные для стран постсоветского пространства.

## Объективная сторона преступления

Таким образом, следует заключить, что непосредственными объектами преступных посягательств при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц (ст. 198 УК РФ) и организаций (ст. 199 УК РФ) являются установленные государством и регулируемые налоговым законодательством РФ общественные отношения, складывающиеся между государством и физическим лицом либо организацией в сфере уплаты обязательных платежей в форме налогов и сборов.

Заметим, что нет полной ясности и в вопросе о предмете преступлений, предусмотренных ст. ст. 198-199 УК РФ. Хотя из диспозиций частей 1 указанных статей следует, что в подобной ситуации происходит уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, взимаемых с физических лиц и организаций, однако в научной литературе на этот счет ведутся дискуссии. Исследуя этот вопрос, можно классифицировать основные положения и позиции, занимаемые авторами этих дискуссий.

Первым и, пожалуй, одним из распространенных мнений является то, что предметом преступления в ст. ст. 198-199 УК РФ выступают сами налоги и (или) сборы1. Такой вывод, в частности, основывается на диспозициях рассматриваемых преступлений, где они и указаны. Обращаясь к налоговому законодательству РФ, следует заметить, что природа налогов и сборов заключается в их денежном характере (эквиваленте), и сами по себе эти понятия без этого существовать не могут. Таким образом, эта позиция выглядит не достаточно убедительной.

Следующие авторы, к которым, в частности, относятся Л.Д. Гаухман, С.В. Максимов и И.И. Кучеров, относят к предмету налоговых преступлений декларации о доходах2. И.И. Кучеров, в частности, отмечает, что налоги не могут быть признаны предметами налоговых преступлений, так как они нематериальны и представляют собой определенный механизм отчуждения собственности физических и юридических лиц. Сторонником указанной позиции является и Б.В. Здравомыслов, который относит сюда помимо деклараций и бухгалтерские документы1.

Учитывая вышеуказанное, следует согласиться с И.А. Клепицким, который замечает, что налоговые декларации и иные документы вряд ли можно рассматривать в качестве предмета преступления «материального выражения объекта», так как они «характеризует скорее способ совершения преступления, чем его объект. Например, при «непредставлении декларации» соответствующей декларации не существует, что нельзя рассматривать в качестве отсутствия признака состава преступления»2.

Указав лишь на то, что предмет присутствует не во всех преступлениях, третья группа ученых, к которым относятся Е.В. Белов., А.А. Харламова приходят к выводу, что при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов предмет преступления и вовсе отсутствует3. Данная точка зрения видится необоснованной, потому как и в самих диспозициях ст. ст. 198-199 УК РФ говорится о налогах и сборах как предмете посягательства.

В научной литературе можно встретить и другие утверждения относительно предмета налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198-199 УК РФ4. Так, существует позиция, что предметом рассматриваемых составов являются «объекты налогообложения»5. Указанная позиция является неоправданной и не нашла подтверждения. Потому что, учитывая положения ст. 38 НК РФ, к объектам налогообложения помимо материальных вещей – имущества, прибыли, доходов, относятся и процессы, характеризующие какую-либо деятельность – выполнение работ, оказание услуг, которые сами по себе не могут выступать в качестве предмета преступления.

Учитывая сказанное, представляется верной позиция ученых, полагающих, что предметом рассматриваемых преступлений являются денежные средства в форме налогов и (или) сборов. Ее придерживаются в частности: Ю.В. Серов, В.И. Тюнин, А.В. Пирогов1.

Д.А. Глебов и А.И. Ролик также предлагают считать предметом уклонения от уплаты налогов «денежные средства, подлежащие внесению в бюджет и внебюджетные фонды»2. Также характеризует предмет и некоторые другие ученые3.

В обоснование сказанного отметим, что, как было подчеркнуто ранее, сами по себе налоги и сборы не могут выступать предметом рассматриваемых преступлений, так как не имеют самостоятельного значения, а лишь обозначают денежный эквивалент, обязательный к уплате в бюджеты страны. Учитывая и нормы налогового законодательства, предметом налоговых преступлений предусмотренных ст. ст. 198-199 УК РФ, являются именно эти денежные средства.

Таким образом, предметом рассматриваемых преступлений выступают денежные средства в форме законно установленных налогов и сборов, взимаемые с организации или физического лица и необходимые к уплате в бюджеты РФ.

Ответственность по ст. ст. 198-199 УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты как федеральных налогов и сборов, так и налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов. Уголовный кодекс не дает исчерпывающего перечня налогов и сборов, от уплаты которых можно уклониться. Большое значение в связи с этим принимает налоговое законодательство, к которому нас отсылает УК РФ.

## Объективная сторона преступления

Ведение бухгалтерского учета соединено с установленными законодательством РФ требованиями как к самому учету, так и лицам, его осуществляющим в организации. Поэтому фигура бухгалтера организации, будучи наделенной знаниями в финансовой деятельности юридического лица, а также обязанностями по исчислению и уплате налогов, выделена в качестве субъекта преступления в ст. 199 УК РФ. Выдвижение в качестве субъекта рассматриваемого преступления последнего не вызывает разногласий в науке уголовного права и поддерживается всеми исследователями.

В п. 7 постановления Пленума указано, что к числу субъектов могут относиться и иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий.

Налоговым законодательством установлены следующие случаи, когда обязанность по уплате (перечислению) налога в бюджет за налогоплательщика выполняют третьи лица: 1. погашение задолженности по имущественным налогам наследниками умершего (либо признанного умершим) физического лица в пределах стоимости наследственного имущества (п. 3 ч. 3 ст. 44 НК РФ); 2. уплата налога налоговыми агентами (ст. 24 НК РФ); 3. уплата налога, пеней, сумм штрафов правопреемниками реорганизованного юридического лица (ст. 50 НК РФ); 4. уплата налога, пеней и штрафов законными представителями физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим либо недееспособным (ст. 51 НК РФ); 5. взыскание недоимки, пеней и штрафов, числящихся за зависимыми (дочерними) обществами, с основных (преобладающих, участвующих) обществ (ст. 45 НК РФ); 6. погашение оставшейся задолженности по налогам, пеням и штрафам учредителями (участниками) ликвидируемой организации (ст. 49 НК РФ). В указанных случаях обязанность третьего лица по уплате налога за налогоплательщика возникает императивно, ввиду прямого указания в законе, и не зави сит от воли налогоплательщика и самого третьего лица. При этом налог уплачивается за счет и в пределах средств, принадлежащих налогоплательщику, а не третьему лицу. В данном случае следует разделять положения: лицо, уполномоченное по закону платить налоги и сборы, с понятием, обозначенным в п. 7 рассматриваемого постановления Пленума ВС РФ. В последнем случае идет речь о лицах, уполномоченных в связи с иными обстоятельствами, таковым следует признать выдачу доверенности на это лицо, вынесение приказа органом управления организацией.

По мнению И.В. Александрова и В. Сергеева, делегировать обозначенную обязанность другим лицам, а значит, и нести ответственность за её неисполнение нельзя1.

В научной литературе высказывается мнение, что в качестве уполномоченных лиц следует признавать заместителя руководителя, бухгалтера и других лиц в тех случаях, когда они временно, официально исполняют обязанности руководителя или бухгалтера во время их отсутствия по болезни, нахождения в отпуске или при других уважительных обстоятельствах. При этом лицо должно быть наделено правом подписи документов в указанных случаях2. Представляется, что в данном случае идет речь о субъектах налогового преступления, которые наряду с руководителем могут нести ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Если лицо исполняет обязанности руководителя, несомненно, оно может выступать субъектом рассматриваемого преступления.

В случае же, если идет речь о лицах, уполномоченных организацией-налогоплательщиком по исчислению и уплате налога, оформлению и подаче отчетной документации при наличии в штате руководителя и (или) главного бухгалтера (бухгалтера), ответственность должна возникать исходя из фактически осуществленных действий каждого. Наряду с таким лицом руководитель организа ции и главный бухгалтер может нести ответственность как соучастник преступления.

Таким образом, в качестве субъекта преступления в ст. 199 УК РФ может выступать руководитель организации-налогоплательщика; лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета (бухгалтер, главный бухгалтер) в отсутствие руководителя или главного бухгалтера; лицо, уполномоченное организацией осуществлять полномочия, присущие указанным выше субъектам. А также наряду с руководителем, главным бухгалтером (бухгалтером) лицо, уполномоченное организацией осуществлять действия по исчислению и уплате налогов и сборов.

В юридической литературе дискутируется вопрос о том, может ли круг субъектов ст. 199 УК РФ ограничиваться только теми лицами, на которых возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета, предоставлению отчетности и уплате налогов.

Исследование судебно-следственной практики показывает, что нередко складываются ситуации, когда лицо, реально организовавшее сокрытие доходов от налогообложения и отдавшее приказы на внесение искаженных данных в налоговую отчетность, к уголовной ответственности не привлекалось. Это объяснялось тем, что по документам это лицо ни руководителем, ни бухгалтером не являлось. Как отмечает И.В. Александров, на практике его называют «теневым руко-водителем»1.

Имеют место случаи, когда лица, не занимающие в организации никаких должностей, связанных с выполнением обязанностей по подписанию налоговых деклараций и иных документов, представляемых в налоговые органы, реально осуществляют руководство организацией и дают указания о подписании таких документов, содержащих ложные сведения, не информируя о том, что подписанные документы содержат искаженные данные. Действия такого лица в научной литературе обозначают как «посредственное причинение».