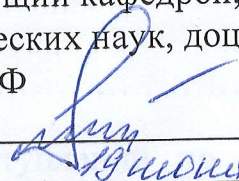


МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА  
Кафедра уголовно-правовых дисциплин

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ В ГЭК  
Заведующий кафедрой, кандидат  
юридических наук, доцент, заслуженный  
юрист РФ

  
В.И. Морозов  
2023 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

магистерская диссертация

**УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ  
ПРЕСТУПЛЕНИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКЕ  
КАЗАХСТАН**

40.04.01 Юриспруденция

Магистерская программа «Магистр права»

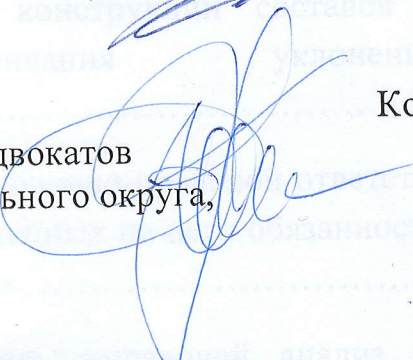
Выполнил работу  
студент 2 курса  
очной формы обучения

 Бакланов Алексей Юрьевич

Научный руководитель  
кандидат юридических наук,  
доцент кафедры

 Пережогина Галина Владимировна

Рецензент  
Адвокат коллегии адвокатов  
Уральского федерального округа,  
канд. юрид. наук

 Комаров Вячеслав Борисович

Тюмень  
2023

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ И КАЗАХСТАНА.....	8
1.1. История борьбы с уклонением от исполнения налоговых обязанностей по уголовному законодательству Российской Федерации и Республики Казахстан.....	8
1.2. Понятие и виды налоговых преступлений по действующему уголовному законодательству Российской Федерации и Республики Казахстан.....	15
ГЛАВА 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ УГОЛОВНЫМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН.....	26
2.1. Характеристика объекта и объективной стороны составов преступлений, предусмотренных уголовными законодательствами Российской Федерации и Республики Казахстан.....	26
2.1.1. Вопросы определения объекта налоговых преступлений и перечня составов, признаваемых налоговыми преступлениями.....	26
2.1.2. Анализ конструкции составов налоговых преступлений и момента окончания уклонения от уплаты налогов.....	34
2.1.3. Анализ уголовно-правовой ответственности налогового агента за неисполнение возложенных на него обязанностей в Российской Федерации и Республике Казахстан.....	42
2.1.4. Сравнительно-правовой анализ законодательства Российской Федерации и Республики Казахстан по вопросам привлечения к уголовной ответственности за сокрытие имущества, за счет которого должно быть	

произведено взыскание недоимок по обязательным платежам (налогам).....	47
2.1.5. Анализ правомерности привлечения лица к уголовной ответственности по совокупности преступлений, предусмотренных статьями 198 (199) и 327 Уголовного кодекса Российской Федерации, в сопоставлении с законодательством Республики Казахстан.....	52
2.1.6. Анализ отдельных проблемных вопросов уголовной ответственности за налоговые преступления.....	57
2.1.7. Различия в законодательном определении оснований привлечения лица к уголовной ответственности в Российской Федерации и Республике Казахстан.....	61
2.2. Характеристика субъекта и субъективной стороны составов преступлений, предусмотренных уголовными законодательствами Российской Федерации и Республики Казахстан.....	64
ГЛАВА 3. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН.....	68
3.1. Особенности квалификации и разграничения налоговых правонарушений и налоговых преступлений в законодательстве Российской Федерации и Республики Казахстан.....	68
3.2. Сложности возмещения ущерба, причиненного налоговыми преступлениями.....	74
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	79
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	83

## ВВЕДЕНИЕ

Исторически государство и общество в своем существовании и функционировании вынуждены были опираться на материальную базу, которая обеспечивала бы их способность реализовывать возложенные на них функции.

В настоящее время налогообложение является неотъемлемой чертой государственной и общественной жизни: формирование и наполнение бюджетов бюджетной системы Российской Федерации обуславливает возможность государства, его органов и должностных лиц исполнить обязанности, связанные с социальным (пенсионным) обеспечением, предоставлением общественных услуг (здравоохранение, образование), реализацией инфраструктурных проектов, обеспечением охраны общественного порядка, регулированием экономической сферы и иными функциями.

Интересы государства и общества в целом в данном вопросе направлены на максимизацию поступлений сумм налоговых выплат в соответствующие бюджеты бюджетной системы, поскольку это определяет ресурсную базу государства для реализации его функций. Иными представляются интересы хозяйствующих субъектов: при реализации конституционных положений о свободе предпринимательства юридические лица, их руководящие лица, а также индивидуальные предприниматели они стремятся к налоговой оптимизации, то есть пропорциональному уменьшению налоговых обязательств относительно приобретаемых доходов. Поиск путей приобретения налоговой выгоды не подразумевает сам по себе, что хозяйствующий субъект совершает противоправные действия, однако такое социально неприемлемое поведение возможно, в результате чего будут нарушены значимые фискальные интересы государства и общества.

Интерес государства и уполномоченных органов в максимальном наполнении государственного бюджета и выполнении фискальной функции

устойчиво существует долгое время: так, Управления Федеральной налоговой службы по субъектам Федерации регулярно отчитываются об успехах проводимой ими работы по взысканию налогов и иных налоговых платежей, в том числе отчитываются об эффективности взаимодействия налоговых органов с органами, осуществляющими предварительное расследование. В частности, Управление по Иркутской области отчиталось, что в 2019 году налоговая служба региона направила в следственные органы 36 материалов налоговых проверок для решения вопроса о возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям, на стадии доследственной проверки проверяемые налогоплательщики возместили 129 миллионов рублей ущерба, нанесенного бюджетам бюджетной системы Российской Федерации [72; 73].

Разумно предположить, что аналогичные данные по России будут многократно больше и свидетельствовать о существенном объеме противоправного поведения хозяйствующих субъектов, выражаемого в бездействии (уклонении от уплаты налогов, страховых взносов и иных обязательных платежей). При этом, если анализировать поведение недобросовестных налогоплательщиков, то следует отметить, что фактически поведение хозяйствующих субъектов характеризуется активными действиями – к примеру, высший руководящий состав юридического лица продумывает способы уменьшения налоговых обязанностей компании, выбирает наиболее выгодные с точки зрения налоговой экономии (выгоды) варианты. Таким образом, предприниматели могут искусственно занижать налоговую базу путем завышения/занижения стоимости сделок с аффилированными лицами, дробления бизнеса, заключения с работниками гражданско-правовых договоров вместо трудовых и многое другое. Надо отметить, что многочисленные исследователи заявляют об угрозе общенациональным интересам и правопорядку, которая создается противоправным поведением налогоплательщика, и уголовно-правовая охрана и защита налоговых интересов способствует обеспечению

национальной экономической безопасности, фискального суверенитета [Бадалов, с. 315].

Таким образом, сфера уголовно-правового регулирования налоговых правоотношений играет первостепенную роль в построении эффективного государственного механизма, без надлежащих нормативно-правовой базы и механизма практического применения законодательных положений государство не может гарантировать выполнение им своих функций, а общество не может полностью рассчитывать на получение необходимых общественных услуг, обеспечиваемых деятельностью государства.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, которые складываются в процессе осуществления налоговыми органами налогового контроля в различных формах, выявления фактов противоправного поведения налогоплательщиков и оснований (условий) для привлечения соответствующих недобросовестных налогоплательщиков к уголовной ответственности.

**Предметом исследования** являются уголовно-правовые нормы, элементы и признаки составов налоговых преступлений, существующие в настоящее время несовершенства и пробелы уголовного законодательства, действующие формы взаимодействия налоговых и правоохранительных органов и реализуемые ими механизмы защиты, охраны общественно значимых интересов.

**Цель исследования** заключается в анализе условий и оснований привлечения виновных лиц к уголовной ответственности за налоговые преступления, выявлении «проблемных» мест уголовно-правового регулирования рассматриваемых правоотношений и выработке практически применимых рекомендаций, которые поспособствуют усовершенствованию отечественного правопорядка.

**Задачи:**

- Изучить элементы и признаки составов налоговых преступлений, предусмотренных уголовными законодательствами Российской Федерации и Республики Казахстан;
- Проанализировать имеющуюся в Российской Федерации и Республике Казахстан нормативную базу в рассматриваемой тематике;
- Сравнить нормативные основы уголовно-правового регулирования налоговых правоотношений Российской Федерации и Республики Казахстан;
- Проанализировать сложившиеся в Российской Федерации и Республике Казахстан механизмы взаимодействия налоговых и правоохранительных органов и статистические показатели межведомственного взаимодействия.

**Теоретической базой исследования** являются работы исследователей-правоведов, таких как Г.К. Авжиев, М.Г. Арутюнян, Н.В. Ахтырская, Р.К. Гаджиалиев, А.П. Кузнецов, Е.Ч. Мурзагалиев, И.В. Поломошных, М.В. Чистякова, А.В. Серебренникова, И.Н. Соловьев, С.Г. Пепеляев и других.

**Эмпирическая основа исследования** представлена судебной практикой, в том числе постановлениями Пленума Верховного суда Российской Федерации, нормативные Постановления Верховного Суда Республики Казахстан, Определения и Постановления Конституционного Суда Российской Федерации, иные решения и приговоры судов.

**Методы, используемые в исследовании:** специально-юридические, такие как сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический и метод правового прогнозирования. Также, были применены такие общенаучные методы как анализ, синтез, сравнение и другие.

**Структура работы.** Работа состоит из введения, трех глав, представленных шестью параграфами, заключения и библиографического списка.

# ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

## 1.1. ИСТОРИЯ БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

Приступая к рассмотрению вопроса истории борьбы с уклонением от исполнения обязанностей по уплате налогов (иных обязательных платежей), следует отметить тот факт, что история налоговой системы неразрывно связана с иными обстоятельствами общественно-политического развития России, особенно с теми кардинальными модернизациями, которые осуществлялись правителями. Ввиду упомянутых условий периодизация историю борьбы с уклонением от исполнения налоговых обязанностей содержательно включает в себя три периода дореволюционный (до 1917 года), советский (с 1917 по 1991 год) и современный (с 1992 года и по настоящее время) [Ахтырская, «Историко-правовой анализ.....», с. 96].

Первоначальное упоминание, касающееся уклонения лиц от исполнения налоговых обязанностей, относится ко времени Древней Руси и встречается в Русской Правде. Однако, в основном охрана налоговых отношений сводилась к защите лиц, осуществляющих сборы платежей в пользу княжеской власти.

Большую нормативную детализацию преступные посягательства в налоговой сфере получили в конце пятнадцатого – начале шестнадцатого века, с принятием Судебника Ивана III 1497 года и Судебника Ивана IV 1550 года.

Существенные изменения в системе уплаты налогов произошли в период правления царя Алексея Михайловича и связаны были, в том числе, с реформированием государственного аппарата и построением



централизованной системы административного управления [Астапенко, с. 105]. Соборным Уложением 1649 года создавался Приказ счетных дел – административный орган, уполномоченный на осуществление налоговых функций, в том числе учет налоговых правонарушений, контроль расходования части государственных денежных средств, сформированных из взыскания налоговых задолженностей и конфискации имущества.

Соборным уложением 1649 вводились различные нововведения, в том числе телесные наказания в форме публичного битья, продолжительность которого варьировалась в зависимости от денежной суммы обязательных платежей, не уплаченных лицом.

Помимо этого, применялись наказания в виде штрафа, конфискации имущества. В отношении должностных лиц, ответственных за налоговые сборы, в случае совершения наиболее тяжких правонарушений могла применяться также и смертная казнь [Балабанов, с. 2]. В целом, данный этап характеризуется применением строгих мер наказания за посягательства на налоговые отношения, что соответствует существовавшим в тот исторический момент представлениям о содержании и принципах уголовного законодательства.

Поскольку, как мы упомянули ранее, развитие налоговой системы зачастую неразрывно связано с общественно-политическим фоном развития, носящего в большей степени революционный, а не эволюционный характер, то представляется логичным, что последующее продолжение активного реформирования законодательства в области охраны налоговых отношений относится к периоду правления Петра I Алексеевича. Данный исторический этап сопровождался модернизацией хозяйственной, культурной и политической жизни Российского государства, что не могло не отразиться на нормативно-правовом регулировании общественных отношений, в том числе и налоговых отношений. Так, была введена подушная подать, то есть прямой налог с каждого человека («с души»), что способствовало формированию

устойчивого финансового фундамента государства и источника налоговых поступлений. Для целей взимания подушной подати и определения числа налогоплательщиков была проведена подушная перепись мужского населения. Во время его царствования была впервые объявлена налоговая амнистия, предусматривающая прощение прежних недоимок.

В отношении реформирования системы наказаний за налоговые преступления отметим, что большее развитие получили такие меры ответственности, как штраф и конфискация имущества (как полная, так и частичная), также могло применяться отправление в ссылку. Также ответственность определялась с учетом субъектного состава: меры ответственности к должностным лицам были суровее, чем к другим категориям субъектов [Астапенко, с. 104].

При этом исследователи отмечают, что постепенно происходило смягчение наказания, наблюдался переход от репрессивных мер ответственности к финансовым. В частности, императрицей Елизаветой Петровной было принято следующее положение: «Если кто при письме крепостей продажному имению в цене, чтоб менее в казну платить, утаит, и о том донесено или усмотрено и по следствию обличено будет, за то как с продавца и с покупателя той утаенной цены пошлины взыскивается вдвое без всякого послабления» [Ахтырская, «Историко-правовой анализ.....», с. 96].

Анализируя конструкции составов налоговых преступлений того времени, можно охарактеризовать их как формальные конструкции, наступление уголовной ответственности за которые наступало в случае совершения предусмотренного законом деяния независимо от наступления общественно опасных последствий.

Уложением о наказаниях уголовных и исправительных 1845 года вводились составы преступлений, связанных с нарушением порядка торговли товарами, регулируемые пошлинами и сборами (акцизами) – солью, сахарным песком, алкоголем, табаком, нефтепродуктами и прочим. Указанные положения, по мнению исследователей, могут считаться

первообразами ныне действующих норм уголовного законодательства [Ахтырская, «Историко-правовой анализ.....», с. 97].

В частности, в 1898 году Положением Правительства о государственном и промысловом налоге было установлено, что лица обязаны были приобретать соответствующие свидетельства для получения права на осуществление промыслов, выдаваемые на каждое заведение или предприятие. Содержательно подобная система подоходного налогообложения существует и в ныне действующем налоговом законодательстве Российской Федерации [Воробьева, «Понятие и эволюция налоговых преступлений в России», с. 3].

Принципиально иное содержание налогового законодательства начало формироваться в связи с Октябрьской революцией 1917 года и образованием первого в мире социалистического государства, сопровождаемым соответствующим социалистическим строительством общественной и политической жизни. Хотя, стоит отметить, самостоятельных налоговых отношений в связи с огосударствлением экономической жизни в чистом виде как таковых не существовало, вопросы установления уголовной ответственности за преступления, связанные с государственным перераспределением благ, регулировались в значительной степени. Примером тому может служить объявление лиц, противодействовавших осуществлению продразверстки, врагами народа и их тюремное заключение в период военного коммунизма (1918-1921 годы).

Ослабление административного принуждения в рассматриваемой сфере произошло с началом новой экономической политики. Отказ сельскохозяйственных производителей (крестьян) от сдачи доли продукции, их сокрытие и иные связанные деяния квалифицировались в качестве правонарушения с санкцией в виде наложения пени либо ареста на срок до двух недель.

В исторический период, который принято именовать «эпохой НЭПа», был принят новый Уголовный кодекс РСФСР 1922 года, сопровождавший

воцарение в хозяйственной жизни недавно созданного социалистического государства новой экономической политики. Уголовный кодекс вводил уголовную ответственность за неуплату налогов, предусматривал различные виды наказаний, в том числе лишение свободы на срок до 1 года с конфискацией имущества, а также возможность увеличения налогоплательщику – виновному лицу ставки налога к уплате. Такая мера, штрафное увеличение ставки налога к последующей уплате виновным лицом, не свойственна уголовному законодательству как таковому и отражает специфический подход советского законодателя, заключающийся не только в каре виновного лица, но и покрытии дефицита государственного бюджета.

Первым кодифицированным нормативным правовым актом Советского государства стал Уголовный кодекс РСФСР 1922 г. Уголовная ответственность в нем устанавливалась за действия, представляющие собой злостную неуплату налогов. За это предусматривались такие наказания, как. Налоговые преступления стали относиться не к политическим, а к преступлениям против порядка управления.

Рассмотрев нормы, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления в Уголовном кодексе РСФСР 1922 г., следует отметить, что они в целом отражали резкое усиление уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и повинностей по сравнению с прежним царским законодательством.

В результате принятия нового Уголовного кодекса РСФСР 1926 года был расширен перечень статей, устанавливающих уголовную ответственность за налоговые преступления, в том числе составы в связи с неуплатой сборов по обязательному страхованию.

С началом проведения нового политического курса советского государства, осуществления коллективизации и индустриализации производилась вертикализация налогово-административной системы, выражающаяся в упразднении большинства налогов и унификации налогов с

промышленных предприятий, которые в подавляющей части являлись государственными. Исследователи отмечают, что, поскольку промышленные предприятия принадлежали государству, то у них отсутствовала какая-либо заинтересованность в сокрытии объектов налогообложения и сбережении сумм, подлежащих уплате в качестве налогов [Астапенко, с. 105-106].

По существу, отсутствовали экономические основания для налоговых преступлений за некоторыми исключениями. Так, случаи совершения налоговых преступления в том числе были связаны с уклонением от исполнения налоговых обязанностей лиц, занятых кустарно-ремесленными промыслами и иной индивидуальной трудовой деятельностью, путем непредставления соответствующей декларации или иных данных, необходимых для определения размера налоговой обязанности, а также искажение налогово-значимой информации [Воробьева, «Понятие и эволюция налоговых преступлений в России», с. 4-5].

В целом, можно заявить, что в силу особенностей системы хозяйствования советского государства, сложившейся в 1930-е годы, налог утратил свое содержание как регулятор общественных экономических отношений, в связи с чем необходимость развития соответствующих им норм уголовного законодательства отсутствовала либо представлялась незначительной [Астапенко, с. 105-106].

Принятым позднее Уголовным кодексом РСФСР 1960 года уже предусматривались нормы об уголовной ответственности за налоговые преступления, действовавшие вплоть до середины 1980-х годов и начала периода «перестройки». На фоне происходивших изменений в хозяйственной жизни страны сформировалась насущная потребность в принятии соответствующих поправок в законодательство, в том числе в уголовный закон.

В 1986 году в Уголовный кодекс была введена статья 162.1, предусматривающей уголовную ответственность за уклонение от подачи или несвоевременную подачу декларации о доходах от занятия кустарно-

ремесленным промыслом или другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, или включение в нее заведомо искаженных данных.

Дальнейшая история развития уголовной ответственности за налоговые преступления неразрывно связана с произошедшим переходом к рыночной экономике, формированием частнособственнического уклада и, соответственно, образования устойчивого экономического основания для уклонения от исполнения налоговых обязанностей гражданами и юридическими лицами. Упомянутые обстоятельства побудили государство к совершенствованию уголовного законодательства и регламентации соответствующих правоотношений. Для этих целей в 1992 г. в Уголовный кодекс РСФСР включены статьи 162.2 и 162.3, предусматривающие ответственность за сокрытие полученных доходов или иных объектов налогообложения и за противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов или неуплаты налога, уклонение или отказ от дачи пояснений об источниках доходов и фактическом их объеме, а также непредставление документов или иной информации о хозяйственной деятельности по требованию налоговых органов соответственно.

Для приведения в соответствие с насущным курсом политического и общественного развития мер уголовно-правовой охраны был разработан и введен концептуально новый закон - Уголовный кодекс Российской Федерации 1996 года. Налоговые преступления в рамках нового кодифицированного акта заключались в уклонении от уплаты налогов посредством совершения широкого круга деяний, речь о которых пойдет позднее.

## 1.2. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО ДЕЙСТВУЮЩЕМУ УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

Налог как социально-экономическая и правовая категория оказывает значительное влияние на хозяйственную жизнь общества и является основным звеном возникающих и функционирующих экономических отношений, а само развитие налоговой системы в том или ином направлении неразрывно связано с общим вектором развития государственного и общественного устройства.

Представляется невозможным оспаривать тот факт, что обеспечение устойчивости налоговой системы, осуществляющей сбор налогов и, таким образом, формирование прочной финансовой базы государства, является одним из важнейших условий, влияющих в существенной степени и на эффективность экономической жизни, и на достаточность осуществляемого государством социального обеспечения и производства общественных услуг.

На практике сложились различные схемы ухода налогоплательщиков от обязанностей по уплате налогов, благодаря которым лица извлекают для себя необоснованную налоговую выгоду.

Под необоснованной налоговой выгодой, в соответствии с правовыми позициями Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации [73], Федеральной налоговой службы Российской Федерации [69; 71] следует понимать ситуацию, когда хозяйственные операции для целей налогообложения учитываются не в соответствии с их действительным экономическим смыслом либо учитываются операции, не обусловленные разумными целями делового характера. Можно выделить некоторые признаки необоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды: получена вне связи с осуществлением реальной экономической деятельности; невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места

нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Получение необоснованной налоговой выгоды может сопровождаться совершением следующих действий, порождающих искажение сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете (отчетности) налогоплательщика: создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения; создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения; нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

При этом стоит уточнить, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной [73].

К упомянутым ранее схемам ухода налогоплательщиков от уплаты налогов можно отнести следующие [Замытская, с. 69-70]:



- применение необоснованных либо завышенных налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость путем заключения посреднических договоров и договоров займа;
- занижение налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость путем заключения договоров лизинга с взаимозависимыми лицами;
- уклонение от обложения налогом на доходы физических лиц путем заключения договоров займа и обналичивания денежных средств;
- уклонение от обложения налогом на добавленную стоимость посредством использования посредников, номинально участвующих в перепродаже товара и завышающих суммы вычета по налогу;
- занижение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость путем использования организаций, не соблюдающих требований предоставления финансовой отчетности, и последующего обналичивания денежных средств;

Дополнительно укажем уже ставшие «хрестоматийными» методы уклонения налогоплательщиков от исполнения налоговых обязанностей. Наиболее распространенным способом уклонения от налогообложения является целенаправленное заключение договоров с фиктивными организациями (фирмами-«однодневками»), которые создают видимость хозяйственных операций, удлиняют цепочку хозяйственных операций по товару, работе или услуге, чем, в том числе, могут искусственно завесить сумму налога на добавленную стоимость к вычету, которую может предъявить налогоплательщик, находящийся в конце цепочки хозяйственных операций (осуществивший последнее приращение добавленной стоимости к стоимости товара). Такие фиктивные организации, как правило, не предоставляют налоговую отчетность в налоговый орган, зарегистрированы

по адресу массовой регистрации, не проводят операции по своим банковским счетам, практически не осуществляют хозяйственных операций, не владеют материальными активами, имуществом, которые подтверждали бы возможность организации вести хозяйственную деятельность своими силами (в том числе речь идет об отсутствии имущества, оборудования, техники во владении таких организаций на основании договоров аренды, лизинга).

В связи с этим государство уделяет особое внимание борьбе со злоупотреблениями, возникающими в сфере налоговых правоотношений, при этом действуя различными способами.

Уголовная юстиция функционирует, в том числе, в целях обеспечения экономической и финансовой безопасности государственных и общественных интересов. Уголовное законодательство по своему существу является крайним средством защиты соответствующих сфер и подсистем жизни общества – финансово-кредитной, банковской, страховой и иных. При этом стоит учитывать, что налоговые преступления затрагивают специфичные общественные отношения, обладающие своими отличительными особенностями, что естественным образом усложняет надлежащее уголовно-правовое реагирование государства на них – то есть квалификацию и расследование налоговых преступлений [Воробьева, «Проблемы совершенствования государственной политики.....», с. 2].

К примеру, в рамках установления оснований для привлечения лица к уголовной ответственности за налоговые преступления может возникнуть насущная необходимость установить факт наличия или отсутствия нарушений норм налогового законодательства. Так, для установления имеющих уголовно-правовое значение обстоятельств может возникнуть необходимость оценить действия налогоплательщика с точки зрения критериев и требований статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, то есть определить, извлекалась ли налогоплательщиком необоснованная налоговая выгода в размерах, необходимых для соответствующей уголовно-правовой квалификации.

Уголовная ответственность, являясь одним из видов юридической ответственности, содержательно представляет собой форму негативного реагирования государства на деяние, выходящее за рамки отношений индивидуума с обществом и властью, институционально деструктивное, разрушающее сами эти рамки нормальных, позитивно санкционируемых отношений. Именно указанное содержание рассматриваемых деяний обуславливает их общественную опасность и тем самым неправомерно вмешивается в сферу уголовно-правовых отношений и уголовно-правового регулирования [Воробьева, «Понятие и эволюция налоговых преступлений в России», с. 6].

Рассмотрение вопроса об определении понятия и видов налоговых преступлений в той или иной степени всегда взаимосвязано с избранным исследователями подходом к интерпретации указанного вопроса.

В этой связи можно выделить несколько самостоятельных подходов, принципиально по-разному толкующих объем и содержание понятия налоговых преступлений и формируемых на его основе видовых классификаций.

При рассмотрении российского уголовного законодательства можно выделить содержательное разделение объекта преступного посягательства в налоговых преступлениях и на этой основе определить наличие нескольких групп налоговых преступлений [Иксанов, Гараев, Янгазина, с. 267]:

К первой группе относятся налоговые преступления, вытекающие из отношений по установлению, введению, исчислению, взиманию и уплате обязательных платежей, такие как: уклонение от уплаты налоговых платежей (ст. 198 Уголовного кодекса Российской Федерации), воспрепятствование установлению правильного размера налоговых платежей, нарушение обязанностей по удержанию и перечислению налоговых платежей (ст. 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации), воспрепятствование принудительному взысканию налоговых платежей, незаконное получение

налоговых льгот, незаконное получение возвращаемых государством налоговых платежей.

Приведенные составы налоговых преступлений могут быть охарактеризованы тем, что они в силу признаков объективной и субъективной сторон совершаются хозяйствующими субъектами (налогоплательщиками – физическими и юридическими лицами) и взаимосвязаны с таким экономическим основанием, как желание налогоплательщика уменьшить свои издержки посредством занижения сумм обязательных платежей к уплате либо необоснованным определением или завышением сумм причитающих ему налоговых льгот (реализуемых, в частности, в форме налоговых вычетов и иных формах).

Ко второй группе отнесены налоговые преступления, связанные с налоговым администрированием.

Первоначально обозначим сложившееся в теории и на практике определение понятия налогового администрирования: под налоговым администрированием подразумевается деятельность уполномоченных государственных органов по определению направлений налоговой политики, установлению значений показателей по расчету налогоплательщиков, организации учета налогоплательщиков, разработке форм отчетности, организации работы по сбору налогов и иных обязательных платежей, контролю за исполнением налогового законодательства, обработке информации по собираемым налогам и иным обязательным платежам, прогнозированию и анализу объемов налоговых поступлений, выявлению противоречивых или неэффективно работающих требований налогового законодательства, выявлению схем уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей, установлению путей взаимодействия между различными структурами с целью получения дополнительной информации, необходимой для эффективного налогового контроля [67]. Таким образом, налоговое администрирование сводится к осуществлению трех

основополагающих функций: учетно-организационной, фискальной и аналитической.

Ко второй группе налоговых преступлений могут быть отнесены неисполнение обязанностей работниками налоговой администрации, воспрепятствование законной деятельности органов и должностных лиц налоговой администрации, препятствование проведению следствия по делу о налоговом правонарушении или преступлении, подстрекательство к совершению налогового преступления, незаконное обложение, незаконное предоставление налоговых льгот.

Отличительными чертами второй группы налоговых преступлений, классифицируемой на основании критерия объекта преступного посягательства, является тот факт, что указанные деяния по своему характеру могут быть совершены уполномоченными субъектами, обладающими властными полномочиями и реализующими их в сфере налоговых правоотношений.

Помимо этого, следует говорить, что в уголовно-правовой доктрине сложились два подхода к интерпретации понятия налоговых преступлений, именуемые «узким» и «широким» подходами. Краеугольным камнем подобного разделения правовых позиций является аспект определения понятия налога. Упомянем, что в соответствии с положениями налогового законодательства [22, ч. 1 ст. 8] 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.

Исходя из буквального толкования терминологии, под налоговым преступлениями можно понимать исключительно те деяния, которые нарушают установленный законодательством порядок взимания платежей, прямо обозначенных налогов. При всем этом, если анализировать общее

содержание налоговых правоотношений и требований налогового законодательства, то отметим, что положениями Налогового кодекса Российской Федерации урегулирован порядок взимания широкого круга обязательных платежей, в том числе, но не ограничиваясь, налогов.

В качестве примера приведем содержание главы 34 «Страховые взносы» [21], на основании которой налоговые органы осуществляют контрольно-надзорные функции в отношении плательщиков страховых взносов в рамках отношений об обязательном пенсионном страховании [20], обязательном медицинском страховании [16] и обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности [17]. Налоговое законодательство распространяет свое регулирующее воздействие на широкий перечень обязательных платежей, которые отвечают признакам налога, но с точки зрения юридической техники и языковых средств выражения таковыми не являются. Исходя из этого, возможно «узкое» либо «широкое» толкование понятия налоговых преступлений в зависимости от понимания налога в рамках действующего законодательства.

Опираясь на доводы, приведенные выше, перейдем к характеристике сложившихся подходов к налоговым преступлениям. Последователи «узкого» подхода причисляют к налоговым преступлениям только деяния, ответственность за совершение которых устанавливается в статьях 198-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, которые рассматриваются как совершаемые юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в рамках их экономической деятельности и посягающие на финансово-бюджетные интересы государства [Авжиев, «Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России», с. 77].

Есть основания частично оспорить указанные тезисы, поскольку деяние, предусмотренное статьей 198 Уголовного кодекса Российской Федерации, может быть совершено также и физическим лицом, не обладающим статусом индивидуального предпринимателя и не ведущим экономическую деятельность.

Соответственно, представители «узкого» подхода причисляют к налоговым преступлениям такие виды общественно опасных деяний, как уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) с физического лица (ст. 198 УК РФ), уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) с организации (ст. 199 УК РФ), неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ), сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ).

Доктрина российского уголовного права, опирающаяся на буквальное толкование дефиниции налога и обусловленного им понятия налогового преступления, причисляет к рассматриваемым преступлениям только связанные с отношениями по уплате предусмотренных законом обязательных платежей, поименованных в качестве налогов.

Приверженцы иного подхода включают в перечень налоговых преступлений большее число деяний. Поскольку, как было упомянуто ранее, в рамках механизма налогообложения возникают правоотношения по уплате и взиманию иных обязательных платежей, в рамках указанного подхода, в том числе, происходит понятия налоговых преступлений и преступлений в сфере налогообложения приравниваются друг к другу [Авжиев, «Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России», с. 78].

При подобном отождествлении перечень налоговых преступлений естественным образом расширяется за счет преступлений, не указанных в статьях 198-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, объективную сторону которых, по существу, образуют деяния, связанные с ненадлежащим исполнением обязанностей по исчислению и (или) удержанию, а также уплате (перечислению) обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

При этом содержание отношений, связанных с налогообложением и выступающие объектом посягательства налоговых преступлений

(преступлений в сфере налогообложения) включает в себя помимо правоотношений по исчислению, удержанию, уплате обязательных платежей, еще и правоотношения по установлению и взиманию обязательных платежей, а также правоотношения, возникающие в рамках налогового контроля, в том числе при обжаловании актов, решений и действий (бездействий) налоговых органов. Ряд исследователей в этой связи предлагает включать в состав налоговых преступлений всю совокупность преступных деяний, совершение которых причиняет вред общественным отношениям, урегулированным нормами налогового законодательства.

В частности, к перечню налоговых преступлений можно относить общественно опасные деяния, выражающиеся в уклонении от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физических лиц, в крупном размере (статья 194 Уголовного кодекса Российской Федерации), равно как и общественно опасные деяния, выражающиеся в учреждении юридического лица с фиктивными целями исключительно для получения необоснованных налоговых льгот. Включение статьи 194 Уголовного кодекса Российской Федерации в перечень налоговых преступлений видится целесообразным, поскольку на уровне таможенных правоотношений, возникающих в связи с перемещением товаров, работ и услуг через таможенную границу Российской Федерации и (или) таможенную границу Евразийского экономического союза, таможенные органы осуществляют взимание обязательных платежей, в том числе налогов, что фактически характеризует упомянутый состав преступления как качественно однородный по своему содержанию.

Особого внимания заслуживает вопрос определения субъектного состава налоговых преступлений в рамках широкого подхода, который позволяет и подразумевает, что рассматриваемые преступления могут совершаться не только налогоплательщиками и не только в связи с неисполнением либо ненадлежащем исполнением обязанностей по уплате налогов (сборов, страховых взносов), но также и должностными лицами



налоговых и иных органов, ввиду неисполнения либо ненадлежащего исполнения ими служебных обязанностей в сфере налогообложения и налогового администрирования.

Столь «объемное» понимание налоговых преступлений подвергается критике в научно-исследовательской среде по определенным причинам. В данном контексте следует отметить, что причисление к категории налоговых преступлений всех общественно опасных деяний, посягающих на функционирование отношений в сфере налогообложения, может не соответствовать содержанию понятия налоговых преступлений, поскольку отдельные преступные деяния, хотя и посягают на функционирование налоговых отношений, тем не менее, причиняют вред иным охраняемым законом общественным отношениям и, следовательно, совершенно иному предмету уголовно-правовой охраны и уголовно-правового регулирования.

На основании всего вышеизложенного можно подвести следующий итог: в уголовно-правовой доктрине в настоящее время сложились два конкурирующих подхода определения перечня налоговых преступлений, основывающихся на различном толковании содержания и объема охраняемых законом налоговых правоотношений.

Так называемый «широкий» подход, основанный на расширительном толковании предмета уголовно-правовой охраны и преступного посягательства, включает в состав налоговых преступлений различные виды преступлений, связанных с налогообложением. Полагаем, что, поскольку налоговые отношения возникают в том числе по поводу взимания обязательных платежей, не поименованных налогами, но отвечающими признакам такого платежа, рассматриваемый подход обоснован и позволяет в должной мере отразить содержание налоговых преступлений, избегая свойственного «узкому» подходу формального толкования отношений по налогообложению.

## ГЛАВА 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ УГОЛОВНЫМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

### 2.1. ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЪЕКТА И ОБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ СОСТАВОВ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ УГОЛОВНЫМИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВАМИ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

#### 2.1.1. ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ И ПЕРЕЧНЯ СОСТАВОВ, ПРИЗНАВАЕМЫХ НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ

Вопрос определения объекта налоговых преступлений исторически носит дискуссионный характер, поскольку уклонение от исполнения налоговых обязанностей неизбежно затрагивает различные правовые и политические отношения (в данном случае под налоговыми обязанностями следует расширительно понимать любые отношения, прямо вытекающие из сферы публичных финансов).

Доктрина с практикой в различные исторические этапы базировались на различных концепциях объекта уголовно-правовой охраны, отражавших в том числе определенные идейные установки каждого из этапов общественного и государственного развития.

Так, в рамках советских кодексов 1920-х годов [25; 26] налоговые преступления считались преступлениями, посягающими на порядок управления, либо преступлениями против порядка управления, а также включали не только действия, непосредственно направленные на уклонение от уплаты налогов, но и действия по воспрепятствованию надлежащему исполнению налоговых обязанностей, в том числе призывы к совершению налоговых преступлений. Таким образом, налоговые преступления в рассматриваемое время рассматривались как деяния, посягавшие на

отношения по обеспечению порядка публичного (государственного) управления.

Данная точка зрения, однако, подвергается достаточно обоснованной критике, поскольку содержательно налоговые преступления посягают вовсе не на отношения по обеспечению порядка публичного управления, но на интересы государства по формированию бюджета и финансово-материальному обеспечению своей деятельности.

Если обратиться к ныне действующему уголовно-правовому регулированию, то обнаружим, что родовым объектом составов преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом Российской Федерации [23] и Уголовным кодексом Республики Казахстан [13], являются общественные отношения по охране и обеспечению нормального экономического порядка, который представляет собой, в том числе, систему отношений по производству, распределению, обмену и потреблению экономических благ.

Что касается определения видového объекта составов налоговых преступлений, то по данному вопросу отмечается наличие различных подходов к формулированию видového объекта: по одной из теорий, видovým объектом выступает установленный порядок уплаты налогов, страховых взносов и иных обязательных платежей, предусмотренных законодательством; с другой стороны, выражено мнение, что видovým объектом является совокупность отношений по осуществлению финансово-бюджетной деятельности государства, в том числе формирование консолидированных бюджетов.

Под непосредственным объектом составов налоговых преступлений понимаются общественные отношения по исполнению обязанностей исчисления и уплаты обязательных платежей. Также в уголовно-правовой доктрине сформирована позиция о том, что может быть установлен дополнительный непосредственный объект составов налоговых

преступлений, сводящийся к общественным отношениям по обеспечению порядка управления в финансовой сфере, что обуславливается следующим:

**Во-первых**, налоговые правоотношения по существу своему являются своего рода формой государственного управления в финансово-экономической сфере;

**Во-вторых**, материальное последствие налоговых преступлений выражается в непоступлении (неполном поступлении) денежных средств в государственный и муниципальный бюджеты, чем создается угроза невозможности исполнения органами публичной власти своих обязанностей в связи с недостаточностью материальной базы.

Действующее уголовное законодательство Российской Федерации предусматривает несколько составов налоговых преступлений, посредством которых обеспечивает налоговая (финансовая) безопасность:

А) статья 198 Уголовного кодекса Российской Федерации – «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»;

Б) статья 199 Уголовного кодекса Российской Федерации – «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»

В) статья 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации – «Неисполнение обязанностей налогового агента»

Г) статья 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации – «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Дополнительно следует отметить составы преступлений, предусмотренные статьей 194 Уголовного кодекса Российской Федерации и статьей 236 Уголовного кодекса Республики Казахстан и устанавливающие ответственность плательщика таможенных платежей. В настоящем случае понятие таможенных платежей являются общим для обширного числа обязательных платежей, вытекающих из таможенных правоотношений, в том

числе специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, таможенные пошлины и сборы, налоги. Рассматриваемые составы преступлений, исходя из логической посылки «налоговые преступления есть преступления, вытекающие из отношений по уплате налогов», в большинстве своем не должны относиться к категории налоговых преступлений (за исключением случаев неуплаты лицом налогов в связи с перемещением товаров через государственную границу).

Так, в контексте Российской Федерации следует заметить, что таможенные платежи возникают из отношений, связанных с перемещением товаров, работ и услуг через государственную границу, регулируются самостоятельными законодательными актами (Таможенным кодексом [3], Законом о таможенном регулировании [7]), отличными от налогового законодательства. Подобное без каких-либо уточнений применимо и к Республике Казахстан.

Однако указанные составы преступления по своей объективной стороне обладают определенными сходствами с некоторыми составами налоговых преступлений: таможенные составы отчасти основываются на отношениях по уплате платежей, предусмотренных налоговым законодательством (в частности, имеется в виду «ввозной» налог на добавленную стоимость, в соответствии с которым объектом налогообложения является ввоз товаров на территорию соответствующего государства и (или) облагаемый импорт).

Таким образом, составы преступления, предусматривающие ответственность за неисполнение обязанностей по уплате таможенных платежей, вместе с составами налоговых преступлений образуют группу преступлений, совершаемых в сфере публичных финансов и связанных с неуплатой хозяйствующим субъектом (физическим и (или) юридическим лицом) обязательных платежей.

С учетом подвижности российского законодательства за последние 15 лет (изменение статуса отдельных обязательных платежей, перенос соответствующих норм из специального закона в Налоговый кодекс и обратно<sup>1</sup>), применять в настоящем исследовании вышеуказанный подход представляется целесообразным для наиболее полного разбора уголовной ответственности в отношении уплаты обязательных платежей.

Что касается уголовного законодательства Республики Казахстан [13], то в рамках настоящей работы подлежат рассмотрению следующие составы преступлений:

А) статья 235 Уголовного кодекса Республики Казахстан – «Невыполнение требования репатриации национальной и (или) иностранной валюты»

Б) Статья 236 Уголовного кодекса Республики Казахстан – «Уклонение от уплаты таможенных пошлин, таможенных сборов, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин»

В) Статья 241 Уголовного кодекса Республики Казахстан – «Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности»

Г) Статья 244 Уголовного кодекса Республики Казахстан – «Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет»

Д) Статья 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан – «Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций»

Е) Статья 246 Уголовного кодекса Республики Казахстан – «Незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации включал в период 2002-2009 годов главу 24 «Единый социальный налог»: по своему содержанию данный обязательный платеж соответствует ныне действующим в российском законодательстве страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование и обязательное медицинское страхование и аналогичным образом обладает признаками целевой направленности и безвозмездности.

распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика, задолженности плательщика по таможенным платежам, налогам, специальным, антидемпинговым, компенсационным пошлинам, пеней, процентов в случае их начисления».

Отнесение составов преступлений, относящихся к нарушению требований в области валютного регулирования и валютного контроля, к категории налоговых преступлений представляется дискуссионным предположением, однако в рамках настоящего исследования будет уделено некоторое внимание данным уголовным составам по некоторым основаниям, представленным ниже.

Прежде всего, отношения в области валютного регулирования и валютного контроля крайне тесно переплетаются с налоговыми правоотношениями, особенно ярко это проявляется в рамках внешнеэкономической деятельности и хозяйственного учета доходов и расходов, возникающих в связи с внешнеэкономической деятельностью. Также сферы регулирования налогового и валютного законодательств пересекаются в точке обеспечения надлежащего финансового порядка, то есть порядка движения финансовых ресурсов и их надлежащего учета.

К приведенным преступлениям относятся составы статей 193 и 193.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Объектом преступления, предусмотренного статьей 193 Уголовного кодекса Российской Федерации, являются общественные отношения, складывающиеся в финансово-валютной сфере по поводу зачисления резидентами внешнеэкономической (валютной) выручки на открытые ими банковские счета. Речь идет об институте репатриации валютной выручки, то есть установленной законодательством обязанности валютного резидента по зачислению денежных средств, полагающихся им по внешнеэкономическим контрактам, на банковские счета в уполномоченных банках, расположенных, как правило, на территории Российской Федерации. В течение 2022 года в указанной сфере произошли

существенные изменения, которые, однако, не упразднили сам институт репатриации валютной выручки, лишь установив временные послабления для резидентов в связи с усложнившейся социально-экономической и политической обстановкой.

Родовым объектом уклонения от исполнения обязанностей по репатриации валютной выручки являются общественные отношения по обеспечению надлежащего функционирования финансовой системы государства (в частности, ее денежно-кредитного, банковского и налогового подразделов). Видовым объектом указанного преступления считаются общественные отношения по экономическому товарообороту, то есть совокупность отношений по производству, распределению, обмену и потреблению экономических благ. Непосредственным объектом являются конкретные общественные отношения, связанные с обеспечением установленного порядка зачисления и возврата валютной выручки на банковские счета резидентов в уполномоченных банках или иные банковские счета в соответствии с актуальными требованиями законодательства о валютном регулировании и валютном контроле. Исходя из действующих положений законодательства, предметом уклонения от исполнения обязанностей по репатриации валютной выручки являются денежные средства, принадлежащие валютному резиденту, находящиеся вне финансово-банковской системы Российской Федерации и подлежащие репатриации (возвату либо зачислению на банковские счета резидента в уполномоченном банке или иные счета).

К предмету состава преступления, предусмотренного статьей 193.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, отнесены безналичные денежные средства в иностранной или национальной валюте, ввезенные и (или) вывезенные с нарушением действующего порядка.

Неотъемлемым признаком упомянутого состава преступления является размер наступившего общественно опасного последствия, обладающего



стоимостным выражением. В соответствии с примечанием уклонение от исполнения обязанностей по репатриации денежных средств в иностранной валюте или национальной валюте признается совершенным в крупном размере при достижении стоимостного порога в девять миллионов рублей в течение одного года, совершенным в особо крупном размере – при достижении порога в сорок пять миллионов рублей в течение одного года.

Уголовная ответственность валютных резидентов Республики Казахстан установлена статьей 235 Уголовного кодекса Республики Казахстан и предусмотрена за неисполнение резидентом обязанностей по репатриации национальной или иностранной валюты (валютной выручки) на счета в уполномоченных банках в случаях, когда подобная обязанность прямо предусмотрена законом [8], а именно, при получении валютной выручки от экспортера и перечисления валютных денежных средств в пользу нерезидента при расчетах за импорт товаров, работ, услуг.

Обязательным условием привлечения лица к уголовной ответственности за неисполнение требований репатриации валютной выручки по законодательству Республики Казахстан является совершение вменяемого деяния в крупном размере, под которым понимается сумма невозвращенных средств, превышающая сорок пять тысяч месячных расчетных показателей. С учетом ныне действующей (по состоянию на 28.02.2023) величины месячного расчетного показателя в размере 3450 тенге [4] лицо может быть привлечено к уголовной ответственности, если не были репатриированы денежные средства (в национальной валюте или в эквивалентной по сумме иностранной валюте) в размере 155 250 000 тенге или более.

В случае если денежная сумма, в отношении которой (юридическим либо физическим) лицом не исполнено требование по репатриации, не превышает указанную величину, лицо может быть привлечено к административной ответственности [12, ст. 251].

## 2.1.2. АНАЛИЗ КОНСТРУКЦИИ СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ И МОМЕНТА ОКОНЧАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Составы налоговых преступлений, рассматриваемые в настоящем исследовании, по конструкции характеризуются как материальные, то есть уголовно-правовое значение для квалификации преступного деяния имеет необходимость определения точного размера вреда, причиненного деянием, что нередко составляет существенную задачу для правоохранительных органов [Лепина, с. 162]. Приведенные составы преступлений содержат указание на признаки крупного и особо крупного размера причиненного вреда.

При этом необходимо учитывать, что в период с 2003 по 2018 годы российское законодательство предусматривало алгоритм расчета размера неуплаченных налогов, обуславливающих основание уголовной ответственности и обязанность правоохранительных органов устанавливать долю неуплаченных обязательных платежей от общей суммы обязательных платежей, подлежащих уплате налогоплательщиком (как физическим, так и юридическим лицом при вменении состава статьи 198 либо 199 Уголовного кодекса Российской Федерации соответственно) [11].

Значительные сложности с установлением преступности деяния и оснований привлечения лица к уголовной ответственности связаны с тем, что диспозиции составов налоговых преступлений являются бланкетными, то есть вопросы уголовно-правового анализа ситуации (выявление оснований уголовной ответственности, определение наличия события и (или) состава преступления) являются вторичными перед налогово-правовой квалификацией ситуации.

Названное заявление означает, что сама возможность привлечения лица к уголовной ответственности напрямую связана с установлением самого

факта нарушения требований налогового законодательства, а также определением точного объема допущенного нарушения (стоимостное выражение обязательных платежей, не уплаченных налогоплательщиком в бюджет) [Пепеляев, Зарипов, Кравчинский, Кошкин, с. 26].

В частности, высшая судебная инстанция Республики Казахстан напрямую указывает в нормативном постановлении, что обвинительный акт по уголовным делам об уклонении (физических и (или) юридических) лиц от уплаты налогов и иных обязательных платежей в обязательном порядке должен содержать указание на те нормы налогового законодательства, которые были нарушены обвиняемым, а также сроки представления налоговой декларации и сроки уплаты соответствующих налогов. Отсутствие вышеозвученных сведений признается существенным нарушением уголовно-процессуального законодательства и влечет возвращение дела прокурору [79]. Аналогичная по содержанию правовая позиция содержится и в разъяснениях российской высшей судебной инстанции [78, п. 29].

Верховный Суд Российской Федерации дополнительно отмечает, что определение действительного размера ущерба, причиненного бюджетной системе, требует учета всех факторов, как уменьшающих, так и увеличивающих размер неуплаченных обязательных платежей [78, п. 14].

Следовательно, размер причиненного ущерба должен быть уменьшен на сумму вычетов (возмещений) налога, на которые налогоплательщик, подозреваемый (обвиняемый) в совершении налогового преступления, имеет право, предусмотренное действующим налоговым законодательством.

Переходя к разговору о способе совершения преступления в рамках исследования налоговых преступлений, следует, прежде всего, привести определение понятия способа совершения преступления. Способ преступления можно рассматривать в качестве взаимообусловленной совокупности действий по приготовлению к преступлению, а также способов его совершения и последующего сокрытия. Таким образом, способ

совершения преступления носит комплексный характер и включает в себе докриминальное, криминальное и посткриминальное поведение виновного лица.

В отношении налоговых преступлений налогового агента (предусмотренных статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации) можно отразить следующие виды криминального поведения:

- Неисчисление (неполное исчисление) и (или) неудержание (неполное удержание) суммы налога без перечисления суммы налога в бюджет;
- Полное исчисление и (или) удержание налога без перечисления в бюджет;
- Полное исчисление налога без его удержания и, следовательно, перечисления в бюджет.

Помимо этого нужно отметить, что способы уклонения от налогов в виде непредставления в налоговый орган первичной документации и финансовой отчетности также могут быть применены налоговым агентом при совершении налогового преступления, в этом смысле объективная сторона состава налогового преступления, совершенного налоговым агентом, может выражаться в многочисленных формах и действиях (бездействиях).

В упомянутом аспекте можно обозначить практику выплаты заработной платы работникам «в конверте», посредством чего занижается документально отражаемая сумма заработка, а, следовательно, и налогооблагаемая база и объем обязанностей налогового агента; сэкономленные денежные средства в виде неисчисленных/неудержанных/неперечисленных сумм налога могут использоваться различным образом, в том числе для целей обновления производственного фонда, закупки оборудования (комплектующих) и сырья, иного обеспечения функционирования предприятия. Денежные средства,

выведенные из-под налогообложения, могут расходоваться в личных целях либо в производственных интересах.

Как отмечается в юридической прессе, наиболее распространенным из налоговых преступлений является уклонение организации от уплаты налогов, совершаемое группой лиц. Как правило, в рассматриваемых преступлениях принимают участие единоличный исполнительный орган организации (генеральный директор, директор либо иное именование такого органа), главный бухгалтер организации и иные сотрудники бухгалтерской службы.

Можно отметить следующие наиболее распространенные в практике органов предварительного расследования способы совершения налоговых преступлений:

А) искажение либо сокрытие сведений налоговой отчетности. Указанный способ можно считать хрестоматийным примером преступного деяния, который может выражаться в непредставлении в налоговый орган первичной документации, непредставлении либо неполном представлении в налоговый орган бухгалтерской или налоговой отчетности, а также сокрытии иных сведений об организации, включая, но не ограничиваясь – сведения о банковских счетах и местонахождении организации [91];

Б) уничтожение документов бухгалтерской отчетности и бухгалтерского учета при проведении контрольно-надзорных проверок либо несоставление таких документов (отказ от ведения бухгалтерского учета);

В) фальсифицирование данных о хозяйственных операциях и сделках налогоплательщика. Так, в результате налоговых проверок могут быть обнаружены расхождения между отраженными доходами и расходной частью сделки, несоответствия сведений бухгалтерского учета и иных сведений (в том числе, но не ограничиваясь – данными деловой или внутренней переписки, данными технической и производственной документации, а также отсутствие либо недостаток документации по осуществленным хозяйственным операциям;

Г) использование организаций, созданных с целью уклонения от уплаты налогов путем искусственного включения в цепочки поставок и не ведущих самостоятельной хозяйственной деятельности. Это так называемые «фирмы-однодневки», к признакам которых относят неисполнение ими налоговых обязанностей, оформление только необходимых для формальной отчетности первичных документов, а также распространенную на практике подконтрольность такой фирмы конечному получателю необоснованной налоговой выгоды. На практике также нередко подобные фирмы регистрируются на фиктивных лиц, которые не осуществляют реальное руководство организацией, а регистрацию юридического лица осуществили на возмездной основе с передачей всех необходимых доступов, документов и сервисов бенефициару необоснованной налоговой выгоды. Подобная терминология используется на уровне Федеральной налоговой службы и нижестоящих (подчиненных ей) налоговых органов и подразумевает следующие схемы получения налогоплательщикам необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-однодневок: во-первых, использование таких фирм для формирования фиктивных завышенных расходов и получения вычетов по ним без соответствующего движения экономических благ (товаров, работ, услуг); во-вторых, использование таких фирм для увеличения добавленной стоимости продукции, при которой товар, как правило, обладающий низкой себестоимостью, по близкой к себестоимости цене реализуется фирме-однодневке, после чего последняя реализует продукцию с существенной наценкой другому лицу, в последующем осуществляющему конечный сбыт товара [27].

Д) осуществление части взаиморасчетов в наличной форме. Подобный способ ведения хозяйственных операций позволяет исключить отражение движения части денежных средств и уменьшить доходную (налогооблагаемую) базу [95].

Помимо этого, нельзя обойти вниманием дискуссионный для уголовно-правовой доктрины вопрос о конструкции составов налоговых преступлений и, следовательно, моментах их окончания.

В свое время Верховный Суд Российской Федерации выразил довольно неоднозначную (и не совсем определенную) позицию в отношении момента окончания налоговых преступлений [74, п. 3], в связи с чем в правоприменительной практике сложились различные подходы к тому, с какого момента преступление считается юридически оконченным.

Сложилось несколько вариантов ответа на поставленный вопрос: так, моментом окончания налоговых преступлений можно полагать дату исполнения обязательства по уплате налогов, дату предоставления первичной либо корректировочной налоговой декларации или дату окончания налогового периода, за который возникает неуплата налога.

Уголовно-правовая доктрина зачастую полагает налоговые преступления в качестве дящихся преступлений, обоснованием чего служит тот факт, что налоговые преступления, достигая стадии окончания преступного деяния, продолжают совершаться и далее до момента добровольного исполнения налоговых обязанностей либо привлечения лица к уголовной ответственности. Дополнительно с этим продолжаемое преступление характеризуется единым умыслом налогоплательщика, направленным на уклонение от исполнения налоговых обязанностей. Соответственно, имеет место несовпадение юридического и фактического окончаний налогового преступления. Продолжаемыми налоговые преступления не признают по той причине, что продолжаемым преступлениям не свойственно совершение в форме бездействия, хотя некоторые исследователи заявляют, что налоговые преступления являются продолжаемыми, поскольку само уклонение от уплаты налогов представляет собой единый акт поведения, состоящий из несколько повторяемых действий, совершаемых не непрерывно и направленных на уклонение от

уплаты обязательных платежей, при этом подобные действия по отдельности не образуют налоговое преступление.

Исходя из сложившегося в советское время и действующего в настоящее время правоприменительного толкования понятий продолжаемого и длящегося преступлений [32] следует, что под длящимся преступлением понимается такое (единичное) преступление, которое состоит из нескольких деяний; под продолжаемым преступлением понимается такое преступление, которое состоит из ряда тождественных действий, обладающих внешней самостоятельностью, являющихся однородными по содержанию и объединенных общим умыслом, то есть продолжаемое преступление – это тождественные действия, выполняемые через некоторые временные промежутки.

Обращаясь к критерию непрерывности, можем отметить следующие различия между длящимися и продолжаемыми преступлениями:

Длящиеся преступления совершаются непрерывно, тогда как продолжаемое преступление подразумевает, что действия, образующие состав преступления, совершаются периодически через некоторые временные промежутки;

Длящееся преступление характеризуется тем, что его началом считается момент совершения деяния, а окончанием – действие виновного лица по прекращению совершения деяния или наступление события, обуславливающего объективную невозможность продолжения деяния.

Продолжаемое преступление же характеризуется тем, что началом является момент совершения первого действия из цепочки тождественных, а окончанием – совершение последнего из преступных деяний.

Временем совершения преступления, заключающегося в уклонении от уплаты налогов, в уголовно-правовой доктрине, в том числе, может признаваться временной промежуток, простирающийся между первой допущенной налогоплательщиком неуплатой обязательных платежей и до



истечения срока добровольного погашения налоговой задолженности [21, ст. 69], что, однако, не согласуется с буквальным толкованием составов налоговых преступлений, согласно которым временем совершения налогового преступления признается момент непредставления в налоговый орган декларации (представления декларации с заведомо ложными сведениями).

В этой части обнаруживается диссонанс названия статей налоговых преступлений и выраженных в них диспозиций, поскольку в названии статей обозначается именно уклонение от уплаты налогов, то есть речь идет о непосредственной неуплате денежных средств, которые по закону должны быть удержаны из денежной массы налогоплательщика и перечислены в бюджет государства. Поскольку сама общественная опасность налоговых преступлений заключается в неуплате обязательных платежей, а вовсе не в непредставлении налоговой декларации, то более рациональным и последовательным представляется первоначально представленный подход, в сравнении с умозаключением, вытекающим из диспозиции составов налоговых преступлений. Тем более что не по всем налогам предусмотрена обязанность налогоплательщика направлять декларацию в налоговый орган, что подкрепляет рациональность и обоснованность приведенного подхода.

Непредставление налоговой декларации (расчета) может рассматриваться как самостоятельное нарушение законодательства, ответственность за которое предусмотрена нормами административного законодательства [18, ст. 15.5].

Отталкиваясь от действий, образующих состав налоговых преступлений (непредставление налоговой декларации, неуплата налогов в установленный законодательством срок), можно утверждать, что деяния, предусмотренные статьями 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, являются длящимися, поскольку:

(1) образующие состав преступления деяния не являются самостоятельными преступлениями;

(2) уклонение от уплаты налогов выражается в образовавшемся дефиците при расчетах с бюджетом, который продолжается во времени до исполнения налогового обязательства либо вмешательства уполномоченных государственных органов.

Уголовное право Республики Казахстан исходит из следующей позиции: несмотря на возможность расхождения сроков представления налоговой декларации и сроков уплаты налогов (обязательных платежей), момент окончания уголовного правонарушения, выражающегося в уклонении лица от уплаты налогов (обязательных платежей), является день, следующий за последним днем срока уплаты налога (обязательного платежа), установленного налоговым законодательством [39].

### 2.1.3. АНАЛИЗ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ЗА НЕИСПОЛНЕНИЕ ВОЗЛОЖЕННЫХ НА НЕГО ОБЯЗАННОСТЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН.

Сосредоточимся на уголовно-правовой характеристике преступления, предусмотренного статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Объективная сторона рассматриваемого состава преступления заключается в неисполнении налоговым агентом обязанностей по уплате налога, при этом понятие «обязанность по уплате налога» следует толковать расширительно: содержание указанной обязанности включает в себя исчисление, удержание и перечисление налога в бюджет.

Таким образом, объективная сторона состава преступления реализуется в форме бездействия (в отношении всей суммы неисчисленного/неудержанного/неперечисленного налога либо в отношении

его части). Важно отметить, что привлечение налогового агента к уголовной ответственности возможна за совершение любого из действий, вменяемых ему в обязанность и перечисленных в диспозиции статьи 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации – то есть отдельно только за неисчисление, либо за удержание, либо за перечисление.

Исходя из этого, диспозиция состава преступления является альтернативной [40, с. 179].

Соответственно, субъектом данного состава преступления выступает не налогоплательщик, а налоговый агент – то есть лицо, которое за счет другого лица (непосредственно налогоплательщика) исполняет налоговые обязанности, что, как правило, обуславливается удобством налогового агента перед налогоплательщиками в части исполнения налоговых обязанностей. Яркий пример – удержание и уплата налога на дохода физических лиц (в качестве налогоплательщика выступает физическое лицо – работник, а работник является слабой стороной и с точки зрения трудового/гражданского законодательства, и с точки зрения соблюдения административных процедур), а также удержание налога на прибыль с источника иностранной организации [21, ст. 309], не имеющей постоянно действующих представительств на территории Российской Федерации.

Привлечение налогового агента к уголовной ответственности возможно только при условии, что запрещенное законом деяние совершено в крупном или особо крупном размере, то есть в размере 15 миллионов рублей и более или 45 миллионов рублей и более в пределах трех финансовых лет подряд соответственно.

Привлечение налогового агента к уголовной ответственности также в обязательном порядке требует установление личного интереса лица в совершении преступления. Под личным интересом в ранее действующих разъяснениях Верховного Суда Российской Федерации понималось следующее: «стремление извлечь выгоду имущественного или

неимущественного характера, обусловленную побуждениями карьеризма, протекционизма, семейственности, желания приукрасить действительное положение, получить взаимную услуг и иными» [74, п. 17].

Словом, возможные проявления личного интереса перечислены в открытом перечне, носят оценочный характер и не дают оснований утверждать о содержательной определенности признаков личного интереса в полной мере, что, безусловно, является негативным фактором для налогоплательщика, вынужденного учитывать подобного рода правовую неопределенность.

Зачастую правоохранительные органы крайне широко толкуют понятие личного интереса, что приводит к тому, что налоговых агентов привлекают к ответственности за неисполнение обязанностей в случаях, когда предполагаемый личный мотив лишь косвенно связан с получением руководителем – физическим лицом имущественной или иной связанной выгоды (улучшение финансового положения организации ради «сохранения работы и стабильной заработной платы, погашение кредитных обязательств для прекращения договоров поручительства в отношении поручителя – руководителя).

В соответствии с пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации сумма излишне возмещенного налога признается недоимкой (со дня принятия решения о возмещении налога) по решению налогового органа по результатам налоговой проверки.

Из указанного следует, что доля налога на добавленную стоимость, незаконно возмещенная налогоплательщику из бюджета, подлежит учету при расчете доли неисполненной налоговой обязанности, при условии принятия налоговым органом соответствующего решения, признающего сумму незаконно возмещенного налога недоимкой.

Существенным вопросом является следующий аспект: в рамках привлечения к уголовной ответственности включается в долю налогов, по

которым налогоплательщик уклонился от уплаты, суммы налога на доходы физических лиц, в отношении которых организация-работодатель выступает налоговым агентом, то есть не уплачивает (за свой счет) суммы налога, но исчисляет их, удерживает их и перечисляет за счет налогоплательщика-физического лица (работника)?

В подобной ситуации следует учитывать, что уголовная ответственность налогового агента за нарушения требований налогового законодательства отдельно предусмотрена статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Из этого следует, что применительно к конкретной ситуации на практике необходимо учитывать долю неисполненного налогового обязательства (уклонения от уплаты либо неисполнения обязанностей налогового агента). То есть, недопустимо совместно учитывать суммы неуплаченного налога в качестве налогоплательщика и суммы неудержанного/неперечисленного налога в качестве налогового агента для целей уголовно-правовой квалификации по статьям 199 и 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Эти суммы носят самостоятельный характер и рассматриваются отдельно для установления наличия или отсутствия оснований привлечения к уголовной ответственности по каждому из двух приведенных составов преступления.

В качестве примера приведем следующую калькуляцию: общая сумма неисполненных налоговых обязательств составляет 15 500 000 рублей, из них 10 700 000 рублей являются недоимкой организации как налогоплательщика, а 4 800 000 рублей – недоимкой по налогу на доходы физических лиц – работников как налогового агента. Сумма неисполненных налоговых обязательств организации в качестве налогоплательщика (10,7 миллионов рублей) не соответствует сумме крупного размера уклонения от уплаты налогов организацией, установленного законодательством (15 миллионов рублей) [23, ст. 199.1]. Если же из общей суммы недоимки в 15 500 000 рублей сумма неуплаты в качестве налогоплательщика составляет 15 300 000

рублей, а сумма неуплаты налога на доходы физических лиц в качестве налогового агента составляет 200 000 рублей, то имеются основания для привлечения лица к уголовной ответственности только по статье 199 Уголовного кодекса Российской Федерации. Аналогичным образом, если сумма недоимки в качестве налогового агента будет составлять 15 300 000 рублей при недоимке в качестве налогоплательщика на сумму 200 000 рублей, то будут наличествовать основания для привлечения лица к уголовной ответственности только по статье 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

В отличие от действующего законодательства Российской Федерации, уголовное законодательство Республики Казахстан не предусматривает уголовную ответственность налогового агента за неисполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению сумм налога. Казахстанский законодатель полагает необходимым с точки зрения обеспечения защиты жизненно важных общественных отношений привлекать к уголовной ответственности исключительно налогоплательщика – таким образом, неисполнение налоговым агентом предусмотренных законом обязанностей, которые можно полагать «посредническими», не подразумевающими распоряжение собственными денежными средствами, не образует основание привлечения к уголовной ответственности. В ситуациях неисполнения обязанностей налогового агента виновное лицо может быть привлечено к юридической ответственности исключительно посредством применения специального состава административного правонарушения [12, ст. 279].

Опыт Республики Казахстан в отношении юридической ответственности налогового агента представляется конструктивным, поскольку в большей степени, чем действующая российская уголовно-правовая рамка, обеспечивает гарантии субъектов предпринимательской деятельности и снижает для них риски уголовного преследования, что,

вероятно, способно оказать позитивное влияние на показатели инвестиционного климата в стране.

#### 2.1.4. СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН ПО ВОПРОСАМ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОКРЫТИЕ ИМУЩЕСТВА, ЗА СЧЕТ КОТОРОГО ДОЛЖНО БЫТЬ ПРОИЗВЕДЕНО ВЗЫСКАНИЕ НЕДОИМОК ПО ОБЯЗАТЕЛЬНЫМ ПЛАТЕЖАМ (НАЛОГАМ).

В соответствии со статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации лицо может быть привлечено к уголовной ответственности в случае сокрытия им денежных средств либо иного имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по обязательным платежам

Соккрытие понимается как умышленное деяние, направленное на избежание взыскания недоимки по обязательным платежам [80].

Налоговое законодательство России предусматривает правомочие налоговых органов по взысканию налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика, к которому отнесены денежные средства, драгоценные металлы, ценные бумаги, валютные ценности и иных материальных ценностей.

Стоит заметить, что перечень имущества, которое может быть предметом преступления, является открытым и в том числе оперирует терминологией «иное имущество», что порождает проблемные вопросы применения уголовно-правовых запретов. В частности, исследователи отмечают возможность вменения уголовной ответственности в обстоятельствах, когда предметом сокрытия выступает дебиторская

задолженность, право требования по которой переступается в пользу третьих лиц [Мелешко, Чернявский, с. 37].

В данных обстоятельствах налогоплательщик умышленно получает от контрагентов вместо денег их эквивалент в форме имущественной выгоды и своими волевыми действиями исключает возможность исполнения инкассового поручения налогового органа по удержанию сумм налоговой задолженности с расчетного счета налогоплательщика.

Обоснованием возможности вменения рассматриваемого состава за деяния по переуступке дебиторской задолженности и осуществлению взаиморасчетов в обход расчетных счетов налогоплательщика является тот факт, что несовершение налогоплательщиком указанных действий влекло бы поступление денежных средств на расчетные счета с последующим их списанием по инкассовым поручениям налогового органа [Горобец, «Понятие сокрытия в следственно-судебной практике применения ст. 199.2 УК РФ», с. 35].

Под имуществом в целях налогового законодательства понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, если иное не предусмотрено налоговым законодательством (пункт 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации).

Исходя из материалов судебной практики, объективная сторона рассматриваемого состава преступления может выражаться в переводе денежных средств на расчетные счета третьих лиц [102], неполучения дебиторской задолженности с инициированием вексельных расчетов между дебиторами и налогоплательщиком в обход обременений инкассовыми поручениями налогового органа [89].

Уголовная ответственность наступает при совершении указанного деяния в крупном или особо крупном размере, то есть при достижении и (или) превышении стоимостного значения, равного двум миллионам



двумстам пятидесяти тысячам (2.250.000) и девяти миллионам (9.000.000) рублей соответственно.

Важно учитывать, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок, образующую основание привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности, не включаются.

Уголовная ответственность налогоплательщика по статье 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации возможна после того, как истечет срок, указанный в требовании об уплате налога.

Начало совершения рассматриваемого преступления определяется с даты истечения срока, установленного требованием налогового органа об уплате недоимки [22, ст. 69], либо близкой к ней даты вынесения решения о взыскании налога (обязательного платежа) за счет денежных средств и иного имущества [Горобец, «Признаки объективной стороны.....», с. 86].

Возможность определить начало сокрытия до истечения срока, установленного требования налогового органа отсутствует, поскольку, как отмечают исследователи, установление стадий приготовления и покушения в налоговых преступлениях не представляется возможным даже на теоретическом уровне [Есаков, Мамедова, с. 40].

Уголовный закон предусматривает возможность освобождения лица от уголовной ответственности при условии перечисления в бюджет денежных средств в размере, эквивалентном размеру совершенного деяния и дополнительного двукратного возмещения указанной суммы в соответствии с частью 2 статьи 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации [Тимошина, Воронина, с. 8].

Исследователи отмечают, что действующее правовое регулирование, фактически требующее от лица уплаты трехкратной стоимости сокрытого имущества, является существенным заградительным барьером, препятствующим лицу реализовать свое право на освобождение от уголовной ответственности. Присутствуют все основания полагать, что подобное

требование носит чрезмерный характер и фактически не способствует, а препятствует обеспечению правопорядка в сфере уплаты обязательных платежей, так как затрудняют налогоплательщику реализацию права [Пепеляев, Зарипов, Кравчинский, Кошкин, с. 53].

Достаточно спорным также является вопрос о том, какая стоимость должна применяться для освобождения налогоплательщика от уголовной ответственности по статье 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации. Проблемными представляются ситуации, когда налогоплательщик сокрыл от налоговых органов имущество стоимостью большей, чем взыскиваемая с него недоимка. Исходя из целей и принципов уголовно-правового регулирования, в расчет должна браться именно сумма недоимки как эквивалент ущерба, причинённого бюджетной системе. Сокрытие дополнительно сверх указанной суммы имущества может быть расценено как правомерное распоряжение хозяйствующего субъектами принадлежащими ему материальными ценностями в рамках ведения экономической деятельности.

Отмечается возможность применения положений Уголовного кодекса о крайней необходимости, исключающих уголовную ответственность налогоплательщика за сокрытие имущества [Яни, с. 47].

Примером может служить уголовное дело, в котором руководитель предприятия – единственного в России производителя чугунных отопительных радиаторов, в своей производственной деятельности эксплуатирующего объекты IV, III и II класса опасности. Руководитель принял решение о распоряжении дебиторской задолженностью для продолжения взаиморасчетов с поставщиками во избежание остановки опасных производственных объектов, угрозы техногенной аварии, утрате большого числа рабочих мест. С учетом этого и отказа налогового органа в предоставлении рассрочки уплаты налоговой задолженности суд посчитал, что действиями обвиняемого предотвращен более существенный вред

охраняемым уголовным законом интересам общества и государства, из чего следует вывод об отсутствии состава преступления в действиях обвиняемого [98].

К аналогичным выводам суды приходили и по другим уголовным делам, в которых причинение вреда отношениям в области налогообложения обуславливалось предотвращением угрозы техногенной аварии на опасных производственных объектах [97].

Рассмотрения требует также вопрос уголовной ответственности за сокрытие имущества по законодательству Республики Казахстан.

Уголовный закон предусматривает ответственность за незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности [13].

Объективная сторона рассматриваемого состава преступления образуется совершением действий, выражающихся в растрате, отчуждении, сокрытии или незаконной передаче имущества, на которое налоговым органом наложено ограничение в распоряжении, а также в отказе передаче имущества, на которое в соответствии с налоговым законодательством обращается взыскание.

Наложение ограничения в распоряжении имуществом налогоплательщика производится в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Республики Казахстан [9, п. 1 ст. 120], в случаях непогашения налоговой задолженности в соответствии с ранжированием по уровням риска.

Ограничение в распоряжении производится налоговыми органами в отношении [10, п. п. 2,3 ст. 120]:

— имущества, принадлежащего налогоплательщику на праве собственности или хозяйственного ведения и (или) состоящего на балансе данного налогоплательщика (за исключением объектов жизнеобеспечения,

электрических, тепловых и иных видов энергии, а также сырья, срок хранения (годности) которых не превышает одного года);

— имущества, признаваемого в соответствии с национальным и (или) международным законодательством основным средством, инвестицией в недвижимость и (или) биологическим активом.

Налоговый орган в случае отсутствия (недостаточности) у налогоплательщика денег на банковских счетах, на банковских счетах его дебиторов выносит постановление об обращении взыскания на ограниченное в распоряжении имущество налогоплательщика [10, ст. 124].

Начало совершения указанного состава преступления следует определять с момента совершения налогоплательщиком действий по незаконному распоряжению имуществом, но не ранее наложения налоговым органом ограничения в распоряжении имуществом налогоплательщика, в чем проглядывается аналогия со смежным составом российского уголовного законодательства, в котором начало совершения преступления отсчитывается не ранее момента истечения срока требования налогового органа об уплате недоимки.

#### 2.1.5. АНАЛИЗ ПРАВОМЕРНОСТИ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ЛИЦА К УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПО СОВОКУПНОСТИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ СТАТЬЯМИ 198 (199) И 327 УГОЛОВНОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, В СОПОСТАВЛЕНИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН.

Перейдем к следующему из важных аспектов уголовной ответственности за налоговые преступления – подделке документов как одному из способов совершения рассматриваемых видов преступлений. На практике подделка документов, применяемых в хозяйственной деятельности

и представляемых в налоговые органы в качестве оправдательных, является одним из распространенных способов уклонения от исполнения налоговых обязательств.

Логическое понимание целей и условий уголовной ответственности за налоговые преступления приводит к тезису, что большинство деяний, формально содержащих признаки иных составов преступлений, должны охватываться квалификацией по статьям 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации постольку, поскольку такие деяния выступают лишь способом достижения основной цели – то есть неправомерного искажения действительного объема налоговых обязательств и извлечения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Однако вышеприведенное не исключает ситуации, когда подделка хозяйственного документа в рамках уклонения от уплаты налогов может образовывать совокупность преступлений с дополнительной квалификацией деяния по части 1 статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации. На практике встречаются случаи привлечения законного представителя организации к ответственности по совокупности данных преступлений за уклонение от уплаты налогов посредством представления в налоговый орган поддельных счетов-фактур и (или) иных документов бухгалтерской и (или) налоговой отчетности (в которых завышаются расходы налогоплательщика в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль или в иных интересах).

Из содержания диспозиции состава части 1 статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации прямо вытекает, что существенным признаком является предмет преступления в виде официального документа, в связи с чем возникает обоснованная необходимость обратиться к определению понятия официального документа.

Действующий закон устанавливает, что официальный документ есть документ, принятый органами одной из ветвей власти, носящий

обязательный, рекомендательный или информационный характер, обладающий идентифицирующими реквизитами, включая печать уполномоченного органа власти как составителя такого документа [24].

Налоговое законодательство рассматривает счет-фактуру в качестве документа, служащего основанием принятия налогоплательщиком предъявленного исполнения по сделке в виде поставленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг или переданных имущественных прав и принятия сумм налога к вычету [21, п. 1 ст. 169].

Несмотря на тот факт, что Правительством определены согласованные формы счетов-фактур и порядок их составления (заполнения)[68], нет никакой возможности утверждать, что составителем счета-фактуры является орган государственной власти, а не отдельно рассматриваемый налогоплательщик.

Анализ признаков, присущих официальному документу, и свойств счета-фактуры позволяет выявить определенные различия, обуславливающие наличие либо отсутствие оснований уголовной ответственности:

Прежде всего, счет-фактура составляется налогоплательщиком в ходе своей нормальной хозяйственной деятельности в договорном или внедоговорном порядках. Помимо этого, действующий закон не возлагает на налогоплательщика обязанностей проставления печати на счетах-фактурах. И, в довершение анализа, необходимо отметить, что счет-фактура не является документом, обязательным для третьих лиц с точки зрения властного подчинения, поскольку настоящий документ лишь устанавливает обязательство одной из сторон по уплате согласованной стоимости встречного исполнения. Разговор о том, что счет-фактура предоставляет налогоплательщику какие-либо права или льготы налогового характера, неуместен, поскольку сам по себе рассматриваемый документ только удостоверяет факты, имеющие хозяйственное и юридическое значение для участников гражданского правоотношения. Равно как и само по себе

составление и подписание счета-фактуры не является безусловным и прямым основанием для получения каких-либо льгот и послаблений налогового характера, поскольку подаваемые налогоплательщиком документы подлежат проверке налоговым органом, который по итогам проверки определяет возможность или невозможность предоставления налогоплательщику определенных льгот, послаблений либо реализации им установленных законом прав.

В ситуациях использования счета-фактуры в качестве предмета подделки и последующего его отражения в бухгалтерском и налоговом учете, дальнейшее уклонение от уплаты налогов посредством применения такого счета-фактуры не должно подразумевать возможность дополнительной квалификации деяния по части 1 статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Исследователи-правоведы ставят под сомнение обоснованность и даже правомерность действий правоохранительных органов по вменению дополнительной квалификации «уклоняющемуся» налогоплательщику по подделке официальных документов. К сожалению, формально они имеют для этого определенную авторитетную аргументацию в виде правовой позиции Верховного Суда, выраженной следующим образом: «хищение чужого имущества или приобретение права на него, совершенные с использованием подделанного лицом официального документа, предоставляющего права или освобождающего от обязанностей, квалифицируется как совокупность преступлений, предусмотренных частью 1 статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации и соответствующей частью статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации» [75, п. 6].

Однако полагаем, что подобная правовая позиция не соответствует действующим нормам российского законодательства, поскольку не основывается на полной идентификации признаков счета-фактуры с

признаками, присущими официальному документу согласно имеющейся нормативной дефиниции.

Необоснованным и противоречащим действующему закону представляется подход Судебной коллегии по уголовным делам, утверждающей следующее: «Для квалификации действий виновного лица по ст. 327 ч. 1 УК РФ не имеет значения, кем выдан официальный документ: государственным либо общественным учреждением или юридическим и физическим лицом» [83].

С учетом актуальных технологических изменений в хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, отметим вопрос вменения статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации в случае подделки счета-фактуры, составленного в виде электронного документа.

В соответствии с законодательством, электронный документ, подписанный квалифицированной электронной подписью, «признается документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, и может применяться в любых правоотношениях в соответствии с законодательством Российской Федерации, кроме случая, если федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами установлено требование о необходимости составления документа исключительно на бумажном носителе» [15, ч. 1 ст. 6].

Формы электронных счетов-фактур утверждены Федеральной налоговой службой [30], а счета-фактуры в электронном виде рассматриваются в качестве равнозначного аналога счета-фактуры, составленного на бумажном носителе. Потому к ним в равной степени применимы все вышеперечисленные требования и положения, в том числе в части установления признаков, присущих официальному документу.



В дополнение ко всему указанному в рамках настоящего вопроса следует упомянуть возможность применения российским законодателем опыта Республики Казахстан.

Уголовным кодексом Республики Казахстан предусмотрено самостоятельное основание уголовной ответственности налогоплательщика за составление (выписку) счета-фактуры без фактического выполнения работ (оказания услуг, поставки товаров) [13, ст. 216].

Указанный состав может быть имплементирован в российское уголовное право с некоторыми дополнениями, которые закрепляли бы правовые основы привлечения лица к уголовной ответственности за совершение любых действий по заведомо ложному отражению в счетах-фактурах фактов хозяйственной жизни с целью уклонения от уплаты налогов и (или) иных обязательных платежей. Следует заметить, что счет-фактура может содержать как заниженные, так и завышенные значения, позволяющие лицу извлекать необоснованную налоговую выгоду (имущественную выгоду) при исполнении обязанностей по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость и иным платежам, предусмотренным законодательством.

#### 2.1.6. АНАЛИЗ ОТДЕЛЬНЫХ ПРОБЛЕМНЫХ ВОПРОСОВ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ.

Какие проблемные вопросы, связанные со спецификой налогово-правового регулирования хозяйственных отношений и влияющие на уголовную ответственность налогоплательщика, представлены в правоприменительной практике?

1. Верховный Суд Российской Федерации утверждает, что привлечение лица к уголовной ответственности за налоговые преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 Уголовного кодекса Российской

Федерации, возможно только в отношении обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации. В частности, налоговое законодательство включает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, однако в состав налогов и сборов не входят страховые взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Привлечение лица к ответственности за уклонение от уплаты данных специальных взносов возможно только посредством вменения специальных составов преступления, предусмотренных статьями 199.3 и 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации [78, п. 2].

2. С точки зрения налогового права и техники правовой интерпретации нормативных актов сложным является вопрос определения сроков действия и применимости обратной силы налогового закона. В соответствии со статьей 5 Налогового кодекса Российской Федерации акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. В отношении налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц и иных с налоговым периодом, равным календарному году, это означает, что в течение года могут быть многократно внесены законодательные изменения, подлежащие применению не ранее начала следующего календарного года (при условии, что соответствующие законодательные изменения внесены ранее 1 декабря календарного года). Подобная, периодически проявляемая чрезмерная активность законодателя, порождающая частое изменение нормативной базы налогообложения, подрывает принцип определенности налогового обязательства, закрепленный в статье 57 Конституции Российской Федерации, и препятствует свободной предпринимательской деятельности. Негативными последствиями подобной неоправданной законодательной активности является правовая неопределенность налогоплательщиков перед лицом налогового и

уголовного законодательства: вследствие неправильного применения новой нормы, отсутствия сложившейся практики ее правоприменения, налогоплательщики могут допускать неполную уплату налога (из-за ошибок в определении налоговой базы, применимой налоговой ставки, применимых налоговых льгот и проч.), что, при условии достижения стоимостных порогов, предусмотренных статьями 198 – 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации, влечет наличие оснований для привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности. Следствием неопределенности законодательства о налогах и сборах могут также нередко служить споры, возникающие по поводу порядка вступления актов налогового законодательства в действие [84; 85].

3. Из пункта 4 Постановления Пленума следует, что способами уклонения от уплаты обязательных платежей признаются действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации является обязательным, заведомо ложных сведений, либо бездействие, выраженное в умышленном непредставлении вышеперечисленных документов.

Особым и технически болезненным являлся в озвученном контексте вопрос определения перечня иных документов, представление которых в соответствии с налоговым законодательством и включение в которые заведомо ложных сведений (непредставление которых) обязательно для установления события налогового преступления. Исследователи отмечают, что до 2019 года Верховный Суд не придавал значения данному аспекту, что нарушало в значительной степени права и законные интересы налогоплательщиков, поскольку уголовная ответственность за налоговые преступления возможна и допустима только за нарушение установленных налоговым законом требований, в том числе и требований к составу документов налоговой отчетности, подлежащих представлению в налоговый орган. Дополнительным выводом из приведенного нормативного

разъяснения Верховного Суда является тезис о невозможности привлечения лиц к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, не требующих предоставления со стороны хозяйствующего субъекта налоговой декларации или расчета.

Особые вопросы возникают в отношении налоговой обязанности хозяйствующего субъекта по налогу на добавленную стоимость. Указанный налог может как подлежать уплате налогоплательщиком, так и (по итоговому определению сальдо расчетов с бюджетом) подлежать возмещению государством из бюджета. В частности, на практике возникают ситуации, когда налогоплательщик по итогам сверки расчетов не уплачивает налог на добавленную стоимость и, сверх того, получает возмещение данного налога из бюджета. При разрешении вопроса о привлечении лица к уголовной ответственности подлежит ли учету сумма налога на добавленную стоимость, незаконно возмещенная налогоплательщику? В соответствии с пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации сумма излишне возмещенного налога признается недоимкой (со дня принятия решения о возмещении налога) по решению налогового органа по результатам налоговой проверки. Из указанного следует, что доля налога на добавленную стоимость, незаконно возмещенная налогоплательщику из бюджета, подлежит учету при расчете доли неисполненной налоговой обязанности, при условии принятия налоговым органом соответствующего решения, признающего сумму незаконно возмещенного налога недоимкой.

Дополнительно отразим, что судебная практика по данному вопросу неоднозначна, и суды на практике могут привлекать виновное лицо как к ответственности за уклонение от уплаты налогов, так и квалифицировать совершенное деяние как образующее состав мошенничества, а равно и по совокупности двух вышеуказанных преступлений [Филиппова, с. 61].

Достаточно затруднительным в хозяйственной и правоприменительной практике является вопрос учета при определении оснований уголовной

ответственности расхождений в налоговых периодах различных налогов. В отличие от вида налога налоговый период может составлять календарный месяц, квартал либо календарный год. В каждом из случаев момент наступления общественного опасного последствия в виде просрочки/неуплаты налога, необходимого для привлечения к ответственности по (материальным) составам налоговых преступлений, рассчитывается по-разному. Иными словами, налоговое преступление, выражающееся в уклонении от уплаты обязательных платежей, может считаться оконченным только в момент истечения срока уплаты налога, установленного действующим законодательством.

Из разъяснений Верховного Суда [76, п. 18] следует, что размер неуплаченного налогового обязательства следует определять на момент истечения срока уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах. Таким образом, при определении оснований привлечения лица к уголовной ответственности необходимо установить момент окончания сроков уплаты каждого из налогов (после чего налоговая обязанность, по существу, становится просроченной задолженностью налогоплательщика перед бюджетом), а также сложить суммы неуплаченных налогов по всем видам налоговых обязательств в пределах трех финансовых лет подряд.

#### 2.1.7. РАЗЛИЧИЯ В ЗАКОНОДАТЕЛЬНОМ ОПРЕДЕЛЕНИИ ОСНОВАНИЙ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ЛИЦА К УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

В отношении составов преступлений, предусмотренных законодательством Республики Казахстан, при их сопоставлении с составами преступлений, предусмотренных законодательством Российской Федерации, укажем следующее:

**Во-первых**, российский законодатель не предусмотрел самостоятельный состав преступления (аналогичный составу статьи 241 Уголовного кодекса Республики Казахстан), охватывающий деяния налогоплательщиков по неотражению фактов хозяйственной жизни в бухгалтерской (налоговой) отчетности либо заведомо ложному отражению указанных фактов в документах строгой отчетности. Составы преступлений, предусмотренные статьями 198-199 Уголовного кодекса Российской Федерации, охватывают указанные деяния, рассматривая их в качестве способа уклонения (физического или юридического) лица от уплаты налогов и иных обязательных платежей;

**Во-вторых**, уголовное законодательство Республики Казахстан не предусматривает уголовную ответственность налогового агента за неисполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению сумм налога. Казахстанский законодатель полагает необходимым привлекать к уголовной ответственности исключительно налогоплательщика – таким образом, неисполнение налоговым агентом предусмотренных законом обязанностей, которые можно полагать «посредническими», не подразумевающими распоряжение собственными денежными средствами, не образует основание привлечения к уголовной ответственности. В ситуациях неисполнения обязанностей налогового агента виновное лицо может быть привлечено к юридической ответственности исключительно посредством применения специального состава административного правонарушения [52, ст. 279];

**В-третьих**, уголовное законодательство России и Казахстана [79] предусматривает возможность вменения совокупности преступлений при уклонении от уплаты налогов, совершенном при помощи составления и предъявления в налоговый орган заведомо ложного (подложного) счета-фактуры.

Уголовное законодательство Казахстана предусматривает в указанных обстоятельствах возможность вменения состава статьи 216 Уголовного кодекса РК («Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров»).

Данный состав предусматривает ответственность налогоплательщика в случаях, когда им в целях извлечения необоснованной налоговой выгоды (имущественной выгоды) отражено в счетах-фактурах фиктивное исполнение по сделкам с иными хозяйствующими субъектами (выполнение работ, отгрузка товаров, оказание услуг), в частности, в случаях, когда у налогоплательщика отсутствует необходимая материальная база (здания, оборудование, транспортные средства, трудовые ресурсы, активы) для исполнения обязательства по сделке. Из конструкции состава преступления и нормативных разъяснений следует, что ответственность наступает в случае отражения в счетах-фактурах полностью отсутствующего исполнения по сделке (движения материальных ресурсов) и не может наступать в случаях, когда исполнение по сделке имело место быть, но в иных объемах, чем указано в счетах-фактурах [79, п. 13].

В рамках же российского правопорядка возможно вменение совокупности преступлений с применением состава части 1 статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации (с признанием счета-фактуры в качестве официального документа), что противоречит буквальному толкованию норм федерального закона и, на наш взгляд, подрывает основы законности, но подкрепляется отдельными правовыми позициями высших судов.

**В-четвертых**, российское и казахстанское уголовное законодательство примерно аналогичным образом конструирует юридическую ответственность валютных резидентов за неисполнение обязанностей по репатриации валютной выручки: предусмотрены специальные составы административных правонарушений и преступлений соответственно, разграничивающиеся по

величине причиненного ущерба (под которым понимается денежная сумма, не репатриированная резидентом в нарушение требований валютного законодательства).

## 2.2. ХАРАКТЕРИСТИКА СУБЪЕКТА И СУБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ СОСТАВОВ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ УГОЛОВНЫМИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВАМИ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

В отношении субъектов уголовной ответственности за налоговые преступления необходимо отметить следующее: вопросы бухгалтерского и налогового учета разрешаются отдельными профильными исполнителями, к которым относятся сотрудники юридической службы, экономических и бухгалтерских подразделений организации, однако, как следует из существа корпоративной иерархии, итоговое согласование и подписание юридически значимых документов первичного учета, бухгалтерской и налоговой отчетности осуществляется в большинстве случаев единоличным исполнительным органом организации (генеральным директором) и (или) главным бухгалтером, в отдельных случаях – отдельно уполномоченным на то доверенностью лицом (сотрудником-исполнителем либо его непосредственным руководителем).

В этой части следует отметить высокий уровень ответственности главного бухгалтера, отвечающего в равной степени и перед руководством работодателя, и перед государством по действующему налоговому законодательству, законодательству о бухгалтерском учете [54], уголовному законодательству, а также законодательству об административных правонарушениях.

Уголовная ответственность главного бухгалтера за уклонение от уплаты налогов организацией наступает при условии, что им не предоставлена в налоговый орган налоговая декларация либо в



предоставленной налоговой декларации указаны заведомо ложные сведения, искусственно занижающие налоговые обязательства налогоплательщика либо искусственно завышающие размер льгот, предоставляемых налогоплательщику.

Составной частью объективной стороны уклонения главного бухгалтера от уплаты обязательных платежей могут выступать такие действия, как: подписание заведомо ложных первичных документов, а также внесение в финансовую (бухгалтерскую и налоговую) отчетность заведомо ложных сведений (искажающих реальное налоговое обязательство налогоплательщика). В соответствии с разъяснениями Верховного Суда в обязательном порядке необходимо установление умысла главного бухгалтера на совершение инкриминируемых деяний [78, п. 8].

Важно также отметить, что основаниями привлечения главного бухгалтера к уголовной ответственности могут служить факты: консультирования руководства организации о действиях, приведших к несостоятельности налогоплательщика; принятия участия в принятии и реализации управленческих решений, повлекших несостоятельность налогоплательщика; намеренного сокрытия и (или) уничтожения документов финансовой (бухгалтерской) отчетности организации-налогоплательщика, искажения юридически значимых сведений о финансовой деятельности организации-налогоплательщика.

Необходимо отметить, что действующее законодательство предусматривает инструменты снижения главным бухгалтером уголовно-правовых рисков в отношении собственной персоны по тем обстоятельствам хозяйственной жизни организации, которые порождают возникновение разногласий между главным бухгалтером и руководителем организации. Так, в указанном случае главный бухгалтер вправе заявить возражения по поводу отражения либо неотражения фактов хозяйственной жизни в финансовой отчетности, на что руководитель экономического субъекта издает

письменное распоряжение, после чего принимает на себя все риски (ответственность) за отражаемую в результате этого информацию [14, пп. 1 п. 8 ст. 7]. Подобная тактика действий позволяет в дальнейшем доказывать отсутствие у главного бухгалтера умысла на искажение и (или) неотражение значимых для налогообложения сведений и минимизировать риски его привлечения к уголовной ответственности.

Что касается некоторой криминалистической характеристики субъектов налоговых преступлений, можно отметить, что в рамках уклонения организации от уплаты налогов формируется, как правило, группа лиц, включающая в себе единоличный исполнительный орган (генерального директора), главного бухгалтера, реже – иных специалистов, непосредственно взаимодействующих с товарно-материальными ценностями (товароведы, кладовщики, перевозчики, отдельные сотрудники бухгалтерского подразделения и другие).

В отношении же уклонения физического лица от уплаты налогов демонстрируется ярко выраженный индивидуалистский тип преступления, то есть налогоплательщик – физическое лицо чаще действует самостоятельно и обособленно, утверждать о наличии группы лиц, фактически совершающих преступление, не представляется возможным. Преступное деяние, как правило, выражается в минимизации налогооблагаемой базы посредством заявления заведомо ложных сведений в налоговой декларации и иных документах, представляемых в налоговый орган в соответствии с действующим законодательством, либо посредством непредставления вышеуказанных документов. Также можно выделить тенденцию совпадения места совершения преступления (и/или отдельных деяний, составляющих способ совершения преступления) с местом проживания налогоплательщика – физического лица либо местом его хозяйственной деятельности (в том числе деятельности по трудовому договору либо деятельности по договорам гражданско-правового характера).

В совокупности можно утверждать, что общими чертами субъектов налоговых преступлений выступают следующие: наличие корыстных мотивов; непризнание вины в совершении преступления; противодействие органам предварительного расследования (а до этого – налоговым органам); сокрытие следов преступления посредством уничтожения и (или) фальсифицирования документов, намерение сокрыть размер преступления, а также достаточно активное применение института возмещения ущерба в случае раскрытия и расследования совершенного налогового преступления.

Уголовное законодательство Республики Казахстан предусматривает возможность совершения физическим лицом (гражданином) преступления, выражающегося в уклонении от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей, исключительно в форме прямого умысла. Совершённое деяние будет отвечать признакам преступления, если: целью деяния являлось уклонение от исполнения налоговой обязанности; деяние выражается в умышленном непредоставлении декларации о доходах (при наличии соответствующей обязанности) либо внесении в декларацию или иные документы заведомо ложных (искаженных) сведений о доходах, расходах либо налогооблагаемом имуществе [79].

Уклонение юридического лица от уплаты обязательных платежей может совершаться посредством непредставления декларации в нарушение законодательно установленной обязанности, внесения в декларацию заведомо ложных (искаженных) сведений о доходах и (или) расходах либо путем сокрытия объектов налогообложения (имущества, сведений об имеющих налоговое значение юридических фактах, будь то, но не ограничиваясь, заключение сделок, перемещение товаров (работ, услуг) через государственную границу) [79].

### ГЛАВА 3. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

#### 3.1. ОСОБЕННОСТИ КВАЛИФИКАЦИИ И РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

Российское законодательство достаточно неоднозначно проводит грань между налоговыми правонарушениями и налоговыми преступлениями, поскольку одни и те же деяния одновременно могут порождать налогово-правовую и уголовную ответственность лица, что, бесспорно, является деструктивным по отношению к налогоплательщику, а равно и осложняет работу государственных органов.

С одной стороны, налогоплательщик находится в состоянии правовой неопределенности, поскольку не может предсказать потенциальные меры ответственности, которые могут быть применены в отношении него. С другой стороны, сами правоохранительные и контрольно-надзорные органы могут

(1) *одновременно полагать, что привлечение налогоплательщика к ответственности является сферой их компетенции*: такая позиция допустима и правомерна в тех случаях, когда компетенции следственных и контрольно-надзорных органов логичным образом дифференцированы, к примеру, налоговый орган осуществляет действия по установлению размера ущерба и взысканию подтвержденных сумм, тогда как следственные органы прилагают усилия для привлечения виновного лица к уголовной ответственности;

(2) *ошибочно полагать, что вопрос привлечения лица к ответственности относится к компетенции иного органа*: поскольку

налоговое правонарушение перерастает в смежное ему налоговое преступление при условии преодоления установленного уголовным законом стоимостного выражения ущерба, то возникают формальные основания, позволяющие привлекать налогоплательщика как к налогово-правовой, так и к уголовной ответственности, что вполне представляется возможным с учетом предоставленных налоговым и следственным органам широких полномочий;

*(3) одновременно полагать, что привлечение лица к ответственности не относится к их компетенции:* обратная сторона явления, описанного выше, заключается в том, что каждый из органов может полагать приоритетным обязанность другого органа предпринять действия по привлечению виновного налогоплательщика к соответствующему виду юридической ответственности;

Любой из представленных вариантов порождает определенные негативные последствия для совместного функционирования налоговых и следственных органов либо для обеспечения правопорядка.

Обращаясь к действующим положениям российского правопорядка, отметим, что налоговое преступление, предусмотренное статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации (неисполнение обязанностей налогового агента), возможно в случае неисполнения обязанностей, отраженных в подпункте 1 пункта 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации, то есть при условии, что налоговый агент одновременно не удержал и не перечислил в бюджетную систему соответствующую сумму обязательных платежей, а также если удержал налог без его перечисления в бюджет либо не полностью удержал или не полностью перечислил удержанный налог.

В обстоятельствах же несоблюдения налоговым агентом иных обязанностей, чем приведенные выше, в том числе обязанностей из подпунктов 2 – 5 пункта 3 статьи 24 Налогового кодекса Российской

Федерации, состав налогового преступления не образуется и привлечение лица к юридической ответственности возможно исключительно на основании составов статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации и (или) статьи 15.8 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях [Кузьменцова, с. 132].

При этом отмечается и рассогласованность норм уголовного и налогового законодательства в отношении ответственности налогового агента: в то время, как состав преступления предусматривает ответственность за неисчисление, неуплату или неперечисление налогов, состав налогового правонарушения возлагает ответственность на налогоплательщика исключительно за неуплату и (или) неперечисление налогов. Таким образом, неисчисление налоговым агентом сумм налогов является составообразующим деянием для целей уголовно-правового регулирования, но при этом никак не охватывается налоговым законодательством [Филиппова, с. 62].

Отдельные исследователи отмечают, что одни и те же противоправные действия могут иметь различную уголовно-правовую квалификацию, обусловленную не материально-правовыми обстоятельствами, но «интересами» правоохранительных органов. Деяние по уклонению от уплаты налогов, стоимостное выражение которого недостаточно для квалификации по статье 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (уклонение юридического лица от уплаты налогов), может быть квалифицировано по статье 159 Уголовного кодекса Российской Федерации («мошенничество») [Попонова, с. 38].

Подобная практика правоохранительных органов представляется неправомерной и злоупотребляющей полномочиями в ущерб прав и законных интересов налогоплательщика: действующее законодательство предусматривает достаточные механизмы привлечения лица к юридической ответственности, в том числе налогово-правовой и (или) административной с

возможностью не только применения негативных санкций карательного характера, но и взыскания недополученных сумм налоговых платежей. Само по себе вменение уголовной ответственности к налогоплательщику с расчетом на «мотивирование» последнего к исполнению налоговых обязанностей является порочной практикой. Если государство не в состоянии обеспечить наполняемость бюджетной системы имеющимися политико-правовыми инструментами (что не соответствует действительности, учитывая полномочия налоговых и следственных органов), то ему следует рассмотреть возможность (точнее, необходимость) реформирования имеющейся правовой рамки, но не злоупотреблять нормами законодательства, вольно интерпретируя действующие правовые нормы необходимым образом.

Что с определенной долей уверенности можно и нужно утверждать, так это вторичность уголовной ответственности перед налоговой ответственностью за налоговые правонарушения. Иными словами, привлечение налогоплательщика к уголовной ответственности возможно в случае нарушения им требований налогового законодательства. То есть, совершению налогового преступления всегда будет предшествовать совершение налогового правонарушения, однако не любое налоговое правонарушение перерастет в налоговое преступление. Также вторичность уголовной ответственности перед налоговой ответственностью косвенно подтверждается недавними изменениями в уголовно-процессуальное законодательство, согласно которым возбуждение уголовного дела по налоговым преступлениям невозможно без соответствующего заключения налогового органа [5, ст. 1; 59, ст. 140] (о наличии в деянии налогоплательщика фактов нарушения налогового законодательства, а также об установлении объема допущенных нарушений).

Констатируя запутанность вопроса привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушения налогового законодательства, стоит

перечислить все предусмотренные российским законодательством санкции, возможные к применению:

**Во-первых**, в отношении лица может быть применена ответственность за налоговое правонарушение в виде денежного взыскания в соответствии со статьями 3, 114 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации;

**Во-вторых**, неисполнение налоговых обязанностей может влечь административную ответственность налогоплательщика по статье 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Стоит отразить, что положения налогового и административного законодательства регламентируют взаимосвязанные составы правонарушений, что также не исключает возможность двойного вменения налогоплательщику. Однако указанные отрасли законодательства содержат процессуальные различия, в частности, по срокам давности привлечения лица к ответственности – в соответствии со статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации лицо может быть привлечено к ответственности в течение трех лет, тогда как административное законодательство оперирует однолетним сроком давности;

**В-третьих**, отдельные правонарушения могут перерасти в налоговые преступления при превышении стоимостного выражения (крупного или особо крупного размеров), установленного соответствующими статьями Уголовного кодекса Российской Федерации.

В отношении анализа казахстанского правопорядка в рассматриваемом контексте можно отметить, что нарушения налогового законодательства могут обуславливать привлечение к административной и (или) уголовной ответственности, при этом некоторые административные и уголовные составы обладают смежным содержанием, что требует их детального сопоставления.



Статья 275 Кодекса об административных правонарушениях предусматривает ответственность налогоплательщика за сокрытие последним объектов налогообложения [12, ст. 275].

В сравнении с составом преступления, предусмотренным статьей 246 Уголовного кодекса [13], административный состав не рассматривает в качестве основания юридической ответственности деяния, направленные на сокрытие имущества, ограниченного в распоряжении и за счет которого налоговый орган планируется осуществлять взыскание недоимок. Административный состав охраняет исключительно отношения по декларированию объектов налогообложения, то есть первичного установления действительного объема налоговых обязательств хозяйствующего субъекта, тогда как уголовный состав направлен на охрану отношений по взысканию уже установленного налогового обязательства.

Статьей 277 Кодекса об административных правонарушениях предусмотрена ответственность за уклонение от уплаты начисленных (исчисленных) сумм обязательных платежей в случае, если указанное деяние совершено путем взаиморасчетов с контрагентами при наличии задолженности в период действия распоряжения налогового органа о приостановлении расходных операций по кассе и не содержит признаков уголовно наказуемого деяния [12, ст. 277]. Следовательно, указанный состав подлежит исключительному применению при недостижении стоимостных размеров уклонения от уплаты налогов, предусмотренных статьями 244 и 245 Уголовного кодекса [13, ст. ст. 244-245]. Превышение же указанных стоимостных размеров означает наличие оснований для привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности по соответствующим составам преступлений.

### 3.2. СЛОЖНОСТИ ВОЗМЕЩЕНИЯ УЩЕРБА, ПРИЧИНЕННОГО НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ

Сферы регулирования гражданского и уголовного законодательства значительным образом отличаются, в связи с чем есть все основания заявлять, что уголовное право не охватывает собой вопросы возмещения ущерба, причиненного субъекту правоотношений.

Следовательно, из существа и содержания уголовного и гражданского законодательства вытекает функциональное разделение целей, достигаемых применением соответствующих норм права: действие норм уголовного права направлено на охрану правопорядка и формирование запретительной правовой рамки с необходимым для этого набором санкций, тогда как гражданское право непосредственно регулирует вопросы материального характера, охватывающие в том числе аспекты возмещения убытков стороне, понесшей необоснованные материальные потери (в виде повреждения имущества либо незаконного удержания одним субъектом имущества, полагающегося к передаче другому).

Основания и порядок возмещения причиненного ущерба прямо предусмотрены гражданским законодательством.

В соответствии со статьей 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации вред, причиненный личности или имуществу гражданина, а также вред, причиненный имуществу юридического лица, подлежит возмещению в полном объеме лицом, его причинившим.

В силу пункта 1 статьи 15 Гражданского кодекса Российской Федерации лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере.

Вопрос определения лица, обязанного возместить ущерб, причиненный налоговым преступлением, носит дискуссионный характер, поскольку

действующее законодательство и сложившаяся правоприменительная практика позволяет осуществлять взыскание ущерба с обвиняемого (подсудимого) не во всех случаях [Исламова, Вафина, с. 20].

Из положений статьи 106 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что виновное нарушение законодательства о налогах и сборах признается налоговым правонарушением, влекущим предусмотренную кодексом ответственность, а по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, соответственно административную или уголовную ответственность.

Причинителем вреда по искам о возмещении ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, выступает физическое лицо, осужденное за совершение действий, повлекших невозможность фактического исполнения налоговых обязательств (добровольно – организацией-налогоплательщиком либо принудительно – налоговыми или иными органами).

Конституционный Суд Российской Федерации указывает, что взыскание налоговой недоимки с учредителей, руководителей и (или) работников организации-налогоплательщика и возложение на них ответственности по долгам юридического лица-налогоплательщика перед бюджетом допускаются лишь в случаях, специально предусмотренных налоговым и гражданским законодательством [81].

Привлечение физического лица к ответственности за деликт в каждом случае требует установления состава гражданского правонарушения. Иное означало бы необоснованное смешение различных видов юридической ответственности, нарушение принципов справедливости, соразмерности и правовой определенности, а равно и несоблюдение баланса частных и публичных интересов.

Несовпадение оснований уголовно-правовой, налоговой и гражданско-правовой ответственности обуславливает невозможность разрешения

вопроса о виновности физического лица в причинении имущественного вреда, наступившего в результате преступных действий, исходя исключительно из установления факта совершения им соответствующего преступления.

Аналогичным образом Верховный Суд заявляет, что привлечение физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию в размере подлежащих зачислению в его бюджет налогов организации-налогоплательщика, возникший в результате уголовно-противоправных действий этого физического лица, возможно лишь при исчерпании либо отсутствии правовых оснований для применения предусмотренных законодательством механизмов удовлетворения налоговых требований за счет самой организации или лиц, привлекаемых к ответственности по ее долгам в предусмотренном законом порядке [86].

Судебная практика замечает, что исчерпание действия уголовно-правовых институтов (в частности, института сроков давности уголовного преследования) не может рассматриваться как основание освобождения налогоплательщика от иных негативных последствий совершенного налогового преступления, следовательно, государство сохраняет право на защиту своих прав и законных интересов в порядке гражданского судопроизводства [88].

Также судебная практика полагает, что прекращение уголовного дела (об уклонении от уплаты налогов) по нереабилитирующим основаниям не может служить основанием для возмещения налогоплательщиком причиненного преступлением ущерба.

При этом также формируется судебная практика [89], свидетельствующая о возможности правомерного (по крайней мере, таким образом полагает судебная система) возложения ответственности по недоимкам организации – налогоплательщика на должностное лицо –

исполнительный орган хозяйственного общества в отсутствие обвинительного приговора на основании положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за причинение вреда. Гражданское законодательство предусматривает, что вред, причиненный личности или имуществу гражданина, а также вред, причиненный имуществу юридического лица, подлежит возмещению в полном объеме лицом, причинившим вред. При этом законом обязанность возмещения вреда может быть возложена на лицо, не являющееся причинителем вреда.

При рассмотрении подобных споров судам следует, придерживаясь принципа презумпции невиновности, избегать предубеждений, построенных на факте прекращения уголовного дела по нереабилитирующим основаниям и тезиса о виновности лица (в причинении вреда) в гражданско-правовом значении.

На примере решений Европейского Суда по правам человека можно заметить следующее:

во-первых, суд при обращении налоговых органов в суд с иском к налогоплательщику о возмещении вреда, основанным на утверждении налогового органа об «причинении вреда в результате совершения преступления», должен предложить истцу изменить исковые требования либо изменить их по собственной инициативе;

во-вторых, принятие судом соответствующих формулировок, заявленных налоговым органом, отражает однозначное мнение судов, рассматривающих подобные иски, о том, что это преступление (уклонение от уплаты налогов) было совершено и налогоплательщик был виновен в его совершении, хотя последний не был осужден за него;

в-третьих, незыблемо положение о том, что лицо может быть признано виновным, только если его виновность будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда [82].

Полагаем применимыми в приведенном контексте в порядке аналогии разьяснения Верховного Суда Российской Федерации, согласно которым размер ущерба, подлежащего возмещению, определяется на основании гражданско-правовых договоров, первичных учетных документов, выписок (справок) по расчетным счетам, информации по сделкам с использованием электронных средств платежа и иных источников [77, п. 15].

Таким образом, по общему правилу обязанность возмещения ущерба бюджетной системе возлагается на налогоплательщика, которым может выступать физическое или юридическое лицо. Если же речь идет о возмещении ущерба, причиненного неуплатой юридическим лицом сумм налога в бюджет, то необходимо отметить, что возложение ответственности за ущерб бюджетной системе на физическое лицо – работника (или орган управления) организации возможно только при установлении обстоятельств, исключающих возможность взыскания налоговых недоимок непосредственно с налогоплательщика (юридического лица) в соответствии со стандартами доказывания, установленными гражданским законодательством.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Обеспечение правопорядка в отношениях частных субъектов с налоговыми органами по поводу уплаты обязательных платежей является чрезвычайно важной задачей государственной деятельности (как законодательства, так и правоприменения) в Российской Федерации и Республике Казахстан. Национальные законодатели сформировали надлежащую уголовно-правовую рамку, которая определяет пределы правомерности действий налогоплательщиков и устанавливает необходимые квалификационные критерии для привлечения виновных лиц к уголовной ответственности, что, однако, не исключает существования отдельных проблемных аспектов, на которые было обращено внимание в настоящем исследовании.

Так, в рамках российского правопорядка представляется проблемным вопрос привлечения налогоплательщика по совокупности преступлений, предусмотренных статьями 198-199 и частью 1 статьи 327 Уголовного кодекса Российской Федерации, то есть в обстоятельствах уклонения от уплаты налогов посредством подлога сведений, указываемых в счетах-фактурах, при условии квалификации счета-фактуры в качестве официального документа. Подобная квалификация вступает в противоречие с нормами действующего законодательства, определяющими признаки официального документа, и обуславливает дополнительные риски для налогоплательщиков и предпринимательства.

Полагаем обоснованным предположение, что само деяние по уклонению налогов, совершаемое налогоплательщиком-организацией, выражается в неотражении либо недостоверном отражении сведений, имеющих значение для определения реального объема налоговых обязательств, и к таковым сведениям относятся в том числе и информация из счетов-фактур налогоплательщика. Представляется, что в целях обеспечения

налогово-правовых (финансово-правовых) отношений применение состава об уклонении от уплаты налогов является достаточной мерой для реализации целей уголовного законодательства, а дополнение уголовно-правовой квалификации может свидетельствовать о злоупотреблении правоохранительных органов и выступает дополнительной мерой административного влияния на предпринимательство. В таких условиях представляется необходимым формирование Верховным Судом иной позиции, чем высказанная ранее, на которую в том числе опираются правоприменительные органы при разрешении вопроса о возможности подобной квалификации деяний по совокупности преступлений.

В результате настоящего исследования были выявлены сходства и различия в подходах, применяемых при конструировании правовой рамки, то есть при формулировании составов налоговых преступлений.

Составы уклонения налогоплательщиков (которыми признаются как физические, так и юридические лица) в определенной степени являются «классическими» в контексте рассматриваемого объекта уголовно-правовой охраны и уголовно-правового регулирования, потому лишь отметим тождественность конструкций, принятых российским и казахстанским законодателями.

Значительное отличие выявлено в вопросе установления оснований юридической ответственности налогового агента. Если российский законодатель предусмотрел самостоятельный состав преступления, предусмотренный статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, то казахстанский законодатель отказался от самой возможности привлечения к уголовной ответственности налогового агента за неисчисление, неудержание или неуплату сумм налога, предусмотрев только возможность привлечения налогового агента к административной ответственности. Полагаем уместным сказать, что уменьшение количества оснований привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности с большей



вероятностью позитивно повлияет на свободу хозяйственной деятельности налогоплательщиков, чем негативно. Как упоминалось неоднократно в настоящей работе, налоговые органы обладают значительными полномочиями, позволяющими ими разрешать вопросы, связанные с возникновением у налогоплательщика недоимок. Уголовная ответственность должна рассматриваться как исключительная мера юридической ответственности лица за совершенные им деяния.

И российскому, и казахстанскому законодательству свойственно разделение деликтов на административные (налоговые) правонарушения и налоговые преступления, притом в отдельных обстоятельствах деяние одновременно может квалифицироваться и как административное (налоговое) правонарушение, так и налоговое преступление, и к лицу не исключаются возможности применения карательных (уголовных) и финансово-правовых (восстановительных) мер, то есть назначение наказания и применение мер взыскания возникшей недоимки (уклонения). Данная сложность в большей степени лежит не в плоскости законотворческой деятельности, а в координации действий правоохранительных и налоговых органов. Полагается допустимым утверждение, что не всякое деяние, соответствующее стоимостным размерам преступления, требует возбуждение уголовного дела, если у налогового органа имеются объективные организационные и технические возможности взыскания недоимки. Помимо наличия формальных оснований привлечения к уголовной ответственности следует говорить и об целесообразности применения мер уголовно-правового характера, а также об определении наиболее гибкой и взаимоприемлемой модели поведения для хозяйствующих и контролируемых субъектов.

В указанном контексте выглядит целесообразным предложение российскому законодателю рассмотреть возможное применение казахстанского опыта в части определения пределов юридической

ответственности налогового агента. В настоящий момент российское законодательство предусматривает основания уголовной ответственности налогового агента, что, несомненно, расширяет пределы возможной ответственности организаций-налогоплательщиков и обуславливает дополнительные риски для свободы и беспрепятственности хозяйственной деятельности. Представляется, что налоговые органы обладают достаточными полномочиями и инструментами, чтобы обеспечить исполнение налоговыми агентами определенных обязанностей в принудительном порядке без применения уголовного закона.

Помимо этого отметим, что сформулированная на уровне судебной практики высших судебных инстанций Российской Федерации позиция о возможности вменения налогоплательщику совокупности преступлений, предусмотренных частью 1 статьи 327 и статьей 198 (199) Уголовного кодекса Российской Федерации, в случае уклонения от уплаты налогов посредством представления подложных счетов-фактур противоречит положениям действующего национального законодательства и требует уточнений со стороны высшей судебной инстанции. Иное сохранит и законсервирует правовой подход, прямо угрожающий правам и законным интересам налогоплательщиков, в том числе праву быть привлеченным к юридической ответственности в соответствии с нормами законодательства и презюмируемым принципом законности.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации, URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020
2. Конституция Республики Казахстан
3. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Приложение №1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // Официальный интернет-портал правовой информации, URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 09.01.2018.
4. Закон Республики Казахстан от 01.12.2022 № 163-VII «О республиканском бюджете на 2023-2025 годы» // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» ([online.zakon.kz](http://online.zakon.kz)), дата обращения: 10.02.2023.
5. Федеральный закон от 09.03.2022 № 51-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 14.03.2022, № 11, ст. 1601.
6. Федеральный закон от 01.04.2020 № 73-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 06.04.2020, № 14 (часть I), ст. 2003.
7. Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 06.08.2018, № 32 (часть I), ст. 5082.

8. Закон Республики Казахстан от 02.07.2018 № 167-VI ЗРК «О валютном регулировании и валютном контроле» // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» (online.zakon.kz), дата обращения: 10.02.2023.
9. Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» (online.zakon.kz), дата обращения: 10.02.2023.
10. Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» (online.zakon.kz), дата обращения: 10.02.2023.
11. Федеральный закон от 03.07.2016 № 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.
12. Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях от 05.07.2014 № 235-V // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» (online.zakon.kz), дата обращения: 10.02.2023.
13. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 03.07.2014 № 226-V // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» (online.zakon.kz), дата обращения: 10.02.2023.
14. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ, 12.12.2011, № 50, ст. 7344.
15. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» // Собрание законодательства РФ, 11.04.2011, № 15, ст. 2036.
16. Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 06.12.2010, № 49, ст. 6422.

17. Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» // Собрание законодательства РФ, 01.01.2007, № 1 (1 ч.), ст. 18.
18. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002, № 1 (ч. 1), ст. 1.
19. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 24.12.2001, № 52 (ч. I), ст. 4921.
20. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 17.12.2001, № 51, ст. 4832.
21. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
22. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 28.05.2022) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
23. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996, № 25, ст. 2954.
24. Федеральный закон от 29.12.1994 № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» // Собрание законодательства РФ, 02.01.1995, № 1, ст. 1.
25. Уголовный кодекс РСФСР от 22.11.1926 // СУ РСФСР, 1926, №80, ст. 600.
26. Уголовный кодекс РСФСР от 01.06.1922 // СУ РСФСР, 1922, №15, ст. 153.
27. Приказ Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования

выездных налоговых проверок» // Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс», дата обращения: 26.12.2022.

28. Постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ, 16.01.2012, № 3, ст. 417.
29. Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
30. Приказ Федеральной налоговой службы России от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@ «Об утверждении формата счета-фактуры, формата представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, и формата представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг) в электронной форме» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 22.01.2019.
31. Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

#### НАУЧНАЯ И УЧЕБНАЯ ЛИТЕРАТУРА

32. Авжиев Г.К. Объект уклонения от уплаты налогов (сборов) // Вопросы науки и образования. 2018. № 24 (36). С. 1-4.

33. Авжиев Г.К. Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России // Вопросы науки и образования. 2018. №24 (36). С. 77-78.
34. Арутюнян М.Г. Личность субъекта налогового преступления как элемент криминалистической характеристики // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2018. № 12. С. 1-2.
35. Астапенко И.В. Очерк истории развития уголовной ответственности за налоговые преступления в отечественном праве // Евразийский научный журнал. 2017. №4. С. 104-107.
36. Ахтырская Н.В. К вопросу о моменте окончания налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. 2017. № 3 (23). С. 62-67.
37. Ахтырская Н.В. Историко-правовой анализ уголовно-правовой охраны налоговых отношений в России // Вестник Омской юридической академии. 2017. Том 14. №1. С.95-100.
38. Ахтырская Н.В. Нарушения законодательства о бухгалтерском учете как предпосылки налоговых преступлений // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. 2017. № 1 (21). С. 57-61.
39. Бадалов А.А. Уклонение от уплаты налогов (сборов) как фактор криминализации национальной экономики // Вопросы студенческой науки. №1 (53). 2021. С. 314-318
40. Балабанов В.О. Об истории ответственности за налоговые преступления в России // E-Scio. 2021. №6 (57). С. 7-12.
41. Белоусова Е.А., Степанов Р.Г. Об объекте и предмете преступлений, предусмотренных ст. 193, 193.1 УК РФ // Ленинградский юридический журнал. 2020. № 1. С. 148-152.

42. Бражников В.В. К вопросу об объективной стороне уклонения от уплаты налогов // Вестник Омской юридической академии. 2017. Том 14. №3. С. 52-55.
43. Воробьева Ю.Г. Понятие и эволюция налоговых преступлений в России // Политика, экономика и инновации. 2017. №6 (16). С. 1-13.
44. Воробьева Ю.Г. Проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности // Политика, экономика и инновации. 2017. №7 (17). С. 1-12.
45. Воронов С.С. Борьбы с налоговыми преступлениями как элемент обеспечения национальной экономической безопасности // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. №3 (51). 2020. С. 273-274.
46. Горобец Д.Г. Понятие сокрытия в следственно-судебной практике применения ст. 199.2 УК РФ // Уголовное право. 2020. №6. С. 32-38.
47. Горобец Д.Г. Признаки объективной стороны преступления, предусмотренного статьей 199.2 Уголовного кодекса РФ // Российский юридический журнал. 2021. №4. С. 83-90.
48. Долгова С.В., Цирит О.А. Уклонение от уплаты налогов как посягательство на фискальный суверенитет Российской Федерации // Криминология: вчера, сегодня, завтра. №4 (47). 2017. С. 66-72.
49. Дубкова Е.В. К вопросу об уголовной ответственности главного бухгалтера за налоговые преступления // International Journal of Humanities and Natural Sciences, vol. 11-4 (50), 2020. С. 89-92.
50. Дубоносов Е.С. Способы совершения налоговых преступлений и признаки их обнаружения оперативными сотрудниками в учетном процессе // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2017. № 4-2. С. 9-15.
51. Ермакова О.В. Проблемы определения личного интереса в составе неисполнения обязанностей налогового агента // Вестник Уральского юридического института МВД России. 2018. №3. С. 61-63.



52. Есаков Г.А., Мамедова Ф.Ф. Соккрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание недоимки: время совершения преступления // Уголовное право. 2019. №4. С. 36-42.
53. Замытская О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовная ответственность // Вестник науки и образования. №1 (37). Том 2. 2018. С. 68-71.
54. Иксанов Р.А., Гараев А.Г., Янгазина А.Э. Налоговые преступления: понятия и механизм привлечения к юридической ответственности // International Journal of Humanities and Natural Sciences, vol. 14. С. 267-268.
55. Исламова Э.Р., Вафина Г.А. Особенности участия прокурора в рассмотрении дел, связанных с возмещением вреда, причиненного налоговыми преступлениями // Законность. 2021. №11. С. 18-22.
56. Кравченко Н.А. О некоторых аспектах уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. 2020. Т. 6 (72). №4. С. 278-285.
57. Кривенцов П.О. Таможенные преступления как угроза экономической безопасности страны // Актуальные вопросы экономических наук. №57. 2017. С. 139-146.
58. Кузнецов А.П., Князьков А.А. Бухгалтерские и иные документы как предмет налоговых преступлений: дискуссионные вопросы правоприменительной практики // Актуальные вопросы борьбы с преступлениями. 2017. №1. С. 4-8.
59. Кузьменцова М.В. Отграничение неисполнения обязанностей налогового агента от смежных составов преступления // Государственная служба и кадры. №2/2019. С. 131-133.
60. Лепина В.А. Некоторые вопросы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов // Государственная служба и кадры. 2020. №4. С. 161-162.

61. Мелешко Д.А., Чернявский Д.О. О недопустимости признания дебиторской задолженности предметом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК // Законность. 2021. №1. С. 36-39.
62. Михеева С.С. Способ совершения преступления как основной элемент криминалистической характеристики преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации // Научный журнал КубГАУ. 2017. № 132 (08). С. 1-10.
63. Пепеляев С.Г., Зарипов В.М., Кравчинский Л.В., Кошкин М.Г. Ответственность за налоговые преступления: официальные разъяснения и профессиональный комментарий (под ред. к.ю.н. С.Г. Пепеляева) // М.: Юстицинформ. 2021. 148 с.
64. Попонова Н.А. О проблеме разграничения налоговых правонарушений и налоговых преступлений // Хроноэкономика. №5 (26). Август 2020. С. 35-39.
65. Середа И.М., Кузьменцова М.В. Особенности объективных признаков неисполнения обязанностей налогового агента // Закон и право. 2019. №5. С. 96-100.
66. Тимошина Н.В., Воронина Ю.А. Специальные условия освобождения от ответственности за совершение преступлений в сфере экономической деятельности // E-Scio. 2018. № 7(22). С. 1-13.
67. Трухина В. Что включает в себя налоговое администрирование // [сайт]. 2023. 18 мая. URL: [https://nalog-nalog.ru/nalogovaya\\_sistema\\_rf/chto\\_vklyuchaet\\_v\\_sebya\\_nalogovoe\\_administrirovaniye/](https://nalog-nalog.ru/nalogovaya_sistema_rf/chto_vklyuchaet_v_sebya_nalogovoe_administrirovaniye/) (дата обращения: 19.05.2023)
68. Филиппова К.И. Согласование оснований ответственности за налоговые нарушения и налоговые преступления // Налоги и налогообложение. 2017. №2. С. 58-66.
69. Цуканов А.Н. Время совершения налогового преступления // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. 2021. Т. 7 (73). №1. С. 154-160.

70. Яни П.С. Уголовная ответственность за сокрытие имущества с целью уклонения от взыскания недоимки // Законность. 2020. №3. С. 45-50.
71. Курс советского уголовного права. Часть общая. Т. 1 / Отв. Ред.: Беляев Н.А., Шаргородский М.Д. – Л.: Изд-во Ленингр. Ун-та, 1968. – 648 с.
72. «Материалы 33 налоговых проверок переданы в следственные органы, налогоплательщики до судебных разбирательств возместили 92 млн. рублей ущерба» / Информационное сообщение Управления Федеральной налоговой службы по Иркутской области от 23.12.2019 // Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
73. «В результате взаимодействия налоговых и следственных органов налогоплательщики возместили 129 млн. рублей ущерба, причиненного государству» / Информационное сообщение Управления Федеральной налоговой службы по Иркутской области от 05.06.2020 // Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

#### СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

74. Постановление Пленума Верховного Суда Союза Советских Социалистических Республик от 04.03.1929 «Об условиях применения давности и амнистии к делящимся и продолжаемым преступлениям» // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
75. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
76. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» //

Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.

77. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
78. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
79. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15.11.2016 № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
80. Пункт 29 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
81. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» // Доступ из Справочно-правовой системы «Юрист» (online.zakon.kz), дата обращения: 10.02.2023.
82. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24.03.2005 № 189-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Палькина Вячеслава Александровича на нарушение его

конституционных прав статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. №5. 2005.

- 83.** Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 08.12.2017 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // Вестник Конституционного суда РФ. 2018. №2.
- 84.** Постановление Европейского суда по правам человека от 06.10.2020 «Дело «Агапов (Агаров) против Российской Федерации» (жалоба № 52464/15) // Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 85.** Кассационное определение Судебной коллегии по уголовным делам Верховного Суда Российской Федерации от 27.10.2006 по делу № 44-о06-111 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
- 86.** Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.01.2020 по делу № А51-17532/2018 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. Пользователей.
- 87.** Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2020 № 18-КАД20-11-К4 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
- 88.** Определение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации от 02.03.2021 № 73-КГ20-5-К8 по делу № 2-2686/2019 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.

89. Кассационное определение Мурманского областного суда от 15.05.2012 по делу № 22-1178 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
90. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 28.09.2020 № 88-14516/2020 по делу № 2-4/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
91. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 01.09.2016 по делу № А41-48155/14 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. Пользователей.
92. Апелляционное определение Пермского краевого суда от 22.11.2021 № 22-6802/2021 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
93. Апелляционное определение Тюменского областного суда от 28.01.2021 № 22-16/2021 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
94. Апелляционное постановление Ставропольского краевого суда от 16.09.2020 № 22-4545/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
95. Апелляционное постановление Белгородского областного суда от 07.09.2020 по делу № 22-1081/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
96. Апелляционное постановление Астраханского областного суда от 06.08.2020 по делу № 22-1754/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
97. Апелляционное постановление Краснодарского краевого суда от 06.08.2020 по делу № 22-4286/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.

98. Апелляционное постановление Ставропольского краевого суда от 09.07.2020 по делу № 22-3179/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
99. Апелляционное постановление Астраханского областного суда от 11.06.2020 по делу № 22-1339/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
100. Апелляционное постановление Свердловского областного суда от 16.08.2019 по делу № 22-6065/2019 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
101. Апелляционное постановление Свердловского областного суда от 14.12.2017 по делу № 22-8028/2017 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
102. Приговор Верхнеуфалейского городского суда Челябинска от 12.05.2022 по делу № 1-94/2022 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
103. Приговор Нижневартовского городского суда от 11.02.2022 по делу № 1-15/2022 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
104. Приговор Свердловского районного суда г. Перми от 29.10.2020 по делу № 1-504/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
105. Приговор Сарапульского городского суда от 28.07.2020 по делу № 1-198/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
106. Приговор Шпаковского районного суда от 10.07.2020 по делу № 1-18/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.
107. Приговор Мостовского районного суда от 29.05.2020 по делу № 1-11/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.

- 108.** Приговор Шахтинского городского суда от 26.05.2020 по делу № 1-487/2020 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. Режим доступа: для авторизир. пользователей.