

Министерство внутренних дел Российской Федерации

Федеральное государственное казенное образовательное учреждение
высшего образования «Казанский юридический институт Министерства
внутренних дел Российской Федерации»

Кафедра уголовного права

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**на тему: «Ответственность за уклонение физического лица от уплаты
налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых
взносов от уплаты страховых взносов»**

Выполнил: Акимов Дмитрий Петрович
специальность 40.05.02 Правоохранительная
деятельность, 2015 года набора, 051 уч. гр.,
младший лейтенант полиции

Руководитель:
кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры уголовного права,
полковник полиции
Артюшина Ольга Викторовна

Рецензент:
Начальник ОП № 8 «Горки»
УМВД России по г. Казани,
подполковник полиции
Хаматвалеев Азат Тагирович

Дата защиты: «___» _____ 2020 г. Оценка _____

Казань 2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	10
§ 1. История развития уголовно-правового регулирования в сфере налогообложения	10
§ 2. Понятие и общая характеристика налоговых преступлений	19
ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СОСТАВА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦОМ И (ИЛИ) ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – ПЛАТЕЛЬЩИКА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ	26
§ 1. Объективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов	26
§ 2. Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов	35
§ 3. Квалифицированный вид уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов	41
ГЛАВА 3. ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦОМ И (ИЛИ) ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – ПЛАТЕЛЬЩИКА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 198 УК РФ ...	46
1. Разграничение состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов со смежными составами преступлений	46
§ 2. Вопросы, возникающие в судебной практике при квалификации уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов	54
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	59
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	64

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Ст. 57 Конституции Российской Федерации¹ устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Так, Основной закон страны относит уплату налогов в бюджет к обязанностям каждого потенциального налогоплательщика. В условиях рыночных отношений получили широкое распространение налоговые преступления. Вместе с тем эффективность деятельности правоохранительных органов по противодействию налоговым преступлениям остается низкой в силу определенных объективных причин. Одной из них является нарушение правил технико-юридического конструирования уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за налоговые преступления. В связи с этим проблемы юридико-технического конструирования составов налоговых преступлений стали объектом пристального внимания со стороны ученых.

Основным государственным инструментом регулирования экономических отношений и тенденций служит налоговая система. Налоги и сборы – необходимое звено экономических отношений в обществе с момента возникновения государственности, поскольку основным источником формирования бюджета являются налоговые сборы и платежи, с учетом которых формируются государственные и социальные программы и фонды. Все это определяет исключительную значимость налоговой системы в структуре государства и общества, необходимость выполнения всеми членами общества налоговых обязанностей.

В условиях перехода России к новым экономическим отношениям, постоянного недобора налоговых поступлений в бюджет и государственные

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ) // Российская газета. № 237. 25.12.1993.

внебюджетные фонды возникает практическая потребность в создании теоретико-прикладной концепции, связанной с охраной налоговой системы России. В процессе становления рыночной экономики радикально преобразуется вся система налоговых правоотношений, происходят коренные изменения в их содержании, методах и средствах охраны со стороны государства. Эти изменения определяют смену концепций и методов исследования. Предметом всестороннего анализа становятся новые явления и их причины.

К числу основополагающих категорий, требующих теоретического осмысления, относится такой феномен общественного развития, как налоговая система, значение которой на современном этапе существенно возрастает. Развита, отвечающая научным и практическим требованиям, она позволит ликвидировать социально-экономический кризис в нашем обществе.

Налоговая система прошла более чем тысячелетний путь развития – от личного и полуимущественного обложения до разветвленной системы федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов. Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации были заложены в 1992 г. после принятия большого пакета законов об отдельных видах налогов. За прошедшие годы в них внесено множество различных изменений.

При анализе динамики изменений российского законодательства как налогового, так и уголовного, регулирующего правоотношения в налоговой сфере, оно претерпевает очень много изменений. Это связано с тем, что данная сфера общественных отношений содержит, наверное, максимальное количество противоречий между интересами сторон, участвующими в налоговых правоотношениях. Как показал опыт применения налогового законодательства, ущемление интересов одной из сторон в обязательном порядке вызывает негативные последствия для другой стороны.

Ужесточение налогового бремени, накладываемого на плечи предпринимателей, вызывает отток значительной части бизнеса «в тень», что в

значительной степени способствует активизации криминала и коррупции в государственных органах. В этой ситуации в результате страдают как предприниматели, так и государство и общество.

Налоговые поступления являются основной составляющей доходов бюджета Российской Федерации, без которых невозможно функционирование государства. За счет налоговых платежей финансируются учреждения здравоохранения и образования, выплачиваются пособия инвалидам, студентам, многодетным семьям и другим категориям граждан, реализуются приоритетные национальные проекты и программы. Кроме того, в условиях развития экономики страны увеличиваются финансовые расходы на проведение экономических и социальных мероприятий, что требует привлечения дополнительных средств. В связи с этим особое значение представляет система правового регулирования противодействия уклонениям от уплаты налогов и (или) сборов, в которой уголовно-правовым мерам отведена превалирующая роль.

Актуальность темы связана также с тем, что на сегодняшний день налоговые отношения переходят в новую фазу. Если поначалу политика налогообложения учитывала только интересы государства и носила экстенсивный характер, то сегодня учитываются интересы всех сторон.

Далеко не все сегодня правильно понимают налоговую политику государства и продолжают вести предпринимательскую деятельность с нарушениями налогового законодательства, поэтому четкое определение и разграничение основных понятий одна из важнейших причин в адекватном восприятии действующего законодательства.

Верховный суд в недавно принятом постановлении Пленума от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» дал разъяснения нижестоящим судам для обеспечения единообразного применения ими законодательства об уголовной ответственности, в частности за уклонение от уплаты налогов/взносов, а также за сокрытие имущества, за счет которого должно быть

произведено взыскание налоговой недоимки². Данные материалы требуют своего научного осмысления.

Цель данной работы: исследовать особенности уголовной ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи исследования:**

- рассмотреть отечественную историю развития уголовно-правового регулирования сферы налогообложения;
- определить понятие и общую характеристику налоговых преступлений;
- изучить объективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов;
- охарактеризовать субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов;
- проанализировать квалифицированный вид уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов;
- провести разграничение состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов со смежными составами преступлений;
- изучить вопросы, возникающие в судебной практике при квалификации уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и

² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. № 1. январь, 2020.

(или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов по УК РФ.

Объектом исследования являются характер и особенности общественных отношений, возникающих при привлечении к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Предмет исследования составляют современное российское уголовное законодательство об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, материалы судебной практики.

Методология и методика исследования. При написании работы были использованы следующие методы исследования: диалектический, позволяющий рассматривать общественные явления и процессы в постоянном развитии и взаимосвязи, совокупность общенаучных и частноправовых методов познания: историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический и иные методы научного познания.

Краткая характеристика основных положений работы представлена в выводах по параграфам, а также в тексте заключения выпускной квалификационной работы – попунктно.

В работе сформулированы **новые авторские положения** об исторической составляющей развития уголовно-правового регулирования в сфере налогообложения, обозначены объект и объективная сторона данного состава, его субъект и субъективная сторона, проведено разграничение со смежным составом, также проведен анализ вопросов, связанных квалификацией ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

Теоретической основой выпускной квалификационной работы служат труды в области отечественного уголовного права таких ученых, как Б.В. Волженкин, А.Г. Кот, Н.А. Лопашенко, М.В. Талан и др.

Эмпирическую основу работы составляют материалы опубликованной судебной практики по делам о преступлении, предусмотренном ст. 198 УК РФ за 2006-2019 годы.

В качестве **информационной основы** исследования используются ресурсы информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», информационные справочные (в том числе справочно-правовые системы).

Практическую основу работы составляет нормативно-правовая база исследования: нормы международного права, Конституция Российской Федерации, уголовное, административное, таможенное и налоговое законодательство Российской Федерации.

Теоретическая значимость работы состоит в том, что сформулированные в ней научные положения и выводы развивают и дополняют имеющиеся научные знания, восполняют пробелы уголовно-правовой науки в сфере ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования выводов и предложений автора:

- 1) в законотворческой деятельности по совершенствованию соответствующих уголовно-правовых норм;
- 2) в следственной и судебной практике;
- 3) при преподавании уголовного права и подготовке соответствующих учебно-методических материалов;
- 4) в дальнейших научных исследованиях.

Апробация и внедрение результатов. Полученные автором ключевые положения и выводы исследования апробированы на Всероссийском научно-практическом круглом столе, состоявшемся в режиме онлайн 03.02.2020 г. совместно с НА МВД России, ВА МВД России, УфЮИ МВД России

(выступление с докладом «Юридические признаки судебной практики, предусмотренные ст. 198 УК РФ»).

Структура работы определяется ее целями, задачами и состоит из введения, трех глав, объединяющих семь логически взаимосвязанных параграфов, заключения и списка использованной литературы.

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

§ 1. История развития уголовно-правового регулирования в сфере налогообложения

Ответственность за неуплату налогов и сборов существовала и развивалась в различные исторические эпохи. Ответственность за неуплату налогов и сборов была связана с возникновением и оформлением первой налоговой системы Древней Руси, так называемая система «повозья», которая существовала еще до принятия христианства. В соответствии с этой системой каждый, находящийся под властью князя, был обязан отдать в счет налога то, что мог.

Упоминания о налогах и сборах в письменных источниках встречаются в Лаврентьевской летописи, которая повествует о событиях 859 года: «В лето 6367 имаху дань Варяги из заморья на Чюди и на Словенах, на Мери и на всех Кривичах, а Козари имаху на Полянах, и на Северах и на Вятичах, имаху на белей Веверице от дыма»³. В процессе развития Киевской Руси изменялась налоговая система. Князь со своей дружиной, так сказать, осуществлял функции сборщика податей, забирая все заслуживающее, на его взгляд, внимания. Естественно не существовало никакой системности, отсутствовали какие-либо экономически обоснованные стабильные законы о налогообложении.

Возникновение централизованной упорядоченной системы налогообложения на Руси соотносят с именем княгини Ольги (945-962 г.г.). Благодаря ей были установлены разумные уроки – постоянные величины

³ Лаврентьевская летопись // Полное собрание русских летописей / под ред. Е.Ф. Карского. Т.1. Вып. 1-3. М.: Наука, 2007. С. 207-488.

налоговых ставок, определены погосты – места сбора налоговых платежей, торговли и обмена. П.В. Артемова указывает, что «собираемые налоги шли на содержание князя и его приближенных, церкви»⁴.

Законодательное закрепление норм, регулирующих налогообложение, произошло в «Русской Правде»⁵. В статьях 42, 43 краткой редакции и в статьях 96, 97 пространной редакции Русской Правды выделяются следующие разновидности налогов: корм, городовые деньги и мостовые деньги.

Новый этап в определении ответственности за неуплату налогов и сборов начинается с периода правления Михаила Федоровича Романова (1613-1645 г.г.). Данный этап характеризуется упорядочиванием и систематизацией налогового законодательства, существовавшего на тот момент. Однако с юридической точки зрения эти изменения в данный период закреплялись бессистемно. Несмотря на это, данные преобразования подготовили «почву» для дальнейшего развития налогового закона. В период правления сына Михаила Фёдоровича – царя Алексея Михайловича впервые появляется бюджет. Выделяют Сыскные приказы, основная функция которых – контроль над царскими чиновниками, следящими за поступлением налоговых платежей, а также устранение должностных преступлений. Вводится налог с бояр и купцов.

Подобное развитие налогового законодательства приводит к усилению ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов. В частности, Соборное Уложение 1649 г.⁶ устанавливало ответственность за неуплату налогов. Недобросовестные налогоплательщики приговаривались публичному битью батогами у приказа, на торгу (правежу). Ответчика били и по ногам. Продолжительность наказания зависела от размера неуплаченного налога.

⁴ Артемова П.В. Уклонение от уплаты налогов: причины, сущность и исторический аспект // Вестник Саратовского государственного социально-экономического института. 2009. № 2. С. 91.

⁵ Правда Русская / под общ. ред. акад. Б.Д. Грекова. М.; Л.: Изд-во АН СССР. Т. I: Тексты. 1984. С. 329.

⁶ Соборное уложение 1649 года: Текст, комментарии / Рук. авт. Коллегии В. М. Панеях. Л.: Наука, Ленингр. отделение, 1987. С. 488.

Следующий этап развития установления ответственности за уклонение от уплаты налогов и платежей обусловлен реформаторской деятельностью Петра. Поэтому в период с 1718 г. по 1724 г. осуществляется подушная перепись мужского населения. Все население различного возраста вносилось в ревизские сказки. В них включались сведения о владельцах дворов и членах их семей. Женское население включалось в сказки⁷, но не подсчитывалось в сводных таблицах.

В период правления Петра I и в период правления других императоров XVIII века – вплоть до Екатерины II, ответственность за неуплату налогов и сборов предстает в малой степени систематизированной. Основывается она в данный период в основном на актах XVII века – за исключением изменений, внесенных Указами Петра I. Надо отметить, что данные акты для своего времени начинали устаревать и не соответствовали развитию новых экономических отношений, поскольку ответственность за неуплату платежей перерастает из административной в уголовную.

Очередной этап утверждения ответственности за неуплату налогов и сборов связан с периодом правления Екатерины II (1762-1796 г.г.). Екатерины II представила ряд мер с целью систематизации налогового законодательства: были созданы экспедиции государственных доходов, ревизий, взимания недоимок. Но при этом ответственность за неуплату налогов и сборов все еще в большей части оставалась административной.

Сама по себе уголовная ответственность за неуплату налогов и сборов в законодательных актах Российской Империи появилась в Уголовном Уложении 1903 года, в котором предусматривалась ответственность за следующие деяния:

– за «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» (ст. 327);

⁷ Ревизские сказки – документ, отражавший список лиц, подлежащих обложению подушной податью и отбыванию рекрутской повинности.

– за «помещение в отчетах и балансах предприятий, обязанных публично 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, бухгалтерами и вообще лицами, подписавшими или скрепившими неверные отчеты, батане или дополнительные к ним сведения или разъяснения» (ст. 328).

Таким образом, в дореволюционный период была сформирована и применялась система ответственности за неуплату налогов и сборов, которая предусматривала как финансовую, так и административную, уголовную ответственности. Но все же законодательство данного периода было с доминантой административной ответственности.

Подобное положение дел сохранилось и в СССР, несмотря на то, что в 1917 году после завершения гражданской войны и устранения продразверстки и военного коммунизма деятельность государства по взиманию налогов и сборов стала вновь формироваться. Что явно прослеживается в период НЭПа. С формированием новой налоговой системы утверждается и ответственность за неуплату налогов и сборов, но при этом, ответственность была больше финансовой, а налоговое право воспринималось как составная часть финансового законодательства.

В качестве отдельного этапа формирования уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов следует выделить период советской власти в России. В данный период первым кодифицированным источником уголовного права, предусматривающим уголовную ответственность за рассматриваемые преступления, стал УК РСФСР 1922 года⁸. Так, здесь содержалось четыре статьи, предусматривающие ответственность за уклонение от уплаты налогов. Впервые неуплата налогов в соответствии со ст. 79 УК

⁸ О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р.: постановление ВЦИК от 01.06.1922 г. (вместе с «Уголовным Кодексом Р.С.Ф.С.Р.») // СУ РСФСР. 1922. № 15. Ст. 153. Утратило силу.

РСФСР 1922 г. предусматривала уголовное наказание в случае повторной или упорной неуплаты. Наиболее общественно опасными из рассматриваемых преступлений считались: участие в сообществах, действующих в контрреволюционных целях, посредством возбуждения гражданского населения к неплатежу налогов, а также агитация и пропаганда к массовому отказу или неплатежу налогов в условиях войны, за данные преступные деяния высшей мерой наказания был расстрел. Наказание за другие преступные деяния за неуплату налогов предполагало: лишение свободы от 6 месяцев до 10 лет, принудительные работы, либо конфискацию имущества. Следует отметить, что в соответствии со ст. 82 УК РСФСР 1922 г. при совершении преступления, предусмотренного ст. 78 данного кодекса, по малосознательности и невежеству, суд был вправе применить условное осуждение.

Последующий УК РСФСР 1926 года⁹, в целом сохранил нормы предыдущего кодекса, но был усовершенствован и дополнен новыми составами о налоговых преступлениях. Уголовная ответственность за рассматриваемые преступные деяния, так же как и в предыдущем УК РСФСР 1922 г., была включена в главы о контрреволюционных преступлениях (гл. 1) и преступлениях против порядка управления (гл. 2). Состав простой неуплаты налогов в зависимости от вида налога подразделялся на два новых состава преступления:

- неплатеж в установленный срок налогов или сборов по обязательному окладному страхованию (ст. 60);
- сокрытие наследованного имущества или имущества, переходящего по актам дарения, в целях обхода закона о налоге с наследств и имуществ, переходящих по актам дарения (ст. 63).

Третьим для истории уголовного права кодифицированным нормативным

⁹ О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р. редакции 1926 года: постановление ВЦИК от 22.11.1926 г. (вместе с «Уголовным Кодексом Р.С.Ф.С.Р.») // СУ РСФСР. 1926. № 80. Ст. 600. Утратило силу.

актом предстал УК РСФСР 1960 года¹⁰. Данный период отечественной истории охарактеризовался утверждением жесткой плановой экономики. В связи, с чем были отменены все налоги, сборы, акцизы на всей территории Советской России. П.В. Артемова о данном этапе: «...В этот период как таковая налоговая система в классическом ее понимании перестает существовать»¹¹.

Статья, включающая ответственность за уклонение от уплаты налогов в УК РСФСР 1960 г., была одна – это ст. 82: «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов». Данный состав преступления входил в главу 2 «Иные государственные преступления». Следует отметить, что рассматриваемый период развития налогового законодательства, характеризовался процессом либерализации: за данное преступление уже не давалось высшей меры наказания, а предусматривалось лишение свободы до 5 лет или исправительные работы. Другие дополнения уголовного закона рассматриваемого периода были обусловлены с возникновением и постепенным развитием рыночных отношений в стране, что определило включение в УК РСФСР 1960 г. новых составов преступных деяний в сфере налогообложения. Так, в 1986 г., Указом Президиума ВС РСФСР от 28.05.1986 г. вводится ст. 1621 «уклонение от подачи деклараций о доходах».

Как отмечает Б.В. Волженкин¹²: «Ситуация меняется 27 декабря 1991 г. с принятием Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹³. При этом дефиниция понятия «финансовая ответственность» в указанном правовом акте отсутствовала. Законом РФ от 02.07.1992 г. № 3181-1 в Уголовный кодекс РСФСР 1960 г. вводятся следующие статьи:

¹⁰ Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР (утв. ВС РСФСР 27.10.1960 г.) (ред. от 29.12.2001 г., с изм. от 26.11.2002 г.) // Ведомости ВС РСФСР. 1960. № 40. Ст. 592. Утратил силу.

¹¹ Артемова П.В. Уклонение от уплаты налогов: причины, сущность и исторический аспект // Вестник Саратовского государственного социально-экономического института. 2009. № 2. С. 92.

¹² Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 41.

¹³ Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 // Российская газета. 10.03.1992. № 56. Утратил силу.

- Соккрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения (ст. 1622);
- Противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов (ст. 1623).

Статья 1622 разделила ответственность в зависимости от размера суммы уклонения (как и в действующем Уголовном кодексе РФ), как сокрытие в крупных и особо крупных размерах. Критерием в данном случае предстал минимальный размер оплаты труда, утверждаемый государством.

Статья 1623 УК РСФСР 1960 г. криминализировала три независимых состава преступления: 1) уклонение от явки в налоговые органы для дачи пояснений, 2) отказ от дачи пояснений о прибыли, 3) непредставление документов и иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта. Таким образом, ещё раз произошло возвращение к уголовной ответственности за подобный вид преступлений.

Проведенный анализ истории уголовной ответственности за преступные деяния в виде уклонения от уплаты налогов и сборов с факта ее возникновения и до утверждения действующего Уголовного кодекса РФ 1996г., подводит к выводу о том, что более подходящей конструкцией уголовной ответственности предстаёт та, в которой отсутствует закрытый перечень способов уклонения, или указание на способ уклонения полностью отсутствует.

Новый этап в истории уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов начался в 1993 году: с фактом принятия действующей Конституции РФ. Так, одной из обязанностей, относящейся как юридическим, так и физическим лицам, непосредственно закрепленных в Конституции РФ, предстает обязанность каждого оплачивать утвержденные законом налоги и сборы. В соответствии с постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 года № 11-П «в целях обеспечения выполнения публичной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения,

законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства»¹⁴.

Развитие в наше время уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов связано с законодательным утверждением принятия Уголовного кодекса РФ в 1996 г., а также с принятием Налогового кодекса РФ части I в 1998 г., Налогового кодекса РФ части II в 2000 г.

Данные нормативно-правовые акты утвердили, как легальные определения налога и сбора, так и закрепили основания криминализации уклонения от уплаты налогов и сборов.

Последние значимые изменения законодательства, определяющего ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов, связаны с принятием Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ¹⁵, Федерального закона от 03.07.2016 г. № 325-ФЗ¹⁶ и Федерального закона от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ¹⁷. Введенные первым законом изменения относятся к возбуждению уголовных дел по налоговым преступлениям и направлены на ужесточение ответственности за налоговые преступления. Вторым и третьим обозначенными законодательными нормативно-правовыми актами увеличились размеры сумм уклонения, что в большей мере обусловлено экономическими причинами.

Таким образом, исследование процесса возникновения и развития законодательства о преступном уклонении от уплаты налогов и сборов в России

¹⁴ О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции: постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР // Собрание законодательства РФ. 26.07.1999. № 30. Ст. 3988.

¹⁵ О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 22.10.2014 г. № 308-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 27.10.2014. № 43. Ст. 5792.

¹⁶ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 325-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 04.07.2016. № 27 (часть II). Ст. 4258.

¹⁷ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды: Федеральный закон от 29.07.2017 г. № 250-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 31.07.2017. № 31 (Часть I). Ст. 4799.

позволяет выделить следующие исторические этапы.

1) *X – начало XIII веков.* Данный этап ознаменовался оформлением налоговых функций древнерусского государства, а также утверждением определенных норм за уклонение от уплаты налогов и сборов. Системность ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов отсутствовала.

2) *XIII – XV века,* период монголо-татарского ига. В данный период налоговые функции у русских князей первоначально были полностью изъяты, потом им постепенно делегировались некоторые полномочия по сбору платежей. Ответственность за неуплату платежей и налогов в этот период устанавливались отдельно в каждом княжестве.

3) *Вторая половина XV века – первая половина XVIII века.* На данном этапе происходило оформление и закрепление системы ответственности за совершение неуплаты налогов и сборов. Именно в этот исторический период появляется такой значимый правовой акт, как Соборное уложение 1649 года, которое в совокупности с определенными Указами Петра I формируют систему ответственности за неуплату налогов и сборов до начала правления Екатерины II.

4) *Вторая половина XVIII века – 1917 год.* На рассматриваемом этапе осуществлялись кодификационные работы, и происходило постепенное оформление системы административной и уголовной ответственности за деяния по неуплате налогов. Но при этом ответственность за неуплату налогов и сборов все еще в большей части оставалась административной.

5) *1917–1991 годы,* так называемый советский период. Данный этап характеризуется логическим переходом от административной к уголовной ответственности за деяния по неуплате налогов.

6) *1991–1996 годы.* На данном этапе вносятся дополнения в действовавшее на то время уголовное право, появляются статьи о преступном уклонении от уплаты налогов и сборов.

7) *С 1996 года по настоящее время,* когда была окончательно оформлена криминализация деяний в виде уклонения от уплаты налогов и сборов.

§ 2. Понятие и общая характеристика налоговых преступлений

Для определения понятия «налогового преступления», «уклонение от уплаты налогов», «уклонение от уплаты сборов» первоначально раскроем содержание понятия «налог».

Легальное определение понятия «налог» появилось с принятием Налогового кодекса РФ. Сейчас мы имеем и используем законодательное определение налога, представленное в ст. 8 Налогового кодекса РФ. Однако, данное определение категории «налог» не способствовало единообразному пониманию и применению данного понятия, что подтверждается существованием множества его определений в научной литературе.

Законодательное понимание налога представлено в ч. 1 ст. 8 Налогового кодекса РФ: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

В соответствии с данным определением можно выделить следующие обязательные характеристики:

1) Обязательность, данная характеристика представляет юридическую обязанность перед государством. Налог утверждается государством в одностороннем порядке, в связи с чем при неуплате налога, налог взыскивается в принудительном порядке. Статья 57 Конституции РФ в обязательном порядке закрепила обязанность каждого платить налоги и сборы, из чего и следует, что не может быть исключений из правил.

2) Форма оплаты налога, одна из самых противоречивых характеристик. Налоговый кодекс РФ не раскрывает в какой форме должна совершаться оплата налога: в виде добровольного платежа или принудительного взыскания. По

данному поводу в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П указывается на то, что взыскание налога не может осуществляться посредством произвольного лишения собственника его имущества – оно является законным изъятием части имущества, что проистекает из конституционной публично-правовой обязанности¹⁸. То есть получается, что признак обязательности обуславливает оплату налога как добровольного и активного деяния налогоплательщика.

3) Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность. Оплаченные налоги не подлежат возврату обратно налогоплательщику в виде денежных средств. Налоги оплачиваются государству на основе безвозвратности, то есть оно получается так, что государство не обязано компенсировать налогоплательщику его оплаты. Также надо отметить, что, оплатив налог, налогоплательщик не одаряется какими-либо дополнительными правами, но при этом налогоплательщик взамен приобретает «общее благо». Каждый индивидуум есть частью социума отдельного государства. Государство осуществляет свою деятельность в интересах всего общества, на основе материальных выплат в виде налогов, оно осуществляет свои функции: экономическую, социальную, правоохранительную и т.п. Оплата налога предоставляет налогоплательщикам равный доступ к общественным благам. Характеристика индивидуальной безвозмездности обозначает возникновение налогового обязательства у определенного субъекта права – физического, юридического лица. Налогоплательщик обязан оплатить утвержденные налоги, или же он может быть привлечен к законной ответственности.

4) Денежный характер налогов. В настоящее время налоги взимаются именно в денежных средствах, передача в пользу государства товаров, услуг в счет оплаты налогов не допустимо. Оплата налога совершается из денежных средств налогоплательщика. Оплата налога в России возможна в наличной и

¹⁸ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 г. № 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ. № 5. 1996.

безналичной форме. Денежной единицей оплаты налога выступает рубль, в порядке исключения налоговым резидентам РФ дается право оплачивать налоги в иностранной валюте.

5) Публичное значение. Одной из характеристик существования государства является сбор и взимание налогов. Конституционный Суд РФ неоднократно в своих постановлениях акцентировал внимание на публичном предназначении налогов, на то, что они взимаются для осуществления публичных интересов. При этом публичный характер выражается и в налоговых правонарушениях, что выступает проявлением нарушений финансовых интересов государства.

Следует отметить, что в Российской Федерации существует трехуровневая система налогов и сборов: это федеральные, региональные и местные налоги и сборы. Согласно статьям 13-15 Налогового кодекса РФ к федеральным налогам и сборам относят:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

К региональным налогам относят:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

К местным налогам относят:

- земельный налог;

- налог на имущество физических лиц;
- торговый сбор.

Рассмотрев законодательные и научные толкования налога, можно сделать вывод, что налог выступает одной из основных характеристик государства, главным источником создания бюджета, необходимым условием существования государства.

Понятие сбора представлено в ч. 2 ст. 8 Налогового кодекса РФ (ч. 2 ст. 8): под сбором понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности».

Основная особенность сбора представлена в его индивидуальной возмездности. Плательщик, оплачивая сбор, хочет получить что-либо взамен (предоставление ему каких-либо прав, получение лицензии). Исходя из этого, можем утверждать, что сбор является индивидуально возмездным (так как в качестве эквивалента получает юридически значимые для него действия определенных органов и должностных лиц)¹⁹. Обращая внимание на научные толкования сбора, заметим, что сбор в отличие от налога имеет отличительные характеристики и признаки. Сбор, как и налог, выступает значимым фактором для финансовой системы государства и составляет ее часть.

Сбор, отмечает С.Г. Пепеляев, это условие реализации права его плательщика, доступа к нему²⁰. Подобным образом рассматривает характеристику сбора В.В. Томаров, который считает, что сбор является

¹⁹ Маршавина Л.Я. и др. Налоги и налогообложение / под ред. Л.Я. Маршавиной, Л.А. Чайковской. М.: Юрайт, 2020. С. 32.

²⁰ Пепеляев С.Г. Налоговое право. М.: Альпина Паблишер, 2017. С. 26.

условием предоставления субъекту естественного права, которое в свою очередь ограничено государством в каких-либо целях²¹.

Следовательно, сбор в отличие от налога обладает возмездным характером, который состоит в обязательном представлении плательщику определенных правомочий, закрепленных в нормах права, а также не обладает системностью, в большинстве своем, это разовая оплата.

Уголовное законодательство РФ не имеет легального определения понятия «налоговые преступления». Указанный термин был разработан и получил свое дальнейшее развитие в науке уголовного права.

Налоговые преступления, согласно определению А.Г. Кота: «Это общественно опасные умышленные деяния запрещенные уголовным законом, которые совершаются специальным субъектом – налогоплательщиком и посягают на установленный порядок налогообложения»²².

Определяя категорию «налоговые преступления», И.Н. Соловьев отмечает, что «...ими могут быть признаны преступления в сфере налогообложения физических и юридических лиц»²³.

А.П. Кузнецов считает, что «налоговые преступления – это совокупность предусмотренных уголовным законом правонарушений, совершенных в налоговой сфере»²⁴.

Все налоговые преступления М.Г. Пурас определяет как «преступления против отношений по реализации налогового права»²⁵.

Исследуя понятие «налоговые преступления», в научной литературе можно встретить понятие «преступления в сфере налогообложения» И.И.

²¹ Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / отв. ред. Н. Ю. Хаманева. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 56.

²² Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): дис. ... канд. юрид. наук, 12.00.08. М., 1995. С. 19.

²³ Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М.: Главбух, 2000. С. 48.

²⁴ Кузнецов А.П. Криминологическая и уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений // Следователь. 2000. № 4. С. 26.

²⁵ Пурас М. Г. Объект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Право и политика. 2010. № 6. С. 1164.

Кучерова, к которым он отнес ст. 170 и ст. 173 (утратила силу) УК РФ²⁶. В данном аспекте было предложено разграничивать понятия «налоговые преступления» и «преступления в сфере налогообложения».

Делая вывод, отметим, что к налоговым преступлениям были добавлены составы преступных деяний, конструкции которых в виде главного объекта преступления включали порядок налогообложения или бюджет страны. К преступлениям в сфере налогообложения включили группу преступлений, где налогообложение выступает как дополнительный объект преступного посягательства. Изучение различных подходов к понятию налоговых преступлений позволяет сделать вывод о том, что под налоговыми преступными деяниями понимаются общественно опасные деяния в форме действия или бездействия, посягающие на общественные отношения по формированию государственных бюджетов различных уровней и связанные с неуплатой налогов и/или сборов, за которые в Уголовном кодексе РФ установлена ответственность. Выявляя сущность налоговых преступлений, надо определить статьи Уголовного кодекса РФ, определяющие их, и их особенности с целью разграничения смежных составов налоговых преступлений.

Представляется верной позиция ученых, которые раскрывая составы налоговых преступлений, относят к ним статьи 198-1992 Уголовного кодекса РФ²⁷.

Таким образом, проведенное исследование понятия и общей характеристики налоговых преступлений позволяет отметить, что к налоговым преступлениям в Российской Федерации относят:

- ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»;
- ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»;

²⁶ Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения. М., 1999. С. 17-18.

²⁷ Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 678.

- ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента»;
- ст. 199.2 УК РФ «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Устанавливая соотношение вышеупомянутых составов, можно отметить составы преступных деяний, связанные с непосредственным уклонением от оплаты налогов и/или сборов (связанные с неисполнением обязанностей по оплате налога налогоплательщиками): это статьи 198-199 УК РФ, а также другие налоговые преступления в соответствии со статьями 199.1-199.2 УК РФ. Разграничение уклонения от оплаты налогов и сборов также определяется с субъектом преступного деяния, который выступает признаком, отделяющим составы преступлений ст. 198 и 199 УК РФ.

В рамках настоящей работы, представляют интерес именно статьи о неуплате налогов и сборов, когда данная неуплата совершена посредством уклонения, и субъектом преступного деяния выступает или физическое лицо.

Согласно пункту 1 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48, уклонение от уплаты налогов и сборов – умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, которое заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СОСТАВА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦОМ И (ИЛИ) ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – ПЛАТЕЛЬЩИКА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

§ 1. Объективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов

Родовым объектом налоговых преступлений можно считать охраняемую уголовным законом систему общественных отношений, складывающихся в процессе создания, распределения и потребления экономических благ²⁸.

Аналогичного мнения придерживается И.И. Кучеров²⁹. Однако в его определении упор делается на отношения по созданию и использованию экономических благ, и вовсе не упоминаются отношения распределения. Налог представляет собой законную форму изъятия и перераспределения экономических благ, принадлежащих частным лицам, предпринимателям и юридическим лицам, в пользу общества и государства.

Необходимость определения видового объекта обусловливается прежде всего тем, что отдельные преступные посягательства на отношения, возникающие в налоговой сфере, хотя и имеют между собой много общего, тем не менее различаются по своим непосредственным объектам, которые будут рассмотрены отдельно. Таким образом, определение видового объекта позволит

²⁸ Величко Н.Ю. Актуальные проблемы реализации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов / Н. Ю. Величко, Н. Б. Завольская // Государство и право в XXI веке. 2015. № 1. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-realizatsii-ugolovnoy-otvetstvennosti-za-uklonenie-ot-uplaty-nalogov> (дата обращения: 20.05.2020).

²⁹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: Норма, 2014. С. 360.

обособить в общей совокупности охраняемых уголовным законом отношений, возникающих в процессе экономической деятельности, те из них, которые имеют место именно в налоговой сфере.

Отдельными специалистами уже предпринимались попытки разделения преступлений в сфере экономической деятельности по видовому объекту³⁰. Однако использовавшиеся ими основания не позволяли осуществить четкого разграничения. В этой связи представляется правильной классификация, в которой за основу принимаются те сферы экономической деятельности, где совершаются преступления. Но даже среди сторонников такого подхода к решению данной проблемы разброс мнений достаточно велик.

Непосредственным объектом налоговых преступлений являются финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет поступления налоговых платежей от налогоплательщиков – физических лиц. При этом объект преступного воздействия важно отграничивать от предмета данного общественно опасного деяния.

В теории уголовного права общепринято считать, что предмет преступления – это вещь материального характера, на которую посягает преступление³¹.

Относительно предмета уклонения от уплаты налогов выдвигаются различные точки зрения. Так, например, предметом этого преступления называются налоги, сборы и страховые взносы, подоходный налог, налог на прибыль, специальный налог и налог на добавленную стоимость (НДС), суммы

³⁰ См., напр.: Балюк Н.Н. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений // Вестник ВИ МВД России. 2013. № 4. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nekotorye-problemy-kvalifikatsii-nalogovyh-prestupleniy> (дата обращения: 20.05.2020); Бен-Акил А.Х. Налоговые преступления по российскому уголовному праву: уголовно-правовой и криминологический аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 223 с.

³¹ См.: Войлоков С.М., Сокуров М.Г. Мировое сообщество в борьбе с налоговыми преступлениями: некоторые исторические аспекты // Юридическая наука: история и современность. 2012. № 8. С. 104-108.

налогов, не уплаченных физическими лицами в результате уклонения от выполнения налоговых обязательств, неуплаченный налог в крупном размере и налоговая декларация³², а также конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы.

Такое многообразие точек зрения требует некоторого осмысления и анализа, в ходе которого следует четко определить предмет доказывания. Прежде всего, мы обращаем внимание на некоторую необоснованность рассмотрения в качестве предмета преступного посягательства следующих объектов: налоги (все разновидности); сборы; страховые взносы; налоговая декларация; конституционная обязанность.

Наша позиция основывается на следующих обстоятельствах: во-первых, обращение к Налоговому кодексу Российской Федерации³³ позволяет подтвердить данное умозаключение и отметить, что сами налоги и сборы не могут являться предметами анализируемого преступного посягательства, так как они не материальны и представляют собой специфический механизм отчуждения собственности физических и юридических лиц.

Во-вторых, мы исходим из того, что сам факт непредставления налоговой декларации не является преступлением, так как налоговое законодательство РФ не связывает ее подачу с выполнением обязанности по уплате налогов.

Налоговая декларация или иные документы, предоставление которых является обязательным, являются не предметом преступления,

³² См.: Ахтырская Н.В. Критерии крупного и особо крупного размеров в налоговых преступлениях / В сборнике: Социально-экономические и правовые системы: современное видение материалы Международной научно-практической конференции. Редколл.: В.А. Ковалев, М.Г. Родионов, А.В. Уланов. 2017. С. 56-58.

³³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. № 31. 03.08.1998. Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.

предусмотренного статьями 198, 199 УК РФ³⁴, а средством его совершения, так как зачастую уклонение от уплаты налогов и сборов осуществляется путем внесения заведомо ложной информации в документы бухгалтерской отчетности, учетные регистры и первичные документы, то есть посредством преступного воздействия на соответствующие документы.

В-третьих, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы нематериальна, в связи с чем справедливо замечает Н.А. Табакова, что «налоговые преступления не всегда совершаются способом сокрытия от государства обязанности уплатить налог»³⁵.

Трудно представить результат воздействия на конституционную обязанность. Неправомерное поведение не может исключать, умалять либо изменять содержание юридической обязанности. В этой связи возникают лишь другие обязанности, вытекающие из факта привлечения к уголовной ответственности».

На наш взгляд, следует согласиться с мнением ученых-правоведов, которые в качестве предмета уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц предлагают рассматривать не сами налоги и сборы, а подлежащие перечислению в бюджет денежные средства в размерах, соответствующих ставкам этих налогов или размерам сборов. Денежные средства материальны, а, следовательно, являются предметом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. При этом для наступления уголовной ответственности размер неуплаченных денежных средств должен признаваться крупным с точки зрения уголовного закона³⁶.

³⁴ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (принят ГД ФС РФ 24.05.1996 г.) (ред. от 07.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 17.06.1996. № 25. Ст. 2954.

³⁵ См.: Табакова Н.А. Уголовная политика в сфере противодействия налоговым преступлениям / В сборнике: Современные проблемы уголовной политики Материалы VI Международной научно-практической конференции. В 2-х томах. 2015. С. 234-240.

³⁶ См.: Жалинский А.Э. Состав преступления: инструментальный анализ // Российский криминологический взгляд. 2008. № 4. С. 194-198.

Объективная сторона состава преступления – это совокупность предусмотренных законом признаков, характеризующих внешнее проявление общественно опасного деяния, посягающего на объекты правовой охраны, а также объективные условия этого посягательства. В отличие от других структурных частей состава преступления объективная сторона содержит больше информации, необходимой для квалификации содеянного. В доктрине справедливо отмечается, что тщательное исследование признаков объективной стороны состава преступления помогает дать точную правовую оценку общественно опасных деяний и дает возможность отграничивать одно преступление от другого по ряду внешних параметров поведения³⁷.

К признакам объективной стороны состава преступления обычно относят следующие ее составляющие:

- 1) общественно опасное (преступное) деяние;
- 2) общественно опасные (вредные или преступные) последствия, которые такое деяние причиняет или создает угрозу причинения;
- 3) причинная связь между опасным деянием и вредными последствиями;
- 4) обстоятельства (объективные условия реализации посягательств) характеризующие время, место, средства и способ совершения преступления.

Указанные признаки объективной стороны состава являются преступления ее обязательными признаками, которые определены в законе или вытекают из его содержания и должны быть установлены при квалификации преступления.

Общественно опасное деяние является обязательным, стержневым признаком относительно других признаков объективной стороны.

³⁷ См.: Ляскало А.Н. Пути совершенствования уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления // Законодательство и экономика. 2016. № 9. С. 63-71.

В соответствии с действующим уголовным законодательством понятие «деяние» включает в себя две формы поведения лица, совершающего преступление, – действие и бездействие.

Действие – это *активное* поведение человека, его активный поступок, связанный наличием телодвижением. Бездействие понимается как общественно опасное волевое *пассивное* поведение лица, которое состоит в невыполнении того действия, которое составляет обязанность, которую лицо должно было и могло выполнить, с тем, чтобы предупредить наступление общественно опасного последствия³⁸. Началом преступного бездействия следует считать возникновение обязанности действовать при понимании этого и при имеющейся возможности это делать. Концом таких деяний нужно считать время наступления указанных последствий или угроза их наступления или совершения соответствующих действий в полном объеме.

К факультативным признакам объективной стороны состава преступления относятся:

- 1) место – это территория или иное место, где совершается преступление или наступают его последствия;
- 2) время – это период, в течение которого совершается преступление;
- 3) способ – методы или приемы совершения преступления;
- 4) обстановка – это совокупность условий, при которых совершается преступление;
- 5) средства – предметы, документы, вещества, с использованием которых создаются условия для совершения преступления;
- 6) орудие – это оружие и другие предметы, документы, вещества, с помощью которых осуществляется воздействие на потерпевшего, также это предмет преступления, с помощью которого облегчается достижение преступного результата.

³⁸ Лосев С.Г. Определение понятия «состав преступления» // Российское право в Интернете. 2009. № 5 (Спецвыпуск). С. 26.

Таким образом, объективная сторона преступления – это внешнее проявление конкретного общественно опасного поведения, осуществляемого в определенных условиях, месте, времени и причиняющего вред общественным отношениям.

Выяснение указанных признаков объективной стороны имеет значения для квалификации деяния, а также для назначения наказания.

С объективной стороны, состав налоговых преступлений выражается в виде деяния, которое может быть совершено в двух формах:

1) бездействие – уклонение 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;

2) действие – включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений. Непредставление декларации является достаточно распространенным способом совершения рассматриваемого преступления.

Преступное действие – это системообразующий элемент объективной стороны преступления, в обобщенном виде отражающий активные формы общественно опасного посягательства (поведения) преступника, в процессе совершения которого создается реальная угроза причинения вреда охраняемым уголовным законом объектам.

Преступное действие характеризуется такими признаками, как общественная опасность и противоправность. Общественная опасность определяется способом действия, средствами и орудиями совершения преступления, направленностью действия на объект уголовно-правовой охраны и степенью угрозы причинения вреда. Противоправность действия вытекает из его общественной опасности и выражается в запрещенности совершения данных действий уголовным законом под страхом наказания.

Преступное бездействие – это пассивное поведение человека, выражающееся в невыполнении или ненадлежащем выполнении возложенных на лицо обязанностей, которые оно должно было и могло выполнить в данных конкретных условиях. В этом отличие преступного бездействия от преступного действия. Отклонение от должного поведения и несовершение требуемых действий могут создать угрозу причинения вреда охраняемым уголовным законом благам либо вызвать реальные вредные последствия.

Как социально опасная форма преступного поведения, преступное бездействие не отличается от преступного действия. Общественная опасность бездействия определяется его способностью создавать угрозу причинения вреда охраняемым законом отношениям или вызывать реальный вред. Противоправность бездействия состоит в запрещенности уголовным законом воздержания от совершения требуемого действия под угрозой применения уголовного наказания. Обязательность совершения требуемого действия чаще всего имеет нормативный характер.

Преступление, считается оконченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством.

Таким образом, анализ объективных признаков исследуемого состава преступления показывает следующее.

1. *Родовым объектом* преступлений, включенных в VIII раздел УК РФ, является комплекс общественных отношений, включающий отношения в сфере обмена, распределения и потребления материальных благ во всех формах собственности, а также- отношения в сфере обеспечения нормальной деятельности коммерческих и иных организаций, в том числе в сфере экономической деятельности.

Видовым объектом исследуемого преступления, на наш взгляд, являются общественные отношения, складывающиеся по поводу производства,

распределения, обмена и потребления товаров, работ и услуг.

Непосредственным объектом – выступают общественные отношения, возникающие по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации с организаций, а также отношения, возникающие в процессе осуществления за ними налогового контроля.

Предметом криминального уклонения от уплаты налогов являются денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет в счет уплаты налога.

В п. 11 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 Верховный Суд РФ подчеркнул, что обязательными признаками ст. 198 УК РФ является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов. Порядок определения такого размера установлен в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ.

Также в п. 11 Постановления № 48 обращается внимание судов, что ответственность за преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ либо ст. 199 УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый (расчетный) период, установленный НК РФ (например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов, сборов, страховых взносов составило крупный или особо крупный размер и истекли сроки их уплаты, установленные законодательством о налогах и сборах.

В п. 12 Постановления № 48 обращено внимание судов на некоторые нюансы при исчислении крупного или особо крупного размера неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов 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.

2. С объективной стороны, состав налоговых преступлений выражается в виде деяния, которое может быть совершено как в форме *бездействия*, так и в форме *действия*.

Состав преступления – *формальный*.

**§ 2. Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов
физическим лицом и (или) физического лица – плательщика
страховых взносов от уплаты страховых взносов**

Субъектом преступления может быть только физическое лицо, то есть человек. Таким образом, нести уголовную ответственность могут граждане РФ, иностранцы и лица без гражданства.

Вменяемость служит предпосылкой ответственности и наказания. Вменяемым признается лицо, которое во время совершения преступления могло осознавать свои действия (бездеятельность) и руководить ими.

Вменяемость характеризуется двумя критериями: юридическим и психологическим. Юридическим критерием вменяемости является факт совершения преступления психически здоровым лицом, который способен в полной мере осознавать фактическую сторону и общественную опасность своего деяния и руководить своими действиями во время совершения преступления.

Психологический критерий характеризует состояние психики лица во время совершения им преступления. В свою очередь, он характеризуется двумя

признаками: возможностью в полной мере осознавать характер своих действий (бездействия), то есть понимать как фактическую сторону, так и общественную опасность своего деяния; и руководить своими действиями.

Таким образом субъектом преступления является физическое вменяемое лицо, которое по возрасту и состоянию психического здоровья может осознавать свои деяния (осознавать фактическую сторону и общественную опасность) и руководить ими во время совершения преступления³⁹.

Субъективная сторона состава преступления представляет собой психологическое содержание преступления, его внутреннюю (по отношению к объективной стороне) сторону. Она неразрывно связана с другими элементами состава преступления, поскольку в психике субъекта находят отражение все объективные качества преступного деяния.

Субъективная сторона преступления – это внутренняя сторона преступления, то есть психическая деятельность лица, отражающая отношение его сознания и воли к общественно опасному деянию, которое его совершает, и к его последствиям. Считается, что установление признаков субъективной стороны – это завершающий этап в констатации состава преступления как основания ответственности⁴⁰. Это мнение не является бесспорным, поскольку вопрос об алгоритме квалификации преступлений с учетом элементов состава является дискуссионным, так, по мнению одних авторов он представляет собой последовательную деятельность от установления объекта до установления субъективной стороны. Другие считают, что субъективная сторона устанавливается после установления всех признаков объективной стороны.

³⁹ См.: Лабынцева О.Н. Налоговые преступления и ответственность за их совершение / В сборнике: Культура, язык, экономика и право: знаниевые аспекты развития современного общества Материалы Международной студенческой научно- практической конференции. Под общ. ред. А.Д. Моисеева, О.С. Шуруповой. 2016. С. 197-201.

⁴⁰ См.: Серeda И.М. Налоговые преступления: совершенствование законодательной регламентации и назначения наказания // Сибирский юридический вестник. 2016. № 4. С. 53-57.

К признакам, образующим субъективную сторону преступления, относятся: вина; мотив; цель совершения преступления.

Вина является обязательным признаком любого преступления и соответственно, его состав, а мотив и цель могут быть присущи лишь составам преступлений с умышленной формой вины.

К признакам, образующим субъективную сторону состава преступления, некоторые ученые также относят и эмоциональное состояние⁴¹.

Принцип уголовной ответственности при наличии вины законодательно сформулирован в ст. 49 Конституции РФ, согласно которой лицо считается невиновным в совершении преступления и не может быть привлечено к уголовной ответственности, пока его вину не будет доказано в предусмотренном законом порядке и не будет установлено обвинительным приговором суда. Вина, будучи психическим отношением лица к совершаемому им преступному деянию, и его последствиям характеризуется совокупностью интеллектуальных и волевых моментов.

Вина – это всегда умысел или неосторожность. Лишь при наличии вины лица в отношении совершенного им действия (бездействия) можно говорить о составе преступления как основание уголовной ответственности.

В соответствии с законом, умысел бывает двух видов: прямой и косвенный. Прямой умысел характеризуется, осознающим лицом общественно опасного характера своего деяния (действия или бездействия), наличием предвидения им общественно опасных последствий и желанием их наступления (ч. 2 ст. 25 УК РФ).

Интеллектуальный момент прямого умысла включает:

- а) осознание лицом общественно опасного характера своего деяния (действия или бездействия);
- б) предвидение его общественно опасных последствий.

⁴¹ См.: Емельянова Е.И. К вопросу о сущности мотива преступления в уголовном праве // Российский юридический журнал. 2003. № 2 (38). С. 44-48.

Волевой момент прямого умысла заключается в желании наступления преступных последствий.

Осознание общественно опасного характера своего деяния включает:

- а) осознание фактического характера совершенного деяния;
- б) осознания его вредности для охраняемых законом общественных отношений (конкретных интересов общества)⁴².

Признак волевого момента прямого умысла характеризуется желанием наступления общественно опасных последствий. Это желание предполагает целенаправленную деятельность виновного. Чаще всего лицо стремится в этом случае достичь любой цели, удовлетворить ту или иную потребность.

Косвенным является умысел тогда, когда лицо осознавало опасный характер своего деяния (действия или бездействия), предусматривало его общественно опасные последствия и хотя не желало, но сознательно допускала их наступления.

Исходя из законодательного определения прямого и косвенного умысла, можно сделать вывод, что оба признака интеллектуального момента при косвенном умысле те же самые, что и при прямом умысле (они совпадают). Поэтому суть отличия косвенного умысла от прямого – в смысле его волевого признака.

Преступление признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления общественно опасных последствий своего действия или бездействия, но легкомысленно рассчитывало на их предотвращение либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должна было и могло их предвидеть⁴³.

Преступная самоуверенность имеет место тогда, когда лицо:

⁴² См.: Дворецкий М.Ю. Проблемные аспекты понятия «юридическая ответственность» и значение их решения для выработки определения «уголовная ответственность» // Российский судья. 2007. № 2. С. 14-17.

⁴³ См.: Галахова А.В. Раскрытие признаков субъективной стороны состава преступления в судебной практике // Российское правосудие. 2008. № 6. С. 41-44.

- 1) предвидит возможность наступления общественно опасных последствий своего действия или бездействия (интеллектуальный момент);
- 2) легкомысленно рассчитывает на предотвращение этих последствий (волевой момент).

При этом виновный осознает общественную опасность своего деяния (несоответствие его закону, должностным, профессиональным или общепринятым правилам и т.п.)⁴⁴.

При преступной небрежности лицо:

- 1) не предвидит возможности наступления общественно опасных последствий своего действия или бездействия;
- 2) должно было предвидеть такие последствия;
- 3) могло их предвидеть.

В этом случае виновный не осознает общественной опасности своего поведения, поэтому не предвидит возможности наступления общественно опасных последствий.

Цель – это представление о желаемый результат, достигнуть которого стремится лицо. В отличие от мотива, цель характеризует непосредственный преступный результат, которого стремится достичь виновный, совершая преступление.

Различие между целью и мотивом заключается в том, что они по-разному характеризуют волевой процесс. Мотив преступления отвечает на вопрос, чем руководствуется лицо, которое совершает преступление, цель же преступления определяет направленность действий, результат, к которому стремится лицо.

Так, субъективная сторона преступления – это психическое отношение лица к совершенному им общественно опасному деянию и его последствиям.

⁴⁴ См.: Балашов С.К. Общая цепь причинной связи общего состава преступления // Юрист Правоведь. 2010. № 2. С. 38-43.

Она характеризуются виной (обязательный признак), а также мотивом и целью совершения преступления (факультативные признаки)⁴⁵.

Налоговые преступления всегда существовали только в виде умышленных деяний. Известны примеры в некоторых странах (особенно в ранние исторические периоды), когда умысел на сокрытие налога предполагался и виновный должен был доказывать, что неуплата налога – результат ошибки.

В п. 8 Постановления Пленума № 48 обращается внимание судов, что уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, возможны только с прямым умыслом.

При совершении налоговых преступлений субъект осознает, что его действия неправомерны, что они повлекут за собой неверное исчисление суммы налога (причем предвиденная им величина уклонения должна быть не меньше установленного в законе минимума), и тем не менее желает именно неверного исчисления.

Таким образом можно заключить, что при расследовании преступлений, предусмотренных ст. 198 УК РФ, доказывание именно субъективной стороны вызывает наибольшее затруднение. Требуется доказать, что лицо знало требования налогового законодательства, правила ведения бухгалтерского учета, но сознательно нарушило их, и внесенные им искажения сделаны умышленно, а не в результате арифметической ошибки или неправильного понимания нормативных актов. Так, если гражданин искренне полагал, что на

⁴⁵ См.: Рагозина И.Г. Уголовная ответственность за налоговые преступления (сравнительно-правовой анализ) / В сборнике: Наука и образование – важнейший фактор развития общества в современных условиях материалы IV международной научно-практической конференции. 2017. С. 116-118.

нем не лежит обязанность подавать декларацию о доходах, в то время как обязан был это сделать, он не должен быть привлечен к ответственности за отсутствием состава преступления⁴⁶.

В каждом случае суду придется оценивать уровень знания подсудимым налогового законодательства, прежний опыт ведения им бухгалтерского учета и представления документов налоговой отчетности, чтобы составить верное представление о наличии умысла.

§ 3. Квалифицированный вид уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов

Часть 2 ст. 198 УК РФ устанавливает единственный квалифицирующий признак налоговых преступлений: совершение преступления в особо крупном размере.

Согласно п. 2 примечания к ст. 198 УК РФ крупным размером признается сумма налогов, составляющая за три следующих подряд финансовых года более 900 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов в совокупности, либо превышающая 2 700 000 руб.

Особо крупным размером признается сумма налогов, составляющая за

⁴⁶ См.: Годун А., Годун Л. Современное состояние уголовно-правовой политики противодействия налоговым преступлениям / Роль права в формировании гражданского общества в Российской Федерации. Омск: Омская юридическая академия, 2013. С. 59-63.

три следующих подряд финансовых года более 4 500 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов в совокупности, либо превышающая 13 500 000 руб.

Доля неуплаченных налогов и сборов рассчитывается от подлежащих уплате налогов и сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд.

Проведём анализ, что означает формулировка «в пределах трех финансовых лет подряд».

Анализируемый порядок расчета размера неуплаченных налогов введен в уголовное законодательство с принятием Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ. Смысл этих нововведений в пояснительной записке к законопроекту не раскрывается. Некоторую ясность, однако, вносит стенограмма обсуждения законопроекта № 304898-З, кстати, посвященного гуманизации уголовного законодательства.⁴⁷⁴⁸

Автором рассматриваемой поправки в УК РФ был депутат Государственной Думы С.И. Штогрин, который предложил применять трехлетний период расчета размера неуплаченных налогов и сборов по аналогии с периодом проведения выездных налоговых проверок. Предложенный подход депутат обосновал необходимостью ужесточения ответственности нарушителей налогового законодательства, получив всеобщую поддержку своей инициативы.

Это нововведение привело лишь к усложнению правоприменительной практики.

Суммирование неуплаченных в бюджет налогов за разные налоговые периоды не должно вызывать никаких затруднений, если доказан единый умысел на уклонение от уплаты налогов или неисполнение обязанностей

⁴⁷ Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ (ред. от 07.12.2011 г.) «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 15.12.2003. № 50. Ст. 4848.

⁴⁸ Стенограмма обсуждения законопроекта № 304898-З [Электронный ресурс] // <http://www.duma.gov.ru/> (дата обращения: 20.05.2020).

налогового агента в период совершения продолжаемого налогового преступления. Если же единый умысел на совершение преступления не доказан, складывать суммы неуплаченных налогов и сборов нельзя даже в пределах предусмотренного УК РФ трехлетнего периода.

Однако данный период теперь нельзя не учитывать при оценке продолжаемых налоговых преступлений. Это привело к тому, что на практике единые налоговые преступления, совершаемые в течение более трех финансовых лет подряд, стали дробиться на отдельные эпизоды, ограниченные трехлетним периодом совершения.

Например, индивидуальный предприниматель К. уклонялся от уплаты налога по УСН в период 2006-2009 гг. Однако его уголовное преследование осуществлялось отдельно за уклонение от уплаты налогов на сумму 1,0 млн. руб. в период 2006-2008 гг. по ч. 1 ст. 198 УК РФ и за уклонение от уплаты налогов на сумму 1,1 млн. руб. в период 2009 г. по ч. 1 ст. 198 УК РФ⁴⁹⁵⁰.

Еще сложнее дело обстоит с расчетом доли неуплаченных налогов и сборов, когда их сумма превысила нижнее пороговое значение и не превысила верхнее пороговое значение, установленное УК РФ. В этой части порядок расчета размера неуплаченных налогов растолковал Верховный Суд РФ.

В силу п. 11 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48, крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд. Однако по смыслу закона ответственность по ст. ст. 198, 199 УК РФ может наступить и за отдельный налоговый период, если уклонение от налогов

⁴⁹ См.: приговор Кировского районного суда Ставропольского края от 4 марта 2010 г. // Судебные и нормативные акты РФ.

⁵⁰ См.: приговор Кировского районного суда Ставропольского края от 1 сентября 2011 г. // Судебные и нормативные акты РФ.

и сборов составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные законом сроки их уплаты⁵¹.

Другими словами, период в пределах трех финансовых лет подряд рассматривается как максимальный временной интервал для суммирования неуплаченных налогов и сборов. Однако определение доли неуплаченных налогов и сборов к данному трехлетнему периоду не привязано. В случае превышения установленного УК РФ нижнего порогового значения суммы неуплаченных налогов и сборов за отдельный налоговый период, доля неуплаченных налогов и сборов будет определяться за этот налоговый период, а не за период трех финансовых лет подряд.

Наука уголовного права в основном разделяет позицию высшей судебной инстанции по данному вопросу. Согласно доминирующему мнению, если период образования неуплаты налогов и сборов составляет менее трех финансовых лет подряд, отсутствует необходимость исчислять процентную долю неуплаты налогов и сборов от совокупности налогов и сборов, подлежащих уплате за период трех финансовых лет подряд⁵².

Итак, квалифицированный вид исследуемого преступления состоит в совершении преступления в особо крупном размере.

Порядок определения крупного и особо крупного размера определен в примечании к ст. 198 УК РФ. Крупный (особо крупный) размер уклонения определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд, это означает, что не требуется: а) ждать истечения трех финансовых лет для привлечения к уголовной ответственности, если в течение одного финансового года уклонение составило крупный размер; б) чтобы в каждом финансовом году, входящем в

⁵¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. № 1. январь, 2020.

⁵² Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 700; Клепицкий И.А. Система хозяйственных преступлений. М.: Статут, 2005.

эту совокупность, преступник уклонялся от уплаты налогов (или сборов) в крупном (особо крупном) размере.

Необходимо отметить, что в действующем уголовном законе отсутствует ответственность за несвоевременное предоставление декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, т.к. декларация по страховым взносам налоговой не является, так как страховые взносы в обязательное пенсионное страхование не являются налоговыми платежами.

Право на добровольный отказ от совершения исследуемого преступления существует в течение двух месяцев после окончания совершения преступления, что, как представляется, частично противоречит ст. 31 УК РФ.

**ГЛАВА 3. ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ
НАЛОГОВ И СБОРОВ ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦОМ И (ИЛИ)
ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – ПЛАТЕЛЬЩИКА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ОТ
УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ
СТАТЬИ 198 УК РФ**

**§ 1. Разграничение состава уклонения от уплаты налогов и сборов
физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых
взносов от уплаты страховых взносов
со смежными составами преступлений**

Несмотря на внешне кажущуюся однозначность трактовки ст. 198 УК РФ, в теоретической и практической сферах часто возникают проблемные вопросы по применению положений данной статьи. Начиная от её действия в пространстве и времени, до характера причиняемого материального ущерба и направленности умысла фигуранта.

Разграничение состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ от иных посягательств в процессе квалификации преступлений может быть проверено по целому ряду признаков. Основными критериями такого разграничения является непосредственный объект преступного деяния, которым у налоговых преступлений являются отношения, возникающие между налогоплательщиком и государством по поводу исчисления налогов или страховых взносов, их уплаты, а также осуществления налогового контроля.

Разграничение можно провести по специфике объективной стороны налоговых преступлений и субъекта, который является специальным.

Объективные и субъективные признаки состава налоговых преступлений в научно-практической литературе проанализированы и описаны достаточно подробно. Поэтому проблема соотношения налоговых преступлений с иными

смежными составами сводится, в основном к проблемам конкуренции норм и квалификации налоговых преступлений по совокупности.

Под конкуренцией уголовно-правовых норм в правовой науке подразумеваются те случаи, когда одно преступное деяние охватывается несколькими статьями Особенной части УК РФ.

Ярким примером конкуренции со ст. 198 УК РФ является совершение преступления, предусмотренного ст. 170 УК РФ, объективная сторона которого заключается в действиях по регистрации заведомо незаконных сделок с землей, и выражается в искажении сведений государственного кадастра недвижимости и (или) Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а равно занижение кадастровой стоимости объектов недвижимости. В конкуренции с налоговыми преступлениями данная норма вступает при умышленном занижении налоговых платежей за землю (недвижимость), поэтому возникает вопрос о возможности квалификации данного деяния как соучастие в совершении налогового преступления. Формально данное деяние и попадает под признаки ст. 33 и ст. 198 УК РФ, в соответствии с правилами квалификации при наличии соответствующих оснований должна наступать по ст. 170 УК РФ.

На сегодняшний момент одним из спорных вопросов является соотношение незаконного предпринимательства и уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц.

Ученые и практики высказывают по данному поводу различные мнения. Одни считают, что неуплата с доходов, полученных в результате осуществления незаконной предпринимательской деятельности, не может квалифицироваться по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 171 и ст. 198 УК РФ⁵³.

Другие полагают, что действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального

⁵³ См.: Илларионова Ю. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и страховых взносов // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2020. № 2-2 (41). С. 111.

разрешения и уклоняющегося от уплаты налога с доходов, полученных в результате такой деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 171 и 198 УК РФ.⁵⁴

Основанием отграничения указанных составов преступления Б.В. Волженкин считает доходы, полученные преступным путем, поскольку незаконная предпринимательская деятельность такое же преступление, как незаконный оборот наркотиков, оружия, получение взятки и т.п..⁵⁵

Если мы исходим из того, что необходимо платить налоги на доходы, полученные от незаконной предпринимательской деятельности во всех случаях преступного обогащения, то в таком случае при привлечении к уголовной ответственности за данную незаконную деятельность еще и по ст. 198 УК РФ нарушает принцип справедливости. Согласно принципу справедливости, никто не может нести уголовной ответственности дважды за одно и то же преступление.

И.И. Кучеров указывает на то, что источник получения доходов при уплате налогов должен носить исключительно законный характер (т. е. с соблюдением условий регистрации и лицензирования), именно поэтому составом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов не охватываются действия, направленные на сокрытие доходов, полученных от незаконной предпринимательской деятельности.⁵⁶

Традиционно объектами налогообложения, которые обуславливают обязанность налогоплательщика заплатить налог, являются юридические факты, выражающиеся только в правомерных действиях. Поэтому доход от незаконной предпринимательской деятельности не верно рассматривать в качестве объекта налогообложения. Лица, получившие доход с незаконной

⁵⁴ Золотов М.А., Данилова Е.Е. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений и проблемы их квалификации // Актуальные проблемы правоведения. 2019. № 3 (63). С. 58.

⁵⁵ Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 391.

⁵⁶ Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ. М.: ЮрИнфоР. 2008. С. 96.

предпринимательской деятельности, не обязаны платить с него налоги.

Указанной позиции придерживается и Верховный Суд РФ, который в Постановлении Пленума от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» определил, что действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплачивающего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ. Полученные в результате совершения такого преступления денежные средства, а также имущество признаются вещественными доказательствами. Согласно п. 4 ч. 3 ст. 81 УПК РФ они подлежат обращению в доход государства и налогообложению не подлежат.⁵⁷⁵⁸

Таким образом, можно сделать вывод, что основное отличие незаконного предпринимательства от уклонения от уплаты налогов заключается в том, что неуплата налогов является вытекающим из него негативным последствием, а не целью преступления. Финансово-хозяйственная деятельность организации, которая осуществляет незаконную предпринимательскую деятельность, имеет противозаконный характер в силу отсутствия разрешения государства на ее осуществление. При уклонении от уплаты налогов деятельность индивидуальных предпринимателей и организаций в основном является правомерной.

Уклонение от уплаты налогов также связано с производством, приобретением, хранением, перевозкой или сбытом немаркированных товаров и продукции (ст. 171.1 УК РФ). Это преступление, так же как и преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ посягает на интересы государства в финансовой сфере, поскольку государство не получает причитающиеся ему денежные средства в виде акцизных сборов. Однако объект посягательства

⁵⁷ О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 18.11.2004 г. № 23 // Российская газета. № 271. 07.12.2004.

⁵⁸ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 24.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 24.12.2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.

данного деяния несколько шире. Преступления, предусмотренные ст. 171.1 УК РФ, создают дополнительную опасность жизни и здоровью населения, 109 так как включают в себя производство, хранение, сбыт немаркированной продукции. Маркировка должна подтверждать защиту продукции от подделок, качество, соответствие требованиям ГОСТ и т.д.

Правильная квалификация и разграничение смежных составов налоговых преступлений часто вызывает трудности в судебной практике. Прежде всего, неисполнение обязанностей налогового агента имеет сходные черты с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ).

Объективную сторону преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, составляют действия, связанные с нарушением обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению в бюджет сумм удержанных налогов. Исчерпывающий круг обязанностей налогового агента дан в пункте 3 ст. 24 НК РФ. Полагаем, что преступление будет иметь место, когда налоговой агент одновременно не удержал и не перечислил в бюджетную систему соответствующую сумму налогов, а также в случае, когда он хотя и удержал налог, но не перечислил его в бюджет, либо, когда агент не полностью удержал, либо не полностью перечислил удержанную сумму налогов.

При этом следует учитывать, что неисполнение иных обязанностей налогового агента, возложенных на него подпунктами 2-5 п. 3 ст. 24 НК РФ, не образует состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, а влечет за собой юридическую ответственность, установленную ст. 123 НК РФ или 15.8 КоАП РФ.

В отличие от неисполнения обязанностей налогового агента, объективная сторона ст. 198 УК РФ рассматривается как уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица как путем преступного бездействия (непредставления налоговой деклараций или иных документов, предоставление которых в соответствии с законодательством является обязательным); так и

путем преступного действия (включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений)⁵⁹.

Прямое отношение к налоговой системе РФ имеют преступления, связанные с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость (НДС).

Квалификация по ст. 159 УК РФ обусловлена тем, что, несмотря на аналогичность способа совершения, при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов бюджетная система страны терпит убытки в виде упущенной выгоды, а при необоснованном возмещении из бюджета денежных средств последние находятся в фондах собственника, и причиняемый ущерб является реальным, что характерно именно для хищений. Исходя из этого, если виновный путем представления заведомо ложных документов увеличивает сумму вычетов и тем самым снижает сумму НДС или приравнивает ее к нулю, то его деяния квалифицируются по ст. 198 УК РФ. Если же сумма вычетов по НДС превышает сумму НДС, подлежащую уплате, действия виновного необходимо квалифицировать по ст. 159 УК РФ⁶⁰.

Если лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, осуществляет сокрытие денежных средств или имущества индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное подлежит дополнительной квалификации по статье 199.2 УК РФ.

Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших совершению преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении преступления, а если при этом лица действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по соответствующим

⁵⁹ Мусалеев Д.Р., Айзятowa Л.Ф. Актуальные проблемы, возникающие при квалификации налоговых преступлений / В сборнике: Юность. Наука. Культура материалы VII Всероссийской научно-практической конференции. Средне-Волжский институт (филиал) ВГУЮ (РПА Минюста России). Саранск, 2020. С. 390.

⁶⁰ Там же.

статьям УК РФ, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (статьи 285, 292 УК РФ).

Кроме того, необходимо учитывать, что 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 (взносов), его действия следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу ч.4 ст. 34 УК РФ – как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов (сборов) и страховых взносов осуществляет подделку официальных документов, 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. 198 и ст. 327 «Подделка, изготовление или сбыт поддельных документов, государственных наград, штампов, печатей, бланков» УК РФ.

Установление в действиях субъекта умысла на уклонение от уплаты налогов, сборов или взносов является одной из проблем, возникающих на практике, поскольку зачастую приходится оперировать оценочными понятиями. Для решения этого вопроса необходимо установить, что совершенное преступление непосредственно вытекает из налогового правонарушения, является по существу его продолжением, поэтому необходимо вначале устанавливать вину в нарушении законодательства о налогах и сборах.

Считаем, что российский законодатель в ст. 198 УК РФ стремился установить ответственность не за совершение обманных действий по

невыполнению налоговой обязанности, а за то, что необходимые налоговые платежи не были осуществлены путем обмана.

Само понятие «уклонение» не предполагает того, что виновный в конечном счете не выполнил свою конституционную обязанность, а лишь указывает на то, что он прилагал к этому свои усилия. Применительно же к преступлению, предусмотренному ст. 198 УК РФ, на наш взгляд, определяющим моментом должно быть непоступление денежных средств в бюджет. Важен сам результат данного процесса, а именно неуплата и невыполнение физическим лицом своей налоговой обязанности, закрепленной в ст. 198 УК РФ.

Исходя из всего вышесказанного, представляется более правильным при формулировке уголовно-правового запрета использовать вместо понятия «уклонение» понятие «неуплата», под которым необходимо подразумевать как полное, так и частичное невнесение денежных средств.

Таким образом, рассмотрев проблему разграничения составов, можно заключить, что только правильная квалификация позволяет применить к виновным адекватные меры наказания и таким образом повысить предупредительную роль закона.

§ 2. Вопросы, возникающие в судебной практике
при квалификации состава уклонения от уплаты налогов и сборов
физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых
взносов от уплаты страховых взносов

Для привлечения к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ (за неуплату налогов) размер неоплаченных налогов или взносов должен быть крупным или особо крупным. В постановлении Пленума ВС РФ № 48 указал, что этот размер определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд. Ответственность за преступления по этим статьям может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый (расчетный) период. Например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Речь идет о ситуации, когда уклонение от уплаты одного или нескольких налогов, сборов, страховых взносов составило крупный или особо крупный размер и истекли сроки их уплаты (п. 11 Постановления Пленума ВС РФ № 48).

Чтобы посчитать крупный или особо крупный размер уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, нужно сложить как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, страховых взносов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом следует учитывать лишь суммы тех налогов, сборов, страховых взносов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых (расчетных) периодов по видам налогов, сборов, страховых взносов в соответствии с НК РФ. Крупный (особо крупный) размер неоплаченных налогов, сборов, страховых взносов 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 № 48).

Так, С. совершил уклонение от уплаты налогов путем непредставления налоговых деклараций, а также путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений, в крупном размере при следующих обстоятельствах.

С. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя (далее ИП) ДД.ММ.ГГГГ и ему присвоен индивидуальный номер налогоплательщика <данные изъяты> №. С ДД.ММ.ГГГГ в качестве налогоплательщика ИП С. состоит на учете в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы РФ № по РБ.

В период с ДД.ММ.ГГГГ по ДД.ММ.ГГГГ юридическим адресом ИП С. являлся адрес регистрации – <адрес>. В указанный период осуществления предпринимательской деятельности С. применял систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в связи с оказанием услуг по срочному ремонту обуви и изготовлению ключей, применял специальный налоговый режим в соответствии со ст. 18 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту НК РФ).

В течение указанного периода ИП С. осуществлял свою деятельность (имел стационарные точки по предоставлению услуг) по следующим адресам: <адрес>, бульвар Хадии Давлетишиной, <адрес>, кор."а", <адрес>, РБ, <адрес>, кор."а", <адрес>, Российская, <адрес>, ул. 50 лет СССР, <адрес>, ул. <адрес>.

С. в период с ДД.ММ.ГГГГ по ДД.ММ.ГГГГ уклонился от уплаты ЕНВД, НДС и НДФЛ в общей сумме 2 478 644,04 руб.

Согласно заключению судебной экономической экспертизы от ДД.ММ.ГГГГ №, процентное соотношение суммы неуплаченных ИП С. ЕНВД, НДС и НДФЛ за период с ДД.ММ.ГГГГ по ДД.ММ.ГГГГ к общей сумме указанных налогов подлежащих к уплате за названный период, составило 97,8%.

Суд пришел к выводу о виновности С., действия которого квалифицирует по ст. 198 ч. 1 УК РФ, поскольку он совершил уклонение от уплаты налогов путем непредставления налоговых деклараций, а также путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений, в крупном размере, и признал С. виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 198 ч. 1 УК РФ и назначить наказание в виде штрафа в размере двести тысяч рублей в доход государства⁶¹.

В случае возникновения неустранимых сомнений в определении периода для исчисления крупного или особо крупного размера неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов суд должен толковать их в пользу обвиняемого (п. 13 постановления Пленума ВС РФ № 48).

Для определения размера ущерба бюджетной системе, причиненного налоговым преступлением, суд должен устанавливать действительный размер обязательств по уплате налогов, сборов, страховых взносов в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах, учитывать в совокупности все факторы, как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов (п. 14 постановления Пленума ВС РФ № 48).

Еще один момент: привлечение к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов возможно только с прямым умыслом. При решении вопроса о наличии такого умысла суду необходимо учитывать обстоятельства, исключающие вину в налоговом правонарушении, а также исходить из принципа, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 8 постановления Пленума ВС РФ № 48).

Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198-199.1, 199.3, 199.4 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если

⁶¹ Приговор Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан по делу № 1-479/17 от 01.11.2017 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://sud-praktika.ru/precedent/456295.html> (дата обращения: 20.05.2020).

ущерб, причиненный бюджету в результате преступления, возмещен в полном объеме (ч. 1 ст. 76.1 УК РФ). ВС РФ указал, что возмещение ущерба может быть произведено не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия) другими лицами. Но обещания, а также различного рода обязательства лица, совершившего налоговое преступление, возместить ущерб и перечислить денежное возмещение в бюджет в будущем не являются обстоятельствами, дающими основание для освобождения этого лица от уголовной ответственности (п. 25 Постановления Пленума ВС РФ № 48).

В соответствии с Постановлением № 48 налоговые преступления не будут считаться длящимися. ВС РФ решил, что срок давности по ним начинает течь со дня фактической неуплаты налогов в срок. Ранее в проекте предлагалось считать срок давности по налоговым преступлениям со дня добровольного погашения либо взыскания недоимки.

Так, по делу № 33-3-251/2020 суд первой инстанции обоснованно отказал в удовлетворении ходатайства ответчика Б. о пропуске срока исковой давности обращения в суд с требованиями о взыскании суммы не уплаченного ею налога за 2014 год в размере 1985375 рублей 40 коп., посчитав, что началом течения срока исковой давности по указанным требованиям следует считать дату вынесения судом постановления о прекращении уголовного дела по ч. 1 ст. 198 УК РФ, т.е. 19.02.2019, в связи с чем 3-летний срок исковой давности не пропущен⁶².

Пленум ВС в постановлении № 48 обратил внимание судов на то, что при расчете размера налога/сбора/взноса, образованного в результате уклонения от их уплаты, судьи должны учитывать только те налоги/сборы/взносы, их ставки и тарифы, которые были установлены законодательством для налогового (расчетного) периода, за который рассчитывается налог/сбор/взнос. Если, например, ставка налога была снижена задним числом, то расчет нужно делать с учетом этого обстоятельства.

⁶² Апелляционное определение Ставропольского краевого суда от 22.01.2020 г. по делу № 33-3-251/2020 «Требование: О взыскании неуплаченных налогов и сборов» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.04.2020).

Кроме того, Верховный суд указал, что если плательщик не представил декларацию или включил в нее заведомо ложные сведения, но затем отказался от доведения своего злого умысла до конца, перечислив реальную сумму налога до истечения установленного срока его уплаты, то состав преступления, предусмотренный ст. 198 или ст. 199 УК РФ, отсутствует.

Таким образом, судебная практика по делам о налоговых преступлениях складывается неоднозначно и в случаях отмены налогов обратная сила уголовного закона применяется не всегда.

Однако мы придерживаемся мнения, что любое изменение НК РФ, улучшающее положение налогоплательщика, в том числе упраздняющее налоги и сборы, изменяет объем бланкетного содержания норм УК РФ об ответственности за налоговые преступления, т.е. фактически изменяет уголовный закон. Следовательно, отмена налога ведет к декриминализации уклонения от уплаты отмененного налога, что является основанием для применения обратной силы уголовного закона.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, проведенное исследование ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов позволило на основе уголовно-правового анализа позволить сделать теоретические выводы и разработать некоторые научно обоснованные рекомендации по совершенствованию законодательства и практики его применения в вышеуказанной сфере.

1. Исследование процесса возникновения и развития законодательства о преступном уклонении от уплаты налогов и сборов в России позволяет выделить следующие исторические этапы.

1) *X – начало XIII веков.* Данный этап ознаменовался оформлением налоговых функций древнерусского государства, а также утверждением определенных норм за уклонение от уплаты налогов и сборов. Системность ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов отсутствовала.

2) *XIII – XV века,* период монголо-татарского ига. В данный период налоговые функции у русских князей первоначально были полностью изъяты, потом им постепенно делегировались некоторые полномочия по сбору платежей. Ответственность за неуплату платежей и налогов в этот период устанавливались отдельно в каждом княжестве.

3) *Вторая половина XV века – первая половина XVIII века.* На данном этапе происходило оформление и закрепление системы ответственности за совершение неуплаты налогов и сборов. Именно в этот исторический период появляется такой значимый правовой акт, как Соборное уложение 1649 года, которое в совокупности с определенными Указами Петра I формируют систему ответственности за неуплату налогов и сборов до начала правления Екатерины II.

4) *Вторая половина XVIII века – 1917 год.* На рассматриваемом этапе

осуществлялись кодификационные работы, и происходило постепенное оформление системы административной и уголовной ответственности за деяния по неуплате налогов. Но при этом ответственность за неуплату налогов и сборов все еще в большей части оставалась административной.

5) *1917–1991 годы*, так называемый советский период. Данный этап характеризуется логическим переходом от административной к уголовной ответственности за деяния по неуплате налогов.

6) *1991–1996 годы*. На данном этапе вносятся дополнения в действовавшее на то время уголовное право, появляются статьи о преступном уклонении от уплаты налогов и сборов.

7) *С 1996 года по настоящее время*, когда была окончательно оформлена криминализация деяний в виде уклонения от уплаты налогов и сборов.

2. Согласно пункту 1 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48, уклонение от уплаты налогов и сборов – это умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, которое заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

3. Родовым объектом преступлений, включенных в VIII раздел УК РФ, является комплекс общественных отношений, включающий отношения в сфере обмена, распределения и потребления материальных благ во всех формах собственности, а также отношения в сфере обеспечения нормальной деятельности коммерческих и иных организаций, в том числе в сфере экономической деятельности.

Видовым объектом исследуемого в настоящей работе преступления, на наш взгляд, являются общественные отношения, складывающиеся по поводу производства, распределения, обмена и потребления товаров, работ и услуг.

Его непосредственным объектом выступают общественные отношения, возникающие по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации с организаций, а также отношения, возникающие в процессе осуществления за ними налогового контроля. Предметом

криминального уклонения от уплаты налогов являются денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет в счет уплаты налога.

С объективной стороны, состав налоговых преступлений выражается в виде деяния, которое может быть совершено как в форме бездействия, так и в форме действия.

Состав преступления – формальный.

4. При расследовании преступлений, предусмотренных ст. 198 УК РФ, доказывание именно вины (в форме прямого умысла) как признака субъективной стороны вызывает наибольшее затруднение. Требуется доказать, что лицо знало требования налогового законодательства, правила ведения бухгалтерского учета, но сознательно нарушило их, и внесенные им искажения сделаны умышленно, а не в результате арифметической ошибки или неправильного понимания нормативных актов. Так, если гражданин искренне полагал, что на нем не лежит обязанность подавать декларацию о доходах, в то время как обязан был это сделать, он не должен быть привлечен к ответственности за отсутствием состава преступления.

В каждом случае суду придется оценивать уровень знания подсудимым налогового законодательства, прежний опыт ведения им бухгалтерского учета и представления документов налоговой отчетности, чтобы составить верное представление о наличии умысла.

5. Квалифицированный вид исследуемого преступления состоит в совершении преступления в особо крупном размере.

Порядок определения крупного и особо крупного размера определен в примечании к ст. 198 УК. Крупный (особо крупный) размер уклонения определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд, это означает, что не требуется: а) ждать истечения трех финансовых лет для привлечения к уголовной ответственности, если в течение одного финансового года уклонение составило крупный размер; б) чтобы в каждом финансовом году, входящем в эту совокупность, преступник уклонялся от уплаты налогов (или сборов) в крупном (особо крупном) размере.

Необходимо отметить, что в действующем уголовном законе отсутствует ответственность за несвоевременное предоставление декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, т.к. декларация по страховым взносам, исходя из смысла ст. 80 НК РФ, налоговой не является, так как страховые взносы в обязательное пенсионное страхование не являются налоговыми платежами.

6. Установление в действиях субъекта умысла на уклонение от уплаты налогов, сборов или взносов является одной из проблем, возникающих на практике, поскольку зачастую приходится оперировать оценочными понятиями. Для решения этого вопроса необходимо установить, что совершенное преступление непосредственно вытекает из налогового правонарушения, является по существу его продолжением, поэтому необходимо вначале устанавливать вину в нарушении законодательства о налогах и сборах.

Считаем, что законодатель в ст. 198 УК РФ стремился установить ответственность не за совершение обманных действий по невыполнению налоговой обязанности, а за то, что необходимые налоговые платежи не были осуществлены путем обмана.

Само понятие «уклонение» не предполагает того, что виновный в конечном счете не выполнил свою конституционную обязанность, а лишь указывает на то, что он прилагал к этому свои усилия. Применительно же к преступлению, предусмотренному ст. 198 УК РФ, на наш взгляд, определяющим моментом должно быть непоступление денежных средств в бюджет. Важен сам результат данного процесса, а именно неуплата и невыполнение физическим лицом своей налоговой обязанности, закрепленной в ст. 198 УК РФ.

Представляется более правильным при формулировке уголовно-правового запрета использовать вместо понятия «уклонение» понятие «неуплата», под которым необходимо подразумевать невнесение необходимых денежных средств.

7. Судебная практика по делам о налоговых преступлениях складывается неоднозначно и в случаях отмены налогов обратная сила уголовного закона применяется не всегда.

Однако думается, что любое изменение НК РФ, улучшающее положение налогоплательщика, в том числе упраздняющее налоги и сборы, изменяет объем бланкетного содержания норм УК РФ об ответственности за налоговые преступления, то есть фактически изменяет уголовный закон. Следовательно, отмена налога ведет к декриминализации уклонения от уплаты отмененного налога, что является основанием для применения обратной силы уголовного закона.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Законы, нормативные правовые акты

и иные официальные документы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ) // Российская газета. - № 237. – 25.12.1993; СПС «КонсультантПлюс», 2020.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (принят ГД ФС РФ 24.05.1996 г.) (ред. от 07.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 17.06.1996. - № 25. – Ст. 2954.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. - № 31. – 03.08.1998. – Ст. 3824.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. - № 32. – Ст. 3340.
5. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 24.04.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 24.12.2001. – № 52 (ч. I). – Ст. 4921.
6. Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ (ред. от 07.12.2011 г.) «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 15.12.2003. - № 50. – Ст. 4848.
7. Федеральный закон от 22.10.2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 27.10.2014. - № 43. – Ст. 5792.

8. Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 04.07.2016. - № 27 (часть II). – Ст. 4258.
9. Федеральный закон от 29.07.2017 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» // Собрание законодательства РФ. – 31.07.2017. - № 31 (Часть I). – Ст. 4799.
10. Постановление ВЦИК от 01.06.1922 г. «О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р.» (вместе с «Уголовным Кодексом Р.С.Ф.С.Р.») // СУ РСФСР. – 1922. - № 15. – Ст. 153. – Утратило силу.
11. Постановление ВЦИК от 22.11.1926 г. «О введении в действие Уголовного Кодекса Р.С.Ф.С.Р. редакции 1926 года» (вместе с «Уголовным Кодексом Р.С.Ф.С.Р.») // СУ РСФСР. – 1926. - № 80. – Ст. 600. – Утратило силу.
12. Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР (утв. ВС РСФСР 27.10.1960 г.) (ред. от 29.12.2001 г., с изм. от 26.11.2002 г.) // Ведомости ВС РСФСР. – 1960. - № 40. – Ст. 592. – Утратил силу.
13. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. – 10.03.1992. - № 56. – Утратил силу.

Монографии, учебники, учебные пособия

1. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России / Б.В. Волженкин. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. – 763 с.
2. Клепицкий И.А. Система хозяйственных преступлений / И.А. Клепицкий. – М.: Статут, 2005. – 572 с.
3. Кучеров И.И. Налоговое право России. – М.: Норма, 2014. – 704 с.

4. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к УК РФ – М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 1999. – 142 с.
5. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР. 2008. – 486 с.
6. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики: Авторский комментарий к уголовному закону (раздел V111 УК). – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 673 с.
7. Маршавина Л.Я. и др. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / под ред. Л.Я. Маршавиной, Л.А. Чайковской. – М.: Юрайт, 2020. – 603 с.
8. Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебник для вузов. – М.: Альпина Паблишер, 2017. – 868 с.
9. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации /отв. ред. Н. Ю. Хаманева. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. – 298 с.
10. Соборное уложение 1649 года: Текст, комментарии / Рук. авт. коллегии В.М. Панеях, – Л.: Наука, Ленингр. отделение, 1987. – 894 с.
11. Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. – М.: Главбух, 2000. – 198 с.

Статьи, научные публикации

1. Амирова Д.К. Наказание и его назначение за преступления в сфере экономики: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. – Казань: Казан. гос. ун-т им. В.И. Ульянова-Ленина, 2004. – 25 с.
2. Артемова П.В. Уклонение от уплаты налогов: причины, сущность и исторический аспект // Вестник Саратовского государственного социально-экономического института. – 2009. – № 2. – С. 91-93.
3. Ахтырская Н.В. Критерии крупного и особо крупного размеров в налоговых преступлениях // Социально-экономические и правовые системы: современное видение. Материалы Международной научно-

практической конференции / редколл.: В.А. Ковалев, М.Г. Родионов, А.В. Уланов. – М., 2017. – С. 56-58.

4. Балашов С.К. Общая цепь причинной связи общего состава преступления // Юрист Правоведъ. – 2010. – № 2. – С. 38-43.
5. Балюк Н.Н. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений // Вестник ВИ МВД России. 2013. – № 4. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nekotorye-problemy-kvalifikatsii-nalogovyh-prestupleniy> (дата обращения: 20.05.2020).
6. Бен-Акил А.Х. Налоговые преступления по российскому уголовному праву: уголовно-правовой и криминологический аспекты: дис. ... канд. юрид. наук Бен-Акил А.Х.. – М., 2008. – 223 с.
7. Величко Н.Ю. Актуальные проблемы реализации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов / Н.Ю. Величко // Государство и право в XXI веке. 2015. – № 1. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-realizatsii-ugolovnoy-otvetstvennosti-za-uklonenie-ot-uplaty-nalogov> (дата обращения: 20.05.2020).
8. Войлоков С.М. Мировое сообщество в борьбе с налоговыми преступлениями: некоторые исторические аспекты / С.М. Войлоков, М.Г. Сокуров // Юридическая наука: история и современность. – 2012. – № 8. – С. 104-108.
9. Галахова А.В. Раскрытие признаков субъективной стороны состава преступления в судебной практике / А.В. Галахова // Российское правосудие. – 2008. – № 6. – С. 41-44.
10. Годун А. Современное состояние уголовно-правовой политики противодействия налоговым преступлениям /А. Годун, Л. Годун // Роль права в формировании гражданского общества в Российской Федерации. – Омск: Омская юридическая академия МВД России, 2013. – С. 59-63.
11. Дворецкий М.Ю. Проблемные аспекты понятия «юридическая ответственность» и значение их решения для выработки определения

- «уголовная ответственность» // Российский судья. – 2007. – № 2. – С. 14-17.
12. Емельянова Е.И. К вопросу о сущности мотива преступления в уголовном праве / Е.И. Емельянова // Российский юридический журнал. – 2003. – № 2 (38). – С. 44-48.
 13. Жалинский А.Э. Состав преступления: инструментальный анализ / А.Э. Жалинский // Российский криминологический взгляд. – 2008. – № 4. – С. 194-198.
 14. Золотов М.А. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений и проблемы их квалификации / М.А. Золотов, Е.Е. Данилова // Актуальные проблемы правоведения. – 2019. – № 3 (63). – С. 58-61.
 15. Илларионова Ю. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и страховых взносов / Ю. Илларионова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2020. – № 2-2 (41). – С. 111-114.
 16. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Кот А.Г. – М.: 1995. – 168 с.
 17. Кузнецов А.П. Криминологическая и уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений / А.П. Кузнецов // Следователь. – 2000. – № 4. – С. 26-40.
 18. Лабынцева О.Н. Налоговые преступления и ответственность за их совершение / О.Н. Лабынцева // Культура, язык, экономика и право: знаниевые аспекты развития современного общества. Материалы Международной студенческой научно-практической конференции /под общ. ред. А.Д. Моисеева, О.С. Шуруповой. – М., 2016. – С. 197-201.
 19. Лаврентьевская летопись // Полное собрание русских летописей / под ред. Е. Ф. Карского. Т. 1. Вып. 1-3. – М.: Наука, 2007. – С. 207-488.
 20. Лосев С.Г. Определение понятия «состав преступления» / С.Г. Лосев // Журнал «Российское право в Интернете». – 2009. – № 5 (Спецвыпуск). – С. 2-6.

21. Ляскало А.Н. Пути совершенствования уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления / А.Н. Ляскало // Законодательство и экономика. – 2016. – № 9. – С. 63-71.
22. Малинин В.Б., Талан М.В., Измалков В.А. Концепция преступлений против экономической деятельности: при банкротстве, налоговых и др. // Уголовное право: стратегия развития в 21 веке. Материалы международной научно-практической конференции. – М., 2019. – С. 254-260.
23. Мусалеев Д.Р. Актуальные проблемы, возникающие при квалификации налоговых преступлений / Д.Р. Мусалеев, Л.Ф. Айзятова // Юность. Наука. Культура: материалы VII Всероссийской научно-практической конференции. – Саранск: Средне-Волжский институт (филиал) ВГУЮ (РПА Минюста России), 2020. – С. 389-392.
24. Прошин В.М. Объективная природа совершения налогового преступления / В.М. Прошин // Успехи современной науки. – 2017. – Т. 6. – № 4. – С. 91-97.
25. Пурас М.Г. Объект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации / М.Г. Пурас // Право и политика. – 2010. – № 6. – С. 1164-1168.
26. Рагозина И.Г. Уголовная ответственность за налоговые преступления (сравнительно-правовой анализ) / И.Г. Рагозина // Наука и образование – важнейший фактор развития общества в современных условиях: материалы IV международной научно-практической конференции, 2017. – С. 116-118.
27. Середа И.М. Налоговые преступления: совершенствование законодательной регламентации и назначения наказания / И.М. Середа // Сибирский юридический вестник. – 2016. – № 4. – С. 53-57.
28. Табакова Н.А. Уголовная политика в сфере противодействия налоговым преступлениям / Н.А. Табакова // Современные проблемы уголовной политики. Материалы VI Международной научно-практической конференции. В 2-х томах. – СПб, 2015. – С. 234-240.

Эмпирические материалы

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. - № 5. – 1996.
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ. – 26.07.1999. – № 30. – Ст. 3988.
3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 18.11.2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» // Российская газета. – № 271. – 07.12.2004.
4. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. - № 1. – январь, 2020.
6. Приговор Кировского районного суда Ставропольского края от 4 марта 2010 г. // Судебные и нормативные акты РФ.
7. Приговор Кировского районного суда Ставропольского края от 1 сентября 2011 г. // Судебные и нормативные акты РФ.
8. Приговор Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан по делу № 1-479/17 от 01.11.2017 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://sud-praktika.ru/precedent/456295.html> (дата обращения: 20.05.2020).

9. Апелляционное определение Ставропольского краевого суда от 22.01.2020 г. по делу № 33-3-251/2020 «Требование: О взыскании неуплаченных налогов и сборов» // СПС «КонсультантПлюс».

Справочная литература

1. Стенограмма обсуждения законопроекта № 304898-3 [Электронный ресурс] // <http://www.duma.gov.ru/> (дата обращения: 20.05.2020).

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу
обучающегося 051 учебного взвода очной формы обучения, 2015 года
набора, по специальности 40.05.02 Правоохранительная деятельность

Акимова Дмитрия Петровича

Тема: Ответственность за уклонение физического лица от уплаты
налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов
от уплаты страховых взносов

Актуальность выбранной темы заключается в том, что ст. 57 Конституции РФ устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Таким образом, Основной закон страны относит уплату налогов в бюджет к обязанностям каждого потенциального налогоплательщика. В условиях рыночных отношений получили широкое распространение налоговые преступления. Вместе с тем эффективность деятельности правоохранительных органов по противодействию налоговым преступлениям остается низкой в силу определенных объективных причин. Одной из них является нарушение правил технико-юридического конструирования уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за налоговые преступления. В связи с этим проблемы юридико-технического конструирования составов налоговых преступлений стали объектом пристального внимания со стороны ученых.

Актуальность темы связана также с тем, что на сегодняшний день налоговые отношения переходят в новую фазу. Если поначалу политика налогообложения учитывала только интересы государства и носила экстенсивный характер, то сегодня учитываются интересы всех сторон.

Далеко не все сегодня правильно понимают налоговую политику государства и продолжают вести предпринимательскую деятельность с нарушениями налогового законодательства, поэтому четкое определение и разграничение основных понятий одна из важнейших причин в адекватном восприятии действующего законодательства.

Структура выпускной квалификационной работы соответствует теме, и поставленным целям, и задачам и состоит из введения, трех глав, включающих в себя семь параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В главе первой «Общая характеристика налоговых преступлений» рассматривается история развития уголовно-правового регулирования в сфере

налогообложения, а также понятие и общая характеристика налоговых преступлений.

Во главе второй «Уголовно – правовая характеристика состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов» автором рассмотрены объективные и субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов, и квалификационные виды уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

В главе три «Вопросы квалификации состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов и практика применения ст.198 УК РФ» затронута тема разграничения состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов со смежными составами преступлений и вопросы, возникающие в судебной практике при квалификации состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

В заключении работы сделаны выводы и сформулированы предложения и рекомендации по вопросам ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

Раскрывая вопросы выпускной квалификационной работы, автор смог отразить имеющиеся спорные точки зрения различных авторов, выработать свою позицию и аргументировать ее. Сказанное позволяет сделать вывод о том, что теоретический и практический уровни выпускной квалификационной работы достаточно высоки.

К достоинствам работы следует отнести достаточно полный список использованной литературы по заявленной теме, который отражает современное состояние исследуемой проблемы, а также четкий, понятный стиль изложения, оправданную и законченную аргументацию выдвинутой темы. Отмечается выработка рекомендаций по совершенствованию нормативной базы. Отдельно можно положительно отметить акцентирование и подробное рассмотрение ключевых проблем, возникающих при применении на практике ст. 198 УК РФ.

Также среди положительных моментов можно отметить, что на все спорные вопросы, затронутые в работе, автор приводит разные точки зрения,

К недостаткам работы можно отнести отсутствие графических приложений, недостаточная освещенность международного опыта противодействия данному преступлению.

Изложенные замечания носят рекомендательный характер и не снижают общего хорошего впечатления от работы.

Сформулированные автором выводы и предложения по проведённому научно-практическому исследованию в рамках выпускной квалификационной работы могут быть использованы в правотворческой деятельности по совершенствованию норм законодательства об уголовной ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов; в правоприменительной практике при разрешении наиболее спорных вопросов их квалификации.

Оформление выпускной квалификационной работы осуществлено в соответствии с предъявленными требованиями, библиография составлена верно и является актуальной для анализа данной проблемы.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что выпускная квалификационная работа Акимова Дмитрия Петровича, слушателя 051 учебной группы факультета очного обучения Казанского юридического института МВД России, набора 2015 года, по специальности 40.05.02 - Правоохранительная деятельность, «Ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов» является самостоятельным научным исследованием, отвечает требованиям, предъявляемым к выпускным квалификационным работам в Казанском юридическом институте МВД России, может быть допущена к защите и заслуживает отличной оценки.

Оценка рецензента: «отлично»

Рецензент:
Начальник ОП №8 «Горки»
Управления МВД России по г. Москве
подполковник полиции
«12» мая 2020 г.



А.Т.Хаматвалеев

С рецензией ознакомлен *В. П. Д. П. Анисимов*

Отзыв

о работе обучающегося 051 учебной группы очной формы обучения, 2015 года набора, по специальности 40.05.02 Правоохранительная деятельность

Акимов Дмитрий Петровича

в период подготовки выпускной квалификационной работы

на тему: «Ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов»

Тема выпускной квалификационной работы выбрана слушателем Акимовым Дмитрием Петровичем из предоставленного кафедрой списка. Актуальность проведенного исследования обуславливается большой распространенностью и высокой латентностью преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, в современной России.

В научно-исследовательской работе по кафедре уголовного права во время обучения в институте Акимов Дмитрий Петрович себя проявлял. В частности, регулярно участвовал в он-лайн конференциях (см., например, апробацию исследования во введении).

В представленной выпускной квалификационной работе демонстрируется умение вполне корректно формулировать цели и задачи исследования, анализировать и обобщать учебный и иной материал. Так, в работе поставлена цель – исследовать особенности уголовной ответственности за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов.

В соответствии с целью определены следующие задачи: рассмотреть отечественную историю развития уголовно-правового регулирования сферы налогообложения; определить понятие и общую характеристику налоговых преступлений; изучить объективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов; охарактеризовать субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов; проанализировать квалифицированный вид уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов; провести разграничение состава уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов со смежными составами преступлений; изучить вопросы, возникающие в судебной практике при квалификации уклонения от уплаты налогов и сборов физическим лицом и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов по УК РФ.

В работе проявляется логичность представленного текста, его соответствие цели и задачам исследования. По содержанию работа включает в себя введение, основную часть (три главы, состоящие из семи параграфов), заключение и список использованной литературы.

Введение отражает все необходимые элементы согласно действующему Положению об организации подготовки и защите выпускных

квалификационных работ в КЮИ МВД России. Помимо актуальности темы, цели и задач работы, характеризуются объект и предмет исследования; определяется круг основных рассматриваемых вопросов; определяются методы, использованные в процессе исследования, дается краткая характеристика основных положений выпускной квалификационной работы; указываются теоретическая, эмпирическая, информационная, практическая основы выпускной квалификационной работы.

В основной части раскрывается содержание темы выпускной квалификационной работы, делаются выводы.

В заключении обобщаются результаты исследования, формулируются тоги исследования.

Акимов Дмитрий Петрович показал себя достаточно эффективным в поиске и обобщении эмпирического материала по разрабатываемой теме. Представленная работа выполнена на хорошем уровне. Изучены нормативные правовые акты России; научные источники литературы, проанализированы опубликованные материалы судебной практики.

Акимов Дмитрий Петрович добросовестно занимался устранением недостатков после каждой предварительной проверки текста выпускной квалификационной работы. Он проявил инициативность в выборе методов исследования, постановке цели, в формулировании выводов и конкретных предложений по совершенствованию законодательства России и практики его применения в указанной сфере. В результате была достигнута поставленная цель исследования и решены его задачи (см. заключение).

В работе продемонстрированы навыки в работе с опубликованными материалами следственно-судебной практики. Показано умение оперировать уголовно-правовыми терминами (категориями) и правильно их применять.

Способности Акимова Дмитрия Петровича к самостоятельному исследованию подтверждаются результатами проверки в системе «Антиплагиат.вуз». Оригинальность текста соответствует установленным требованиям, заимствования в работе составляют менее 40% (справка прилагается).

Пунктуальность в выполнении структурных элементов работы в установленные научным руководителем сроки: без замечаний. В целом Акимов Дмитрий Петрович отличают инициативность, старательность, отзывчивость. Профессорско-преподавательский состав и руководство Института характеризуют его исключительно положительно.

Проведенная автором работа подтверждает уверенное владение методами сбора, хранения и обработки информации, применяемыми в сфере профессиональной деятельности, умение и навыки работы с компьютерными программами (Word, PowerPoint и т.п.), информационно-справочными ресурсами, работы с поиском научных источников и материалов судебной практики в сети Интернет.

Представляется, что Акимов Дмитрий Петрович умеет рационально планировать время выполнения работы, определять последовательность и объем операций и решений при выполнении поставленной задачи.

В заключении работы выражены: умение слушателя анализировать полученные результаты интерпретации экспериментальных данных, знание методов системного анализа, способность делать самостоятельные, обоснованные и достоверные выводы по проделанной работе.

Автор работы владеет навыками использования научной литературы профессиональной направленности. В ходе выполнения выпускной квалификационной работы изучены необходимые источники.

Вышеизложенное позволяет заключить, что в выпускной квалификационной работе Акимова Д.П. имеются все требуемые моменты:

1) актуальность и практическая значимость выбранной темы, взаимосвязь предмета исследования с проблемными вопросами науки и практики деятельности органов внутренних дел и иных правоохранительных органов; 2) наличие анализа степени научной разработанности избранной темы исследования, полнота использования нормативных правовых актов, учебных, научных, справочных и иных источников; 3) соответствие содержания работы утвержденной теме, полнота раскрытия рассматриваемых проблем; 4) освещение теоретических вопросов темы во взаимосвязи с исследованием практической деятельности органов внутренних дел; 5) наличие четкой структуры излагаемого материала, завершенность, глубина, логичность изложения основных вопросов темы исследования; 6) актуальность, доказательность и достоверность представленного в работе эмпирического материала, аргументированность выводов и предложений по исследуемой проблеме; 7) самостоятельное и творческое выполнение обучающимся выпускной квалификационной работы и наличие его собственных суждений по проблемным вопросам темы; 8) грамотность оформления выпускной квалификационной работы.

Таким образом, выпускная квалификационная работа обучающегося 051 учебной группы очной формы обучения, 2015 года набора, по специальности 40.05.02 Правоохранительная деятельность, Акимова Дмитрия Петровича на тему: «Ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов» может быть допущена к защите и заслуживает достойной оценки.

Руководитель:

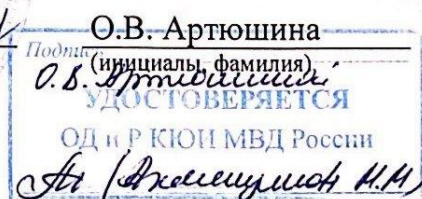
доцент кафедры уголовного права
КЮИ МВД России,

кандидат юридических наук, доцент.

полковник полиции

(должность, ученая степень, ученое звание,
специальное звание)

«11» 05 2020 г.



С отзывом ознакомлен

(подпись)

(инициалы, фамилия)

«22» 05 2020 г.



АНТИПЛАГИАТ
ТВОРИТЕ СОБСТВЕННЫМ УМОМ



Казанский юридический
институт МВД России

СПРАВКА

о результатах проверки текстового документа на наличие заимствований

**Проверка выполнена в системе
Антиплагиат.ВУЗ**

Автор работы	Акимов Д.П.
Подразделение	
Тип работы	Не указано
Название работы	ВКР_Акимов
Название файла	ВКР_Акимов.docx
Процент заимствования	37.98 %
Процент самоцитирования	0.00 %
Процент цитирования	21.46 %
Процент оригинальности	40.55 %
Дата проверки	17:02:32 08 июня 2020г.
Модули поиска	Модуль поиска ИПС "Адилет"; Модуль выделения библиографических записей; Сводная коллекция ЭБС; Коллекция РГБ; Цитирование; Модуль поиска переводных заимствований; Модуль поиска переводных заимствований по eLibrary (EnRu); Модуль поиска переводных заимствований по интернет (EnRu); Коллекция eLIBRARY.RU; Коллекция ГАРАНТ; Модуль поиска Интернет; Модуль поиска "КЮИ МВД РФ"; Коллекция Медицина; Сводная коллекция вузов МВД; Модуль поиска перефразирований eLIBRARY.RU; Модуль поиска перефразирований Интернет; Коллекция Патенты; Модуль поиска общеупотребительных выражений; Кольцо вузов

Работу проверил
Артюшина Ольга Викторовна
ФИО проверяющего

Дата подписи

8.06.2020


Подпись проверяющего

Чтобы убедиться
в подлинности справки,
используйте QR-код, который
содержит ссылку на отчет.



Ответ на вопрос, является ли обнаруженное заимствование корректным, система оставляет на усмотрение проверяющего. Предоставленная информация не подлежит использованию в коммерческих целях.