

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет юридический  
Кафедра уголовного права  
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ Т.Б. Чердакова  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

на тему: Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов (ст.198, 199 УК РФ)

Исполнитель студент группы 321 – сб6	_____	А.В. Герасименко
	(подпись, дата)	
Руководитель доцент, канд.юр.наук	_____	Т.Б. Чердакова
	(подпись, дата)	
Нормоконтроль	_____	О.В. Громова
	(подпись, дата)	

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**«АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет юридический  
Кафедра уголовного права

УТВЕРЖДАЮ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ Т.Б. Чердакова  
« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2016 г.

**З А Д А Н И Е**

К бакалаврской работе студента Герасименко Артема Викторовича группы 321 – сб6

1. Тема бакалаврской работы: Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов (ст.198, 199 УК РФ).

(утверждена приказом от 10.01.2017 № 04-уч.)

2. Срок сдачи студентом законченной работы: 03 февраля 2017 г.

3. Исходные данные к дипломной работе: Конституция РФ, Уголовный кодекс РФ, Уголовно-процессуальный кодекс РФ, специальная юридическая литература, правоприменительные акты.

4. Содержание бакалаврской работы (перечень подлежащих разработке вопросов): теоретические аспекты преступлений в сфере экономической деятельности, особенности квалификации налоговых преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов в РФ, текущие проблемы уголовной ответственности и освобождения от неё при уплате налогов и сборов

5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, иллюстрационного материала и т.п.): нет.

6. Консультанты по работе (с указанием относящихся к ним разделов): нет.

7. Дата выдачи задания: 14 октября 2016 года.

Руководитель дипломной работы: Чердакова Татьяна Борисовна, к.ю.н., доцент.

Задание принял к исполнению (дата): 14 октября 2016 года.

\_\_\_\_\_  
(подпись студента)

## РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 66 с., 53 источника.

НАЛОГ, СБОР, УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС, УГОЛОВНЫЙ КОДЕКС, НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ, ОБЪЕКТ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, СУБЪЕКТ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ОБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА, СУБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА, ПРЕДМЕТ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, УМЫСЕЛ, ВИНА, ДЕЯТЕЛЬНОСТНОЕ РАСКАЯНИЕ

Цель бакалаврской работы – изучение теоретических аспектов преступлений в сфере экономики, особенностей квалификации налоговых преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов в РФ, а также текущие проблемы уголовной ответственности и освобождения от неё при уплате налогов и сборов.

Изучаются теоретические аспекты преступлений в сфере экономической деятельности. Для этого раскрывается сущность уклонения от уплаты налогов и сборов, минимизации налогов, даётся классификация способов уклонения от уплаты налогов и сборов.

Выявляются особенности квалификации налоговых преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов в РФ. Для этого определяется объект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов, субъект, а также объективная и субъективная сторона преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов.

Выявляются текущие проблемы уголовной ответственности и освобождения от неё при уплате налогов и сборов. Рассматриваются особенности и проблемы освобождения от уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов в рамках действующего законодательства.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Теоретические аспекты преступлений в сфере экономической деятельности	7
1.1 Сущность уклонения от уплаты налогов и сборов, минимизации налогов	8
1.2 Классификация способов уклонения от уплаты налогов и сборов	18
2 Особенности квалификации налоговых преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов в РФ	28
2.1 Объект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов	28
2.2 Субъект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов	33
2.3 Объективная и субъективная сторона преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов	36
3 Текущие проблемы уголовной ответственности и освобождения от неё при уплате налогов и сборов	48
3.1 Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и сборов	48
3.2 Особенности и проблемы освобождения от уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов в рамках действующего законодательства	53
Заключение	58
Библиографический список	61

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов состоит в том, что налоговые преступления в большинстве стран мира являются одними из наиболее распространённых. Причиной этого является тот факт, что современная рыночная экономика строится на обязательности обложения хозяйствующих субъектов налогами и сборами, за счёт которых финансирует свою деятельность. При этом, современные государства обладают действенными механизмами по контролю доходов физических и юридических лиц, что даёт возможность ему устанавливать различные виды ответственности за уклонение от уплаты установленных налогов и сборов.

Рассматривая налоги и сборы с институциональной точки зрения, можно сделать вывод о том, что они являются инструментом, посредством которого государство достигает поставленных целей, действуя в интересах всего общества. В связи с этим, уклонение от уплаты налогов и сборов возможно рассматривать как действие, направленное на подрыв государства, а также отношений, сложившихся в нём, его дестабилизацию страны в целом. В результате данных соображений устанавливается уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов, в том числе, и в нашей стране.

Применительно к РФ вопросы уклонения от уплаты налогов и сборов и уголовного преследования за данные деяния ещё более актуальны, причём по нескольким причинам. Основной причиной здесь является то, что предпринимательский сегмент в российском обществе всё ещё находится в процессе формирования. Если в странах, имеющих длительный период развития экономики (прежде всего, странах ОЭСР), предпринимательство является неотъемлемой частью общественных отношений уже на протяжении нескольких веков, то для России, испытавшей на себе период всеобщего огосударствления и последующей либерализации, предпринимательство всё ещё рассматривается отдельными лицами как чуждый элемент. Кроме того, российская экономика является предельно централизованной, сегмент малого предпринимательства в ней раз-

вит слабо, хотя количество малых предприятий и растёт. Соответственно, отсутствие длительных традиций в предпринимательстве, а также короткий период жизни российского общества в рыночной экономике пока не позволяют говорить о формировании устойчивых представлений об обязательности уплаты налогов, сколько бы несправедливыми они не казались.

Ещё одним аспектом рассматриваемой темы является то, что современные государства, в том числе, и российское – не могут контролировать все экономические сделки и процессы. Это выражается в том, что невозможно поставить контролёра у каждого предпринимателя, так как это и не выгодно, и не возможно по объективным причинам, прежде всего, ввиду невозможности содержания подобного штата налоговых органов. В результате этого, государство идёт на то, чтобы создавать условия, при которых уплата налогов и сборов налогоплательщиками будет выгодной. Для этого необходимым условием является эффективность государства в предоставлении социальных услуг. Данная эффективность предполагает, что уклонение от уплаты налогов должно быть менее выгодным, нежели чем их уплата вовремя и в необходимом объёме. Соответственно, уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов должна рассматриваться не только как наказание, но также и как стимул уплачивать налоги.

Предпринимаемые на сегодняшний день шаги в части совершенствования современного налогового и уголовного законодательства показывают отчётливое стремление российского государства к определённой гуманизации законодательства. Однако, существует также и процесс, который ведёт к существенному повышению рисков уклонения от уплаты налогов, который заключается в усложнении налогового законодательства и налоговой практики. В этих условиях задачей государства будет являться постоянная балансировка между гуманизацией и усложнением законодательства ввиду развития российского общества.

Цель бакалаврской работы – изучение теоретических аспектов преступлений в сфере экономики, особенностей квалификации налоговых преступле-

ний по уклонению от уплаты налогов и сборов в РФ, а также текущие проблемы уголовной ответственности и освобождения от неё при уплате налогов и сборов.

Предмет исследования – особенности реализации уголовного закона РФ по отношению к преступлениям, связанным с уклонением от уплаты налогов и сборов.

Объект исследования – преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов и сборов.

Задачи работы:

- 1) выявить сущность уклонения от уплаты налогов и сборов, минимизации налогов;
- 2) дать классификацию способов уклонения от уплаты налогов и сборов;
- 3) проанализировать объект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов;
- 4) исследовать субъект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов;
- 5) дать описание объективной и субъективной стороне преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов;
- 6) выявить проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и сборов;
- 7) изучить особенности и проблемы освобождения от уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов в рамках действующего законодательства.

Информационной базой исследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов явились публикации в учебной, научной и периодической литературе, нормативно-правовые акты государства, публикации в сети Интернет.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

## 1.1 Сущность уклонения от уплаты налогов и сборов, минимизации налогов

Дадим определение уклонению от уплаты налогов. Анализ учебной и научной литературы позволяет выделить следующие определения:

1) уклонение от уплаты налогов представляет собой форму уменьшения налоговых и других платежей, при которой налогоплательщик умышленно или неосторожно уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства;<sup>1</sup>

2) уклонение от уплаты налогов представляет собой способы уменьшения налоговых платежей, при которых налогоплательщик умышленно избегает уплаты налога (налогов) или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства;<sup>2</sup>

3) под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена статьями 199 УК РФ, понимают умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.<sup>3</sup>

Следует отметить, что понятие «уклонение от уплаты налогов» в российских условиях не закреплено. Анализируя приведённые выше определения возможно сделать вывод о том, что общей чертой данного понятия является отсутствие или частичность действия, направленного на совершение платежа, установленного законодательством РФ в виде налога или сбора, установленного на законодательном уровне. То есть обязанность плательщика налога остаётся неудовлетворённой, что снижает объём доходов соответствующего уровня бюд-

<sup>1</sup> Бурова Л.А. Уклонение от уплаты налогов: теория и практика // Вестник БурГУ. 2014. №2. С. 96.

<sup>2</sup> Жарова Е.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, масштабы проявления и методы противодействия // Молодой ученый. 2013. №6. С. 336.

<sup>3</sup> О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3. С. 18.



жетной системы РФ, а следовательно – возможности государства по финансированию тех или иных направлений своей деятельности.

«Уклонение от уплаты налогов может рассматриваться в качестве налогового, административного правонарушения или уголовного преступления. Соответственно, и санкции за совершение такого деяния прописаны в трех законодательных актах: Налоговом и Уголовном кодексах и в Кодексе РФ об административных правонарушениях».<sup>4</sup>

Исследование проблемы уклонения от уплаты налогов показывает, что данная проблема есть следствие неэффективности налоговой системы. Так, по мнению Д.Р. Песковой, одной из наиболее значимых причин уклонения является причина несоответствия размера налоговых выплат получаемым общественным благам – как по количеству, так и по качеству.<sup>5</sup>

Несмотря на незаконность уклонения от уплаты налогов во всех странах мира, возможно рассматривать определённые принципы такой деятельности. Так, А.П. Киреенко в своей статье «Различие и взаимосвязь теневой экономики и уклонения от уплаты налогов» выделяет несколько принципов уклонения от налогов:

- принцип «черной» бухгалтерии;
- принцип разделения активов и пассивов фирмы;
- принцип непрозрачности.<sup>6</sup>

По мнению О.М. Климовой, понятие «уклонение от уплаты налогов» может быть структурно характеризовано с помощью следующих составляющих:

- содержания уклонения от уплаты налогов;
- форм уклонения от уплаты налогов;
- методов уклонения от уплаты налогов.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Сулейманова Н. Х. Анализ законодательной базы, регламентирующей ответственность налогоплательщиков при уклонении от уплаты налогов и деятельности налоговых органов // Молодой ученый. 2016. №11. С. 1017.

<sup>5</sup> Песков Д.Р. Теневая экономика и экономический рост - определение направлений взаимовлияния // Государственная политика противодействия коррупции и теневой экономике: материалы всерос. науч. конф. - М., 2007. С. 56.

<sup>6</sup> Киреенко А.П. Различие и взаимосвязь теневой экономики и уклонения от уплаты налогов // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 164.

<sup>7</sup> Климова М.О. Теоретические аспекты уклонения от уплаты налогов // Известия ИрГЭУ. 2010. №4. С. 38.

Содержание рассматриваемого понятия представляет собой его сущность, и может быть охарактеризовано с помощью следующих компонентов:

- отношения, возникающие между налогоплательщиками и государством в процессе уклонения от уплаты налогов и сборов;
- причины уклонения от уплаты налогов;
- масштабы и тенденции уклонения.

Форма уклонения от уплаты налогов и сборов представляет собой внешнее проявление содержания данного понятия. При этом, исходя из общепризнанных философских подходов, возможно говорить о том, что форма организует содержание.

«В отличие от содержания, под которым следует понимать совокупность факторов, существенное взаимодействие которых вызывает уклонение от налогообложения, форма представляет собой способ взаимодействия этих факторов».<sup>8</sup>

По мнению А.П. Киреенко, возможно выделить следующие формы уклонения от уплаты налогов:

- «занижение налогооблагаемого дохода, прибыли, объема продаж и других объектов налогообложения. Крайними проявлениями данной формы уклонения является представление нулевой отчетности, непредставление налоговых деклараций или осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации;
- завышение налоговых льгот или вычетов. Крайним проявлением данной формы уклонения является декларирование возмещения налога из бюджета вместо его уплаты;
- задержка перечисления налоговых платежей (особенно в период инфляции);
- сокрытие средств от уплаты налогов при наличии недоимки по налогам или с целью неуплаты текущих налогов».<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Там же. С. 39.

<sup>9</sup> Киреенко А. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития. Иркутск: ИрГЭУ. 2004. С. 71-72.

Таким образом, возможно говорить о разнообразии связи между формой и содержанием. Особенностью данной связи является то, что реальная форма уклонения от налогов всегда организует содержание данной сущности, что свидетельствует о первичности содержания над формой. При этом, как замечает А.П. Киреенко, воздействие на формы уклонения от налогов, возможно повлиять на содержание такого явления.

Уклонение от налогообложения возможно осуществить с помощью методов уклонения, которые применяются налогоплательщиками с целью снижения объёмов налоговых платежей. Метод уклонения от налогообложения представляет собой конкретный способ реализации данного действия.

Л.А. Булова, рассматривая комплексно совокупность форм и методов уклонения от налогов даёт определение двух понятий:

- схема уклонения от налогов;
- схема ухода от налогообложения.

«Под схемой уклонения от налогов понимается детальное описание взаимодействия элементов конкретного способа уклонения от уплаты налогов.

Под схемой ухода от налогообложения понимается детальное описание форм и методов выведения объектов из-под налогообложения налогоплательщиками с целью уклонения от уплаты налогов, выявление (раскрытие) которых позволяет повысить результативность контрольных мероприятий. То есть схема ухода от налогообложения, по сути, есть частное проявление схемы уклонения от налогов.»<sup>10</sup>

Таким образом, схема уклонения от налогов представляет собой уход от налогов вообще, то есть сокрытие налогооблагаемой деятельности как таковой, в то время, как схема ухода от налогообложения предполагает, что объект налогообложения представляется таким образом, чтобы объём начисляемых на него налогов был минимальным.

Следует отметить, что само по себе уклонение от уплаты налогов не существует, а порождается комплексом причин. По мнению П.М. Годме, возмож-

---

<sup>10</sup> Булова Л.А. Уклонение от уплаты налогов: теория и практика // Вестник БурГУ. 2014. №2. С. 96.

но выделить следующие группы причин уклонения:

- моральные;
- политические;
- экономические;
- технические.<sup>11</sup>

Среди экономических причин следует выделить:

- ухудшение финансово-экономического положения юридических и физических лиц в результате падения производства;
- рост ставок налогообложения как следствие неэффективного контроля, прежде всего, за бюджетными расходами;
- оптимизация издержек производства за счёт экономии на уплате налогов и сборов.

Существующая тесная связь между политической ситуацией в стране и уровнем налоговой дисциплины, которая в случае обострения кризиса государственной власти вызывает повышение случаев неисполнения налогоплательщиками предусмотренных законодательством обязанностей, обуславливает политические причины.

К правовым причинам, влекущим за собой уклонение от уплаты налогов в бюджет, следует отнести:

- несовершенство отдельных механизмов исчисления и уплаты налогов (прежде всего, НДС и налог на прибыль);
- двойственность в толковании отдельных правовых норм;
- несогласованность между отдельными законодательных актов.

«Что касается организационных причин, то нельзя не выделить в их числе существующие недостатки как во взаимодействии между органами, имеющими полномочия в сфере налогового контроля, так и недостаточное развитие международного сотрудничества в решении вопросов по противодействию правонарушениям в области налогового законодательства.

В качестве технических причин можно отнести различные недостатки

---

<sup>11</sup> Годме П.М. Финансовое право. М. Прогресс, 1978. С. 399-406.

существующих форм и методов налогового контроля. Главным образом, речь тут идет о человеческом факторе, обуславливающей и проведение неквалифицированных налоговых проверок, и недостаточно качественное оформление их результатов, и, конечно, некомпетентность и слабая подготовленность отдельных работников и руководителей налоговых органов».<sup>12</sup>

Кроме того, М.О. Климова также выделяет духовно-нравственные причины, среди которых основной является правовой нигилизм плательщика налогов, низкий уровень налоговой, правовой и финансовой дисциплины плательщиков, их корысть, негативное отношение к порядку налогообложения.

Несмотря на обилие причин, способствующих уклонению от уплаты налогов и сборов, непосредственная реализация уклонения возможна только при наличии определённых условий. К ним возможно отнести такие группы причин, как:

1) Организационно-технические условия уклонения предполагают наличие возможности не платить при фактическом наличии средств. Следует отметить тот факт, что в современных условиях РФ уплата практически всех налогов вначале осуществляется на добровольной основе, то есть за счёт перечисления средств от плательщика к получателю (бюджету). Кроме того, ввиду значительного уровня компьютеризации получило распространение явление сокрытия денежных средств от налогообложения с помощью различных схем, за счёт формирования значительной цепочки платежей в подконтрольные фирмы и банки;

2) Политические условия уклонения от уплаты налогов возможно разделить на две подгруппы:

- условия, формируемые средой;
- условия, формируемые неплательщиком.

Политические условия, формируемые средой, представляют собой условия, зависящие от политической конъюнктуры, на которые плательщик не оказывает значимого влияния. Сюда могут относиться, например, ожидания от из-

---

<sup>12</sup> Хохлова Е.В. К вопросу о проблеме уклонении от уплаты налогов // Вестник Сев.-Кав.ГУ. 2014. №2. С. 80.

менения подходов и принципов налогообложения, заявления тех или иных политических лидеров, неоднозначные действия государства в части налоговой политики.

Политические условия, формируемые налогоплательщиком, возможно рассматривать исключительно для организаций, которые ввиду значительных масштабов своей деятельности могут существенно влиять на ситуацию в государстве. Типичными примерами подобных условий являются действия нефтегазовых компаний РФ в 1990-х гг., когда их владельцами государству выдвигались условия по уплате налогов, что было связано со значительным уровнем концентрации финансовых ресурсов в таких компаниях и слабостью исполнительной власти в государстве;

3) Правовые. Суть правовых условий уклонения от уплаты налогов состоит в наличии в законодательстве «лазеек», позволяющих на законных основаниях не уплачивать налоги полностью или частично. Для использования таких условий, как правило, требуется высококвалифицированный юридический аппарат в компании, ориентированный исключительно на минимизацию налогов.

Необходимо отметить тот факт, что причины уклонения от налогов и сборов существенно влияют на совершение налоговых правонарушений и преступлений. Предприниматели, работающие вне правового поля, являются источником финансовых средств, которые формируют условия для развития коррупции, так как законное достижение поставленных предпринимателями целей часто невозможно, ввиду неурегулированности их отношений с государством.

В свою очередь, коррупция государственных служащих со стороны предпринимателей, работающих в теневом бизнесе, приводит к низкой эффективности деятельности государства в целом, что имеет следствием усиление политической нестабильности, и подкрепляет мотив уклонения от налогов. Данный замкнутый круг характерен для значительного количества стран с высоким уровнем теневой экономики.

В отличие от уклонения от уплаты налогов и сборов, существует легаль-

ный способ сокращения налогового давления, который называется налоговым планированием.

«Налоговое планирование – это совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью минимизации налогов».<sup>13</sup>

Виды налогового планирования могут классифицироваться, в частности, по следующим основаниям:

- 1) в зависимости от формы предпринимательской деятельности:
  - налоговое планирование деятельности индивидуальных предпринимателей;
  - налоговое планирование деятельности организаций;
- 2) в соответствии со стадией хозяйственной деятельности:
  - налоговое планирование на стадии создания и организации бизнеса (выбор формы предпринимательской деятельности, выбор территории ведения бизнеса, выбор системы налогообложения и т.д.);
  - налоговое планирование на стадии развития бизнеса;
  - налоговое планирование в процессе полномасштабной хозяйственной деятельности;
  - налоговое планирование на стадии ликвидации бизнеса;
- 3) исходя из объемов хозяйственной деятельности:
  - налоговое планирование малого бизнеса;
  - налоговое планирование среднего бизнеса;
  - налоговое планирование крупного бизнеса;
  - налоговое планирование в интегрированных структурах (холдинги, корпорации и т.д.).
- 4) в зависимости от объектов налогового планирования:
  - налоговое планирование деятельности организации (индивидуального предпринимателя) в целом;

---

<sup>13</sup> Бахарева Т. В. Проблемы налогового планирования // Молодой ученый. 2015. №24. С. 380.

– налоговое планирование структурных подразделений (филиалов, представительств и иных территориально обособленных подразделений).

5) исходя из направленности и масштабов налогового планирования:

– стратегическое налоговое планирование, т.е. налоговое планирование всей деятельности организации (индивидуального предпринимателя) на продолжительный период;

– оперативное (текущее) налоговое планирование, т.е. налоговое планирование отдельной хозяйственной операции либо совокупности взаимосвязанных хозяйственных операций.

Налоговое планирование целесообразно также разделить в зависимости от продолжительности планового периода на:

– долгосрочное (период более года);

– среднесрочное (период от месяца до года);

– оперативное (период не превышает месяца).

Несмотря на то, что налоговое планирование является законным способом минимизации налогов, для него свойственны такие недостатки, как:

1. Сложность проведения границы между законными и незаконными операциями по налоговому планированию.

Далеко не всегда отнесение тех или иных операций по минимизации налогов к законным достаточно очевидно. Для этого, как правило, требуется высококлассная юридическая экспертиза, которая для большинства небольших и средних фирм малодоступна.

2. Выбор способа минимизации налогов требует законности как формальной стороны операции, так и её фактического содержания.

Следует отметить, что часто при налоговом планировании с целью минимизации налогообложения упускается необходимость соответствия формальной и фактической стороны операции. Это может выражаться в заключении договоров, не соответствующих целям деятельности организации, маскировании одной деятельности другими, неправильное отражение операций в бухгалтерском и налоговом учётах, искажение сути операций и другие. Процессуальные



проблемы в доказывании факта этих действий, а также истинных целей сторон (фактически – притворного либо фиктивного характера этих сделок) не дают оснований для отнесения судом их к законным.

3. Минимизация налогов ведёт к ухудшению уровня правовой защищённости налогоплательщика.

Данный аспект налогового планирования минимизации налогообложения состоит в том, что методы налогового планирования, как правило, нетривиальны, следствием чего становится усложнение отношений, как внутри организации, так и с её контрагентами, в том числе – налоговыми органами. Так, применение «тех или иных форм гражданско-правовых договоров, дающих налогоплательщику максимальные налоговые выгоды, может привести к потере им ряда гарантий в области частного права, например, лишить его права в законном порядке приостанавливать определенные отношения с контрагентами, взыскивать убытки или каким-то иным способом защищать свои права.»<sup>14</sup>

По мнению Е.В. Хохловой, «... на практике у каждого налогоплательщика формируется определенное отношение к обязанности по уплате налогов, с учётом внутренней морали и принципов. В случае, если налогоплательщик полагает, что система налогообложения не основана на принципе равенства, он использует методы снижения налогового бремени и не чувствует за собой вины, поэтому зачастую имеют место случаи намеренного уклонения от уплаты налогов. Иными словами, одним из сдерживающих факторов против уклонения от уплаты налоговых платежей может быть уверенность налогоплательщика в справедливости существующей налоговой системы.»<sup>15</sup>

Рассмотрев в целом сущность уклонения от уплаты налогов и сборов возможно сделать вывод о том, что наличие данной проблемы свидетельствует о неурегулированности общественных отношений между налогоплательщиком и государством, причём чем выше уровень данной неурегулированности, тем большую значимость имеет и для налогоплательщика возможности уклониться

---

<sup>14</sup> Бахарева Т. В. Проблемы налогового планирования // Молодой ученый. 2015. №24. С. 382.

<sup>15</sup> Хохлова Е.В. К вопросу о проблеме уклонении от уплаты налогов // Вестник Сев.-Кав.ГУ. 2014. №2. С. 79.

от уплаты, и для государства – взыскать требуемую сумму.

## **1.2 Классификация способов уклонения от уплаты налогов и сборов**

Дадим классификацию способов уклонения от уплаты налогов и сборов. С учётом критерия отражения операций, В.Ю. Буровым выделены такие группы способов, как:

1. Способы, не подразумевающие сокрытия финансово-хозяйственной деятельности или её результатов.

Данная группа способов характерна тем, что в её рамках предполагается неправомерный налоговый учёт. При этом, учёт оборотов денежных средств на предприятии ведётся в соответствии с установленным порядком. Аналогичный характер сокрытия наблюдается и при неисполнении других требований закона. Ввиду того, что учёт ведётся в полном объёме, выявление нарушения достаточно просто осуществляется правоохранительными органами. К примерам таких способов уклонения от уплаты налогов и сборов возможно отнести:

- а) неправомерное использование льгот:
  - включение в штат неработающих сотрудников-инвалидов;
  - ведение основного вида деятельности под видом льготированного и прочие;
- б) занижение сумм уплаты налога на прибыль:
  - искусственное увеличение фонда оплаты труда за счёт раздутия штатной численности;
  - неправомерное отнесение доходов на финансовые результаты предприятия;
  - завышение внереализационных расходов;
- в) уклонение от уплаты и занижение НДС:
  - отсутствие начисления НДС по бартеру и взаимозачетам;
  - завышение в налоговых декларациях сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета;
  - неправомерное применение льготных ставок и прочее;
- г) уклонение от уплаты акцизов за счёт внесения в технологию производ-

ства подакцизной продукции незначительного изменения с целью вывода её из-под обложения акцизом, но фактического использования в прежнем порядке;

д) уклонение от уплаты подоходного налога:

– получение материальной помощи, персонального вознаграждения или возвратной ссуды;

– непредставление или искажение данных в декларации о годовом доходе и подобные.<sup>16</sup>

2. Способы уклонения от налогообложения, при которых финансово-хозяйственные операции полностью скрываются от бухгалтерского учёта, то есть от государственного контроля.

Особенностью данной группы способов является то, что при их реализации бухгалтерский учёт не ведётся, либо ведётся только в интересах налогоплательщика, без предъявления информации в каком-либо виде государственным органам, в результате чего отсутствует сколько-нибудь значимая возможность проверки сведений.

К подобным способам возможно отнести:

а) сокрытие объектов налогообложения:

– ведение финансово-хозяйственной деятельности без необходимой регистрации, постановки на учёт в Федеральной налоговой службе или лицензии, в том числе с использованием подложных документов и документов фальшивых фирм-однодневок;

– проведение финансово-хозяйственных сделок без фиксации в бухгалтерском учёте;

– уничтожение бухгалтерских документов после совершения сделки;

– ведение финансово-хозяйственной деятельности через счета других организаций или структурных подразделений без проводки по своим бухгалтерским счетам;

б) занижение объектов налогообложения:

---

<sup>16</sup> Буков В.Ю. Теневая деятельность субъектов малого предпринимательства и пути её легализации. Чита. Изд-во ЧитГУ, 2010. С. 19.

- внесение в бухгалтерские документы искаженных данных;
- отнесение части выручки на ненадлежащие бухгалтерские счета;
- создание неучтенных излишков продукции за счёт увеличения нормы убыли, необоснованного списания и прочие;

в) сокрытие средств от уплаты налогов при наличии недоимки по налогам или с целью неуплаты текущих налогов:

- создание искусственной дебиторской задолженности;
- отпуск товаров без предоплаты, в том числе на реализацию, без намерения возвращать выручку на счета предприятия;
- перечисление выручки на счета зависимых структур, не уполномочивая их уплачивать соответствующие налоги и прочие.<sup>17</sup>

3) теневые операции, применяемые для снижения налоговой нагрузки

К данной группе способов относятся следующие три вида, позволяющие снизить налоговую нагрузку:

а) полностью выводимые из-под бухгалтерского учёта. Данный способ включает методы уклонения от уплаты налогов в бюджет по сделкам, не нарушающим налогового законодательства. Данные сделки отражаются в бухгалтерском учёте, по ним рассчитывают необходимые к оплате налоги, которые в бюджет не перечисляют.

Далее, с помощью определенных финансово-хозяйственных операций они выводятся из одного легального оборота и направляются в другой оборот, который сам по себе тоже может быть легально оформлен. Также сделки могут не отражаться в учёте вообще, либо, что бывает чаще всего, маскируются под другие виды операций. В подобном случае они также представляют собой псевдооперации и могут как подпадать под понятие «налоговая преступность», так и выходить за его рамки;

б) направленные на сокрытие части оборота. Данный способ уклонения от налогообложения состоит в том, чтобы скрыть от проверок часть оборота,

---

<sup>17</sup> Буков В.Ю. Теневая деятельность субъектов малого предпринимательства и пути её легализации. Чита. Изд-во ЧитГУ, 2010. С. 22.

которая или вновь «вливается» в легальный оборот и учитывается в следующей финансово-хозяйственной операции, или выделяется и прямо или с помощью определенных операций, полностью, или на время выводится из-под легального учёта и становится теневой;

в) проводимые под видом других операций. Суть данного способа состоит в сокрытии операций от контроля со стороны налоговых органов путём маскировки этих операций под видом другой деятельности, для которой предусмотрены льготы или которая регулируется иным законодательством. В таком случае учитывается совсем не та операция, которая имела место на деле, то есть совершается псевдооперация.<sup>18</sup>

По мнению В. Радаева, способы уклонения от налогов и сборов могут быть классифицированы по следующим стратегиям:

- нелегальной хозяйственной деятельности;
- освобождения от налоговых платежей (льготы, политический сговор, неплатежи или их задержка);
- сокрытия результатов легальной деятельности (коррупционные соглашения, фиктивные операции и прочие).<sup>19</sup>

По мнению С.В. Барулина и Е.А. Ермаковой, возможно рассматривать способы уклонения от уплаты налогов и сборов на основании классификации операций, проводимых для этого предприятием. Данными авторами выделяются следующие виды способов:

- а) операции по сокрытию выручки или дохода, полученного предприятием:
- «лжеэкспорт», целью которого является использование нулевой ставки по НДС, заключающийся в оформлении реализации продукции под таможенный режим экспорта без реального перемещения товара за пределы таможенной территории страны;
  - сокрытие выручки от реализации продукции, товаров, работ или услуг

---

<sup>18</sup> Бузов В.Ю. Теневая деятельность субъектов малого предпринимательства и пути её легализации. Чита. Изд-во ЧитГУ, 2010. С. 25.

<sup>19</sup> Радаев В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности // Вопр. экономики. 2001. №6. С. 60.

при составлении соответствующих документов, предполагающих получение выручки (в прошлом или будущем). Сюда входит, например, отражение выручки как аванса с последующим вычетом НДС, исчисленных с сумм предоплаты, из общей суммы полученного НДС;

- подмена или уничтожение документов, свидетельствующих о получении выручки от розничной торговли;

- заключение договора о предоставлении займа и его не востребование в течение длительного периода времени, что позволяет трактовать данную сумму как выручку. При этом, заёмные средства не облагаются налогами, что позволяет избежать, по крайней мере, оборотного обложения НДС;

- отпуск товарно-материальных ценностей без составления счетов-фактур, с целью сокрытия фактических объёмов выручки, которая получена от реализации;

- реализация продукции, товаров, работ и услуг через доверенных лиц и неоприходование поступившей от них выручки в виде полученных ими наличных денежных средств;

- отсутствие отражения в бухгалтерской отчётности полученной за предоставленные предприятием займы другим предприятиям или организациям;

- предоставление в налоговые органы отчётности с заниженными показателями объёмов реализации продукции;

- завышение цены товаров и занижение количества их реализации в случае операций закупки у частных лиц;<sup>20</sup>

б) операции с использованием фондов предприятия для операций по уклонению от налогов:

- перечисление средств между материнской и дочерними предприятиями как финансовой помощи и применение методов трансфертного ценообразования внутри холдинга за произведённую продукцию, выполненные работы и предоставленные услуги, что позволяет скрыть реальную прибыльность отдельных предприятий, снизив её. Так как с убытка налог на прибыль не начис-

---

<sup>20</sup> Барулин С.В. Налоговый менеджмент. М. Дашков и Ко, 2012. С. 137.

ляется, это позволяет уменьшить объёмы уплаты данного налога по прибыльным участникам холдинга и оставить убыточными другие предприятия, хотя у последних и сокращается убыточность;

- формирование резерва по ремонту основных средств (начисление затрат на него) без фактического проведения ремонта, либо проведения ремонта в меньших объёмах;

- применение методов ускоренной амортизации основных средств при отсутствии оснований их применения. К примеру, списание в первый месяц полной стоимости оргтехники и последующее начисление сумм ежемесячной амортизации на неё;

в) операции уклонения от уплаты налогов, связанные с использованием расчётных счетов:

- нарушение сроков предоставления в федеральную налоговую службу сведений об открытии и закрытии расчётных счетов в банке, что не позволяет контролировать поступление и расходование средств по ним;

- взаимная договорённость с другими предприятиями и фактическое использование их расчётных счетов для проведения собственных хозяйственных расчётов;

- использование прочих (не относящихся к расчётным) счетов в коммерческих банках для проведения тех или иных финансовых или хозяйственных операций;

- невозврат полученной валютной выручки в РФ и её помещение на счета доверенного лица или иностранного партнёра, с целью последующего использования всей суммы и полученного банковского процента на собственные нужды без налогообложения;

- закрытие расчётных счетов в банке и формальное распределение имущества между акционерами (владельцами, пайщиками) – псевдоликвидация предприятия без окончания его деятельности как самостоятельной хозяйственной единицы;

- перечисление средств за выполненные работы (услуги) на личные счета

руководителей предприятий вместо расчётного счёта самого предприятия;

- заключение фиктивных или подложных договоров с иностранными контрагентами и зачисление им части полученной выручки от реализации за границей, с последующим уничтожением данных договоров, с целью сокрытия их условий и затруднения выявления порядка взаиморасчётов между налогоплательщиком и его контрагентами;

г) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемые путём манипуляций с расходами, применяемые для целей налогообложения:

- учёт брака по оптовым ценам вместо фактической себестоимости, и, таким образом, завышение объёмов затрат на производство на сумму прибыли, закладываемую в цену изделий;

- учёт в составе расходов на производство продукции затрат по содержанию аппарата управления вышестоящей (материнской) организации;

- отказ от составления дефектационных ведомостей, пообъектных актов на списание материалов и запасных частей для ремонта автотранспорта и другой техники при включении их в издержки производства в полной или частичной сумме;

- включение в состав расходов предварительной оплаты (авансов) за не полученную продукцию;

- необоснованное отнесение к расходам производства и завышение, таким образом, их объёмов, за счёт расходов, финансирование которых осуществляется за счёт прибыли, которая остаётся в распоряжении данного предприятия;

- завышение стоимости ввозимых из-за рубежа товарно-материальных ценностей, путём установления на них фиктивных цен, с целью завышения будущих фактических расходов;<sup>21</sup>

д) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемых посредством злоупотреблений в личных интересах:

- совмещение функций ответственных работников в государственных

---

<sup>21</sup> Барулин С.В. Налоговый менеджмент. М. Дашков и Ко, 2012. С. 139.



или муниципальных, а также в частных предприятиях, и, таким образом, использование в личных интересах товарно-материальных и денежных ресурсов;

- отражение на забалансовых счетах переданных в личное пользование товарно-материальных ценностей и денежных средств;

- заключение договора на аренду помещений для производственных нужд при фактическом использовании данных помещений с целью проживания сотрудников организации;

- неполная регистрация в учётных журналах взятых на складирование (хранение) товарно-материальных ценностей;

е) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемые путём формального увеличения числа сотрудников:

- формальное зачисление на работу инвалидов с целью получения льгот;

- формальное придание статуса ученика основным работникам предприятия с целью снижения сумм ЕНВД по видам деятельности, где базой исчисления выступает численность работников;

ж) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемые посредством подделки документов.

Следует отметить, что подобные способы уклонения от уплаты налогов могут являться уголовно наказуемыми. К ним относятся:

- формирование заведомо фиктивных закупочных документов;

- подделка финансово-расчётных документов;

- использование подложных документов для проведения коммерческих операций предприятия. Сюда относятся подложные накладные, использование потерянных паспортов лицами, ставящими подписи, предоставление документов, оформленных на других лиц.

з) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемые посредством неправомерного учреждения новых структур:

- создание коммерческих структур на базе предприятия без разделения финансово-хозяйственной деятельности;

- создание не предусмотренных законом благотворительных организаций

и фондов;

– ликвидация действующих предприятий и создание теми же учредителями новых структур, не являющихся их правопреемниками, в целях неуплаты сумм задолженности бюджету;

и) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемые путём неправомерного ведения деятельности:

– ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговом органе либо нарушение срока постановки на налоговый учёт;

– осуществление лицензируемой коммерческой деятельности без получения обязательной лицензии;

– реализация в другом регионе товаров, изготовленных данным предприятием, посредством частных лиц за денежное вознаграждение

– включение в договора крупных штрафных санкций государственными (муниципальными) предприятиями, налагаемых на негосударственные коммерческие организации, которые не обоснованы экономически, с целью сокрытия прибыли;

к) операции по уклонению от уплаты налогов, совершаемые посредством несоблюдения порядка регистрации и хранения денежных средств:

– неоприходование в кассе полученных в результате совершения финансово-хозяйственных операций наличных денежных средств;

– несоблюдение порядка хранения в кассе предприятия наличных денежных средств.<sup>22</sup>

По итогам проведённого в главе 1 анализа теоретических аспектов преступлений в сфере экономической деятельности возможно сформулировать следующие выводы:

1) уклонение от уплаты налогов представляет собой комплексный феномен, сущность которого представляет собой действие, следствием которого является непоступление средств в бюджет в виде налога. Содержание уклонения от уплаты налога включает в себя форму такого уклонения, а также метод как

---

<sup>22</sup> Барулин С.В. Налоговый менеджмент. М. Дашков и Ко, 2012. С. 144.

способ действия, направленный на это. Совокупность форм и методов уклонения составляет схему уклонения, в которой выделяются собственно схема уклонения от налогов, а также схема ухода от налогообложения;

2) существует легальный способ минимизации налогов, называемый налоговым планированием. Достижимое с его помощью уменьшение объёма налогов, как правило, приводит к существенному увеличению сложности операций и снижению надёжности правовой защиты налогоплательщика;

3) способы уклонения от уплаты налогов и сборов многообразны, и могут быть классифицированы по критерию отражения операций в отчётности, по видам применяемой стратегии, а также по видам операций, применяемых в данной деятельности.

## 2 ОСОБЕННОСТИ КВАЛИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РФ

### 2.1 Объект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов

По мнению А.А. Рождествой, «... непосредственным объектом преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов является порядок уплаты налогов».<sup>23</sup>

Такую точку зрения поддерживает и И.И. Кучеров, который обобщая считает, что «... непосредственным объектом налоговых преступлений является совокупность конкретных общественных отношений, возникающих по поводу исчисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей, а также в связи с осуществлением государственными органами контроля за полнотой и своевременностью уплаты».<sup>24</sup>

В то же время, по мнению И.М. Середы, в качестве объекта рассматриваемых налоговых преступлений выступают «... финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета за счёт поступлений налоговых платежей от налогоплательщиков – юридических и физических лиц».<sup>25</sup> Основное отличие данной точки зрения от двух вышеназванных состоит в том, что оно более широко раскрывает процесс уплаты налогов в их целевой части – как средства пополнения бюджета». При этом, данным автором указывается на то, что объект данных преступлений связан как с физическими, так и с юридическими лицами.

Рассмотрим объект преступления в увязке с теми сущностями, которые он затрагивает. Основной из них является налоговая система. По мнению В.Т. Батычко, «... налоговая система РФ функционирует в соответствии с положениями Налогового кодекса и принятых в его развитие других нормативных актов, которые определяют систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет,

---

<sup>23</sup> Рождествой А.А. Уголовно-исполнительное право. М. Омега-Л, 2014. С. 132.

<sup>24</sup> Кучеров И.И. Расследование налоговых преступлений: автореферат дисс. М., 1995. С. 19.

<sup>25</sup> Середина И.М. Уклонение от уплаты налогов и сборов, налоговые преступления против налоговой системы: понятие, характеристика и классификация // Бизнес в законе. 2005. №1. С. 25.

региональные и местные налоги и сборы, а также порядок и условия их уплаты».<sup>26</sup>

С точки зрения институционализма, «... налоговая система – это совокупность институтов и инструментов, используемых государством для централизации части национального дохода в бюджетах всех уровней с их последующим перераспределением в интересах государства. В качестве институтов выступают органы государственной власти, обеспечивающие сбор налогов и их мобилизацию в бюджеты всех уровней. Инструментами являются налоги, сборы, таможенные пошлины, обеспечивающие различные формы изъятия части национального дохода.»<sup>27</sup>

Таким образом, рассматривая объект преступления под углом налоговой системы, возможно сделать вывод о том, что уклонение от уплаты налогов представляет собой деятельность, которая направлена на подрыв или ослабление деятельности институтов государства, а следовательно – подрыв общественных отношений, связанных распределением и перераспределением общественного продукта.

Деятельность любой системы полно характеризуется функциями, которые она реализует. Налоговая система выполняет следующие функции:

– фискальную, то есть служит источником доходов государства и финансирования государственных;

– перераспределительную или социальную, то есть способствует поддержанию социального равновесия путём изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп. Налоги сглаживают неравенство между богатыми и бедными;

– экономическую (регулирующую). С помощью налогов государство воздействует на воспроизводство как со стороны совокупного спроса (через государственные расходы и изменение доходов), так и со стороны совокупного предложения (через стимулирование производителей).

---

<sup>26</sup> Батычко В.Т. Уголовное право. Общая и особенная части. М.: Инфра-М, 2016. С. 178.

<sup>27</sup> Алёхин Э.В. Государственное и муниципальное управление. Пенза, 2007. С. 134.

Рассматривая уклонение от уплаты относительно функций налоговой системы возможно сделать вывод о том, что на фискальную функцию такие преступления оказывают относительно небольшое влияние, так как она слабо зависит от объемов поступивших средств, разве что как источник дохода лиц, которые непосредственно организуют сбор налогов и сборов.

Однако, применительно к перераспределительно-социальной функции уклонение от уплаты налогов имеет прямое отношение и оказывает такое же прямое воздействие. Оно заключается в том, что преступления рассматриваемой направленности снижают объемы возможностей государства по перераспределению ресурсов, что негативно сказывается на проводимых им программах – выплата пенсий, социальном обеспечении, поддержке безработных, медицинском обслуживании и прочих.

Также, напрямую влияет на уклонение от уплаты налогов и сборов и на экономическую (социальную) функцию государства, так как не позволяет ему в полной мере рассчитывать на те финансовые возможности, которые были бы в случае полной уплаты налогов и сборов.

Нормативно-законодательное определение понятий «налог» и «сбор» установлено в Налоговом Кодексе РФ. Согласно п. 1 ст. 8 Налогового Кодекса РФ (НК РФ), «... Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.»

Согласно п. 2 ст. 8 НК РФ, «...Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах террито-

рии, на которой введён сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.».

«Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и(или) сборы. Подлежащие налогообложению физические лица обязаны вести в установленном порядке учёт своих доходов(расходов) и объектов налогообложения, а также представлять в налоговый орган по месту учёта в установленном порядке налоговую декларацию по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.»<sup>28</sup>

Проведём отграничение предмета уклонения от уплаты налогов от объекта данного преступного деяния. Как указывает Н.И. Ветров и Ю.И. Ляпунова, «... В теории уголовного права общепринято считать, что предмет преступления – это вещь материального характера, на которую посягает преступление.»<sup>29</sup>

Относительно предмета уклонения от уплаты налогов выдвигаются различные точки зрения. Так, например, предметом этого преступления называются:

- налоги, сборы и страховые взносы,<sup>30</sup>
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль и налог на добавленную стоимость (НДС),<sup>31</sup>
- суммы налогов, не уплаченных физическими лицами в результате уклонения от выполнения налоговых обязательств;<sup>32</sup>
- неуплаченный налог в крупном размере и налоговая декларация,<sup>33</sup>
- конституционная обязанность платить законно установленные налоги и

<sup>28</sup> Батычко В.Т. Уголовное право. Общая и особенная части. М. Инфра-М, 2016. С. 178.

<sup>29</sup> Уголовное право / под ред. Н.И. Ветрова. М. Инфра-М, 1997. С. 188.

<sup>30</sup> Пинкевич Т.В. Уголовная ответственность за преступления в сфере экономической деятельности. Ставрополь, 1999. С. 114.

<sup>31</sup> Истомин П.А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: Дис. канд. юрид. наук. Ставрополь, 2000. С. 107.

<sup>32</sup> Истомин В.Г. Проблема ответственности физических лиц за уклонение от уплаты налогов: Уголовно-правовой и социальный аспекты // Российский юридический журнал. Екатеринбург, 1999. № 3. С. 147.

<sup>33</sup> Гаухман Л.Д. Преступления в сфере экономической деятельности. М.: Инфра-М, 1998. С. 25.

сборы.<sup>34</sup>

По мнению А.А. Коновода, существует определённая необоснованность рассмотрения в качестве предмета преступления, предусмотренного ст. 198 и 199 УК РФ таких объектов, как:

- налоги всех разновидностей;
- сборы;
- страховые взносы во внебюджетные фонды;
- налоговые декларации;
- конституционная обязанность уплаты налогов.<sup>35</sup>

Данная позиция основывается на следующих соображениях:

1) собственно налоги и сборы не являются предметами преступного посягательства, ввиду того, что они нематериальны, а их сущность возможно определить как специфический механизм, посредством которого осуществляется отчуждение собственности, принадлежащей физическим и юридическим лицам;

2) особенностью налогового законодательства РФ является то, что оно не связывает подачу налоговой декларации с выполнением обязанности по уплате налогов. Вследствие этого, налоговая декларация не может являться предметом преступления, предусмотренного ст. 198 и 199 УК РФ, а лишь средством совершения данных преступлений. В поддержку данного тезиса указывается тот факт, что в значительной части выявленных случаев в налоговые декларации и документы бухгалтерской отчётности вносятся заведомо ложная информация, посредством чего и совершаются вышеуказанные налоговые преступления. Налоговая декларация является лишь результирующим документом, в котором отражается фактически проведённое незаконное воздействие на первичные документы, отражающие те или иные стороны хозяйственной жизни;

3) И.М. Середа справедливо указывает на то, что конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы нематериальна, в свя-

---

<sup>34</sup> Улезько С.И. Теоретические основы исследования уголовно -правовой охраны налоговой системы России: Автореф. дис. д-ра юрид. наук. М., 1998. С. 134.

<sup>35</sup> Коновод А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. 2015. №4. С. 183.



зи с чем справедливо то, что «... налоговые преступления не всегда совершаются способом сокрытия от государства обязанности уплатить налог. Вполне можно представить, каким образом конституционные обязанности можно выполнять и уклоняться от их исполнения. Но трудно представить результат воздействия на конституционную обязанность. Никакое неправомерное поведение не может исключать, умалять, изменять содержание юридической обязанности; в этой связи возникают лишь другие обязанности, вытекающие из факта привлечения к уголовной ответственности.»<sup>36</sup>

Возможно принять точку зрения И.И. Кучерова о том, что «... следует согласиться с теми учеными-правоведами, которые в качестве предмета уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц предлагают рассматривать не сами налоги и сборы, а подлежащие перечислению в бюджет денежные средства в размерах, соответствующих ставкам этих налогов или размерам сборов.»<sup>37</sup>

Как замечает А.А. Коновод, «... денежные средства материальны, а следовательно, являются предметом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. При этом для наступления уголовной ответственности размер неуплаченных денежных средств должен признаваться крупным с точки зрения уголовного закона.»<sup>38</sup>

## **2.2 Субъект преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов**

Рассмотрим субъектов преступлений, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ.

Основной особенностью субъектов данных преступлений является то, что в них одной из сторон является государство, а с другой – налогоплательщик (юридическое или физическое лицо). При этом, понятие государства в данном случае должно рассматриваться с точки зрения входящих в него органов. При этом, данные субъекты взаимодействуют между собой:

---

<sup>36</sup> Середа И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии: Дис. ... д-ра юрид. наук. Иркутск, 2006. С. 181.

<sup>37</sup> Кучеров И.И. Налоговая преступность: Криминологические и уголовно-правовые проблемы: Дис. д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 185.

<sup>38</sup> Коновод А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. 2015. №4. С. 183.

а) налоговые органы в лице их должностных лиц осуществляют контроль за правильностью налогообложения со стороны контролируемых лиц и организаций;

б) налогоплательщики, в случае наличия у него объекта налогообложения, должны обеспечить правильное ведение учёта, предоставление в налоговые органы достоверных и правильных документов, касающихся исчисления и уплаты налога по такому объекту, а также сведений, которые необходимы для контроля правильности уплаты налога со стороны налоговых органов.

Изучив структур отношений, связанных с формированием бюджета, путём уплаты налогов, возможно сделать вывод о том, что и объекты налогообложения, и налоговые платежи являются структурным элементом бюджета, обеспечивая ему необходимую материальность. Данная материальность является в некотором роде опосредованной, по причине того, что денежные средства позволяют бюджету формировать посредством их использования те или иные материальные потоки.

Скрывая объект налогообложения, налогоплательщик способствует тому, что сложившиеся финансовые отношения в государстве в той или иной степени нарушаются. Однако, пожалуй, более важным является то, что налогоплательщик исключает себя из таких отношений. При этом, если при уплате налогов он может претендовать на те или иные общественные выгоды, то при уклонении от уплаты налогов – нет. При этом, важным моментом здесь является соотношение получаемых выгод и объём уплачиваемых налогов. Неэффективное государство в лице своих органов часто способствует уклонению от налогов, так как в таком случае оно не может обеспечить тот объём выгод, который обеспечивает себе лицо, укrywшееся от налогообложения, за счёт приобретения таких услуг (выгод) на рынке.

В качестве наиболее частого субъекта налоговых правоотношений в лице государства выступает Федеральная налоговая служба как подразделение Министерства финансов РФ. Полномочия и состав налоговых органов определяется Законом РФ № 943-1 от 21.03.1991 г. «О налоговых органах РФ».

В состав налоговых органов входят государственные налоговые инспекции в субъектах РФ и органах местного самоуправления. Основное оперативное звено – городские и районные налоговые инспекции, поскольку именно они осуществляют непосредственный налоговый контроль и ведут учёт налогоплательщиков. В свою очередь Федеральная налоговая служба контролирует деятельность нижестоящих налоговых органов, координирует взаимодействие органов налоговой службы с другими контролирующими и правоохранительными органами.

Необходимо отметить, что ФНС РФ в своей деятельности осуществляет функции, которые ранее были у Федеральной Таможенной службы и государственных внебюджетных фондов – Пенсионного фонда, Федерального фонда обязательного медицинского страхования, Фонда социального страхования.

Другой стороной в налоговых правоотношениях выступают налогоплательщики, к которым относятся юридические и физические лица. На них законом возложена обязанность уплаты налогов за счёт собственных средств в установленные сроки. Данная обязанность у субъектов возникает после регистрации их в качестве налогоплательщиков в регистрирующем государственном органе.

Особенностью налогового платежа является то, что его исполнение осуществляется за счёт средств налогоплательщика – его собственности в широком понимании. При этом, законной собственностью она становится только в том случае, если она приобретена также законным путём.

При любой неуплате налогов из части собственности, приобретённой незаконно, возникает ущерб государству. Однако, данный ущерб является финансовым, а не налоговым. Так, в случае незаконного дохода (например, в случае его получения без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя) отсутствует объект налогообложения, который является важным элементом налоговых правоотношений.

Субъекты налоговых отношений устанавливают друг с другом связи социального характера. Формирование данных связей обуславливается взимае-

мыми одной стороной (государством) налоговых платежей в свою пользу. Однако, по справедливому замечанию В. Дымченко, «...налоговая система – это не только система налогов, но и другие обязательные платежи.»<sup>39</sup> Данная точка зрения подтверждается и позицией Конституционного Суда РФ, который к отнесит к налоговым платежам любое изъятие средств для финансирования публичных расходов. «Рассмотрев вопрос о соответствии Конституции Российской Федерации п. 8 и 9 Постановления Правительства РФ от 01.04.96 г. № 479 «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет», Конституционный Суд РФ своим Постановлением от 01.04.97 г. № 6-П признал, что любые изъятия средств для финансирования публичных расходов являются элементами налоговой системы.»<sup>40</sup>

### **2.3 Объективная и субъективная сторона преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов**

Рассматривая уклонение от уплаты налогов с объективной стороны, состав преступлений, установленных ст. 198 и 199 УК РФ может быть выражен в двух формах:

1) бездействие – уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путём непредставления налоговой декларации или иных документов, предоставление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;

2) действие – включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

По данным А.А. Конова, «... достаточно частым способом совершения преступления является непредоставление декларации. Так, например, Кировским районным судом г. Хабаровска индивидуальный предприниматель был приговорен к наказанию в виде штрафа в размере 100 тыс. руб. за то, что в период с 2009 по 2011 год он не представлял декларации в налоговые органы, ук-

---

<sup>39</sup> Дымченко В. Российское налоговое право. Общая часть. – Владивосток: Изд-во ДГУ, 1994. С. 8.

<sup>40</sup> Середа И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии: Дис. ... д-ра юрид. наук. Иркутск, 2006. С. 183.

лонившись от уплаты НДС на общую сумму 745103 рубля и НДСЛ на общую сумму 423640 руб.». <sup>41</sup>

Как справедливо замечает А.Е. Тесленко, «... Конкретные способы совершения уклонения от уплаты налогов (сборов), действительно, нельзя конкретизировать в уголовном законе. И дело не в том, что их множество, а в том, что рассматриваемые уголовно-правовые нормы относятся к бланкетным. Это значит, что непосредственно регулятивное законодательство является источником или «творцом» этих способов, именно в нем содержится и порядок совершения определенных действий, основания их совершения, перечень соответствующих нарушений и др. Только через обращение к регулятивному законодательству возможно установить нарушение (либо нарушения), послужившее отправной точкой преступления, и только с помощью нарушения возможно раскрыть весь механизм совершения преступления.». <sup>42</sup>

Соответственно, для того, чтобы дать характеристику объективной стороны состава уклонения от уплаты налогов или сборов, требуется установить только наличие факта бездействия виновного лица, но также отследить всю цепь совершённых данным лицом налоговых нарушений, которые сопровождали данное бездействие.

«Даже в случае простого бездействия – непредставления налоговой декларации – лицо фактически совершает два налоговых нарушения: не уплачивает налоги и не представляет налоговую декларацию в установленный законом срок.». <sup>43</sup>

Считается, что всякие действия, предшествующие криминализованному неисполнению обязанности, выходят за пределы объективной стороны состава уклонения от уплаты налогов (сборов). В связи с этим искажение первичной учётной бухгалтерской документации необходимо рассматривать как приготовление к налоговому преступлению. Однако, в соответствии с требованиями

---

<sup>41</sup> Коновод А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. 2015. №4. С. 184.

<sup>42</sup> Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. 2011. № 2. С. 165.

<sup>43</sup> Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. 2011. № 2. С. 165.

ми ст. 30 УК РФ, уголовное наказание здесь будет только в случае совершения преступления, которое предусмотрено ч. 2 ст. 199 УК РФ.

При этом, что заведомо ложная информация может быть одинаково внесена как непосредственно в налоговую декларацию или иные отчётные документы, обязательные для представления, так и в первичные документы бухгалтерского учёта, на основе которых впоследствии и составляются налоговые декларации и прочие отчётные документы, куда ложная информация фактически автоматически переходит. По мнению Е.В. Румянцевой «...На основе первичных документов составляются учётные регистры, согласно которым впоследствии составляется отчётность, соответственно внесение искажений в первичные документы делает недостоверной всю последующую цепочку бухгалтерского документооборота.»<sup>44</sup>

При этом, хозяйствующий субъект исправно представляет налоговую отчётность, однако, на определённом этапе хозяйственной деятельности совершается искажение информации, что влечёт недостоверность всей последующей бухгалтерской отчётности. Принявший Постановление № 64 Пленум Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. подробно описал круг сведений, которые могут быть искажены в налоговой декларации и иных отчётных документах.

Рассматривая суть такого искажения, можно говорить о том, что оно аналогично с нарушением норм регулятивного законодательства. Так, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, бухгалтерский учёт определяется, как «... формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на её основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.» (ст. 1 Закона).<sup>45</sup>

Следовательно, по мнению А.Е. Тесленко, «... отсутствие учёта операции, либо искажение первичных учётных документов, а равно их уничтожение

---

<sup>44</sup> Румянцева Е.В. Уклонение от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ): уголовно-правовая характеристика и проблемы квалификации. Ярославль. ЯрГУ. 2003. С. 102.

<sup>45</sup> Закон «О бухгалтерском учёте в РФ» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

представляют собой нарушения норм регулятивного законодательства. Если такое нарушение совпадает с обманом, то налицо уже включение заведомо ложных сведений в бухгалтерские документы, которое автоматически перерастает в уголовно-наказуемое включение заведомо ложных сведений в налоговую декларацию и иные отчётные документы, при условии достижения криминального порога суммы неуплаченных налогов (сборов). При этом включение заведомо ложных сведений перейдет в уголовно-правовую плоскость только на этапе представления документов в налоговые органы, несмотря на то, что фактически искажение могло произойти значительно раньше. В этом случае развитие причинно-следственной связи между начальным действием (бездействием) приготовления и окончанием уклонения в виде неуплаты налоговых платежей приобретает достаточно сложный характер.»<sup>46</sup>

Для того, чтобы правило квалифицировать деяние, требуется установление причинной связи по всей цепочке фактов, начиная от факта первого нарушения, и до получения преступного результата, который заключается в неуплате налоговых платежей в бюджетную систему страны, исходя из установленного объёма.

Отдельными аспектами преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов являются следующие:

1) «первоначальное действие (бездействие) должно обладать признаком антисоциальности, то есть заключать в себе определенный риск либо возможность наступления вредных последствий. Если действие было социально полезным или социально нейтральным, оно из дальнейшего установления причинной связи исключается. В нашем случае установление факта обмана должно быть связано с нарушением регулятивного законодательства, например, правил ведения бухгалтерского учёта. В противном случае исследование причинной связи должно прекращаться.»<sup>47</sup>;

По данному поводу Н.Ф. Кузнецова утверждает, что «... В сложной цепи

---

<sup>46</sup> Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. 2011. № 2. С. 165.

<sup>47</sup> Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. 2011. № 2. С. 166.

детерминации общественно опасных последствий надо вычлени́ть антисоциальные, неправомерные с точки зрения административного, трудового, гражданского, экологического и т.п. права деяния или резко противоречащие основа́м нравственности действия (бездействие), в которых содержится та толика риска, возможности причинения вреда, которая позволяет продолжить анализ казуальности.»<sup>48</sup>

Такая позиция подтверждается и позицией Конституционного Суда РФ. В своём постановлении от 27.05.2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Пиковой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» он постановил, что в случаях, когда налогоплательщик использует не противоречащие закону способы снижения объёмов налоговых платежей или допускает неуплату налога по неосторожности, это не даёт правоприменителю оснований для произвольного привлечения к уголовной ответственности за неуплату налога;

2) «... нельзя ставить под сомнение наличие причинной связи при бездействии. Оно, наряду с действием, является разновидностью формы поведения, когда последствия наступают, несмотря на то, что закон возложил на виновное лицо прямую обязанность по недопущению наступления таких последствий и такая возможность у бездействующего лица имелась.»<sup>49</sup>;

3) наличие объективной причинно-следственной связи предполагает её исследование, вне зависимости от наличия вины. При этом, требуется помнить о том, что наличие причинной связи есть лишь объективное основание уголовной ответственности. В связи с этим, помимо такой связи между деянием и последствием, требуется установить, есть ли виновная связь между ними в форме умысла. При отсутствии субъективного основания – вины, например, в случае бухгалтерской ошибки, безусловно, исключает наличие состава преступления. Необходимо отличать причину закономерно необходимую и закономерно слу-

---

<sup>48</sup> Курс уголовного права / под ред. Н.Ф. Кузнецовой. М.: Зерцало, 1999. С. 253.

<sup>49</sup> Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. 2011. № 2. С. 166.



чайную. При этом, в последнем случае вина исключается, однако, не исключается наличие причинной связи. Наличие факта обмана всегда предусматривает как искажение информации, так и наличие недобросовестности лица, которое совершает данное искажение умышленно. При этом, данная сторона обмана является субъективной стороной преступления;

Практика применения статей 198 и 199 УК показывает, что налоговые преступления не совершаются одномоментно. Как правило, такие деяния растягиваются во времени, проходят через значительное количество стадий. К ним могут привлекаться широкий круг лиц. При этом, возможна ситуация, когда часть привлечённых лиц действует неумышленно, либо осознавать только противоправность своих действий, но не осознавать преступных последствий, которые выражаются в неуплате сумм налогов или сборов. Соответственно, не может исключаться объективность развития причинной связи;

4) исследование причинной связи предполагает широкий круг исследований, исходя из её комплексного взаимодействия с теми или иными конкретными обстоятельствами деяния. Здесь должны учитываться:

- налоговое законодательство;
- ведомственные нормативные акты;
- внутренние должностные инструкции;
- обстановка;
- место и время совершения преступления;
- прочие обстоятельства совершённого налогового преступления.

Как указал Конституционный Суд РФ в своём Постановлении от 27.05.2003 г. № 9-П, «...только комплексное толкование формулировок закона с учётом их места в системе нормативных предписаний даст возможность оценить используемое в законе понятие, а также и совершенное деяние с точки зрения правомерности либо противоправности.»<sup>50</sup>

Следовательно, «... если уклонение от уплаты налогов (сборов) заключа-

---

<sup>50</sup> Постановление Конституционного суда №9-П от 27.05.2003 «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Пиковой, Р.В. Рукавишника, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова». Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

ется во включении заведомо ложных сведений в налоговую декларацию либо иные документы, то для привлечения виновного лица к уголовной ответственности необходимо установление его поведения, предшествующего факту уклонения, в частности, совершение первоначального факта обмана, сопряженного с нарушением, например, правил ведения бухгалтерского учёта. Несмотря на то, что ни обман, ни нарушение не обладают характером и степенью общественной опасности, необходимыми для признания деяния преступлением, именно с них фактически начинается преступное уклонение. В противном случае заведомо ложность сведений просто не доказуема.»<sup>51</sup>

В соответствии со ст. 80 НК РФ под налоговой декларацией понимается «... письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведённых расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.»<sup>52</sup>

К иным документам, которые должны обязательно предоставляться в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах относятся любые объективно необходимые документы, требующиеся для исчисления и уплаты налогов и указанные в соответствующих статьях НК РФ, а также нормах действующего налогового законодательства РФ. Сюда относятся, например:

- выписки из книги учёта доходов и расходов;
- выписки из книги продаж;
- копия журнала полученных и выставленных счетов фактур согласно ст. 145 НК РФ;
- расчётные ведомости и ведомости авансовых платежей (ст. 398 и 243 НК РФ)

---

<sup>51</sup> Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. 2011. № 2. С. 165.

<sup>52</sup> Налоговый кодекс РФ [Электр. источник]. – www.consultant.ru. – 01.01.2017.

- годовые отчёты (ст. 307 НК РФ);
- справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ);
- документы, которые подтверждают право на предоставление налоговые льготы и другие.

Пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ прямо устанавливается обязанность по предоставлению документов налоговым органам должностными лицами организаций – налогоплательщиков.

«Совершение уклонения в виде предоставления ложных сведений может иметь различные проявления. Заведомая искажённость данных возможна при одновременном наличии двух квалифицирующих признаков:

- 1) относимости данных к исчислению налогов;
- 2) их очевидного для лица несоответствия реальной налогооблагаемой базе.»<sup>53</sup>

По мнению А.Х. Аликперова и Э.Ф. Побегайло «... заведомо искажёнными будут являться данные относительно расчётов налоговой базы, величины доходов, расходов или льгот, учитываемых при исчислении налогов или сборов, а также данные, неверно отражающие факты ввиду игнорирования существенно важной для уплаты налогов информации.»<sup>54</sup>

Согласно ст. 38 НК РФ, «... включение в декларацию и иные документы заведомо ложных сведений представляет собой осознанное умолчание о фактически возникших за истекший налоговый период объектах налогообложения», в том числе о доходах, а также необоснованное изменение характеристик, позволяющее уменьшить налоговую базу, в частности, завышение размеров произведённых расходов.

Подобной позиции придерживается и Верховный Суд РФ. Он толкует включение в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений как умышленное указание в них любых

---

<sup>53</sup> Коновод А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. 2015. №4. С. 185.

<sup>54</sup> Практический комментарий к Уголовному кодексу РФ / под общ. ред. А.Х. Аликперова, Э.Ф. Побегайло. – М.:Инфра-М, 2001. С. 495.

не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчёте налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов. По его мнению «... включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведённых расходов, которые учитываются при исчислении налогов. К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесённых расходов, полученных доходов, искажение в расчётах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вменённый доход и прочего.»<sup>55</sup>

В том случае, если лицо в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов подделывает официальные документы организации, которая предоставляет права или освобождает от обязанностей, а также бланков, печатей, штампов, содеянное им при наличии к тому оснований влечёт уголовную ответственность по совокупности преступлений, которые предусмотрены статьями 198 УК РФ и 327 УК РФ.

По данным А.А. Коновода, «... одной из наиболее распространённых разновидностей включения в декларацию заведомо ложных сведений является полное или частичное неотражение полученных доходов. Например, в г. Биробиджан Еврейской автономной области индивидуальный предприниматель был привлечен к ответственности за уклонение от уплаты налогов, так как в налоговой декларации за 2010-2011 г. указал нулевые показатели НДС и занизил сумму полученного дохода за 2011 г. Схожие действия были совершены индивидуальным предпринимателем, который, находясь на упрощенной системе налогообложения, превысил размер дохода в 15 млн. рублей, что повлекло за собой

---

<sup>55</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ, 2007. №3. С. 21.

его перевод на общий режим налогообложения и, подавая декларации за период с 01.01.2007 г. по 31.12.2009 г., занизил размер полученного дохода в 2 раза.»<sup>56</sup>

Время совершения преступления по уклонению от уплаты налогов и сборов является элементом объективной стороны. Правильность определения времени совершения данного преступления является необходимым условием для привлечения к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ. Необходимо иметь в виду, что, если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления, что установлено п. 2 ст. 81 НК РФ.

По мнению С.И. Улезько и М.Б. Смоленского, «... в случае уклонения от уплаты налога путём непредставления налоговой декларации моментом окончания этого преступления считается момент истечения установленного законом срока для представления декларации в налоговый орган.»<sup>57</sup>

«Преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ считается оконченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, которые установлен налоговым законодательством.

Определение момента окончания подобного преступления зависит от ответов на следующие вопросы:

- 1) какой срок представления налоговой декларации установлен в отношении данного налога для группы налогоплательщиков, к которой относится подозреваемый;
- 2) какой срок уплаты установлен в отношении данного налога для группы налогоплательщиков, к которой относится подозреваемый;
- 3) когда обязанность по уплате налогов и (или) сборов считается исполненной, и была ли она исполнена к моменту обнаружения признаков данного преступления;
- 4) превышает ли сумма налога (сбора), неуплаченного за период три фи-

---

<sup>56</sup> Коновод А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. 2015. №4. С. 187.

<sup>57</sup> Комментарий к Уголовному кодексу РФ с постановочными материалами и судебной практикой / под ред. С.И. Улезько, М.Б. Смоленского. Ростов н/Д, 2002. С. 437.

нансовых года подряд, установленный размер?».<sup>58</sup>

Обязательным признаком состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов, определяемый согласно примечаниям к ст. 198 УК РФ. При этом крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов определяется за период в пределах 3 финансовых лет подряд. Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион восемьсот тысяч рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. руб.

Субъективная сторона преступления характеризуется прямым умыслом. Лицо сознает, что уклоняется от уплаты налога в крупном размере, и желает этого.

По мнению И.Я. Козаченко и Г.П. Новосёлова, «... действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших уклонению от уплаты налогов гражданином, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении преступления, т. е. по ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 198 УК РФ, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности – то и по соответствующим статьям УК РФ, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (ст. 285, 290, 292 УК РФ).».<sup>59</sup>

По итогам проведенного в главе 2 исследования возможно сделать следующие выводы:

---

<sup>58</sup> Коновод А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании // Известия ТулГУ. 2015. №4. С. 188.

<sup>59</sup> Уголовное право. Особенная часть / под ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новосёлова. М. Норма, 2008. С. 440.

1) в качестве непосредственного объекта преступления, состоящего в уклонении от уплаты налогов и сборов является порядок уплаты налогов. Неуплата налогов имеет следствием негативные последствия для государства и в целом для страны;

2) в качестве субъектов в преступлениях по уклонению от уплаты налогов и сборов выступают, с одной стороны, налогоплательщики, а с другой – налоговые и другие органы, ответственные за уплату налогов и сборов;

3) состав преступления с объективной стороны представляет собой деяние, которое может быть совершено в двух формах – бездействия (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путём непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным), либо действия – включения в налоговую декларацию или другие обязательные к предоставлению документы заведомо ложных сведений;

4) предметом уклонения от уплаты налогов и сборов являются подлежащие перечислению в бюджет денежные средства в размерах, соответствующих ставкам этих налогов или размерам сборов. Преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ считаются законченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий период налогообложения в соответствии с налоговым законодательством;

5) квалифицирующим признаком состава преступления, предусмотренного ст. 198 и 199 УК РФ, является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов.

### 3 ТЕКУЩИЕ ПРОБЛЕМЫ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НЕЁ ПРИ УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

#### 3.1 Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и сборов

По мнению И.Н. Соловьёва, в качестве основных проблем квалификации преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов выступают:

##### 1. Предмет доказывания по делам о налоговых преступлениях.

Наблюдается практика, при которой суды в ряде уголовных дел в качестве основного доказательства вины лица в совершении налогового преступления требуют установления направлений использования денежных средств либо имущества, полученных вследствие уклонения от уплаты налогов. По мнению прокуратуры и органов предварительного следствия, это является излишним, и выходит за пределы доказывания состава по ст. 198 и 199 УК РФ.

«Органы предварительного следствия и прокуратуры исходят из того, что необходимо доказать факты совершения сделки, выполнения работ, оказания услуг, получения оплаты (то есть возникновения объекта налогообложения), сокрытия данного объекта или его недостоверного отражения по учёту и отчетности, факт неуплаты налогов с данного объекта. Доказывание же дальнейшей судьбы денежных средств и имущества, полученных от неуплаты налогов для привлечения лица к уголовной ответственности, является необязательным»;<sup>60</sup>

##### 2. Определение момента окончания преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ.

Данный вопрос является широко дискуссионным в российской правовой практике. Так, по мнению Б.В. Здравомыслова, данный момент наступает при истечении сроков подачи декларации, либо с момента подачи искажённой декларации.<sup>61</sup>

По мнению Л.Д. Гаухмана и С.В. Максимова, « ... моментом окончания уклонения гражданина от уплаты налога путём включения в декларацию заве-

<sup>60</sup> Соловьёв И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. М: Консультант, 2015. С. 16.

<sup>61</sup> Уголовное право РФ. Особенная часть / под ред. Б.В. Здравомыслова. М.: Юрист, 2000. С. 232.



домо искаженных данных о доходах или расходах является истечение месячного срока после подачи декларации в налоговый орган, то есть число следующего месяца, следующего за числом подачи декларации. Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса путём их фактического неплатежа является окончанным преступлением с момента истечения срока платежа, установленного законом или другими нормативными правовыми актами.»<sup>62</sup>

В то же время, согласно п. 5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 04.07.1997 г. «О некоторых вопросах применения судами РФ уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов», предусмотренные ст. 198 и 199 НК РФ преступления считаются окончанными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Таким образом, законодатель предполагает, что момент истечения срока уплаты налога (сбора) является моментом окончания налогового преступления;

3. Проблема квалификации состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ. По данному виду преступлений существует дискуссия о том, является ли он материальным или формальным. По мнению Н.А. Лопашенко, данный состав формальный, ввиду окончания преступления с момента фактической неуплаты налога в установленные сроки.<sup>63</sup>

Другой точки зрения придерживается Б.В. Здравомыслов, который утверждает, что данный состав является материальным.<sup>64</sup> С ним солидарен и И.Н. Соловьёв, указывающий на то, что данная статья предусматривает привлечение к уголовной ответственности только при наступлении чётко определённых вредных последствий, выражающихся в недополучении бюджетом сумм налогов;<sup>65</sup>

4. Слияние налоговых преступлений со ст. 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство». Исходя из логики законодательства, применение совокупности ст. 171 и 198, а также ст. 171 и 199 возможно только в случае одновре-

<sup>62</sup> Уголовное право. Особенная часть / под ред. Л.Д. Гаухмана, С.В. Максимова. М.: Юрист, 1999. С. 306.

<sup>63</sup> Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности. Ростов н/Д, 1999. С. 327.

<sup>64</sup> Уголовное право РФ. Особенная часть / под ред. Б.В. Здравомыслова. М.: Юрист, 2000. С. 237.

<sup>65</sup> Соловьёв И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. – М: Консультант, 2015. С. 18.

менного выявления фактов осуществления незаконной предпринимательской деятельности и уклонения от уплаты налогов от легитимной деятельности. Согласно п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 04.07.1997 г. № 8, «... налогообложению подлежат доходы, полученные физическим лицом в связи с осуществлением им любых видов предпринимательской деятельности. Исходя из этого, действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющегося от уплаты налога с доходов, полученных в результате такой деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. ст. 171 и 198 УК РФ».<sup>66</sup>

Эту же точку разделяет и В.П. Верин, который указывает на то, что «...действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющегося от уплаты налога с доходов, полученных в результате такой деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 171 и 198 УК РФ. ».<sup>67</sup>

Однако по мнению И.Н. Соловьёва, деятельность, связанная с извлечением дохода (предпринимательская) без регистрации является незаконной, следовательно, не подлежит налогообложению, полученные таким образом доходы преступны и в полном объёме подлежат изъятию в доход государства.<sup>68</sup>

Однако, по нашему мнению, подход И.Н. Соловьёва является дестимулирующим для экономических субъектов, несмотря на то, что данный подход правомерен;

5. Трактовка наличия умысла Наличие умысла при совершении преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ является обязательным. При

---

<sup>66</sup> Постановление Пленума ВС РФ от 04.07.1997 г. «О некоторых вопросах применения судами РФ уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» [Электр. источник]. – URL: consultant.ru. – 01.01.2017.

<sup>67</sup> Верин В.П. Преступления в сфере экономики. М. Юрист, 2001. С. 101.

<sup>68</sup> Соловьёв И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. М: Консультант, 2015. С. 20.

этом, наличие прямого умысла предполагает, что лицо, совершившее преступление предполагает:

- общественную опасность своего действия (бездействия);
- предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий;
- желало наступления этих последствий.

Однако, как указано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. «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», диспозиции ст.198 и 199 УК РФ не обеспечивают однообразного толкования закона. Доказывание умысла лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, не определено конкретным перечнем и не обосновано конкретной нормативной базой, многое отнесено законодателем на чисто субъективную оценку следователя, ведущего предварительное расследование, а также субъективную оценку работников прокуратуры и суда. По мнению Конституционного лица, использование термина «уклонение» предусматривает наличие в составе преступления умысла.

В связи с этим органам уголовного преследования необходимо доказывать незаконность действий налогоплательщика, а также наличие умысла на уклонение от уплаты налогов, что соответствует п. 1 ч. 1 ст. 73 УПК РФ.

Однако, такой подход критикуется, например, Г. Ляшенко, который указывает на то, что в связи с ним любой неуплативший налог может быть объявлен уголовным преступником, причём доказывать обратное он должен сам.<sup>69</sup>

По мнению Б.В. Волженкина, наличие того или иного факта неуплаты налогов необходимо рассматривать через призму намерения уклониться от налогообложения. Наличие ошибки, при этом, не должна влечь уголовной ответственности.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Ляшенко Г. Налоговые уклонисты признаны уголовниками. – М.: Коммерсант. 2003. №158. С. 11.

<sup>70</sup> Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб. Питер, 1999. С. 230.

Отсюда следует, что необходимо отделять правонарушение от налогового преступления, что требует восстановления последовательности действий, приведших к ним, а следовательно – показать наличие или отсутствие умысла. Его отсутствие должно исключать уголовную ответственность;<sup>71</sup>

6. Определение длительности налоговых преступлений. Дискуссия здесь состоит в том, относить ли налоговые преступления к продолжаемым или длящимся. По мнению П.С. Яни, данные преступления длящиеся, так как требование уплаты налога или сбора не исчезает, а продолжает быть.<sup>72</sup>

В.И. Тюнин имеет другую точку зрения. По его мнению, «... в тех случаях, когда уголовный или иной закон указывает на срок исполнения этих обязанностей, преступление следует относить к одномоментным и окончание их связывать с истечением контрольного срока исполнения обязанностей. Эти преступления предусмотрены ст. 190, 193, 194, 198, 199 УК. Наступление уголовной ответственности за них связывается с тем, что обязанность не исполнена, а указание срока её исполнения является видимой, осязаемой (в юридическом смысле) границей выполнения состава преступления, свидетельствующей о её неисполнении. Эта осязаемость очевидна и для правоохранительных органов, которые ориентируются на нее, привлекая лицо к ответственности».<sup>73</sup>

Кроме того, по мнению И.Н. Соловьёва, целесообразно рассматривать такие преступления как продолжаемые, что предполагает вести срок давности по ним с момента последнего деяния;<sup>74</sup>

7. Привлечение к уголовной ответственности сотрудников консультационных организаций. Правовая практика показала, что уголовная ответственность за соучастие в уклонении от уплаты налогов сотрудников консультационных организаций возможна только в случае прямого исполнения их указаний либо их действий, которые были направлены на уклонение от уплаты налогов в крупных или особо крупных размерах.

---

<sup>71</sup> Соловьёв И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. М: Консультант, 2015. С. 21.

<sup>72</sup> Яни П.С. Длящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов // Российская юстиция. 1999. №1. С. 98.

<sup>73</sup> Тюнин В.И. О длящихся и продолжаемых преступлениях в сфере экономической деятельности // Журнал российского права. 2001. №1. С. 82.

<sup>74</sup> Соловьёв И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. М: Консультант, 2015. С. 21.

При этом, следует учитывать тот факт, что такие организации, как правило, работают только с предоставленными им документами, и не формируют их самостоятельно. В том случае, если искажены первичные документы, работники таких фирм, как правило, не имеют возможности, либо квалификации для того, чтобы выявить данное искажение. Следовательно, уголовная ответственность консультантов здесь не наступает.

В тех случаях, кого осуществляется налоговая оптимизация, налоговые консультанты должны обеспечивать юридическую чистоту данных операций, что предполагает отстаивание своей позиции в судах и других органах. При этом, по мнению К.Е. Ривкина, также необходимо отстаивать включение в законодательство положения, согласно которому неверные консультации не могут считаться основанием для привлечения к уголовной ответственности.<sup>75</sup>

Однако, рассматривая такой подход более внимательно, следует учитывать тот факт, что подобный подход может служить оправданием уклонения от уплаты налога, так как предполагает возможность приведения в качестве довода «неверных консультаций», проводимых «неустановленными лицами», что автоматически приводит к тому, что пропадает умысел. Соответственно, более правильным является подход И.Н. Соловьёва, который считает необходимым солидарную ответственность фирмы-консультанта и налогоплательщика.

### **3.2 Особенности и проблемы освобождения от уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов в рамках действующего законодательства**

Освобождение от уголовной ответственности означает выраженное на основании закона в акте компетентного государственного органа решение освободить лицо, совершившее преступление, от обязанности подвергнуться судебному осуждению и претерпеть меры государственно-принудительного воздействия.

Специальное основание для освобождения лица от уголовной ответст-

---

<sup>75</sup> Ривкин К.Е. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях // Гражданин и право. 2002. № 4. С. 29.

венности предусмотрено в примечании 2 ст. 198 УК РФ, применяемое в случае, если виновное лицо впервые совершило такие преступления, а также способствовало их раскрытию и полностью возместило ущерб. Данное положение является специальным случаем применения ст. 75 УК РФ, предусматривающее освобождение от уголовной ответственности при деятельном раскаянии. Сюда относятся также явка с повинной.

Данный подход критикуется О.А. Чесноковой. По её мнению, «... даже небольшие различия в редакциях ч. 1 ст. 76.1 и примечаний 2 к ст. 198, 199 УК РФ, могут привести к различному их толкованию и последующим проблемам в правоприменительной практике. Полагаем что это результат технической ошибки, и что в дальнейшем в целях устранения возникшей конкуренции примечания 2 к ст. 198 и 199 необходимо исключить из УК РФ».<sup>76</sup>

Данным автором указывается на однородность деяний, которые предусмотрены статьями 198-199.2 УК РФ. При этом, деяния, предусматриваемые ч. 2 ст. 199, 199.1 УК РФ являются деяниями с привилегированным составом, как по характеру, так и по степени общественной опасности. Однако, поведение субъектов воспрепятствования не более опасно, чем уклонение от налогов, на что указывает криминология. В связи с этим О.А. Чесноковой видится непоследовательным подход законодателя к конструированию разных условий освобождения от уголовной ответственности в ст. 76.1 УК РФ для лиц, совершивших налоговые преступления в соответствии со статьями 198-199.2 УК РФ.

Субъект воспрепятствования в действующей редакции статьи 76.1 УК РФ должен выплатить в бюджет 6-кратную сумму причинённого ущерба. В то же время, при совершении прочих налоговых преступлений в соответствии со статьями 198-199.1 – однократную, что расширяет поле для злоупотреблений.

Практика уголовного производства показывает, что налоговые преступления достаточно редко доходят до суда. Часто дело прекращается по нереабилитирующим основаниям – ст. 26 и 28 УПК РФ.

---

<sup>76</sup> Чеснокова О.А. Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности // Вестник ОрГУ. 2014. №3. С. 45.

Нормы института деятельного раскаяния предусмотрены и в Общей, и Особенной частях УК РФ. Так, в примечании 2 ст. 198 УК РФ содержится не норма, а только часть нормы о деятельном раскаянии, как основания для освобождения от уголовной ответственности. Аргументом здесь является то, что в ст. 28 УПК РФ указано, что единственным основанием прекращения уголовного преследования является деятельное раскаяние.

Таким образом, возможно сделать вывод о невозможности автономного применения норм, которые содержатся в примечаниях к статьям Особенной части УК РФ, так как это бы свидетельствовало о том, что нормы деятельного раскаяния неприменимы к ст. 75 РФ.<sup>77</sup>

Кроме того, практика показала и то, что в случае уплаты налогов налогоплательщиком, деяние перестаёт быть общественно опасным, в результате чего даже при отсутствии деятельного раскаяния, прокурор, следователь с согласия прокурора могут освободить лицо от уголовной ответственности на основании ст. 26 УПК РФ и ст. 77 УК РФ.

Статистика уголовного преследования по статьям 198 и 199 УК РФ показывает, что почти в половине случаев виновные лица освобождались от уголовной ответственности в связи с изменением обстановки (ст. 26 УПК РФ), более чем в половине случаев – в связи с деятельным раскаянием (ст. 28 УПК РФ), причём явка с повинной как способ прекращения дела фиксируется только в очень небольшой доле дел.<sup>78</sup>

Следовательно, целью правоохранительных органов при расследовании таких преступлений – склонить виновное лицо к возмещению ущерба. В связи с этим, как замечает П.С. Яни, статьи 198 и 199 УК РФ начинают выполнять фискальную функцию, что не столько предупреждает преступность, сколько способствует тому, чтобы сформировать механизм «откупа», получения индულ-

---

<sup>77</sup> Батайкин П.А. Новые юридические конструкции в механизме охраны интересов государства и общества в налоговой сфере // Черные дыры в российском законодательстве, 2008. №4. С. 18.

<sup>78</sup> Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности. СПб. Юридический центр Пресс, 2007. С. 63.

генции на совершения преступления.<sup>79</sup>

В текущей практике правоприменения нет однозначного ответа на вопрос о том, в каком размере считать ущерб – в виде основной суммы налога, либо с включением в него также штрафов и пени, так как данная сумма используется для «полного возмещения причинённого ущерба».

В качестве варианта можно рассматривать разделение понятий «материальный ущерб» и «полное возмещение ущерба». Приоритет первого понятия при уплате предполагает выплату только суммы неуплаченного налога, в то время, как приоритет второго понятия – и неуплаченный налог, и штрафы и пени.

Дополнительным аспектом проблемы освобождения от уголовной ответственности по ст. 198-199 УК РФ является также возмещение ущерба предприятием за действия его должностных лиц. Существует точка зрения, согласно которой такое возмещение организацией-налогоплательщиком приводит к тому, что виновный фактически уходит от уголовной ответственности. Однако, следует указать и на тот факт, что в случае, если виновное лицо является фактическим владельцем данного предприятия, либо индивидуальным предпринимателем, то такой подход допустим, так как предполагает фактическую личную ответственность лица, пусть и формально перенесённую на организацию, которой он владеет.

На основании проведённого в главе 3 исследования возможно сделать следующие выводы, относительно текущих проблем уголовной ответственности и освобождения от неё при уплате налогов и сборов:

1) в качестве основных проблем квалификации и уклонения от уплаты налогов и сборов в нашей стране выявлены такие, как недостаточная определённости предмета доказывания по делам о налоговых преступлениях, сложности в трактовке определения момента окончания преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, наличие проблемы квалификации состава преступле-

---

<sup>79</sup> Яни П.С. Устранение пробелов уголовно-правового регулирования решениями Верховного суда // Пробелы в российском законодательстве. 2008. С. 259.



ния, предусмотренного ст. 198 УК РФ, слияние налоговых преступлений со ст. 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство», трактовка наличия умысла, определение длительности налоговых преступлений, а также проблема привлечения к уголовной ответственности сотрудников консультационных организаций;

2) выявленной особенностью освобождения от уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов и сборов в рамках действующего законодательства является то, что в большинстве случаев возбуждённые дела не доходят до судебного разбирательства и закрываются либо по причине уплаты налогов, либо по причине деятельностного раскаяния. Такой подход приводит к тому, что рассматриваемые статьи становятся элементами фискальной политики, дающими право на совершение таких преступлений в будущем, что критикуется правоведами. В то же время, необходимо признать, что государство заинтересовано в развитии предпринимательства, в результате чего применение более строгих мер будет способствовать дестимулированию экономической активности. Более жёсткие меры в рамках рассматриваемых статей приведут к возникновению значительного количества преступников, от экономики, что не будет способствовать экономическому развитию страны. При этом, необходимо понимать, что предприниматель в конкурентных условиях вынуждается рыночной экономикой к минимизации платежей, в результате чего уклонение от уплаты налогов для него является, в широком понимании, лишь способом обеспечения конкурентоспособности, нежели способом дополнительного дохода.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Уклонение от уплаты налогов представляет собой комплексный феномен, сущность которого представляет собой действие, следствием которого является непоступление средств в бюджет в виде налога. Содержание уклонения от уплаты налога включает в себя форму такого уклонения, а также метод как способ действия, направленный на это. Совокупность форм и методов уклонения составляет схему уклонения, в которой выделяются собственно схема уклонения от налогов, а также схема ухода от налогообложения.

Существует легальный способ минимизации налогов, называемый налоговым планированием. Достижимое с его помощью уменьшение объёма налогов, как правило, приводит к существенному увеличению сложности операций и снижению надёжности правовой защиты налогоплательщика.

Способы уклонения от уплаты налогов и сборов многообразны, и могут быть классифицированы по критерию отражения операций в отчётности, по видам применяемой стратегии, а также по видам операций, применяемых в данной деятельности.

В качестве непосредственного объекта преступления, состоящего в уклонении от уплаты налогов и сборов является порядок уплаты налогов. Неуплата налогов имеет следствием негативные последствия для государства и в целом для страны.

В качестве субъектов в преступлениях по уклонению от уплаты налогов и сборов выступают, с одной стороны, налогоплательщики, а с другой – налоговые и другие органы, ответственные за уплату налогов и сборов.

Состав преступления с объективной стороны представляет собой деяние, которое может быть совершено в двух формах – бездействия (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путём непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным), либо действия – включения в налоговую декларацию или другие обязательные к предоставлению доку-

менты заведомо ложных сведений.

Предметом уклонения от уплаты налогов и сборов являются подлежащие перечислению в бюджет денежные средства в размерах, соответствующих ставкам этих налогов или размерам сборов. Преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ считаются законченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий период налогообложения в соответствии с налоговым законодательством.

Квалифицирующим признаком состава преступления, предусмотренного ст. 198 и 199 УК РФ, является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов.

В качестве основных проблем квалификации и уклонения от уплаты налогов и сборов в нашей стране выявлены такие, как недостаточная определённость предмета доказывания по делам о налоговых преступлениях, сложности в трактовке определения момента окончания преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, наличие проблемы квалификации состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, слияние налоговых преступлений со ст. 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство», трактовка наличия умысла, определение длительности налоговых преступлений, а также проблема привлечения к уголовной ответственности сотрудников консультационных организаций.

Выявленной особенностью освобождения от уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов и сборов в рамках действующего законодательства является то, что в большинстве случаев возбуждённые дела не доходят до судебного разбирательства и закрываются либо по причине уплаты налогов, либо по причине деятельностного раскаяния. Такой подход приводит к тому, что рассматриваемые статьи становятся элементами фискальной политики, дающими право на совершение таких преступлений в будущем, что критикуется правоведами. В то же время, необходимо признать, что государство заинтересовано в развитии предпринимательства, в результате чего применение более строгих мер будет способствовать дестимулированию экономической активности. Более жёсткие меры в рамках рассматриваемых статей приведут к возник-

новению значительного количества преступников, от экономики, что не будет способствовать экономическому развитию страны. При этом, необходимо понимать, что предприниматель в конкурентных условиях вынуждается рыночной экономикой к минимизации платежей, в результате чего уклонение от уплаты налогов для него является, в широком понимании, лишь способом обеспечения конкурентоспособности, нежели способом дополнительного дохода.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### I Правовые акты

- 1 Налоговый кодекс РФ [Электр. источник].
- 2 О бухгалтерском учёте в РФ: федер. закон №402-ФЗ от 06.12.2011 г. // Консультант Плюс : Версия Проф [Электронный ресурс].
- 3 Уголовный кодекс РФ [Электр. источник].

### II Специальная литература

- 4 Алёхин, Э.В. Государственное и муниципальное управление / Э.В. Алёхин. – Пенза, 2007. – 340 с.
- 5 Барулин, С.В. Налоговый менеджмент / С.В. Барулин. – М.: Дашков и Ко, 2012. – 512 с.
- 6 Батайкин, П.А. Новые юридические конструкции в механизме охраны интересов государства и общества в налоговой сфере / П.А. Батайкин // Черные дыры в российском законодательстве, 2008. – №4. – С. 16-20.
- 7 Батычко, В.Т. Уголовное право. Общая и особенная части / В.Т. Батычко. – М.: Инфра-М, 2016. – 320 с.
- 8 Бахарева, Т. В. Проблемы налогового планирования / Т.В. Бахарева // Молодой ученый. – 2015. – № 24. – С. 375-382.
- 9 Буров, В.Ю. Теневая деятельность субъектов малого предпринимательства и пути её легализации / В.Ю. Буров. – Чита: Изд-во ЧитГУ, 2010. – 64 с.
- 10 Бурова Л.А. Уклонение от уплаты налогов: теория и практика / Л.А. Бурова // Вестник БурГУ. – 2014. – № 2. – С. 95-100.
- 11 Верин, В.П. Преступления в сфере экономики / В.П. Верин. – М.: Юрист, 2001. – 128 с.
- 12 Волженкин, Б.В. Экономические преступления / Б.В. Волженкин. – СПб.: Питер, 1999. – 340 с.
- 13 Гаухман, Л.Д. Преступления в сфере экономической деятельности / Л.Д. Гаухман. – М.: Инфра-М, 1998. – 160 с.

- 14 Годме, П.М. Финансовое право / П.М. Годме. – М.: Прогресс, 1978. – 512 с.
- 15 Дымченко, В. Российское налоговое право. Общая часть / В. Дымченко. – Владивосток: Изд-во ДГУ, 1994. – 80 с.
- 16 Жарова, Е. Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, масштабы проявления и методы противодействия / Е.Н. Жарова, М.Ф. Желтова // Молодой ученый. – 2013. – №6. – С. 335-337.
- 17 Истомин, В.Г. Проблема ответственности физических лиц за уклонение от уплаты налогов: Уголовно-правовой и социальный аспекты / Истомин В.Г. // Российский юридический журнал. 1999. – № 3. – С. 145-150.
- 18 Истомин, П.А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: дис. канд. юрид. наук. Ставрополь, 2000. – 208 с.
- 19 Киреенко, А.П. Различие и взаимосвязь теневой экономики и уклонения от уплаты налогов / А.П. Киреенко // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 162-165.
- 20 Климова, М.О. Теоретические аспекты уклонения от уплаты налогов / М.О. Климова // Известия ИрГЭУ. – 2010. – №4. – С. 36-39.
- 21 Комментарий к Уголовному кодексу РФ с постатейными материалами и судебной практикой / под ред. С.И. Улезько, М.Б. Смоленского. Ростов н/Д, 2002. – 918 с.
- 22 Коновод, А.А. Объект и объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица как основные ориентиры в расследовании / А.А. Коновод // Известия ТулГУ. – 2015. – № 4. – С. 181-185.
- 23 Курс уголовного права / под ред. Н.Ф. Кузнецовой. – М.: Зерцало, 1999. – 768 с.
- 24 Кучеров, И.И. Налоговая преступность: Криминологические и уголовно-правовые проблемы: диссертация д-ра юрид. наук. М., 1999. – 240 с.
- 25 Кучеров, И.И. Расследование налоговых преступлений: автореферат диссертация – М., 1995. – 128 с.
- 26 Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности /

Н.А. Лопашенко. – Ростов н/Д, 1999. – 440 с.

27 Ляшенко, Г. Налоговые уклонисты признаны уголовниками / Г. Ляшенко // Коммерсант. – 2003. – №158. – С. 11.

28 Песков, Д.Р. Теневая экономика и экономический рост - определение направлений взаимовлияния / Д.Р. Песков // Государственная политика противодействия коррупции и теневой экономике: материалы всерос. науч. конф. – М., 2007. – 256 с.

29 Пинкевич, Т.В. Уголовная ответственность за преступления в сфере экономической деятельности / Т.В. Пинкевич. – Ставрополь : Изд-во СГУ, 1999. – 256 с.

30 Практический комментарий к Уголовному кодексу РФ / под общ. ред. А.Х. Аликперова, Э.Ф. Побегайло. – М.:Инфра-М, 2001. – 812 с.

31 Радаев, В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности / В. Радаев // Вопросы экономики. – 2001. – № 6. – С. 58-63.

32 Ривкин, К.Е. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях / К.Е. Ривкин // Гражданин и право. – 2002. – № 4. – С. 28-30.

33 Рождествина А.А. Уголовно-исполнительное право / А.А. Рождествина. – М.: Омега-Л, 2014. – 256 с.

34 Румянцева, Е.В. Уклонение от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ): уголовно-правовая характеристика и проблемы квалификации / Е.В. Румянцева. – Ярославль: ЯрГУ, 2003. – 160 с.

35 Середа, И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии: диссертация д-ра юрид. наук. Иркутск, 2006. – 256 с.

36 Середа, И.М. Уклонение от уплаты налогов и сборов, налоговые преступления против налоговой системы: понятие, характеристика и классификация / И.М. Середа // Бизнес в законе. – 2005. – №1. – С. 20-31.

37 Соловьёв, И.Н. Проблемные вопросы квалификации налоговых пре-

ступлений. – М.: Консультант, 2015. – 32 с.

38 Сулейманова, Н. Х. Анализ законодательной базы, регламентирующей ответственность налогоплательщиков при уклонении от уплаты налогов и деятельности налоговых органов / Н.Х. Сулейманова // Молодой ученый. – 2016. – № 11. – С. 1016-1019.

39 Тесленко, А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов / А.Е. Тесленко // Вестник Санкт-Петербургского института МВД. – 2011. – № 2. – С. 163-168.

40 Тюнин, В.И. О делящихся и продолжаемых преступлениях в сфере экономической деятельности / В.И. Тюнин // Журнал российского права. – 2001. – № 1. – С. 81-84.

41 Уголовное право РФ. Особенная часть / под ред. Б.В. Здравомыслова. – М.: Юрист, 2000. – 384 с.

42 Уголовное право РФ. Особенная часть / под ред. Б.В. Здравомыслова. – М.: Юрист, 2000. – 448 с.

43 Уголовное право. Особенная часть / под ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новосёлова. – М.: Норма, 2008. – 612 с.

44 Уголовное право. Особенная часть / под ред. Л.Д. Гаухмана, С.В. Максимова. – М.: Юрист, 1999. – 548 с.

45 Улезько, С.И. Теоретические основы исследования уголовно - правовой охраны налоговой системы России: автореф. дис. д-ра юрид. наук. М., 1998. – 204 с.

46 Хохлова, Е.В. К вопросу о проблеме уклонении от уплаты налогов / Е.В. Хохлова // Вестник Сев.-Кав.ГУ. – 2014. – № 2. – С. 78-82.

47 Чеснокова, О.А. Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности / О.А. Чеснокова // Вестник ОрГУ. – 2014. – № 3. – С. 43-46.

48 Яни П.С. Делящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов / П.С. Яни // Российская юстиция. 1999.– № 1. – С. 96-101.



49 Яни, П.С. Устранение пробелов уголовно-правового регулирования решениями Верховного суда / П.С. Яни// Пробелы в российском законодательстве. – 2008. – С. 259-266.

### III Правоприменительная практика

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

51 Постановление Конституционного суда №9-П от 27.05.2003 «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Пиковой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // [Электронный ресурс]: Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

52 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда. - 2007. - № 3.

53 Постановление Пленума ВС РФ от 04.07.1997 г. «О некоторых вопросах применения судами РФ уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов». [Электронный ресурс]: Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».