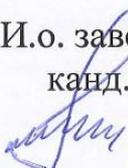


МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА  
Кафедра уголовного права и процесса

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ  
В ГЭК

И.о. заведующего кафедрой  
канд. юрид. наук, доцент  
В.И. Морозов  
  
07.12 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
магистра

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

40.04.01 направление подготовки Юриспруденция  
Магистерская программа «Уголовное право, уголовный процесс»

Выполнила работу  
студентка 3 курса  
заочной формы  
обучения



Смирнова  
Анна  
Геннадьевна

Научный руководитель  
канд. юрид. наук, доцент



Иванова  
Лилия  
Викторовна

Рецензент  
заместитель начальника  
отдела по борьбе с  
налоговыми  
преступлениями и защиты  
бюджетных средств  
УЭБ и ПК УМВД России  
по Тюменской области,  
майор полиции



Кириенко  
Евгений  
Николаевич

Тюмень  
2019

Смирнова Анна Геннадьевна. Уголовная ответственность за налоговые преступления : выпускная квалификационная работа магистра : 40.04.01 Юриспруденция, магистерская программа «Уголовное право, уголовный процесс» / А. Г. Смирнова ; науч. рук. Л. В. Иванова; рец. И. С. Рыжук ; Тюменский государственный университет, Институт государства и права, Кафедра уголовного права и процесса. – Тюмень, 2019. – 96 с. – Библиогр. список: с. 84-96 (112 назв.)

Ключевые слова: уголовное право, налоговые преступления, квалификация преступлений, уклонение, налог

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<u>СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ</u> .....	4
<u>ВВЕДЕНИЕ</u> .....	5
<u>ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ</u> .....	13
<u>1.1. ГЕНЕЗИС И РАЗВИТИЕ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ</u> .....	13
<u>1.2. ДЕЙСТВУЮЩЕЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО, ПРЕДУСМАТРИВАЮЩЕЕ УГОЛОВНУЮ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ</u> .....	23
<u>1.3. ПЛЮРАЛИЗМ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ «НАЛОГОВОЕ ПРЕСТУПЛЕНИЕ»</u> .....	34
<u>ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ В УГОЛОВНОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</u> .....	44
<u>2.1. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ, СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ С ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПО СТАТЬЕ 198 УК РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</u> .....	44
<u>2.2. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ, СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ С ОРГАНИЗАЦИИ ПО СТАТЬЕ 199 УК РФ</u> .....	49
<u>2.3. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ПО СТАТЬЕ 199.1 УК РФ</u> .....	57
<u>2.4. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОКРЫТИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ЛИБО ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ ИЛИ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ, ЗА СЧЕТ КОТОРЫХ ДОЛЖНО ПРОИЗВОДИТЬСЯ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ ПО СТАТЬЕ 199.2 УК РФ</u> .....	65
<u>2.5. УКЛОНЕНИЕ СТРАХОВАТЕЛЯ – ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ЛИБО ОРГАНИЗАЦИИ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ СБОРОВ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦСТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЗАБОЛЕВАНИЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ВНЕБЮДЖЕТНЫЙ ФОНД ПО СТАТЬЕ 199.3 И 199.4 УК РФ</u> .....	72
<u>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</u> .....	79
<u>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК</u> .....	84

## СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

<b>АППГ</b>	–	Аналогичный период прошлого года
<b>ВС РФ</b>	–	Верховный Суд Российской Федерации
<b>ВЦИК</b>	–	Всероссийский центральный исполнительный комитет
<b>ИФНС</b>	–	Инспекция Федеральной налоговой службы
<b>МВД</b>	–	Министерство внутренних дел
<b>НДФЛ</b>	–	Налог на доходы физических лиц (Подходный налог)
<b>НДС</b>	–	Налог на добавленную стоимость
<b>НК РФ</b>	–	Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 1, ч. 2)
<b>РСФСР</b>	–	Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика
<b>РФ</b>	–	Российская Федерация
<b>СССР</b>	–	Союз Советских Социалистических Республик
<b>УК</b>	–	Уголовный Кодекс
<b>УПК</b>	–	Уголовно-процессуальный Кодекс
<b>ФЗ</b>	–	Федеральный закон
<b>ФСНП</b>	–	Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** После принятия Уголовного кодекса Российской Федерации (далее - УК РФ) (1996 г.) [2] наблюдаются неоднократные изменения норм, которые регламентируют ответственность за налоговые преступления. К примеру, с введением в действие Федерального закона от 29.12.2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 383-ФЗ) [7], подверглись изменениям пороговые пределы крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и сборов, виды освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления и иные положения уголовного законодательства, что позволило говорить о декриминализация налоговых преступлений. Данные новеллы привели к резкому снижению выявляемости преступлений налоговой направленности по всей территории Российской Федерации.

Согласно статистическим данным за 2015 г., после введения Федерального закона от 22.10.2014 № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» [9] (далее – Закон № 308-ФЗ) возрастает количество уголовных дел, которые относятся к налоговым преступлениям. Данная «политика маятника», согласно ряду специалистов, не может благотворно влиять на правоприменительную практику и порождает некую проблематику.

Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» устанавливается уголовная ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов, УК РФ так же дополняется двумя новыми статьями - ст. ст. 199.3 и 199.4 УК РФ. Они отражают ответственность за уклонение от уплаты в государственные

внебюджетные фонды страховых взносов страхователя-физлица и с организации [11].

Однако подобные изменения не смогли решить ряд дискуссионных вопросов. Например, на сегодняшний день отсутствует четко сформулированный и законодательно закрепленный порядок определения финансовых лет, за которые решается вопрос о части неуплаченных налогов и (или) сборов.

Уклонению от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, как с физического лица, так и организации, свойственен низкий уровень привлечения к ответственности тех лиц, которые его совершают, что связано и с большой латентностью подобного ряда преступлений. Хотя в последние годы наблюдается тенденция к снижению количества дел по налоговым преступлениям. В частности, число дел в 2019 году в сравнении с аналогичным периодом за 2018 год по ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов, сборов и взносов с организаций) уменьшилось на 1,5%, до 2 178. Количество вновь возбужденных дел по этой статье снизилось на 7,9%, до 1 071 [111].

За период январь - ноябрь 2019 года в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовных дел по признакам состава преступления, предусмотренного ст. 198-199.2 УК РФ направлено 15 материалов проверок на сумму неуплаченных, не исчисленных, неудержанных, не перечисленных налогов, соответствующих им пеней и штрафных санкций в размере 368 455 тыс. рублей.

Вместе с тем, в 2019 году по указанному направлению наблюдается снижение числа выявленных и раскрытых налоговых составов преступлений.

За январь-октябрь текущего года правоохранительными органами области выявлено 38 налоговых преступлений (аппг – 60; -36,7%), в том числе 30 преступлений в крупном и особо крупном размере (аппг – 42;-28,6%). В 2015 году возбуждено 40 уголовных дел на сумму 796 321 тыс. руб., в 2016 году по 43 материалам возбуждены уголовные дела на сумму 707 081 тыс. руб., в 2017

году по 57 материалам возбуждены уголовные, в т.ч. по 52 в крупном и в особо крупном размерах) [113].

Снижение в 2019 году выявленных налоговых составов преступлений можно объяснить снижением числа результативных совместных выездных налоговых проверок, с суммой доначисления свыше 5 млн. рублей по сравнению предыдущими годами, а также увеличением числа добровольной уплаты доначисленных сумм налогов на стадии контрольных мероприятий, т.е. до истечения срока требования об уплате и направления материалов в следственный орган для принятия решения в порядке ст.ст. 144-145 УПК РФ. Основная доля проведенных совместных выездных налоговых проверок приходится на тематические проверки – т.е. проверки отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации, например, проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество и др. налогов). Тематическая налоговая – это разновидность выездной налоговой проверки. Она проводится в основном по одному налогу и охватывает период времени менее 3-х лет (1-2 квартала).

При этом суммы доначислений по результатам проведенных тематических выездных налоговых проверок не превышают 5 млн. руб.

Невзирая на то, что избранную тему исследовали многие известные ученые, проблемные вопросы при квалификации налоговых преступлений не имеют однозначного решения и на сегодняшний день, не смотря на принятие 26 ноября 2019 года нового Постановления Пленума Верховного суда № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Вышеизложенное, в том числе имеющийся ряд неразрешенных проблем правоприменения, предопределил выбор темы диссертационного исследования и подтверждают его актуальность.

**Степень научной разработанности темы исследования.** Проблема уголовной ответственности за налоговые преступления не является нововведением, так как вопросы о понятиях, видах и квалификации налоговых

преступлений отражаются в работах таких ученых, как Д.А. Аминова, Г.Н. Борзенкова, Б.В. Волженкина, В.Н. Кудрявцева, Л.Л., А.П. Кузнецова, Ю.И. Ляпунова, Н.А. Лопашенко, А.В. Наумова, Э.С. Тенчова, В.И. Тюнина, Ю. Щиголева, Б.В. Яцеленко, П.С. Яни и иных. Данные исследования авторов отражали уголовно-правовую и криминологическую характеристику определенных составов налоговых преступлений, проводили анализ того, что уже установлено в законодательстве.

Особенность нашей работы состоит в изучении не только общей проблематики уголовной ответственности, но и вопросов перспектив развития уголовного законодательства в области противодействия налоговым преступлениям. Большинство из рассмотренных проблем до этого самостоятельно не анализировались и являются не исследованными или требуют теоретического переосмысления с учетом новых условий, которые складываются в России на данный момент.

**Объектом** исследования являются общественные отношения, которые связаны с уголовно-правовым противостоянием налоговым преступлениям.

**Предмет** исследования – нормы российского уголовного законодательства дореволюционного, советского и современного периодов, а так же актуальные научные исследования по проблемам уголовной ответственности за налоговые преступления в современном праве России; материалы судебной практики и статистики, которые позволяют подтверждать или опровергать разнообразные теоретические выводы магистранта.

**Целью** данной работы является исследование основного комплекса вопросов, которые касаются налоговых преступлений, освещение актуальных вопросов генезиса законодательства об уголовной ответственности за эту категорию преступлений, а так же приведение ряда предложений, которые касаются изменения российского уголовного законодательства. Данное исследование основано на действующем законодательстве, на научной и учебной литературе, следственно-судебной практике.

Для достижения данной цели необходимо решить такие **задачи**, как:

1. рассмотрение истории и современного состояния законодательства России об ответственности за налоговые преступления;
2. изучение существующего многообразия подходов к понятию налогового преступления в современном уголовном праве;
3. рассмотрение актуальных проблем уголовной ответственности за:
  - уклонение от уплаты налоговых платежей с физического лица (ст. 198 УК РФ);
  - уклонение от уплаты налоговых платежей с организации (ст. 199 УК РФ);
  - невыполнение полномочий налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);
  - сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2 УК РФ);
  - уклонение страхователя – физического лица (организации) от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (ст.ст. 199.3, 199.4 УК РФ).

**Методологическая основа исследования.** Методология написания диссертации базируется на диалектическом методе познания действительности, как основном способе объективного и всестороннего познания окружающего мира. В данной работе использовались общенаучные методы познания: формально-логические методы (индукция, дедукция, анализ, синтез, гипотеза, аналогия), метод восхождения от абстрактного к конкретному, и специальные юридические методы: сравнительно-правовой, формально-юридический и др.

**Теоретическая основа исследования** представлена трудами ученых в области уголовного права советского и современного периода.

**Нормативная база** исследования включает в себя Конституцию РФ, уголовное и налоговое законодательство, советское право, а также совокупность нормативных актов налоговых и правоохранительных ведомств.

**Эмпирическая база** исследования состоит из опубликованных

материалов судебной практики Верховного Суда Российской Федерации, постановлений и определений Конституционного Суда РФ, также судебных инстанций субъектов РФ.

**Научная новизна исследования** состоит в том, что настоящая работа, основываясь на действующем уголовном законодательстве и разъяснении Пленума Верховного Суда РФ, проводит комплексный анализ вопроса уголовной ответственности за налоговые преступления. Новизна состоит и в комплексном подходе к анализу этой категории преступления, учитывая ретроспективный подход, и в предложениях и научном обосновании изменений и дополнений актуального уголовного законодательства при уголовно-правовой регламентации ответственности за налоговые преступления. Научная новизна исследования так же отражается и в положениях, которые выносятся на защиту.

Основные положения, которые выносятся на защиту:

1. Анализируя положения российского права об ответственности за налоговые преступления со времен Русской Правды до актуального УК РФ, автор делает вывод, что история развития уголовного законодательства за совершение преступлений в сфере налогообложения условно подразделяется на досоветский, советский и современный периоды. Изменение налоговой системы незамедлительно порождали новые методы и схемы уклонения от уплаты налогов.

На сегодняшний день в России активно развиваются сферы экономики и финансов, и знание исторических закономерностей и причин развития преступности в сфере налогообложения должно способствовать появлению новых методик и алгоритмов противодействия налоговыми преступлениями.

2. Учитывая отсутствие законодательного определения термина «налоговое преступление», автор считает целесообразным понятие налогового преступления применять в качестве обозначения всего многообразия преступных деяний, совершаемых субъектами в ходе реализации налоговых правоотношений, т. е. не только действия налогоплательщика, направленные

на уклонение от уплаты налоговых платежей, но и, например, незаконное получение налоговых льгот или осуществление в пределах налогового правоотношения противозаконных действий должностными лицами налогового администрирования.

3. Для усовершенствования уголовно-правовых норм, устанавливающих ответственность за налоговые преступления, необходимо внести следующие изменения в правовые акты, в том числе в акты толкования:

– требуется определить в Постановлении Пленума Верховного суда (далее – ППВС) РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»[78] необходимость: 1) указания в приговоре суда определенных финансовых лет, которые выбраны для расчета части неоплаченных налогов от общей суммы налоговых платежей, которые подлежат уплате в пределах трех финансовых лет, и напрямую самих расчетов; 2) указать возможность использования для расчета части неоплаченных налогов от общей суммы налоговых платежей лишь трех финансовых периодов с момента осуществления преступления;

– вместо словосочетаний «налоговая декларация» и «другие документы, представление которых согласно законодательству РФ о налогах и сборах выступает обязательным» необходимо оперировать понятием «сведения, необходимые для осуществления налогового контроля», которое включает названные выше документы и другие сведения не документального характера, что позволит стандартизировать законодательство о налогах и сборах, законодательство об административных правонарушениях и уголовное законодательство;

– в связи с тем, что Пленум ВС в ППВС № 48 обратил внимание судов на тот факт, что уклонение от уплаты налогов возможно только с прямым умыслом, считаем необходимым в статье 199.1 УК РФ вместо словосочетания «неисполнения обязанностей налогового агента» использовать «уклонение от исполнения обязанностей налогового агента».

– необходимо сформулировать понятие субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, как физического лица, которому присущ статус индивидуального предпринимателя, руководителя организации, акционера, участника организации (товарищества, общества), собственника имущества организации, лица, которое исполняет обязанности единоличного исполнительного органа или участника коллективного исполнительного органа определенного предприятия».

**Теоретическая и практическая значимость** исследования заключается в результатах, выводах и предложениях, которые углубляют определенные разделы науки уголовного права и использованы в научной разработке актуальных проблем для совершенствования законодательных актов. Выводы и предложения автора несут прикладной характер и могут быть учтены в процессе законотворчества. Результаты исследования могут использоваться в учебном процессе, а также в правоприменительной практике для формирования стандартных подходов к разрешению вопросов, которые связаны с правовым регулированием ответственности за налоговые преступления в современном российском государстве.

**Апробация темы исследования.** Отдельные результаты исследования были отражены в статье «Актуальные проблемы, связанные с налоговыми преступлениями», опубликованной в международном научном журнале «Молодой ученый» № 38 (224), сентябрь 2018 г. (стр. 154-156).

**Структура диссертации** и ее объем определяются задачами и логикой исследования. Диссертация включает введение, список условных обозначений и сокращений, две главы, разделенные на параграфы, заключение, библиографический список.