**ОГЛАВЛЕНИЕ**

**ВВЕДЕНИЕ**

**ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ И ПОНЯТИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

§1. История налоговых преступлений

§2. Система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

**ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

§1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица

§2. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

§3. Неисполнение обязанностей налогового агента

§4. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

**СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ**

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Актуальность выбранной темы предопределяется самим существованием государства в условиях рыночной экономики и во многом обусловлена необходимостью эффективного взимания налогов. Невозможно представить современное государство с развитой экономикой без отлаженной системы налогообложения, функционирующей на основе учета интересов налогоплательщиков и государства и снабженной при этом системой правовых гарантий, обеспечивающих ее работоспособность. В числе последних важнейшее место занимают нормы об ответственности за несоблюдение предписаний налогового законодательства, в том числе уголовно-правовые нормы.

Востребованность исследования определяется также тем, что налоговая преступность для России - явление относительно новое, поскольку в течение длительного исторического периода (со времен окончания нэпа и до начала экономических преобразований конца 80-х годов) основными налогоплательщиками являлись государственные предприятия, которые не были заинтересованы в уклонении от уплаты налогов. Командно-административная система позволяла перераспределять доходы преимущественно вне налоговой системы. С конца 80-х годов в России быстрыми темпами стали создаваться предпосылки для политических и социально-экономических преобразований. Последующее развитие реформ закономерно привело к изменению существовавшей командно-административной системы хозяйствования и переходу к рыночной экономике, основанной на частной собственности, свободе предпринимательской и иной деятельности. В таких условиях налоги из "малозначительного и во многом формального инструмента превращаются в мощный рычаг экономической политики государства ... являются не только главным источником доходов государства, но и принимают на себя функции регулирования экономических процессов, обеспечения социальных гарантий, создания материальной основы суверенитета субъектов Федерации и местного самоуправления. В то же время неизбежным негативным последствием таких изменений явилось массовое уклонение от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Налоговые преступления состоят в уклонении от уплаты налогов, в этой связи необходимо иметь представление о налоге, как экономической категории. Налоги - это обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке, они являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции, налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

**Степень научной разработанности исследования.** Специфика налоговых преступлений обусловила в качестве теоретической основы научные разработки отечественных авторов в области уголовного, финансового права, криминологии. Особо следует выделить труды И.И. Кучерова, П.С. Яни, И.Н. Пастухова, А.А. Витвицкого, С.С. Витвицкой (Белоусовой С.С), Л.Д. Гаухмана, СВ. Максимова, Б.В. Волженкина, В.Д. Ларичева, А.И. Сотова, Х.Д. Аликперова, Л.В. Платоновой, А.П. Кузнецова, Н.А. Лопашенко, ПАИстомина, СИ. Улезько, О.Г. Соловьева, Р.А. Сабитова, Н.С Александровой.

**Нормативную базу** исследования составляют Конституция РФ, действующее уголовное, налоговое, финансовое, гражданское законодательство РФ.

**Целями** настоящего исследования являются: комплексное изучение и разработка проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления, определение путей совершенствования уголовного законодательства и практики его применения. Указанные цели предопределили и **задачи** проведенного исследования, каковыми являются:

1. Анализ таких факторов, обуславливающих тенденции роста налоговых преступлений, как исторические и социальные причины, а также история регламентации ответственности за налоговые преступления.

2. Определение уголовно-правовых и криминологических признаков налоговых преступлений.

3. Разрешение основных проблем квалификации налоговых преступлений.

4. Анализ статистических данных о состоянии, динамике и уровне налоговых преступлений.

5. На основании проведенного исследования внесение предложений по совершенствованию законодательства, рекомендаций по оптимизации борьбы с налоговыми преступлениями.

**Объектом исследования** являются отношения в сфере создания и применения правовых норм, регулирующих ответственность лиц, совершающих налоговые преступления; вопросы совершенствования уголовного законодательства; меры предупреждения и пресечения налоговой преступности. **Предметом** данного исследования выступают:

- памятники русского права об ответственности за нарушение порядка взимания налогов и сборов;

- действующие уголовно-правовые нормы;

- нормы гражданского, налогового, финансового, административного права, регулирующие вопросы порядка функционирования налоговой системы России;

- научные публикации по исследуемым вопросам;

- судебно-следственная практика по уголовным делам о налоговых преступлениях, выявленных и расследованных федеральными органами налоговой полиции.

**Методология и методика исследования** включают совокупность общенаучных и специальных методов познания социально-правовой действительности:

- диалектических подход, позволяющий в динамике полно раскрыть содержание рассматриваемого состава преступления;

- метод формальной логики, с помощью которого дается анализ норм, регламентирующих ответственность за налоговые преступления;

- статистический метод, включающий сбор и анализ статистических данных об ответственности, динамике и структуре налоговых преступлений;

- историко-правовой метод позволяет раскрыть тему исследования, обратившись к историческим корням и практике нормативного закрепления составов данных преступлений.

**Научная новизна исследования** определяется как выбором темы, так и избранным и разработанным концептуальным подходом к ее освещению, что доказывает методологическая верность и обоснованность. Изучаются аспекты данной проблематики, которым не было уделено достаточно внимания в юридической литературе.

**Теоретическое и практическое значение** результатов исследования. Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные результаты могут быть использованы в правотворческой деятельности по совершенствованию уголовно-правовых норм, направленных на борьбу с налоговыми преступлениями, в практической деятельности при разработке методик выявления и расследования рассматриваемых преступлений, при решении вопросов о квалификации конкретных случаев налоговых преступлений.

**Структура работы.** Дипломная работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка источников и литературы.

# ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ И ПОНЯТИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

# §1. История налоговых преступлений

Действующая система ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах сложилась не в одночасье.

Вплоть до Октябрьской революции 1917 г. основными источниками уголовных законоположений являлись Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г., а также Устав о наказаниях, налагаемых мировыми судьями, 1864 г. Принятое в 1903 г. Уголовное уложение так и не было полностью введено в действие, в частности, не вступили в силу нормы, детально регламентировавшие ответственность за различные правонарушения экономического характера.

В Уложении о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. не было особого раздела (главы), содержащего статьи с описанием составов преступлений в сфере экономической деятельности. Вместе с тем в разделе VII ("О преступлениях и проступках против имущества и доходов казны"), VIII ("О преступлениях и проступках против общественного благоустройства и благочиния") и XII ("О преступлениях и проступках против собственности частных лиц") Уложения содержалось значительное число весьма казуистических статей о преступлениях и проступках, которые, выражаясь современным юридическим языком, можно было бы назвать правонарушениями в сфере экономической деятельности. Кроме того, в главе "О преступлениях и проступках чиновников по некоторым особенным родам службы" описывалось два десятка противозаконных проступков чиновников при заключении договоров подряда и поставки, приеме предоставляемых в казну вещей и производстве публичной продажи[[1]](#footnote-1).

Что касается налоговых преступлений, то в дореволюционной России они были связаны, прежде всего, с реализацией подакцизных товаров без соответствующих ярлыков (бандеролей), свидетельствующих об уплате акцизного сбора. Так, в первоначальной редакции Уложения о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. содержалась объемная глава "О нарушении постановлений о питейном и табачном сборах и об акцизах с сахара" (ст. ст. 665 - 743). Позднее правила о наказаниях и взысканиях за нарушение постановлений о питейном и табачном сборах, об акцизах с сахара, осветительных нефтяных масел и зажигательных спичек были исключены из Уложения о наказаниях 1845 г. и сформулированы в Уставе об акцизных сборах от 15 декабря 1883 г.

В 1898 г. Правительство утвердило Положение о государственном промысловом налоге, который просуществовал вплоть до Октябрьской революции 1917 г. и занимал одно из ведущих мест в налоговой системе России. Согласно Положению промысловые свидетельства должны были приобретаться как физическими, так и юридическими лицами на каждое промышленное предприятие, торговое заведение, пароход; были введены три торговых и восемь промышленных разрядов, по которым взимался основной промысловый налог. Иными словами, объектом обложения признавался не предприниматель, а предприятие, что означало шаг вперед в создании системы подоходно-прогрессивного налогообложения.

С принятием Положения о государственном промысловом налоге в Уложение о наказаниях уголовных и исправительных были внесены статьи 1174.7 и 1174.8, устанавливающие уголовную ответственность за уклонение от уплаты данного налога.

Принятое в 1903 г. Уголовное уложение 1903 г. так полностью и не вступило в силу вплоть до Октября 1917 г., а затем было отменено (как и подавляющее большинство других правовых актов царской России) с приходом к власти большевиков. Тем не менее обращение к нему представляет значительный научный интерес, поскольку в нормах Уложения в концентрированном виде получили отражение взгляды отечественных правоведов, к тому же широко использовавших мировой опыт, на сущность и систему преступлений в сфере экономической деятельности. Непосредственно в состав редакционной комиссии, подготовившей проект Уголовного уложения 1903 г., входили такие известные ученые-криминалисты, как Н.С. Таганцев, И.Я. Фойницкий, Н.А. Неклюдов, В.К. Случевский. Одна из главных забот комиссии состояла в том, чтобы уйти от казуистики Уложения о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г., дать определения преступных деяний по их существенным признакам. Во многом эта задача была осуществлена, что позволило авторам законопроекта резко сократить объем самого Уложения.

Уголовное уложение 1903 г. было принято в период, когда экономика России встала на путь рыночного развития. Однако, как и Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г., оно не содержало самостоятельной главы, где были бы сосредоточены положения о преступлениях в сфере экономической деятельности. Преступления, которые можно было бы отнести к категории экономических, неравномерно рассредоточивались в ряде глав Уголовного уложения 1903 г.: "О нарушении постановлений, ограждающих народное благосостояние" (гл. XI), "О нарушении постановлений о надзоре за промыслами и торговлей" (гл. XVI), "О подделке монеты, ценных бумаг и знаков" (гл. XX), "Об оглашении тайн" (гл. XXIX), "О необъявлении о находке, присвоении чужого имущества и злоупотреблении доверием" (гл. XXXI), "О банкротстве, ростовщичестве и иных случаях наказуемой недобросовестности по имуществу" (гл. XXXIV) и некоторых других.

В главе XVI "О нарушении постановлений о надзоре за промыслами и торговлей" были сформулированы более общие, по сравнению с Уложением 1845 г., нормы в части уголовной ответственности за налоговые преступления. Так, согласно ст. 327 уголовное наказание влекло "помещение в заявлениях, подаваемых в раскладочные по промысловому налогу присутствия, клонящихся к уменьшению сего налога или освобождению от него, заведомо ложных сведений об оборотах и прибылях торговых или промышленных предприятий". В другой норме (ст. 328) устанавливалась ответственность за "помещение в отчетах и балансах предприятий, обязанных публичной отчетностью, или приравненных к сим последним, или в дополнительных сообщениях или разъяснениях по сим отчетам заведомо ложных сведений, клонящихся к уменьшению промыслового налога или освобождению от него, совершенное членами правлений, ответственными агентами иностранных обществ, бухгалтерии и вообще лицами, подписавшими или скрепившими неверные отчеты, баланс или дополнительные к ним сведения или разъяснения".

Октябрьская революция 1917 г. нарушила эволюционное развитие капиталистических отношений в нашей стране. Пришедшие к власти большевики в условиях жесточайшей гражданской войны, разрухи, голода "путем красногвардейской атаки на капитал" (В.И. Ленин) пытались осуществить переход к социализму. Этот период в истории России (1917 - 1921 гг.) получил название военного коммунизма.

Первыми декретами советской власти провозглашались социализация земли, отмена частной собственности на землю. Уже осенью 1917 г. началась национализация крупной промышленности. Были национализированы банки, предприятия аграрной, нефтяной, металлургической, металлообрабатывающей, текстильной, электротехнической, цементной, сахарной, табачной и других отраслей промышленности, железнодорожный и водный транспорт, внешняя торговля. Декретом СНК от 14 ноября 1917 г. утверждалось Положение о рабочем контроле[[2]](#footnote-2), где, в частности, говорилось: "В интересах планомерного регулирования народного хозяйства во всех промышленных, торговых, банковских, сельскохозяйственных, транспортных, кооперативных, производительных товариществах и прочих предприятиях, имеющих наемных рабочих или же дающих работу на дом, вводится рабочий контроль над производством, куплей-продажей продуктов и сырых материалов, хранением их, а также над финансовой стороной предприятия"[[3]](#footnote-3).

Основным источником доходов центральных органов советской власти стала эмиссия денег, а местные органы существовали за счет различного рода экспроприаций и конфискаций. Однако и в это время в России продолжала сохраняться ответственность за уклонение от уплаты налогов. Так, например, Декрет СНК "О взимании прямых налогов" предусматривал, что лица, не внесшие государственный подоходный налог и единовременный налог по окладам, установленным еще постановлениями Временного правительства, подлежали, помимо мер, указанных в дореволюционном законе, также и денежным взысканиям, вплоть до конфискации всего имущества, а лица, умышленно задерживающие уплату налога, - тюремному заключению на срок до пяти лет.

В марте 1921 г. X съезд РКП(б) принял Резолюцию "О замене продовольственной разверстки продовольственным налогом". Начинается новый этап в жизни нашей страны, вошедший в историю под названием "нэп" ("новая экономическая политика"). Продразверстка заменялась натуральным налогом, после сдачи которого производители продукции имели право обменивать оставшиеся излишки через кооперативные организации, на рынках и базарах. Объявлялась (хотя и в несколько ограниченных размерах) свобода торговли; постепенно отменялись государственные монополии на различные виды продукции и товаров. Денационализировались мелкие и кустарные предприятия, где допускалось использование наемного труда; крупные предприятия разрешалось передавать в аренду и концессии частным лицам (в т.ч. и иностранцам). Возникли товарные и фондовые биржи. В период нэпа в стране существовала многоукладная экономика, свободный рынок сочетался с системой основных государственных монополий. Особенности хозяйственных отношений периода нэпа нашли отражение в Гражданском кодексе РСФСР 1922 г., а также в существенном реформировании положений уголовного законодательства, в частности в пересмотре понятия и системы преступлений в сфере экономической деятельности[[4]](#footnote-4).

Декретом СНК от 15 июля 1921 г. "Об ответственности за нарушение Декретов о натуральных налогах и обмене" вводилась уголовная ответственность за несдачу плательщиком причитающегося с него продовольственного или сырьевого налога, если было установлено отчуждение, сокрытие или прямой отказ от сдачи сельскохозяйственных продуктов или иные злостные действия неисправного плательщика. По сути, это было первое налоговое преступление по советскому законодательству. Впоследствии был установлен единый сельскохозяйственный налог, а также введены ряд других налогов и сборов: промысловый и подоходный налоги, налог на сверхприбыль, налог с наследства и дарения, гербовый сбор, акцизы на табак, спички, спиртные напитки, пиво, сахар, керосин и др[[5]](#footnote-5).

Высокие налоговые ставки, действовавшие в СССР в указанный период, являлись одной из главных причин постепенного сокращения частной торговли и промышленности, приводили к резкому непринятию налогоплательщиками положений налогового законодательства и массовому уходу от уплаты налогообложения. Уклонение от уплаты налогов и сборов становится одним из наиболее распространенных экономических преступлений. Так, в 1922 г. за уклонение от государственных повинностей и налогов были осуждены 20 572 человека, а в 1924 г. - 26 152 человека[[6]](#footnote-6).

В 1922 г. был принят первый советский Уголовный кодекс. Деяния, которые (как принято считать в наши дни) совершаются в сфере экономической деятельности, в УК РСФСР 1922 г. рассматривались либо как преступления против порядка управления, либо как хозяйственные или имущественные преступления. Так, к примеру, к числу преступлений против порядка управления относились такие преступления, как: массовый отказ от внесения налогов денежных или натуральных или от выполнения повинностей (ст. 78), неплатеж отдельными гражданами в срок или отказ от платежа денежных или натуральных налогов, от выполнения повинностей или производства работ, имеющих общегосударственное значение (ст. 79), организованное по взаимному соглашению сокрытие или неверное показание о количествах подлежащих обложению или учету предметов и продуктов, в т.ч. размеров посевной, луговой, огородной и лесной площади или количества скота (ст. 80), агитация и пропаганда, содержащие призыв к совершению налоговых преступлений (ст. 83), и др.

Начиная с УК РСФСР 1922 г. в российских Уголовных кодексах начала выделяться отдельная, специальная глава "Хозяйственные преступления". Как писал несколько позже А.Н. Трайнин, "выделение самостоятельной группы "хозяйственные преступления" является лишь ценным средством мобилизации внимания органов диктатуры рабочего класса к охране интересов социалистического хозяйства"[[7]](#footnote-7).

Положения УК РСФСР 1922 г. об ответственности за экономические преступления не отличались стабильностью. В связи с изменчивой ситуацией в стране, соразмеряясь с действительностью, они неоднократно изменялись вплоть до принятия в 1926 г. нового Уголовного кодекса.

Уголовный кодекс РСФСР, принятый Постановлением ВЦИКа от 22 ноября 1926 г. и введенный в действие с 1 января 1927 г., в основном сохранил те же подходы к решению вопросов об ответственности за преступления в сфере экономической деятельности, что и УК РСФСР 1922 г. (с учетом внесенных в него изменений). Однако в ряде случаев ответственность была значительно повышена.

Некоторой переработке подверглись статьи, предусматривающие ответственность за налоговые преступления. Основаниями уголовной ответственности по УК РСФСР 1926 г. являлись:

- отказ или уклонение в условиях военного времени от внесения налогов или от выполнения повинностей (ст. 59.6);

- неплатеж в установленный срок налогов и сборов по обязательному окладному страхованию (ст. 60);

- организованное по взаимному соглашению сокрытие или неверное показание о количествах подлежащих обложению или учету предметов (ст. 62);

- сокрытие или уменьшение стоимости имущества, переходящего по наследству или по актам дарения в целях обхода законов о налоге (ст. 63);

- нарушение акцизных правил или правил об особом патентном сборе (ст. 100);

- нарушение правил по обязательному ведению счетоводства торгово-промышленными предприятиями (ст. 105);

- растрата описанного за недоимки по налогам имущества (ст. 168);

- избежание принудительного взыскания налогов путем мошенничества (ст. 169);

- нарушение правил хранения подлежащих оплате гербовым сбором документов и делопроизводственных бумаг и правил хранения торговых книг, а равно непредставление документов, бумаг и книг должностным лицам при ревизиях по гербовому сбору (ст. 186).

Принятый 27 октября 1960 г. новый Уголовный кодекс РСФСР создавался как кодекс социалистического государства, не допускающего политического, идеологического и экономического плюрализма. Задачи Кодекса определялись как охрана советского общественного и государственного строя, социалистической собственности, личности и прав граждан и всего социалистического правопорядка от преступных посягательств. Одним из основных правоохраняемых объектов объявлялась система социалистического хозяйствования с главенством социалистической собственности, централизованным управлением экономикой на основе государственных плановых заданий, фактическим отсутствием конкуренции и административными способами решения хозяйственных проблем.

В УК РСФСР 1960 г. содержалась специальная глава "Хозяйственные преступления". Так же, как и в двух предыдущих советских Кодексах, ряд составов преступлений экономической направленности предусматривался в главе "Государственные преступления" среди так называемых иных государственных преступлений (контрабанда, изготовление или сбыт поддельных денег или ценных бумаг, нарушение правил о валютных операциях). И при этом - практически полное отсутствие специальных составов, связанных с уклонением от уплаты налогов. Исключением являлся лишь предусмотренный среди иных государственных преступлений состав уклонения от уплаты налогов в военное время (ст. 82). Данный пробел в уголовном законодательстве вынудил Пленум Верховного Суда СССР в Постановлении от 11 июля 1972 г. № 4 "О судебной практике по делам о хищениях государственного и общественного имущества" дать разъяснение о необходимости квалификации уклонения от уплаты налогов или других обязательных платежей путем использования заведомо подложных документов по ст. 94 УК РСФСР 1960 г. как причинение государству имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием при отсутствии признаков хищения (в тех союзных республиках, уголовные кодексы которых не содержали подобной статьи, - как использование заведомо подложного документа).

Во второй половине 80-х гг., в период так называемой перестройки, в Советском государстве появляются первые проблески либерализации экономической политики. Закон СССР от 19 ноября 1986 г. "Об индивидуальной трудовой деятельности" допускал и поддерживал такую деятельность по производству товаров и оказанию платных услуг граждан в свободное от основной работы время, домашних хозяек, инвалидов, пенсионеров, студентов, учащихся и некоторых других категорий граждан в значительно большем объеме, чем в предшествующий период. Закон СССР от 26 мая 1988 г. № 8998-XI "О кооперации в СССР"[[8]](#footnote-8) хотя и называл кооператив общественной социалистической организацией, но фактически создавал основы для развития частного предпринимательства. Кооперативы могли создаваться почти во всех сферах хозяйственной деятельности и иметь в собственности здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и иное имущество. Кооперативы самостоятельно определяли направление своей деятельности, объем и структуру производства, осуществляли планирование производственно-финансовой деятельности и реализацию продукции (работ, услуг).

При этом уже с 1986 г., в связи с проводимой в нашей стране кампанией по борьбе с нетрудовыми доходами, уголовное законодательство в очередной раз претерпевает серьезные изменения в вопросах ответственности за экономические преступления. Начало этой кампании было положено решениями XXVII съезда КПСС, где, в частности, отмечалась необходимость усиления контроля за мерой труда и потребления: "Решительно искоренить уравниловку, не допускать... плат незаработанных денег, незаслуженных премий, вести бескомпромиссную борьбу с нетрудовыми доходами, другими отступлениями от основного признака социализма "От каждого - по способностям, каждому - по труду". Во исполнение Директивы съезда ЦК КПСС принял Постановление "О мерах по усилению борьбы с нетрудовыми доходами". Указами Президиума Верховного Совета СССР от 23 мая 1986 г. и Президиума Верховного Совета РСФСР от 28 мая 1986 г. были внесены существенные изменения и дополнения в общесоюзное и республиканское гражданское, трудовое, административное и уголовное законодательство.

Однако, наверное, наиболее значимой новеллой явилось то, что Указом Президиума ВС СССР от 28 мая 1986 г. в УК РСФСР 1960 г. была введена специальная статья 162.1, устанавливающая уголовную ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах. Согласно данной статье уклонение от подачи декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, а также за несвоевременную подачу декларации или включение в нее заведомо искаженных данных, если эти действия совершены после наложения административного взыскания за такие же нарушения, влекли наказание в виде исправительных работ на срок до 2 лет или штраф от 200 до 1000 руб. (Законом от 20.10.1992 № 3692-1 данная статья была изложена в новой редакции: штраф начал измеряться в МРОТ и устанавливался в размере от 2 до 10 МРОТ).

Процесс коренного обновления экономического законодательства продолжался и в последующие годы. Принятая всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. Конституция РФ закрепила основные принципы складывающейся новой экономической системы. Согласно Конституции в России признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности, гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности и предпринимательства. В то же время не допускается экономическая деятельность, направленная на монополизацию и недобросовестную конкуренцию (ст. ст. 8 и 34 Конституции РФ).

Создание налоговой системы породило объективную необходимость дальнейшего совершенствования законодательства об ответственности за неуплату (уклонение от уплаты) налогов. В связи с этим Законом РФ от 02.07.1992 № 3181-1 Уголовный кодекс РСФСР был дополнен ст. ст. 162.2 и 162.3, действовавшими до 1 января 1997 г. А в 1993 г. был принят Закон РФ "О федеральных органах налоговой полиции", в котором, как уже указывалось выше, впервые в российской истории был официально употреблен термин "налоговые преступления".

С 1 января 1997 г. вступил в силу новый Уголовный кодекс РФ[[9]](#footnote-9), содержащий две статьи о налоговых преступлениях: ст. ст. 198 и 199.

Результатом бурной критики стало то, что Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. N 162-ФЗ в ст. ст. 198 и 199 УК РФ были внесены существенные изменения. В частности, из законодательной конструкции составов преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, было исключено упоминание об ином способе совершения уклонения от уплаты налогов, а из примечания к ст. 198 УК РФ была исключена часть 2, предусматривавшая специальный случай освобождения от уголовной ответственности. Помимо этого, УК РФ был дополнен двумя новыми статьями, посвященными уголовной ответственности за налоговые преступления: ст. 199.1 ("Неисполнение обязанностей налогового агента") и ст. 199.2 ("Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов"). Именно эта редакция статей УК РФ, с учетом официальных разъяснений Пленума Верховного Суда РФ, данных им в Постановлении от 28 декабря 2006 г. № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления"[[10]](#footnote-10) (далее - Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006), и будет подробно рассмотрена в настоящей работе.

# §2. Система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

В России в последнее десятилетие получил широкое распространение феномен уклонения от уплаты налогов. При этом действующее законодательное регулирование ответственности за нарушения в сфере налогообложения характеризуется нечеткостью, противоречивостью и пробельностью. По значительному кругу вопросов не достигнуто господствующего мнения и в правоприменительной практике и юридической литературе. В частности, споры вызывает сама система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Правовая охрана сферы налогообложения в России обеспечивается несколькими отраслями права: финансовым (налоговым), административным и уголовным. Данное основание является для некоторых ученых аргументом в пользу отнесения ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах к комплексному межотраслевому правовому институту[[11]](#footnote-11). Однако современное состояние российской правовой системы таково, что каждый из видов нарушений законодательства о налогах и сборах регулируется самостоятельной отраслью права - финансовым (налоговым), административным или уголовным. Поэтому в зависимости от квалификации конкретного правонарушения в сфере налогов и сборов меры ответственности содержатся в НК РФ[[12]](#footnote-12), КоАП РФ[[13]](#footnote-13) и УК РФ.

В основу разграничения ответственности налогоплательщиков положен соответствующий вид нарушения законодательства о налогах и сборах. Все нарушения законодательства о налогах и сборах подразделяются на три вида: собственно налоговые правонарушения (как разновидность финансовых правонарушений); нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения (налоговые проступки); нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки преступления (налоговые преступления). При такой классификации позволительно говорить о трех видах юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, соответственно налоговой (как разновидности финансовой), административной и уголовной[[14]](#footnote-14).

Наибольшую сложность представляет установление соотношения финансовой (налоговой) и административной ответственности в системе юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Два указанных вида юридической ответственности проявляют значительное сходство, в связи с чем среди российских юристов не достигнуто господствующего мнения относительно правовой природы налоговой ответственности. В то же время эта проблема имеет как чисто теоретическое, так и огромное практическое значение, поскольку позволяет ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при совершении нарушений законодательства о налогах и сборах, не содержащих признаки преступления.

Существует несколько подходов к вопросу правовой природы налоговой ответственности:

1) налоговая ответственность - это административная ответственность за налоговые правонарушения; какие-либо основания для выделения налоговой ответственности в качестве самостоятельного вида юридической ответственности (включая употребление самого термина "налоговая ответственность") отсутствуют;

2) налоговая ответственность - это разновидность административной ответственности со значительной процессуальной спецификой;

3) налоговая ответственность - это новый, самостоятельный вид юридической ответственности, обладающий значительной отраслевой спецификой;

4) налоговая ответственность - это научная категория (разновидность научной категории "финансовая ответственность"), раскрывающая специфику применения административных, уголовных, гражданско-правовых санкций за нарушение налогово-правовых норм действующего законодательства.

Наиболее распространенной является точка зрения об административной природе налоговой ответственности, в соответствии с которой все нарушения законодательства о налогах и сборах, не содержащие признаков преступления, рассматриваются в качестве административных правонарушений. Сторонники данного подхода, отказывая в видовой самостоятельности финансовой (налоговой) ответственности, фактически признают исключительность административного закона в части ответственности за нарушения в сфере налогообложения.

Юридическая ответственность обладает собственной нормативной конструкцией, которая представляет собой комплекс "норм материального и процессуального права, определяющих санкцию и другие меры принуждения (меры пресечения и обеспечения), подлежащие применению в случае правонарушения, порядок (процесс) и последовательность этих мер..."[[15]](#footnote-15).

Из нормативной конструкции административной ответственности следует ряд признаков, которые находят свое отражение применительно к налоговой ответственности:

1) налоговое правонарушение является разновидностью административного правонарушения, т.к.:

- посягает на установленный государством порядок управления (ст. 1.2 и ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; п. 1 ст. 2 и ст. 106 НК РФ);

- не имеет общественной опасности преступления (ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; ст. 106 и п. 3 ст. 108 НК РФ);

- обусловливает привлечение физического лица к ответственности с 16-летнего возраста (ч. 1 ст. 2.3 КоАП РФ; п. 2 ст. 107 НК РФ);

- налоговая ответственность в отношении физических лиц наступает постольку, поскольку в их деянии не содержится признаков состава соответствующего преступления (п. 3 ст. 108 НК РФ);

2) субъектами налоговых правонарушений являются наряду с физическими лицами также организации (ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; п. 1 ст. 107 НК РФ);

3) налоговые санкции применяются за деяния, совершение которых не обусловлено наличием служебных (трудовых) правоотношений между налоговым органом и правонарушителем (ст. 106 НК РФ) и по своей сути являются административными взысканиями - штрафами (п. 2 ст. 114 НК РФ);

4) привлечение лица к налоговой ответственности не влечет состояния судимости (п. 3 ст. 112 НК РФ)[[16]](#footnote-16).

Точки зрения об административно-правовой природе налоговой ответственности придерживаются также Конституционный Суд РФ[[17]](#footnote-17) и высшее руководство страны. Так, принятый Государственной Думой 8 декабря 2000 г. КоАП РФ первоначально был отклонен Президентом РФ. При этом мотивировка, в числе прочего, включала ссылку на то, что установление административной ответственности за нарушение норм, предусмотренных федеральным законодательством, отнесено к ведению Российской Федерации. Таким образом, в КоАП РФ должны быть сосредоточены все виды правонарушений, влекущих за собой ответственность в соответствии с федеральными нормативными правовыми актами. Однако не все составы административных правонарушений, предусмотренные федеральными законами, включены в КоАП РФ. К таковым, например, относятся налоговые правонарушения, определенные главой 16 НК РФ, административная ответственность за которые возлагается на юридические лица. В КоАП РФ определена административная ответственность за налоговые правонарушения лишь физических лиц.

Целью административной ответственности является прежде всего пресечение (предупреждение) и наказание, а не восстановление нарушенных прав. Административное законодательство предусматривает применение исключительно карательных (штрафных) санкций. Если в результате административного правонарушения затрагиваются имущественные интересы стороны, то имеют место деликтные гражданские правоотношения. При этом помимо административной возникает еще и гражданско-правовая ответственность виновного лица. Для применения мер принуждения и восстановления нарушенной имущественной сферы пострадавшая сторона должна обратиться в суд. Именно в силу того, что данная ответственность за нарушение имущественной сферы носит гражданско-правовой характер, у лица есть не обязанность, а право на обращение в суд, которое реализуется им по собственному усмотрению[[18]](#footnote-18).

Финансовые (налоговые) правоотношения, напротив, в силу своей природы имеют имущественный характер, вследствие чего правонарушения в данной сфере всегда наносят определенный имущественный ущерб государству и обществу в целом. Поэтому налоговая ответственность, помимо штрафных санкций, предусматривает применение специальных правовосстановительных мер государственного принуждения, не являющихся налоговыми санкциями, но всегда сопутствующих их применению, - взыскание недоимки (п. п. 1, 2 ст. 69 НК РФ) и пени (ст. 75 НК РФ). При этом в значительном числе случаев восстановление нарушенной имущественной сферы может быть осуществлено во внесудебном порядке (ст. ст. 46 и 47, п. 6 ст. 75 НК РФ).

На различие финансовой и административной ответственности в сфере налогов и сборов указывают также следующие обстоятельства:

- все виды финансово-правовых санкций, в том числе и налоговые, в отличие от административных санкций, не поглощаются никакими другими: штрафы взыскиваются по принципу сложения, а недоимки и пени - до полного (как минимум) возмещения причиненного государству ущерба[[19]](#footnote-19);

- различны сроки давности привлечения к налоговой и административной ответственности (п. 1 ст. 113 НК РФ; ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ);

- различны способы исчисления, а соответственно и сроки учета повторности совершения соответствующих правонарушений (ст. 112 НК РФ; ст. 4.6 КоАП РФ);

- существенно отличается процессуальная форма привлечения к налоговой и административной ответственности и др.

Таким образом, сравнительный анализ положений НК РФ и КоАП РФ и данные судебной практики свидетельствуют о необходимости разграничения финансовой и административной ответственности в сфере налогов и сборов.

Как правило, указывается, что ответственность за административные правонарушения в области налогов и сборов установлена ст. ст. 15.3 - 15.9 и 15.11 главы 15 "Административные правонарушения в области финансов, налогов, сборов, рынка ценных бумаг" КоАП РФ. Данный перечень составов административно наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах определен и Высшим Арбитражным Судом РФ[[20]](#footnote-20).

Некоторые авторы расширяют перечень административных правонарушений в области налогов и сборов, относя к ним, в частности:

- нарушения, связанные с маркировкой подакцизной продукции (ст. 15.12 КоАП РФ);

- нарушения законодательства о налогах и сборах, возникающие в связи с перемещением товаров через таможенную границу (ст. 16.22 КоАП РФ);

- нарушения, выражающиеся в непосредственном воспрепятствовании деятельности налоговых органов (ч. 1 ст. 19.4 и ч. 1 ст. 19.5, ст. ст. 19.6, 19.7 КоАП РФ)[[21]](#footnote-21);

- нарушения в области осуществления денежных расчетов и кассовых операций, которые ранее относились к подведомственности органов налоговой полиции (ст. ст. 14.5, 15.1, 15.2 КоАП РФ)[[22]](#footnote-22).

Отмечается, что не все эти правонарушения выражаются в непосредственном нарушении законодательства о налогах и сборах, однако их "антифискальная направленность представляется очевидной, во всяком случае, ранее аналогичные составы административных правонарушений предусматривались в качестве мер повышения собираемости налогов и иных обязательных платежей"[[23]](#footnote-23).

Отграничение уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки преступления, представляется менее сложным, чем разграничение финансовой и административной ответственности. Налоговые преступления существенно отличаются от правонарушений других видов в силу своей повышенной общественной опасности и наказуемости исключительно в соответствии с УК РФ.

По мнению законодателя, уголовно наказуемым следует признать не любое уклонение уплаты налоговых платежей, а лишь такое, которое причиняет существенный вред бюджетной системе государства. Проявлением достаточно высокой степени общественной опасности нарушения законодательства о налогах и сборах выступает конкретная денежная сумма, выраженная в рублях, непоступление которой в бюджетную систему РФ влечет для государства серьезные негативные последствия[[24]](#footnote-24).

В то же время по вопросу о том, какие составы преступлений являются "налоговыми", единства мнений ученых до настоящего времени не достигнуто.

Согласно наиболее распространенной точке зрения к собственно налоговым преступлениям относятся лишь те деяния, которые непосредственно посягают на отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды (ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ)[[25]](#footnote-25).

С большой долей условности к преступлениям, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах, относят так называемые преступления против порядка налогообложения, посягающие на установленный порядок деятельности налоговых органов по осуществлению налогового контроля и привлечению виновных лиц к ответственности, в частности:

- умышленное занижение размеров платежей за землю (ст. 170 УК РФ);

- создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, имеющее целью освобождение от налогов (ст. 173 УК РФ "Лжепредпринимательство")[[26]](#footnote-26).

Некоторые авторы предпринимают попытки еще большего расширения перечня налоговых преступлений, относя к ним, например, уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК РФ)[[27]](#footnote-27). Данное преступление имеет отношение к сфере налогообложения, поскольку налоги, взимаемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу, входят в общую систему налогов и сборов Российской Федерации. Однако объект его посягательства отличен от объекта посягательства собственно налоговых преступлений (отношения, возникающие в сфере таможенного дела, а не в сфере налогообложения). Неслучайно поэтому уклонение от уплаты таможенных платежей, как правило, предлагается относить к категории таможенных преступлений[[28]](#footnote-28).

В мировом масштабе также не существует не только единого понимания термина "налоговое преступление", но и единого подхода к определению видовой принадлежности налоговых преступлений в национальном уголовном законодательстве.

Законодательство ряда государств (Германии, Испании, Франции, Швейцарии, Дании, Норвегии, Эстонии, Аргентины, Турции, Китая, Кыргызстана) рассматривает нарушения налогового законодательства не только с позиции экономической преступности, но и с позиции совершения должностных преступлений работниками налоговой администрации[[29]](#footnote-29). Представляется, что указанный подход более верный. Системообразующим фактором для выделения налоговых преступлений в отдельную, обособленную от других преступлений, группу должен быть не субъект преступного посягательства (налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент) и не предмет такого посягательства (неуплаченный налог или сбор), а сама сфера налоговых правоотношений.

Необходимы поправки в УК РФ в части введения персональной уголовной ответственности должностных лиц налоговых органов за умышленные противоправные деяния, ущемляющие права налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также так называемых процессуальных лиц, участвующих в проведении мероприятий налогового контроля, - свидетеля, эксперта, специалиста, переводчика, понятого[[30]](#footnote-30).

**Выводы по 1 главе**

Налоговыми преступлениями являются преступные деяния, предусмотренные группой уголовно-правовых норм, обеспечивающих охрану общественных отношений, регулируемых налоговым законодательством, складывающихся между государством и налогоплательщиками по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов. Всякое уклонение от уплаты налогов можно условно разделить на две группы деяний, являющихся по своей сути разновидностями налогового обмана: в первом случае государственные органы вводятся в заблуждение относительно объема налоговой обязанности (ст. 198, 199 УК); во втором случае обман заключается в демонстрации невозможности исполнения этой обязанности (ст. 199.2 УК). Деяния, предусмотренные ст. 199.1 УК, в зависимости от способа совершения преступления могут относиться к любой из этих групп.

# ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

#

# §1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица

Налоговые преступления входят в главу 22 "Преступления в сфере экономической деятельности" раздела VIII "Преступления в сфере экономики" УК РФ. Общим признаком, служащим критерием объединения содержащихся в главе 22 УК РФ норм о преступлениях в сфере экономической деятельности, является видовой объект данных преступных деяний - "общественные отношения, складывающиеся по поводу производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг"[[31]](#footnote-31).

Будучи разновидностью экономических преступлений, противоправные деяния в сфере налогообложения имеют весьма значительные особенности. Последние позволяют выделить непосредственный объект этих посягательств, т.е. обособить в общей совокупности охраняемых уголовным законом отношений, возникающих в процессе экономической деятельности, те из них, которые имеют место именно в сфере налогообложения. При этом относительно определения непосредственного объекта налоговых преступлений в юридической науке на сегодняшний день единого мнения не существует.

Так, Б.В. Волженкин в качестве непосредственного объекта налоговых преступлений называет "установленный порядок уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды"[[32]](#footnote-32), А.Э. Жалинский - "установленный законом порядок уплаты налогов и сборов"[[33]](#footnote-33), Б.В. Яцеленко - "общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета и внебюджетных фондов"[[34]](#footnote-34).

Некоторыми авторами, напротив, подвергается сомнению сама принадлежность уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства к преступлениям в сфере экономической деятельности. Так, к примеру, Н.Н. Полянский отмечает, что налоговыми преступлениями "нарушается деятельность различных органов управления и вносятся затруднения в различные отрасли их деятельности, а именно налоговые деликты касаются финансового ведомства и вносят затруднения в его деятельность по обложению граждан и взиманию с них налогов". Учитывая указанное обстоятельство, Н.Н. Полянский выражает солидарность в этом вопросе с позицией А.Н. Трайнина, который полагал, что налоговые деликты противодействуют финансовым функциям власти[[35]](#footnote-35).

Другими юристами в качестве обоснования отнесения налоговых преступлений к преступлениям, посягающим на порядок управления, указывается на то, что "основные отличительные признаки данных отношений в том, что они, во-первых, складываются по поводу осуществления государственной власти, а во-вторых, одним из их участников является государственный орган. Принудительное изъятие части собственности граждан в пользу государства есть одна из сфер общественной жизни, где как раз осуществляется публичная власть, а в качестве государственного органа выступает аппарат госналогинспекций"[[36]](#footnote-36).

Несколько иной позиции придерживается И.И. Кучеров. В частности, он полагает, что указанные выводы являются результатом отождествления категории "экономическая деятельность" с предпринимательством, главной целью которого является получение прибыли. Отнесение налоговых преступлений к преступлениям в сфере экономической деятельности свидетельствует, по мнению И.И. Кучерова, о том, что законодатель в первую очередь принял во внимание их экономическую составляющую[[37]](#footnote-37). Представляется, что подобное замечание абсолютно верно.

Интересной является и точка зрения В.А. Григорьева и А.В. Кузнецова, которые считают налоговые преступления многообъектными и указывают на то, что "общественные отношения, регулирующие порядок уплаты и взимания налогов и (или) сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды физическими лицами и организациями, в данном случае выступают в качестве основного непосредственного объекта преступного посягательства, поскольку именно на этот объект, прежде всего, посягает лицо, совершающее налоговое преступление. Однако эти преступления... характеризуются еще и тем, что дополнительно посягают на отношения собственности, так как в результате их совершения субъект, который не платит налоги и страховые взносы, причиняет имущественный ущерб"[[38]](#footnote-38).

По нашему мнению, непосредственным объектом налоговых преступлений (в частности, преступления, предусмотренного ст. 198) является установленный законом порядок уплаты налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Предметом преступления являются налоги и сборы, подлежащие уплате физическим лицом (в частности, индивидуальным предпринимателем).

Под налогом согласно п. 1 ст. 8 НК РФ 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.

Под сбором согласно п. 2 ст. 8 НК РФ понимается установленный налоговым законодательством 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).

Ответственность по ст. 198 УК РФ, а равно по ст. 199 УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты как федеральных налогов и сборов, так и региональных и местных налогов.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, т.е. умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему РФ (абз. 1 п. 1 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006).

Объективную сторону преступления, предусмотренного в ст. 198 УК РФ, образует уклонение физического лица от уплаты налогов и (или) сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

Налоговая декларация согласно п. 1 ст. 80 НК РФ - это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога, а также о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ[[39]](#footnote-39) изменен порядок представления налоговой декларации. Начиная с 1 января 2007 г. налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов. При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Минфином РФ (п. 2 ст. 80 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Под иными документами (ст. 198 УК РФ) согласно п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (п. 6 ст. 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст. ст. 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ), годовые отчеты (ст. 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 УК РФ, следует понимать умышленные деяния (действия или бездействие), направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Именно такое разъяснение, сделавшее акцент на фактическом недополучении государством налоговых доходов, Пленум ВС РФ дал в Постановлении от 28.12.2006. Следует отметить, что на это обращалось внимание еще и в старом Постановлении Пленума ВС РФ по налоговым преступлениям, где указывалось (абз. 2 п. 1), что "в соответствии со ст. ст. 198, 199 УК РФ обязательным наступлением уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов является крупный или особо крупный размер неуплаченного налога". Несмотря на это, на страницах юридической литературы до сих пор продолжается полемика по поводу видовой принадлежности (формальный или материальный), а также времени совершения (момента начала и окончания уклонения от уплаты налогов) преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ.

Время совершения налоговых преступлений - один из важнейших элементов их криминалистической характеристики, который имеет ярко выраженные особенности, обусловленные предметом налогового преступления. Так, в отличие от преступлений общеуголовной направленности, для налоговых преступлений не имеет существенного значения определение конкретного времени (дата, час, минуты) совершения преступления. Под временем в данном случае до недавних пор понимался либо налоговый период, по прошествии которого необходимо внести в бюджет причитающиеся налоги или сборы, либо время внесения изменений в значимые налоговые документы, повлекшие уклонение от уплаты налогов. Также в эту категорию относили и время подачи в налоговую инспекцию налоговых деклараций[[40]](#footnote-40). Такой позиции в определении понятия "время совершения налогового преступления" придерживались большинство отечественных исследователей налоговой преступности. Вместе с тем при более глубоком анализе этого вопроса необходимо обратить внимание на то, что нечеткие правовые границы времени уплаты отдельных налогов порождают проблему определения момента окончания налогового преступления.

В соответствии с п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006, если налогоплательщик с умыслом на уклонение от уплаты налога не представил в установленный срок налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, или включил в налоговую декларацию или в эти документы заведомо ложные сведения (в т.ч. в случаях подачи в налоговую инспекцию заявления о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока ее подачи), он еще не совершил оконченного преступления и до истечения срока, установленного законодательством для уплаты налога или сбора, может добровольно отказаться от доведения преступления до конца, полностью уплатив положенную сумму налога и (или) сбора.

Действительно, в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога могут не совпадать. Поэтому законодатель в ст. ст. 198 и 199 УК РФ устанавливает уголовную ответственность не за непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, и не за внесение в такие документы заведомо ложных сведений, а за уклонение от уплаты налога и сбора, совершенное этими способами. Составы данных преступлений сконструированы именно как материальные, и обязательным условием наступления уголовной ответственности является неуплата в установленный налоговым законодательством срок налога и (или) сбора в крупном или особо крупном размерах (абз. 3 п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006).

Способами уклонения от уплаты налогов и сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов. 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 произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п. Главное, чтобы такие сведения действительно влияли на правильность и полноту налогообложения.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов и сборов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 или 199 и ст. 327 УК РФ (абз. 3 п. 9 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006).

Обязательным признаком состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, является крупный размер, а квалифицированного состава (ч. 2 ст. 198 УК РФ) - особо крупный размер неуплаченного налога или сбора.

Крупный и особо крупный размеры определяются согласно примечанию к ст. 198 УК РФ.

Согласно указанному примечанию крупным размером в ст. 198 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб. А особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) соборов, либо превышающая 1 млн. 500 тыс. руб.

Таким образом, крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов определяется в пределах трех финансовых лет подряд. При этом, как специально указал Пленум ВС РФ в абз. 2 п. 11 Постановления от 28.12.2006, по смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное ст. 198 (а равно ст. 199) УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ (например, за календарный год или иной период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) по сумме составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты.

Также важно отметить, что крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли (п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006).

Конкретная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов должна быть рассчитана исходя из примечания к ст. 198 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов - соответственно свыше 10% или 20%, необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд, если такая сумма составила более 100 тыс. руб. или более 500 тыс. руб. Выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате.

Вышеуказанный порядок определения неуплаченной доли налогов (сборов) не относится к тем случаям, когда крупный или особо крупный размер составляет соответственно более 300 тыс. руб. или более 1 млн. 500 тыс. руб.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, а равно преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, характеризуется только прямым умыслом с целью полной или частичной неуплаты налогов и (или) сборов.

То обстоятельство, что в диспозициях ст. ст. 198 и 199 УК РФ использован термин "уклонение", указывающий на определенную цель совершаемого деяния - избежать уплаты законно установленных налогов (сборов), свидетельствует о том, что составы этих преступлений предполагают наличие в действиях виновного лица именно умысла, который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога (сбора). Следовательно, применительно к преступлениям, предусмотренным ст. ст. 198 и 199 УК РФ, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с прямым умыслом и направлено на избежание уплаты налога или сбора в нарушение установленных налоговым законодательством правил (Постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П[[41]](#footnote-41)).

Данное обстоятельство обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе предварительного расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога или сбора, но и доказать противоправность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика или плательщика сбора и наличие умысла на уклонение от уплаты налога или сбора. Противоправность действий (бездействия), образующих уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, определяется нормами тех отраслей права, которые регламентируют деятельность налогоплательщика (плательщика сбора), создающую доходы и расходы. Любое лицо вправе выбрать те правовые формы деятельности, которые, по его мнению, приводят к уплате меньшей суммы налога (иначе говоря, оптимизировать налогообложение), или, например, уменьшить объем выполняемой по договорам работы для уменьшения причитающегося с него налога или сбора[[42]](#footnote-42). Уклонение от уплаты налога образуют действия (бездействие), являющиеся противоправными по действующему законодательству в момент их совершения.

Важно учитывать, что при расследовании и судебном рассмотрении уголовного дела, возбужденного по ст. ст. 198 или 199 УК РФ, недопустимо установление ответственности за такие действия (бездействие) налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога (налоговых льгот) или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа.

Кроме того, как в отношении преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так и в отношении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, при решении вопроса о наличии у лица умысла на уклонение от уплаты налога (сбора) судам следует учитывать обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения (п. 8 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006).

Согласно п. 1 ст. 111 НК РФ к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, относятся:

1) непреодолимая сила (force major), т.е. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

2) невменяемость, т.е. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) добросовестное заблуждение, т.е. выполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти или их должностными лицами в пределах их компетенции;

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Лицо, совершившее деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, не признается виновным в совершении такого правонарушения, если такое деяние является следствием непреодолимой силы, т.е. стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Практическое значение данные обстоятельства имеют в основном в отношении бездействия, когда вследствие непреодолимой силы лицо не исполняет возложенные на него обязанности (например, нарушает срок представления налоговой декларации или других документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным). При этом нужно учитывать, что НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств непреодолимой силы, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, однако указывает, что для освобождения от налоговой ответственности такие обстоятельства должны быть одновременно и чрезвычайными, и непреодолимыми.

Чрезвычайным можно признать обстоятельство, "исключительное по своему характеру, не имеющее аналогов или повторяющееся достаточно редко, не систематически, резко отличное от каждодневных явлений"[[43]](#footnote-43). Причем чрезвычайное обстоятельство необязательно должно быть непредвиденным. Необходимо только, чтобы оно было непреодолимым, т.е. наступление такого события невозможно было предотвратить разумными усилиями налогообязанного лица либо невозможно было избежать связанных с ним вредных последствий.

До сегодняшнего дня в практике арбитражных судов в качестве обстоятельств непреодолимой силы, в частности, признавались:

- разбойное нападение на офис организации, в результате которого были похищены компьютеры с заложенной в них рабочей информацией, необходимой для составления отчетности и уплаты налогов[[44]](#footnote-44);

- уничтожение бухгалтерских документов в результате их затопления[[45]](#footnote-45);

- уничтожение документов в результате пожара при условии, что у налогоплательщика они хранились в надлежащем месте[[46]](#footnote-46);

- нахождение индивидуального предпринимателя на стационарном лечении[[47]](#footnote-47).

Следует отметить, что понятие непреодолимой силы заимствовано в Налоговый кодекс РФ из гражданского законодательства. Согласно п. 3 ст. 401 ГК РФ[[48]](#footnote-48), если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, т.е. чрезвычайных и непреодолимых при данных условиях обстоятельств. При этом в гражданском праве к обстоятельствам непреодолимой силы, в частности, не относятся:

- нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника;

- отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров;

- отсутствие у должника необходимых денежных средств.

Представляется, что указанные положения применимы и в сфере налоговых правоотношений.

Обстоятельства непреодолимой силы устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в СМИ и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Согласно ч. 1 ст. 61 ГПК РФ[[49]](#footnote-49) и ч. 1 ст. 69 АПК РФ[[50]](#footnote-50) налогоплательщик (плательщик сбора) освобожден от обязанности доказывать такие обстоятельства.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ физическое лицо - налогоплательщик (плательщик сбора) не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если в момент его совершения находилось в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. В данном случае речь идет о таком болезненном состоянии лица, как невменяемость.

Формула невменяемости характеризуется двумя критериями: медицинским (психиатрическим) и юридическим (психологическим). Медицинский критерий обусловливает болезненное состояние психики правонарушителя, юридический - уровень и состояние его интеллектуально-волевой сферы, выражающиеся в неспособности лица отдавать себе отчет в своих действиях (бездействии) и (или) руководить ими. Признание лица невменяемым возможно только при одновременном присутствии обоих критериев - и медицинского, и юридического, причем именно на момент совершения правонарушения. Иными словами, психическое расстройство обусловливает невменяемость лишь тогда, когда оно достигает известной глубины, которая определена формулой юридического критерия.

Для установления состояния невменяемости лицу назначается судебно-психиатрическая экспертиза. Врачи - судебно-психиатрические эксперты решают вопрос о наличии либо отсутствии у лица болезненного состояния психики, которое препятствует ему по медицинским основаниям осознавать значение совершаемых действий (бездействия) и (или) руководить ими. Однако окончательный вывод о вменяемости-невменяемости лица делает только суд, принимая во внимание заключение врачей - судебно-психиатрических экспертов.

Две вышерассмотренные категории обстоятельств - непреодолимая сила и невменяемость - не являются "изобретением" налогового права: в равной степени они исключают уголовную, административную и иные виды ответственности. Специфическим для налогового права выступает обстоятельство, указанное в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, которое в юридической литературе именуется добросовестным заблуждением: выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Однако важно учитывать, что согласно подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ вина налогоплательщика (плательщика сбора) не исключается в случае, если соответствующие письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора).

Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим. Федеральным законом от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ пункт 1 ст. 111 НК РФ дополнен подпунктом 4, предусматривающим возможность признания в качестве исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения также и иных обстоятельств, помимо трех вышерассмотренных.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, специальный: достигшее 16-летнего возраста физическое лицо (гражданин РФ, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое законодательством о налогам и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов или сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля.

Под физическим лицом понимается в т.ч. и индивидуальный предприниматель. Согласно абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ индивидуальным предпринимателем признается:

а) физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

б) глава крестьянского (фермерского) хозяйства.

Кроме этого, согласно абз. 2 п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006, субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 26 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) может участвовать в налоговых правоотношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

При этом необходимо учитывать, что в соответствии с п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации"[[51]](#footnote-51) по смыслу главы 4 НК РФ, в т.ч. п. 1 ст. 26 НК РФ, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик независимо от того, лично он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. За нарушения, допущенные законным или уполномоченным представителем налогоплательщика в сфере налогообложения, налоговую ответственность несет налогоплательщик, а последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для последнего правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

При установлении круга субъектов преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 УК РФ, также необходимо учитывать следующее. Когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица - как его пособника (ч. 4 ст. 34 УК РФ) при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления (абз. 3 п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 № 64).

# §2. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

Непосредственный объект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, тождествен непосредственному объекту преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ. Это установленный законом порядок уплаты налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Предметом преступления являются налоги и сборы, подлежащие уплате с организации.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, характеризуется уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенным в крупном размере.

Построение объективной стороны состава рассматриваемого преступления аналогично построению объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так что признаки, присущие объективной стороне состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, идентичны признакам, присущим объективной стороне рассматриваемого состава преступления. Все, кроме понятия крупного и особо крупного размера, а также такого квалифицирующего признака, как совершение деяния группой лиц по предварительному сговору (п. "а" ч. 2 ст. 199 УК РФ)[[52]](#footnote-52).

Согласно примечанию к ст. 199 УК РФ, крупным размером применительно к данному составу преступления признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн. 500 тыс. руб. А особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате налогов и (или) сборов, либо превышающая 7 млн. руб.

Порядок исчисления крупного и особо крупного размера аналогичен соответствующему порядку, изложенному мною применительно к ст. 198 УК РФ.

Конкретных способов совершения уклонения от уплаты налогов с организации, используемых в криминальной практике для полного уклонения от уплаты налоговых платежей или противоправного снижения их размеров, в настоящее время известно более двухсот. Однако все их многообразие можно условно объединить в следующие группы[[53]](#footnote-53):

1) полное или частичное неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета:

- осуществление сделок без документального оформления;

- неоприходование товарно-материальных ценностей;

- неоприходование денежной выручки в кассу.

Широкое распространение получила практика использования операций с рублевой и валютной наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учете и отчетности ("черный нал");

2) нарушение порядка учета экономических показателей:

- отражение цифровых результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета;

- нарушение правил ведения кассовых операций;

- нарушение правил списания товарно-материальных ценностей;

- нарушение правил документооборота и др.;

3) искажение экономических показателей с целью уменьшения размера налогооблагаемой базы:

- завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства;

- неотражение или неправильное отражение курсовых единиц по оприходованной валюте;

- неотражение или неправильное отражение результатов переоценки имущества предприятия;

- отнесение затрат по ремонту на себестоимость продукции при наличии сформированного ремонтного фонда и др.;

4) искажение объекта налогообложения:

- занижение объема (стоимости) реализованной продукции, работ, услуг.

Это один из самых распространенных в наши дни способов уклонения от уплаты налогов. Обычно в таком случае все записи составлены верно (род и наименование товара, реквизиты покупателя и т.п.), различие имеется лишь в объеме либо стоимости продукции, отраженной в счетах бухгалтерского учета;

5) маскировка объекта налогообложения:

- фиктивный бартер;

- лжеэкспорт;

- фиктивная сдача в аренду основных фондов;

- притворная сделка (см. ниже пример 1);

6) использование необоснованных изъятий и скидок:

- отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством;

- отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством;

- незаконное использование налоговых льгот;

7) использование сложных схем сокрытия доходов путем создания посреднических аффилированных фирм, в т.ч. зарегистрированных в офшорных зонах[[54]](#footnote-54).

Именно такой способ уклонения от уплаты налогов с организации использовался в деятельности "Юкоса".

Как говорится в обвинительном заключении по делу "Юкоса", в зоне льготного налогообложения (ЗАТО "Лесной" Нижнетуринского района Свердловской области) были зарегистрированы четыре подотчетных М. Ходорковскому и П. Лебедеву компании - ООО "БИЗНЕС-ОЙЛ", ООО "Митра", ООО "Вальд-Ойл", ООО "Форест-Ойл". Через эти компании было организовано движение средств, полученных от оборота сырой нефти и нефтепродуктов. При этом, поскольку эти компании были зарегистрированы на территории ЗАТО "Лесной", налогообложение указанных операций осуществлялось в льготном режиме.

По мнению прокуратуры, налоговые льготы были предоставлены незаконно, поскольку четыре упомянутые компании на территории ЗАТО деятельность фактически не осуществляли, "кроме четырех компьютеров, никаких основных средств не имели, в то время как в акте проверки была отражена многомиллиардная прибыль этих компаний".

К тому же существовали и другие налоговые нарушения "Юкоса". Касались они уплаты налогов указанными четырьмя компаниями в июле, августе, октябре, ноябре и декабре 1999 г. векселями "Юкоса" на общую сумму 5291879541 руб. Всего же, как следует из материалов дела, за 1999 - 2000 гг. "Юкос" недоплатил налогов на общую сумму 17395449282 руб.

Таким образом, по мнению прокуратуры, М. Ходорковский и П. Лебедев организовали уклонение от уплаты налогов с организации в особо крупном размере (п. п. "а" и "г" ч. 2 ст. 199 со ссылкой на ч. 3 ст. 33 УК РФ)[[55]](#footnote-55).

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, характеризуется только прямым умыслом с целью полной или частичной неуплаты налогов и (или) сборов. Построение субъективной стороны рассматриваемого состава преступления аналогично построению субъективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, специальный. Согласно п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 к субъектам рассматриваемого преступления, прежде всего, могут быть отнесены лица, на которых в соответствии с их должностным или служебным положением возложены обязанности подписания отчетной документации, представляемой в налоговые органы, и обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов:

- руководитель организации-налогоплательщика (плательщика сборов);

- главный бухгалтер организации (бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера);

- иное лицо, специально уполномоченное органом управления организации на совершение таких действий.

Также, по мнению Верховного Суда РФ, к числу субъектов преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, могут относиться лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика. Однако чем установлена обязанность лиц, фактически выполняющих обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации по составлению отчетной документации и уплате налогов и сборов? На какую норму закона в такой ситуации можно будет сослаться следователю как на устанавливающую соответствующие обязанности указанных лиц?

Представляется, что данное положение можно трактовать следующим образом. Если под лицами, "фактически выполняющими обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера) организации", понимаются лица, которые временно официально исполняют данные обязанности, то указание Пленума ВС РФ совершенно правильно. Если же имелись в виду так называемые теневые фактические руководители, которые юридическими полномочиями не обладают, но реально управляют организацией через подставных лиц, то такие руководители могут отвечать лишь как организаторы или подстрекатели преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Исключение представляют лишь те редкие случаи посредственного исполнения рассматриваемого преступления, когда подставное лицо - официальный руководитель организации вводится в заблуждение ее фактическим хозяином или же вообще невменяем.

Руководитель организации - это единоличный исполнительный орган юридического лица или руководитель коллегиального исполнительного органа, а также иное лицо, осуществляющее в соответствии с федеральным законом деятельность от имени юридического лица без доверенности[[56]](#footnote-56).

Круг руководителей организации применительно к разным юридическим лицам определяется:

- для полного товарищества - ст. 72 ГК РФ;

- для товарищества на вере (коммандитного товарищества) - ст. 84 ГК РФ;

- для общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью - ст. 91 ГК РФ и ст. ст. 40 - 41 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью"[[57]](#footnote-57);

- для акционерного общества - ст. 103 ГК РФ и ст. ст. 69 - 70 Федерального закона "Об акционерных обществах"[[58]](#footnote-58);

- для производственного кооператива - ст. 110 ГК РФ и ст. 17 Федерального закона "О производственных кооперативах"[[59]](#footnote-59);

- для государственного и муниципального унитарного предприятия - ст. 113 ГК РФ и ст. 21 Федерального закона "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях"[[60]](#footnote-60);

- для потребительского кооператива - ст. 116 ГК РФ;

- для фонда - ст. 118 ГК РФ и ст. ст. 7, 30 Федерального закона "О некоммерческих организациях"[[61]](#footnote-61).

Для уяснения понятий главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика необходимо обратиться к положениям ст. ст. 6, 7 Федерального закона от 23 февраля 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"[[62]](#footnote-62).

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы руководители согласно п. 2 ст. 6 данного Закона могут:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично (в данном случае должности руководителя и бухгалтера совпадают в одном лице).

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением руководителя и применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года (п. 4 ст. 6 Закона).

Главный бухгалтер (бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер должен обеспечивать соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства организации считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (п. 3 ст. 7 Закона). При этом в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций (п. 4 ст. 7 Закона).

Если руководитель и главный бухгалтер (бухгалтер) организации заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, то содеянное следует квалифицировать по п. "а" ч. 2 ст. 199 УК РФ как совершенное группой лиц по предварительному сговору.

Иные служащие организации-налогоплательщика, оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части ст. 199 УК РФ как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению. Именно такое разъяснение содержится в абз. 2 п. 7 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006. Для сравнения: в п. 10 Постановления Пленума ВС РФ от 04.07.1997 также предусматривалась уголовная ответственность (причем, как следовало из текста Постановления, - в качестве не пособников, а исполнителей!) иных служащих организации-налогоплательщика за включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытие других объектов налогообложения. Теперь появилась фраза и про "оформление первичных документов". Кроме того, необходимо заметить слово "например" - оно указывает на определенные действия иных сотрудников, но не ограничивает их только оформлением первичных документов.

В качестве иных служащих могут выступать, в частности, рядовые бухгалтеры организации-налогоплательщика.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) или иных сотрудников организации-налогоплательщика, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель или пособник по соответствующей части ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ. Однако в данной ситуации для применения уголовной ответственности необходимо доказать наличие прямого умысла в действиях руководителя, главного бухгалтера или иных лиц, обвиняемых в организации, подстрекательстве или пособничестве в преступлении.

В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов, то его действия при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 199 УК РФ. То есть если в одной организации руководитель уклонился от уплаты налогов и сборов в крупном размере, а в другой - в особо крупном размере, то содеянное следует квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ч. 1 и п. "б" ч. 2 ст. 199 УК РФ.

Именно на это обращается внимание в п. 13 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006. Данный пункт является позитивным в плане того, что не разрешает - с целью "натянуть" побольше ущерба - суммировать неуплаченные налоги с разных юридических лиц для инкриминирования руководителю единого преступления. То есть теоретически теперь можно представить такую ситуацию, когда лицо откроет с десяток и больше маленьких фирм, в каждой из них будет уклоняться от уплаты налогов, своевременно прекращать осуществление деятельности через эти фирмы и оставаться безнаказанным, поскольку сумма неуплаченных налогов в каждой из фирм не будет "дотягивать" до крупного размера, указанного в примечании к ст. 199 УК РФ. В то же время в таком случае содеянное (естественно, при доказанности умысла) надлежит квалифицировать по ст. 173 УК РФ как лжепредпринимательство.

#

# §3. Неисполнение обязанностей налогового агента

Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. Уголовный кодекс РФ был дополнен ст. 199.1, предусматривающей ответственность за неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с налоговым законодательством РФ исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере[[63]](#footnote-63).

Непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, является установленный законом порядок уплаты налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

Предметом преступления являются налоги, подлежащие исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ.

Объективную сторону преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, образует противоправное бездействие, заключающееся в нарушении установленных законодательством РФ о налогах и сборах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов.

Согласно ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются физические лица и организации, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налоговые агенты обязаны (п. 3 ст. 24 НК РФ):

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговую инспекцию по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в т.ч. по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговую инспекцию по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налога;

5) в течение 4 лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

При этом следует отметить, что налоговый агент обязан исчислить и произвести удержание суммы налога из тех денежных средств, которые предназначены для выплаты налогоплательщику. Следовательно, статус налогового агента может возникнуть лишь у тех физических лиц или организаций, которые являются "источниками выплат доходов налогоплательщику".

В соответствии с действующим налоговым законодательством РФ обязанность налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов возникает в нескольких случаях:

1) в соответствии со ст. 226 НК РФ организации и физические лица, выступающие как работодатели, обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджетную систему РФ налог на доходы физических лиц;

2) в соответствии со ст. 161 НК РФ российские организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах РФ, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на добавленную стоимость;

3) в соответствии с п. 4 ст. 286, ст. 310 НК РФ российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, - партнеры иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств и получающих доходы на территории РФ, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль;

4) в соответствии с п. 5 ст. 286 НК РФ российские организации, выплачивающие дивиденды владельцам акций или долей в уставных капиталах, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, характеризуется бездействием, заключающимся в нарушении вышеуказанных обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислении в бюджетную систему РФ налогов.

При этом важно отметить, что положение ст. 199.1 УК РФ, предусматривающее ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента относительно сборов, является юридически некорректным: законодательством РФ о налогах и сборах на налоговых агентов не возлагается обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему РФ какого бы то ни было вида сборов!

Еще одним некорректным с точки зрения действующего законодательства РФ о налогах и сборах является положение как ст. 199.1 УК РФ, так и Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006, предусматривающее уголовную ответственность за неисполнение налоговым агентом обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению соответствующих налогов во внебюджетные фонды.

Обязательным признаком объективной стороны состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.1 УК РФ, является крупный размер неуплаченных вследствие неисполнения обязанностей налогового агента сумм налогов, а квалифицированного состава (ч. 2 ст. 199.1 УК РФ) - особо крупный размер неуплаченных налогов.

С одной стороны, в абз. 5 п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 указывается, что при определении крупного (особо крупного) размера ущерба суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к ст. 199 УК РФ, и исчислять его, исходя из сумм тех налогов, которые подлежат перечислению в бюджетную систему РФ "самим налоговым агентом". С другой стороны, невозможно ведь одно и то же примечание УК РФ трактовать по-разному применительно к разным преступлениям?! А в примечании к ст. 199 УК РФ ясно сказано, что крупный (особо крупный) размер исчисляется от сумм всех налогов, подлежащих уплате субъектом! Поэтому в настоящее время возникает вполне закономерный вопрос в отношении определения крупного (особо крупного) размера неуплаченного налога по ст. 199.1 УК РФ.

По нашему мнению, разъяснение судей ВС РФ о том, что крупный (особо крупный) размер по ст. 199.1 УК РФ исчисляется исходя из сумм тех налогов, которые подлежат перечислению в бюджетную систему РФ "самим налоговым агентом", следует трактовать таким образом, что указанный размер исчисляется от сумм тех налогов, которые субъект в силу положений НК РФ обязан перечислить в бюджетную систему РФ в качестве налогового агента. Обязанность налогового агента возникает только в четырех вышеописанных случаях в отношении исчисления, удержания и перечисления в бюджетную систему РФ налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость и двух случаев по уплате налога на прибыль. Иных случаев существования обязанностей налогового агента действующее налоговое законодательство не предусматривает. Налоги и сборы, не уплаченные субъектом в качестве налогоплательщика, но не в качестве налогового агента, не могут учитываться при определении крупного (особо крупного) размера по ст. 199.1 УК РФ, поскольку данная статья предусматривает уголовную ответственность именно и исключительно за неисполнение обязанностей налогового агента.

Преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, является оконченным с момента фактического неперечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и в сроки, которые установлены НК РФ, в бюджетную систему РФ сумм налогов в крупном или особо крупном размере, которые он обязан был исчислить и удержать у налогоплательщика.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, характеризуется прямым умыслом. При этом обязательным признаком субъективной стороны является мотив совершения преступления, в качестве которого выступает личный интерес виновного. Как правило, такой интерес имеет корыстную природу, но не исключается и возможность иных социально негативных в своей основе побуждений.

Так, согласно абз. 3 п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 личный интерес как мотив преступления может выражаться "в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п.". В силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему РФ соответствующих налогов, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, не образует, в т.ч. и в тех случаях, когда такие действия были совершены в крупном или особо крупном размере.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, специальный. Согласно абз. 1 п. 17 Постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 к субъектам рассматриваемого преступления могут быть отнесены две категории лиц.

Во-первых, физическое лицо, достигшее возраста 16 лет и имеющее статус индивидуального предпринимателя.

Во-вторых, лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов:

- руководитель или главный (старший) бухгалтер организации;

- иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий;

- лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера.

**§4. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов**

Федеральным законом от 8 декабря 2003 года N 162-ФЗ в Уголовный кодекс РФ были внесены очередные изменения и дополнения, регламентирующие вопросы уголовной ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Одним из дополнений, предусмотренных указанным нормативным актом, является статья 199.2 УК РФ "Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов", то есть появилась новая уголовно-правовая норма, предусматривающая ответственность за преступления, связанные с нарушением налогового законодательства.

Появление этой новой уголовно-правовой нормы в условиях отсутствия предварительного публичного научного обсуждения ее содержания является, к сожалению, обычной для законодателей и печальной, на наш взгляд, для правоприменителей практикой российского законотворчества. Правоохранительные органы, занимающиеся выявлением и расследованием преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и (или) сборах, вновь оказались в ситуации, когда в очередной раз законодатели изменили и дополнили уголовное законодательство, непосредственным образом связанное с выполнением ими своих служебных обязанностей. Как показывает практика, любое, даже незначительное, изменение законодательства по меньшей мере приводит к временной безорганизации правоприменительной деятельности, которая естественно снижает ее эффективность.

Уголовно-правовая норма, предусмотренная статьей 199.2 УК РФ, обеспечивает защиту общественного отношения между государственным органом и налогоплательщиком и (или) плательщиком сборов по поводу взыскания с последнего(-их) недоимки по налогам и (или) сборам за счет денежных средств либо имущества от общественно опасных посягательств со стороны представителей второй группы субъектов охраняемого правоотношения. В данную группу входят как физические, так и юридические лица. В отличие от налогового права, субъектами преступлений могут быть только физические лица. Следовательно, применительно к тем случаям, когда в качестве налогоплательщика и (или) плательщика сборов, а равно иных лиц, исполняющих их обязанности, выступают юридические лица, возникает необходимость определения конкретного физического лица или группы лиц, которые в случае совершения деяния, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, будут признаваться субъектами преступления. В дальнейшем при рассмотрении характеристики признаков субъекта вышеуказанного преступления данная проблема будет рассмотрена.

Прежде всего правильное установление предмета преступления необходимо для выяснения сущности объекта посягательства и его конкретизации. Именно из-за того, что вопрос о предмете налоговых преступлений не подвергался достаточно глубокому исследованию, в отечественном уголовном праве были высказаны различные точки зрения относительно того, какие общественные отношения являются объектом налоговых преступлений. Например, по мнению П.С. Ефимичева, объектом налоговых преступлений "являются общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета"[[64]](#footnote-64). А.И. Сотов признает объектом налоговых преступлений порядок управления[[65]](#footnote-65). Ряд ученых считают, что "понимание налога как публично-правовой обязанности, возникающей из закона, позволяет утверждать, что ее неисполнение должно рассматриваться как деяние, совершенное против государства"[[66]](#footnote-66).

Такой разброс мнений возник потому, что не был своевременно решен вопрос о предмете налогового преступления. В отечественной литературе нет единства мнений о том, к какому признаку составов налоговых преступлений имеют отношение крупные и особо крупные размеры неуплаченных налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Некоторые авторы отождествляют размеры неуплаченных налогов и страховых взносов с размерами имущественного ущерба, причиняемого налоговыми преступлениями, как последствия этих преступлений[[67]](#footnote-67). Сторонники данной точки зрения считают составы налоговых преступлений материальными. Другая группа авторов относит составы налоговых преступлений к числу формальных, что, на наш взгляд, совершенно верно. Вместе с тем они либо замалчивают вопрос о предмете налоговых преступлений вообще[[68]](#footnote-68), либо признают размер неуплаченного налога составной частью имущественного ущерба, причиняемого названными деяниями[[69]](#footnote-69). Последнюю точку зрения разделил Пленум Верховного Суда РФ, который в известном Постановлении 1998 года разъяснил, что виновный в совершении налогового преступления признается возместившим ущерб от преступления в том случае, если он заплатит государству сумму неуплаченных налогов и страховых взносов, а также причитающиеся с них пени и штрафы. По нашему мнению, подобная позиция является по меньшей мере спорной. Пени и штрафы, налагаемые на лицо, уклоняющееся от уплаты налогов, не могут быть признаны составной частью имущественного ущерба, причиняемого налоговыми преступлениями, поскольку между ними и деянием, совершаемым виновным, нет причинной связи.

Недостаточная активность научной общественности по вопросу исследования предмета налоговых преступлений, как мы уже отмечали выше, объясняется недостаточными и противоречивыми результатами, полученными в ходе теоретического изучения данного признака состава преступления.

Один из наиболее известных специалистов по данной проблеме Н.И. Коржанский считал, что значительная часть преступлений может быть признана беспредметными, потому что их совершение не связано с непосредственным воздействием на материальные объекты. По мнению этого уважаемого автора, к числу беспредметных преступлений можно отнести лишь те, "которые содержат формальные составы и совершаются путем бездействия (невыполнение лежащей на субъекте отношения социальной обязанности), а также некоторые виды нарушения правил. Те преступления, которые имеют предмет посягательства (предметные), могут быть совершены только путем воздействия на этот предмет. Нельзя совершить предметное преступление, ни на что или ни на кого не воздействуя". Нам представляется более убедительной позиция тех авторов, которые считают, что беспредметных преступлений не существует, поскольку общественные отношения всегда возникают по поводу каких-либо материальных явлений.

Утверждение Н.И. Коржанского о том, что предметное преступление не может быть совершено без воздействия на что-либо или кого-либо, тоже спорно. Его вывод основывается на предложенном им же определении преступного воздействия. По его мнению, под преступным воздействием следует понимать предусмотренные уголовным законом действия, направленные на изменение общественных отношений путем физического уничтожения или повреждения вещей (материальных объектов) либо путем определенного влияния на волю участников общественных отношений. Он считает преступное воздействие антиподом бездействия. Вместе с тем Н.И. Коржанский там же отмечает, что преступным воздействием может быть признано не всякое действие, а лишь то, при котором субъект воздействует на кого-то или что-то[[70]](#footnote-70).

Общеизвестно, что в теории уголовного права существует две формы совершения преступного деяние - действие и бездействие. Понятие воздействия является относительно новым. В связи с этим возникает необходимость выяснения соотношения указанных понятий.

Обращение к словарю русского языка отчасти объясняет позицию Н.И. Коржанского. В указанном источнике воздействие определяется как "действие, направленное на кого-нибудь, что-нибудь с целью добиться чего-нибудь, внушить что-нибудь"[[71]](#footnote-71). Действие в данном словаре определено как проявление какой-либо деятельности, влияние, воздействие, поступки, поведение. С учетом предложенных определений понятие воздействия и действия можно соотнести как частное и общее. Всякое воздействие является действием, но не всякое действие является воздействием. На первый взгляд кажется, что рассуждения Н.И. Коржанского достаточно логичны. Но на самом деле не все так просто. Если мы обратимся в этом же словаре к определению понятия деяния, то увидим, что оно не совпадает с определением деяния в науке уголовного права. "Деяние - действие, поступок". Таким образом, автор словаря не считает бездействие формой совершения деяния, т.к. оно определяется им как "отсутствие деятельности". Следовательно, в данном случае использовать определения понятий, сформулированных в словаре русского языка, для аргументации вывода о невозможности существования предметных преступлений, совершаемых путем бездействия, по нашему мнению, не совсем корректно. С учетом определения понятия "деяние" в науке уголовного права преступным воздействием следовало бы считать как действие, так и бездействие, направленное на что-нибудь, кого-нибудь с целью добиться чего-нибудь, внушить что-нибудь.

Кроме того, необходимо отметить еще и то, что в аргументах Н.И. Коржанского усматриваются и другие противоречия.

В частности, в классификации предметов преступления он выделяет предметы у тех преступлений, которые имеют формальный состав и могут быть совершены как путем действия, так и путем бездействия. Например, по его мнению, предметом вредительства (ст. 69 УК РСФСР) является имущество.

Противоречие, имеющее место в данном случае, состоит в том, что признание у вредительства предмета преступления в виде имущества не согласуется с утверждением названного автора о том, что у преступлений, имеющих формальный состав и совершаемых путем бездействия, не может быть предмета.

Нам представляется, что следует разделить точку зрения тех авторов, которые считают, что беспредметных преступлений не бывает[[72]](#footnote-72). Следовательно, налоговые преступления имеют тоже свой предмет. Прежде чем определять предмет налогового преступления, следует отметить, что в научной литературе существуют различные точки зрения по вопросу о предмете преступления.

А.А. Пионтковский практически отождествлял объект и предмет преступления. В свое время он даже обращал внимание на излишнее увлечение авторов вопросами разграничения объекта и предмета преступления[[73]](#footnote-73). В.Н. Кудрявцев считал, что предметом преступлений могут быть: 1) субъекты общественных отношений[[74]](#footnote-74); 2) вещи как предпосылки общественных отношений или форма закрепления общественных отношений; 3) действия участников общественных отношений[[75]](#footnote-75). Н.И. Коржанский разделил позицию В.Н. Кудрявцева относительно первых двух возможных форм предмета преступления. Вместе с тем он достаточно аргументированно, с нашей точки зрения, выразил свое несогласие относительно выделения в качестве самостоятельной формы предмета преступления действия участников общественных отношений. Он совершенно справедливо указал на то, что при совершении преступления "виновный воздействует не на поведение, а на конкретное лицо, на его волю и сознание"[[76]](#footnote-76).

Таким образом, в качестве предмета преступления могут выступать участники общественных отношений и вещи как предпосылки общественных отношений или как форма закрепления общественных отношений. С учетом вышеизложенного для определения предмета налоговых преступлений следует решить вопрос об объекте налоговых преступлений.

С нашей точки зрения, следует разделить позицию тех авторов, которые считают, что налоговые преступления являются многообъектными преступлениями[[77]](#footnote-77). В качестве основного непосредственного объекта этих преступлений выступают общественные отношения, существующие по поводу обеспечения уплаты и сбора налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. В качестве дополнительного непосредственного объекта названных преступлений выступают общественные отношения по поводу охраны прав собственности государства и государственных внебюджетных фондов.

При посягательстве на основной непосредственный объект налоговых преступлений виновный воздействует на должностных лиц налогового органа и (или) государственных внебюджетных фондов, которые представляют интересы государства. Следовательно, в этом случае родовым предметом налоговых преступлений следует считать государство в лице должностных лиц налоговых органов и (или) государственных внебюджетных фондов. В результате совершения налогового преступления виновные, обманывая представителей государства или злоупотребляя доверием, вводят в заблуждение их относительно имеющихся у них прав и своих обязанностей. Значит, видовым объектом налоговых преступлений следует признавать психику должностных лиц налогового органа и (или) государственных внебюджетных фондов.

При посягательстве на дополнительный объект налогового преступления виновный, опять же используя обман и (или) злоупотребляя доверием, не передает имущество в виде налогов и страховых взносов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды, причиняя ущерб собственнику - государству. В этом случае в качестве родового предмета выступают вещи, а видовым предметом - деньги как форма выражения налогов и страховых взносов.

Исходя из всего вышеизложенного, следует, что налоговые преступления являются многообъектными и многопредметными преступлениями. С учетом основного непосредственного объекта и соответствующего ему предмета преступления рассматриваемый вид общественно опасных деяний следует отнести, по нашему мнению, к преступлениям против порядка управления.

В качестве предметов налоговых преступлений следует признать психику должностных лиц налогового органа и (или) государственных внебюджетных фондов, а также деньги как форму выражения налогов и страховых взносов.

В качестве дополнительного непосредственного объекта данного преступления выступают отношения собственности, поскольку данное деяние, по своей сущности, предполагает причинение имущественного ущерба государству, муниципальным образованиям, государственным внебюджетным фондам.

Дополнительным предметом рассматриваемого преступления выступают денежные средства либо имущество организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам в крупном размере.

В зависимости от вида недоимки по налогам и (или) сборам законодатели дифференцировали величину крупного размера. Применительно к недоимке по налогам и (или) сборам с физического лица, в соответствии с примечанием к статье 198 УК РФ, крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышающая триста тысяч рублей. Применительно к недоимке по налогам и (или) сборам с организации крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышающая 1 миллион 500 тысяч рублей.

Однако из содержания диспозиции статьи 199.2 УК РФ непонятны критерии, в соответствии с которыми размер сокрытых денежных средств либо имущества может быть признан крупным. Стоимость сокрытого имущества может быть меньше размера недоимки, может превышать ее размер, а может и соответствовать ей по размеру.

Нам представляется, что в данном случае речь идет о денежных средствах либо имуществе, стоимость которых позволяет произвести взыскание недоимки по налогам и (или) сборам в крупном размере. Иначе говоря, стоимость сокрытых денежных средств либо имущества должна соответствовать по размерам сумме недоимки или превышать ее.

Как нам представляется, следует обратить внимание еще на одно обстоятельство. В диспозиции статьи 199.2 УК РФ речь идет о денежных средствах либо имуществе (видимо, здесь речь идет об ином имуществе, которое не относится к денежным средствам). "Либо" в русском языке является разделительным союзом, который означает то же, что "или". "Или" является тоже союзом, но смысл его различен в зависимости от того, каким союзом он является: разделительным, присоединительным, противительным, вопросительным или пояснительным. В данном случае возможно употребление союза "или" как разделительного или присоединительного союза. В первом значении союз "или" используется для связи двух или более однородных членов предложения, находящихся в отношениях взаимоисключения. Во втором значении союз "или" используется для соединения разных названий одного и того же понятия.

Толкование диспозиции рассматриваемой нормы, используя толкование союза "либо" в первом значении, позволяет сделать вывод о том, что при решении вопроса о наличии в деяниях виновного лица признаков состава преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, следует учитывать либо только сокрытые денежные средства, либо только сокрытое имущество. Если при толковании нормы исходить из понимания союза "либо" во втором значении, то следует сделать вывод о том, что по рассматриваемой нами статье уголовная ответственность наступает лишь в случае сокрытия денежных средств. Оба варианта нам представляются неприемлемыми, поскольку данная проблема родилась на пустом месте в силу того, что диспозиция нормы сформулирована недостаточно корректно, т.е. без учета некоторых тонкостей русского языка. Совершенно очевидно, что рассматриваемая норма была принята для того, чтобы предупредить сокрытие любого имущества, в том числе и денежных средств. Для этого в диспозиции нормы следовало бы вести речь о сокрытии денежных средств и (или) иного имущества. В связи с вышеизложенным представляется необходимым внести соответствующие изменения в редакцию статьи 199.2 УК РФ.

С учетом вышеизложенного представляется возможным сделать вывод о том, что в размер предмета рассматриваемого преступления можно включать и денежные средства, и иное имущество.

Для того чтобы определять размер предмета преступления в случаях, когда виновное лицо укрывает и денежные средства, и иное имущество, возникает необходимость ответа на вопрос о том, как определять ценность иного имущества в денежном выражении. В соответствии с разъяснением департамента методологии налогообложения прибыли и бухгалтерского учета для целей налогообложения, согласно пункту 1 статьи 40 части первой Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 указанной статьи налоговым органам дано право в ходе осуществления налогового контроля проверять правильность применения цен в том случае, если допускаются отклонения более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

При этом уровень цен определяется как максимальный или минимальный размер цены, применяемый налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам.

Таким образом, по нашему мнению, следует определять и ценность иного имущества в денежном выражении применительно к рассматриваемой нами уголовно-правовой норме.

Объективная сторона состава преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, характеризуется деянием, которое выражается в сокрытии имущества, являющегося предметом преступления. Как известно, существуют две формы совершения деяния - действие и бездействие. Для того чтобы понять, какие формы деяния свойственны для рассматриваемого преступления, проанализируем смысл термина "сокрытие".

Следует иметь в виду то, что по данному вопросу в литературе высказаны различные точки зрения. В частности, по мнению Г.А. Есакова, данное преступление может быть совершено как действием, так и бездействием[[78]](#footnote-78). А.П. Зрелов и М.В. Краснов считают, что для объективной стороны рассматриваемого преступления характерно "действие, приводящее к сокрытию денежных средств или имущества"[[79]](#footnote-79). Однако анализ излагаемого ими материала, как нам представляется, позволяет сделать вывод о том, что они считают бездействие единственно возможной формой деяния, характеризующего объективную сторону преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ.

Образовавшиеся расхождения в подходах к рассматриваемому вопросу обязывают нас сделать попытку разобраться в данной проблеме.

В русском языке термин "сокрыть" означает то же, что и скрыть, утаить. Скрыть что-то - это означает спрятать это, чтобы кто-то не обнаружил. Спрятать значит убирать, помещать в скрытое или неизвестное другим место. Утаить означает скрыть от кого-нибудь, сохранить в тайне[[80]](#footnote-80). Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что сокрытие имущества предполагает помещение его в скрытое или неизвестное для налоговых органов место и несообщение указанным органам мест его нахождения либо несообщение налоговым органам о наличии имущества, за счет которого может быть взыскана недоимка по налогам и (или) сборам. Следовательно, по нашему мнению, сокрытие денежных средств или иного имущества может быть совершено только путем бездействия, поскольку сущность деяния виновного состоит в том, что он не сообщает налоговым органам о наличии имущества или о месте его нахождения.

Следовательно, у нас есть достаточные основания для того, чтобы признать данное преступление длящимся.

В соответствии с Постановлением Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929, которое до сих пор пока еще никто не отменял, "Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям" длящимися признаются преступления, выражающиеся в длительном невыполнении виновным обязанности, которую он должен выполнить под угрозой уголовного наказания.

Для рассматриваемого преступления как раз характерно подобное деяние, поскольку оно состоит в бездействии, которое влечет за собой непогашение недоимки по налогам и (или) сборам, что является невыполнением обязанности.

Исходя из предлагаемого нами подхода к пониманию характеристики деяния налогового преступления, можно сделать следующие выводы:

- данное преступление как длящееся считается оконченным с момента начала невыполнения лицом обязанности налогоплательщика, однако стадия оконченного преступления у них длится до момента явки виновного с повинной или его задержания;

- сроки давности для данного преступления исчисляются в соответствии со ст. 78 УК РФ, с учетом категории преступления и с момента задержания виновного лица или явки его с повинной;

- при квалификации налоговых преступлений допускается сложение сумм различных неуплаченных налогов и (или) сборов;

- допускается сложение сумм не уплаченных субъектом преступления налогов и (или) сборов по различным организациям и по разным налогооблагаемым периодам.

Еще одна проблема квалификации преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, по объективной стороне связана с определением конструкции данного состава преступления.

По данному вопросу в литературе также нет единства мнений. Ряд авторов считают, что это преступление имеет материальный состав. Например, И.И. Кучеров и И.Н. Соловьев на этот вопрос прямо ничего не пишут. Однако то, как они определяют содержание субъективной стороны рассматриваемого преступления, позволяет сделать вывод о том, что состав данного преступления они считают материальным[[81]](#footnote-81). Но есть и те, которые полагают, что составы рассматриваемых преступлений формальны.

Первой точки зрения, в частности, придерживаются А.П. Зрелов и М.В. Краснов. Они отмечают, что "сокрытие денежных средств либо имущества образует состав налогового преступления только при наличии крупного размера ущерба. Крупным размером ущерба для статьи 199.2 УК РФ, на основании нормативного предписания, внесенного в состав примечания к статье 169 УК РФ, признается стоимость, доход либо задолженность в сумме, превышающей 250 тыс. руб."[[82]](#footnote-82).

Данная позиция, по нашему мнению, вызывает серьезные сомнения.

Материальные составы преступлений предполагают существование в качестве обязательного признака наступления общественно опасных последствий. Общественно опасные последствия выражаются в причинении вреда общественным отношениям. Как мы отмечали выше, рассматриваемое налоговое преступление является многообъектным. Следовательно, оно может причинять вред как основному, так и дополнительному объекту. На сегодняшний день отсутствует методика расчета вреда, причиняемого рассматриваемым налоговым преступлением, разработанная с учетом их многообъектности. Вследствие этого определить последствия данного налогового преступления, с нашей точки зрения, возможно, а сводить ущерб к стоимости сокрытого имущества некорректно.

Следовательно, не представляется возможным разделять точку зрения о материальности его состава, поскольку считаем, что сводить вред, причиняемый этим преступлением, к ущербу в виде стоимости сокрытых денежных средств и иного имущества, за счет которых должна быть погашена недоимка по налогам и (или) сборам, некорректно. При таком подходе не учитываются последствия в виде вреда, который причиняется общественным отношениям, которые являются основным объектом посягательства рассматриваемого преступления. Таким образом, можно сделать вывод о том, что определить вред, причиняемый данным видом налоговых преступлений, на сегодняшний день не представляется возможным, хотя они, безусловно, причиняют вред охраняемым уголовным законом общественным отношениям.

Кроме того, как мы отмечали ранее, денежные средства и иное имущество являются не последствием, а предметом преступления, предусмотренного в статье 199.2 УК РФ.

С учетом вышеизложенного можно сделать вывод о том, что состав рассматриваемого налогового преступления по конструкции является формальным.

Еще одним признаком объективной стороны данного преступления является время его совершения. Юридической литературой по данному вопросу тоже высказаны разные точки зрения. А.П. Зрелов и М.В. Краснов считают, что преступление, предусмотренное статьей 199.2 УК РФ, следует считать оконченным в момент совершения "действия, приводящего к сокрытию денежных средств или имущества"[[83]](#footnote-83). Данная позиция нам представляется по меньшей мере спорной, поскольку совершение указанных действий фактически может быть признано лишь приготовлением к преступлению. А, как известно, на этой стадии совершения умышленного преступления возможен добровольный отказ. Если субъект в момент предъявления к нему требования о погашении недоимки сообщит налоговым органам о ранее сокрытом им имуществе, то состав преступления будет отсутствовать.

Нам представляется, что временем совершения данного преступления следует считать период с момента, когда налогоплательщику или налоговому агенту становится известно об образовании у него недоимки по налогам и (или) сборам до того момента, пока виновный на запрос налоговых органов о наличии и (или) местонахождении имеющихся у него денежных средств или иного имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, не сообщит им необходимую информацию.

Субъектом преступления, предусмотренного в статье 199.2 УК РФ, признается физическое вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста, которое является собственником или руководителем организации, либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, либо индивидуальный предприниматель.

Субъективная сторона данного преступления характеризуется виной в форме прямого умысла, поскольку данное преступление не может быть признано в соответствии с частью 2 статьи 24 УК РФ неосторожным и оно имеет, по нашему мнению, формальный состав.

Следовательно, виновный должен осознавать, что он не сообщает налоговым органам о наличии и (или) местонахождении денежных средств и (или) иного имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание имеющейся у него недоимки по налогам и (или) сборам, и желать совершить данное деяние.

**Вывод по 2 главе**

Непосредственным объектом налоговых преступлений выступают отдельные элементы налоговой системы, уточнение содержания которых позволяет более полно раскрыть природу различных их видов.

Действующее уголовное законодательство берет под охрану следующие элементы налоговой системы: установленный порядок представления отчетных документов о доходах и других объектах налогообложения (ст. 198-199 УК РФ); порядок исчисления и уплаты налогов налоговыми агентами (ст. 199.1 УК РФ) и порядок обеспечения выполнения обязательств по уплате налога (ст. 199.2 УК РФ).

Ключевым признаком составов налоговых преступлений являются понятия налога и сбора, содержание которых менялось в период действия УК РФ, что повлекло за собой изменение содержания признаков составов указанных преступлений. Это обусловливает обязанность правоприменителя толковать признаки предмета преступления, а также признаки объективной стороны состава преступлений на основании норм налогового права, действовавших в момент совершения преступления.

Несмотря на то, что в реальной действительности существует множество форм уклонения от уплаты налогов, законодатель в ст. 198 и 199 УК РФ предусматривает всего два способа уклонения от уплаты налогов, представляющие собой формы активного и пассивного обмана налоговых органов. Только они имеют уголовно-правовое значение, остальные же способы – криминалистическое значение. В то же время от вариантов реализации указанных способов зависит механизм уклонения от уплаты налога, что в свою очередь определяет момент начала и окончания преступления.

Исходя из статуса в налоговых правоотношениях субъектов уголовной ответственности за налоговые преступления, их можно условно сгруппировать следующим образом:

- физические лица (включая индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой, и др.), непосредственно обязанные уплачивать налоги;

- физические лица, являющиеся представителями или иными работниками организации, обязанной уплачивать налоги;

- физические лица, являющиеся представителями организации, обязанной исчислять, удерживать или перечислять налоги и сборы, или выполняющие в таких организациях управленческие функции;

- физические лица - индивидуальные предприниматели, обязанные исчислять, удерживать или перечислять налоги и (или) сборы;

- физические лица, являющиеся руководителем или собственником организации, за счет имущества которой должно быть произведено взыскание недоимки по налогам или сборам, а также лица, выполняющие в таких организациях управленческие функции;

- физические лица - индивидуальные предприниматели, за счет имущества которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам или сборам.

Главной особенностью субъективной стороны налоговых преступлений является обусловленность психического отношения к деянию осознанием налоговой противоправности, т.е. факта нарушения требования налогового законодательства.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Определение объекта налоговых преступлений, которое дается в юридической литературе, большей частью отражает его юридическое содержание. Фактическое же его содержание определяется реальным значением налога для государства и общества в целом, выраженным в его функциях. Анализ функции и предназначения налогов и сборов позволяет сделать вывод, что групповым объектом налоговых преступлений является налоговая система, посредством посягательства на которую причиняется вред бюджетным отношениям, а это в свою очередь влечет за собой негативные последствия для различных сфер социально-экономической жизни общества.

2. Непосредственным объектом налоговых преступлений выступают отдельные элементы налоговой системы, уточнение содержания которых позволяет более полно раскрыть природу различных их видов.

Действующее уголовное законодательство берет под охрану следующие элементы налоговой системы: установленный порядок представления отчетных документов о доходах и других объектах налогообложения (ст. 198-199 УК РФ); порядок исчисления и уплаты налогов налоговыми агентами (ст. 199.1 УК РФ) и порядок обеспечения выполнения обязательств по уплате налога (ст. 199.2 УК РФ).

3. Ключевым признаком составов налоговых преступлений являются понятия налога и сбора, содержание которых менялось в период действия УК РФ, что повлекло за собой изменение содержания признаков составов указанных преступлений. Это обусловливает обязанность правоприменителя толковать признаки предмета преступления, а также признаки объективной стороны состава преступлений на основании норм налогового права, действовавших в момент совершения преступления.

4. В зависимости от субъекта налоговых отношений, совершающего преступление, и вида общественных отношений, на которые посягает виновный, рассматриваемые деяния можно классифицировать следующим образом:

преступления, заключающиеся в неисполнении обязанностей налогоплательщика (ст. 198 и 199 УК РФ);

преступления, заключающиеся в неисполнении обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);

преступления, заключающиеся в воспрепятствовании взысканию недоимки по налогам за счет имущества налогоплательщика (ст. 199.2 УК РФ).

5. По форме совершения деяний можно выделить налоговые преступления, совершаемые посредством:

а) активного обмана - уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путем включения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или иные документы (ст. 198 и 199 УК РФ); сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам (ст. 199.2 УК РФ);

б) пассивного обмана - уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов (ст. 198 и 199 УК РФ); неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или во внебюджетный фонд (ст. 199.1 УК РФ).

6. Несмотря на то, что в реальной действительности существует множество форм уклонения от уплаты налогов, законодатель в ст. 198 и 199 УК РФ предусматривает всего два способа уклонения от уплаты налогов, представляющие собой формы активного и пассивного обмана налоговых органов. Только они имеют уголовно-правовое значение, остальные же способы – криминалистическое значение. В то же время от вариантов реализации указанных способов зависит механизм уклонения от уплаты налога, что в свою очередь определяет момент начала и окончания преступления.

7. В силу разнообразия реальных способов совершения налоговых преступлений нет возможности дать единое определение их характера. В одном случае они представляют собой длящееся преступление, в другом — одномоментное, но в любом варианте при определении начала и окончания преступления необходимо учитывать механизм совершения общественно опасного деяния, момент возникновения обязанности субъекта налоговых правоотношений, которая не исполняется посредством активного или пассивного обмана. Определяющим признаком является момент достижения итоговой суммы (крупного размера) неуплаченного (не перечисленного) налога или сокрытого имущества.

8. Исходя из статуса в налоговых правоотношениях субъектов уголовной ответственности за налоговые преступления, их можно условно сгруппировать следующим образом:

- физические лица (включая индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой, и др.), непосредственно обязанные уплачивать налоги;

- физические лица, являющиеся представителями или иными работниками организации, обязанной уплачивать налоги;

- физические лица, являющиеся представителями организации, обязанной исчислять, удерживать или перечислять налоги и сборы, или выполняющие в таких организациях управленческие функции;

- физические лица - индивидуальные предприниматели, обязанные исчислять, удерживать или перечислять налоги и (или) сборы;

- физические лица, являющиеся руководителем или собственником организации, за счет имущества которой должно быть произведено взыскание недоимки по налогам или сборам, а также лица, выполняющие в таких организациях управленческие функции;

- физические лица - индивидуальные предприниматели, за счет имущества которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам или сборам.

9. Главной особенностью субъективной стороны налоговых преступлений является обусловленность психического отношения к деянию осознанием налоговой противоправности, т.е. факта нарушения требования налогового законодательства. Вместе с тем окончательный вывод о вине может быть сделан лишь на основе анализа тех признаков состава, которые указаны непосредственно в уголовном законе, т.е. осознания общественной опасности совершаемого деяния и размера неуплаченного (не перечисленного) налога или сокрытого имущества, составившего суммы, указанные в уголовном законе.

10. Целесообразно привести редакцию ст. 199.1 УК РФ в соответствие с налоговым законодательством, в частности со ст. 123 НК РФ, изложив ее следующим образом: «Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, который в соответствии с налоговым законодательством подлежит удержанию и перечислению налоговым агентом, совершенное в крупном размере, -

наказывается ...».

11. В целях совершенствования техники конструирования составов и техники их применения есть все основания ст. 198 и 199 УК изложить абстрактным способом (авторский вариант: «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в крупном размере»). Данная редакция позволит применять ст. 198 УК к лицам, уклонившимся от уплаты налогов, по которым не предусмотрена обязанность представления в налоговый орган декларации и других документов, поведение которых достаточно общественно опасно, но сегодня уголовно ненаказуемо.

# СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

**Нормативно-правовые акты**

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 г. // Российская газета. 1993. № 237.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 26.11.2008) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
7. Гражданский кодекс РФ, часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
8. Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14.11.2002 г. № 138-ФЗ (в ред. от 25.11.2008) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.
9. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 03.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.
10. Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (в ред. от 22.07.2008) // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.
11. Федеральный закон от 14.11.2002 г. № 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" (в ред. от 01.12.2007) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 48. Ст. 4746.
12. Федеральный закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в ред. от 22.12.2008) // Собрание законодательства. 1998. № 7. Ст. 785.
13. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. о 03.11.2006) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 48. Ст. 5369.
14. Федеральный закон от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (в ред. от 18.12.2006) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 20. Ст. 2321.
15. Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" (в ред. от 24.07.2008) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 3. Ст. 145.
16. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 1. Ст. 1.
17. Закон СССР от 26.05.1988 г., № 8998-XI «О кооперации в СССР» (в ред. 15.04.1998) // Ведомости ВС СССР. 1988. № 22. Ст. 355.

**Научная литература и материалы периодической печати**

1. Бадаев А.Е. Налоговая преступность - слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. 2008. № 3. С. 27.
2. Бекряшев А.К. Теневая экономика и экономическая преступность. М., Скиф. 2008. – 378 с.
3. Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации // Правоведение. 2008. № 5. С. 26;
4. Бобырев В.В., Ефимичев С.П. Налоговые преступления, квалифицируемые статьями 199.1 и 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации // Право и экономика. 2007. № 10. С. 26.
5. Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб., Юридический центр Пресс. 2007. – 498 с.
6. Глушко Д.Е. К вопросу о налоговых правонарушениях и преступлениях: основные аспекты // Налоги (журнал). 2007. № 2. С. 16.
7. Григорьев В.А. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов // Юридический мир. 2008. № 3. С. 24.
8. Григорьев В.А., Кузнецов А.В. Проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам объекта и объективной стороны. // Юридический мир. 2008. № 5. С. 48.
9. Дашковская Г.М. Особенности квалификации и расследования налоговых преступлений. М., Академия налоговой полиции ФСНП России. 2003. – 328 с.
10. Дзестелов Х.А., Гулордава Г.Д. Некоторые вопросы борьбы с экономическими и налоговыми преступлениями в кредитно-финансовой системе // Банковское право. 2008. № 4. С. 27.
11. Ефимичев П.С., Ефимичев С.П. Налоговые преступления и проблемы борьбы с ними // Журнал российского права. 2008. № 8. С. 25.
12. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. Саркисова К.К. М., Статус-Кво. 2004. – 532 с.
13. Карякин В.В. Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления // Современное право. 2006. № 8. С. 26.
14. Карякин В.В., Махов В.Н. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях. М., Юрлитинформ. 2008. С. 20.
15. Кинсбурская В.А., Ялбулганов А.А. Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации. Научно-практический комментарий законодательства и судебной практики. М., Юнити. 2008. – 612 с.
16. Колоколов Н.А., Дорошков В.В. Налоговые преступления: ужесточение или уточнение // ЭЖ-Юрист. 2007. № 4. С. 7.
17. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. Козырина А.Н. М., ТК Велби. 2008. – 798 с.
18. Комментарий к УК РФ / Под ред. Грачева Ю.В., Ермакова Л.Д. М., Проспект. 2008. – 874 с.
19. Коржанский Н.И. Предмет преступления (понятие, виды и значение для квалификации). Волгоград: ВСШ МВД СССР. 1976. – 312 с.
20. Крохина Ю.А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2008. № 3. С. 26.
21. Кудрявцев В.Н. О соотношении предмета и объекта преступления по советскому уголовному праву // Труды Военно-юридической академии. Вып. 13. М., Юрлитиздат.1951. – 474 с.
22. Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления. М., Юридическая литература. 1960. – 514 с.
23. Кузянова Е.И., Дармаева В.Д. Квалификации преступлений за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов // Российский следователь. 2007. № 6. С. 21.
24. Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ. М., Волтерс Клувер. 2008. – 562 с.
25. Кучеров И.И. Налоговые преступления. М., ЮрИнфоР. 2007. – 398 с.
26. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ. М., ЮрИнфоР. 2008. – 438 с.
27. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М., АО "Центр ЮрИнфоР". 2004. – 418 с.
28. Кучеров И.И., Шереметьев И.И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., ИД "Юриспруденция". 2006. – 318 с.
29. Ларичев Е.В. Характеристика налоговых преступлений в строительной сфере и проблемы их выявления // Российский следователь. 2008. № 16. С.43.
30. Лейст О.Э. Теоретические проблемы санкций и ответственности по советскому праву: Автореф. дис. ... д.ю.н. М., 1978. – 46 с.
31. Лопашенко Н.А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 5. С. 14.
32. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред. Шведовой Н.Ю. М., Русский язык. 2004. – 1124 с.
33. Полянский Н.Н. Фальшивая водка // Уголовное право. 1998. № 1. С. 25.
34. Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Некоторые вопросы квалификации "новых" налоговых преступлений // Налоги (журнал). 2007. № 1. С. 24.
35. Сборник документов по истории уголовного законодательства СССР и РСФСР 1917 - 1952 гг. / Под ред. Голякова И.Т. М., Юридическая литература. 1953. – 678 с.
36. Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: Сборник статей. Вып. 1. М., Статут. 2007. – 578 с.
37. Стеркин Ф. Уклонение от уплаты налогов. // Юридический мир. 2000. № 11. С. 30.
38. Стрельников К.А., Морозкина И.А. К вопросу о доказывании налоговых преступлений в условиях применения подозреваемым института крайней необходимости // Безопасность бизнеса. 2008. № 3. С. 35.
39. Сукач С.О. Некоторые частные вопросы проверки фактов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Российский следователь. 2008. № 13. С. 27.
40. Учебно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. Жалинский А.Э. М., Эксмо. 2008. – 896 с.
41. Хохлова Т.Н. Производство об административных правонарушениях в федеральных органах налоговой полиции: Автореф. дис. ... к.ю.н. М., 2002. – 38 с.
42. Чеботарев М. Налоговые преступления: касается каждого // ЭЖ-Юрист. 2007. № 4. С. 8.
43. Чучаев А.И., Иванова С.Ю. Таможенные преступления в Уголовном кодексе Российской Федерации // Государство и право. 2008. № 7. С. 43.

**Учебная и учебно-методическая литература**

1. Курс советского уголовного права. Т. 2. / Под ред. Пионтковского А.А. М., Юридическая литература. 1970. – 704 с.
2. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Крохиной Ю.А. М., Норма. 2007. – 714 с.
3. Налоговое право: Учебник / Под ред. Пепеляева С.Г. М., Юристъ. 2006. – 786 с.
4. Трайнин А.Н. Уголовное право. Часть Особенная. М., Статут. 2005. – 784 с.
5. Уголовное право России. Части Общая и Особенная: Учебник / Под ред. Рарога А.И. М., ТК Велби. 2008. – 986 с.
6. Уголовное право. Особенная часть: Учебник для вузов / Под ред. Козаченко И.Я., Незнамовой З.А., Новоселова Г.П. М., Инфра-М. 2008. С- 876 с.

**Практические источники**

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. № 9-П «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» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2001. № 34. Ст. 3512.
3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3. С. 43.
4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27.01.2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 3. С. 61.
5. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7. С. 67.
6. Постановление ФАС Поволжского округа от 30.10.2007 г. № А55-12347/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 3. С. 59.
7. Постановления ФАС Поволжского округа от 17.04.2006 г. № А55-17908/05 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 9. С. 53.
8. Постановление ФАС Поволжского округа от 25.04.2005 г. № А55-15661/04 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 9. С. 73.
9. Постановления ФАС Поволжского округа от 19.02.2003 г. № А55-1208/02 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 7. С. 51.
1. Глушко Д.Е. К вопросу о налоговых правонарушениях и преступлениях: основные аспекты // Налоги (журнал). 2007. № 2. С. 16. [↑](#footnote-ref-1)
2. СУ РСФСР. 1917. № 3. Ст. 35. [↑](#footnote-ref-2)
3. Сборник документов по истории уголовного законодательства СССР и РСФСР 1917 - 1952 гг. / Под ред. Голякова И.Т. М., Юридическая литература. 1953. С. 14. [↑](#footnote-ref-3)
4. Кинсбурская В.А., Ялбулганов А.А. Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации. Научно-практический комментарий законодательства и судебной практики. М., Юнити. 2008. С. 75. [↑](#footnote-ref-4)
5. Кучеров И.И. Налоговые преступления. М., ЮрИнфоР. 2007. С. 25. [↑](#footnote-ref-5)
6. Трайнин А.Н. Уголовное право. Часть Особенная. Преступления против государства и социального порядка. М., Статут. 2005. С. 143 - 144. [↑](#footnote-ref-6)
7. Трайнин А.Н. Уголовное право. Часть Особенная. Должностные и хозяйственные преступления. М., Статут. 2005. С. 68. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ведомости ВС СССР. 1988. № 22. Ст. 355. [↑](#footnote-ref-8)
9. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954 [↑](#footnote-ref-9)
10. Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3. С. 43. [↑](#footnote-ref-10)
11. Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации // Правоведение. 2008. № 5. С. 26; Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Крохиной Ю.А. М., Норма. 2007. С. 345; Налоговое право: Учебник / Под ред. Пепеляева С.Г. М., Юристъ. 2006. С. 393 - 397. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 26.11.2008) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. [↑](#footnote-ref-12)
13. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1. [↑](#footnote-ref-13)
14. Колоколов Н.А., Дорошков В.В. Налоговые преступления: ужесточение или уточнение // ЭЖ-Юрист. 2007. № 4. С. 7. [↑](#footnote-ref-14)
15. Лейст О.Э. Теоретические проблемы санкций и ответственности по советскому праву: Автореф. дис. ... д.ю.н. М., 1978. С. 17. [↑](#footnote-ref-15)
16. Ларичев Е.В. Характеристика налоговых преступлений в строительной сфере и проблемы их выявления // Российский следователь. 2008. № 16. С. 43. [↑](#footnote-ref-16)
17. П. 3.1 Определения Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2001. № 34. Ст. 3512. [↑](#footnote-ref-17)
18. Чеботарев М. Налоговые преступления: касается каждого // ЭЖ-Юрист. 2007. № 4. С. 8. [↑](#footnote-ref-18)
19. Крохина Ю.А. Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2008. № 3. С. 26. [↑](#footnote-ref-19)
20. Пункт 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27.01.2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 3. С. 61. [↑](#footnote-ref-20)
21. Кучеров И.И., Шереметьев И.И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., ИД "Юриспруденция". 2006. С. 27. [↑](#footnote-ref-21)
22. Хохлова Т.Н. Производство об административных правонарушениях в федеральных органах налоговой полиции: Автореф. дис. ... к.ю.н. М., 2002. С. 18. [↑](#footnote-ref-22)
23. Кучеров И.И., Шереметьев И.И. Указ. соч. С. 28. [↑](#footnote-ref-23)
24. Сукач С.О. Некоторые частные вопросы проверки фактов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Российский следователь. 2008. № 13. С. 27. [↑](#footnote-ref-24)
25. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М., АО "Центр ЮрИнфоР". 2004. С. 13 - 14. [↑](#footnote-ref-25)
26. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ. М., ЮрИнфоР. 2008. С. 18 - 20. [↑](#footnote-ref-26)
27. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. Саркисова К.К. М., Статус-Кво. 2004. С. 76. [↑](#footnote-ref-27)
28. Чучаев А.И., Иванова С.Ю. Таможенные преступления в Уголовном кодексе Российской Федерации // Государство и право. 2008. № 7. С. 43; Лопашенко Н.А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 5. С. 14. [↑](#footnote-ref-28)
29. Зрелов А.П., Краснов М.В. Указ. соч. С. 84. [↑](#footnote-ref-29)
30. Дзестелов Х.А., Гулордава Г.Д. Некоторые вопросы борьбы с экономическими и налоговыми преступлениями в кредитно-финансовой системе // Банковское право. 2008. № 4. С. 27. [↑](#footnote-ref-30)
31. Уголовное право России. Части Общая и Особенная: Учебник / Под ред. Рарога А.И. М., ТК Велби. 2008. С. 399. [↑](#footnote-ref-31)
32. Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб., Юридический центр Пресс. 2007. С. 222. [↑](#footnote-ref-32)
33. Учебно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. Жалинский А.Э. М., Эксмо. 2008. С. 586. [↑](#footnote-ref-33)
34. Уголовное право России. Части Общая и Особенная: Учебник / Под ред. Рарога А.И. М., ТК Велби. 2008. С. 454. [↑](#footnote-ref-34)
35. Полянский Н.Н. Фальшивая водка // Уголовное право. 1998. № 1. С. 25. [↑](#footnote-ref-35)
36. Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: Сборник статей. Вып. 1. М., Статут. 2007. С. 124. [↑](#footnote-ref-36)
37. Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. М., Волтерс Клувер. 2008. С. 170 - 171. [↑](#footnote-ref-37)
38. Григорьев В.А., Кузнецов А.В. Проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам объекта и объективной стороны. // Юридический мир. 2008. № 5. С. 48. [↑](#footnote-ref-38)
39. Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (в ред. от 22.07.2008) // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436. [↑](#footnote-ref-39)
40. Карякин В.В., Махов В.Н. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях. М., Юрлитинформ. 2008. С. 20. [↑](#footnote-ref-40)
41. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. № 9-П «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» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431. [↑](#footnote-ref-41)
42. Стрельников К.А., Морозкина И.А. К вопросу о доказывании налоговых преступлений в условиях применения подозреваемым института крайней необходимости // Безопасность бизнеса. 2008. № 3. С. 35. [↑](#footnote-ref-42)
43. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. Козырина А.Н. М., ТК Велби. 2008. С. 547. [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление ФАС Поволжского округа от 30.10.2007 г. № А55-12347/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 3. С. 59. [↑](#footnote-ref-44)
45. Постановления ФАС Поволжского округа от 19.02.2003 г. № А55-1208/02 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 7. С. 51. [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановление ФАС Поволжского округа от 25.04.2005 г. № А55-15661/04 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 9. С. 73. [↑](#footnote-ref-46)
47. Постановления ФАС Поволжского округа от 17.04.2006 г. № А55-17908/05 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 9. С. 53. [↑](#footnote-ref-47)
48. Гражданский кодекс РФ, часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301. [↑](#footnote-ref-48)
49. Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14.11.2002 г. № 138-ФЗ (в ред. от 25.11.2008) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 46. Ст. 4532. [↑](#footnote-ref-49)
50. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 03.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 30. Ст. 3012. [↑](#footnote-ref-50)
51. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7. С. 67. [↑](#footnote-ref-51)
52. Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Некоторые вопросы квалификации "новых" налоговых преступлений // Налоги (журнал). 2007. № 1. С. 24. [↑](#footnote-ref-52)
53. Бекряшев А.К. Теневая экономика и экономическая преступность. М., Скиф. 2008. С. 67. [↑](#footnote-ref-53)
54. Кузянова Е.И., Дармаева В.Д. Квалификации преступлений за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов // Российский следователь. 2007. № 6. С. 21. [↑](#footnote-ref-54)
55. Стеркин Ф. Уклонение от уплаты налогов. // Юридический мир. 2000. № 11. С. 30. [↑](#footnote-ref-55)
56. Карякин В.В. Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления // Современное право. 2006. № 8. С. 26. [↑](#footnote-ref-56)
57. Федеральный закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в ред. от 22.12.2008) // Собрание законодательства. 1998. № 7. Ст. 785. [↑](#footnote-ref-57)
58. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 30.12.2008) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 1. Ст. 1. [↑](#footnote-ref-58)
59. Федеральный закон от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (в ред. от 18.12.2006) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 20. Ст. 2321. [↑](#footnote-ref-59)
60. Федеральный закон от 14.11.2002 г. № 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" (в ред. от 01.12.2007) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 48. Ст. 4746. [↑](#footnote-ref-60)
61. Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" (в ред. от 24.07.2008) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 3. Ст. 145. [↑](#footnote-ref-61)
62. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. о 03.11.2006) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 48. Ст. 5369. [↑](#footnote-ref-62)
63. Бобырев В.В., Ефимичев С.П. Налоговые преступления, квалифицируемые статьями 199.1 и 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации // Право и экономика. 2007. № 10. С. 26. [↑](#footnote-ref-63)
64. Ефимичев П.С., Ефимичев С.П. Налоговые преступления и проблемы борьбы с ними // Журнал российского права. 2008. № 8. С. 25. [↑](#footnote-ref-64)
65. Сотов А.И. Указ. соч. С. 270 - 271. [↑](#footnote-ref-65)
66. Уголовное право. Особенная часть: Учебник для вузов / Под ред. Козаченко И.Я., Незнамовой З.А., Новоселова Г.П. М., Инфра-М. 2008. С. 266. [↑](#footnote-ref-66)
67. Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ. М., Волтерс Клувер. 2008. С. 222. [↑](#footnote-ref-67)
68. Бадаев А.Е. Налоговая преступность - слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) // Безопасность бизнеса. 2008. № 3. С. 27. [↑](#footnote-ref-68)
69. Коржанский Н.И. Предмет преступления (понятие, виды и значение для квалификации). Волгоград: ВСШ МВД СССР. 1976. С. 14. [↑](#footnote-ref-69)
70. Коржанский Н.И. Указ. работа. С. 3. [↑](#footnote-ref-70)
71. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред. Шведовой Н.Ю. М., Русский язык. 2004. С. 75. [↑](#footnote-ref-71)
72. Григорьев В.А. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов // Юридический мир. 2008. № 3. С. 24. [↑](#footnote-ref-72)
73. Курс советского уголовного права. Т. 2. / Под ред. Пионтковского А.А. М., Юридическая литература. 1970. С. 121. [↑](#footnote-ref-73)
74. Кудрявцев В.Н. О соотношении предмета и объекта преступления по советскому уголовному праву // Труды Военно-юридической академии. Вып. 13. М., Юрлитиздат.1951. С. 48. [↑](#footnote-ref-74)
75. Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления. М., Юридическая литература. 1960. С. 148. [↑](#footnote-ref-75)
76. Коржанский Н.И. Указ. работа. С. 12 - 13. [↑](#footnote-ref-76)
77. Дашковская Г.М. Особенности квалификации и расследования налоговых преступлений. М., Академия налоговой полиции ФСНП России. 2003. С. 37. [↑](#footnote-ref-77)
78. Комментарий к УК РФ / Под ред. Грачева Ю.В., Ермакова Л.Д. М., Проспект. 2008. С. 359. [↑](#footnote-ref-78)
79. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. Саркисова К.К. М., Статус-Кво 97. 2004. С. 122. [↑](#footnote-ref-79)
80. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред. Шведовой Н.Ю. М., Русский язык. 2004. С. 608. [↑](#footnote-ref-80)
81. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Указ. соч. С. 70 - 71. [↑](#footnote-ref-81)
82. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. Саркисова К.К. М., Статус-Кво 97. 2004. С. 125. [↑](#footnote-ref-82)
83. Зрелов А.П., Краснов М.В. Указ. соч. С. 122. [↑](#footnote-ref-83)