

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

Заведующий кафедрой
канд. юрид. наук, доцент
В. И. Морозов

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

40.04.01 Юриспруденция

Магистерская программа «Уголовное право, уголовный процесс»

Выполнил работу
студент 3 курса
заочной формы обучения

Каюмов Неъматжон Химматжонович

Руководитель
канд. юрид. наук,
доцент

Абдулвалиев Алмаз Фирзярович

Рецензент
Начальник отдела полиции № 6,
Подполковник полиции

Кулаков Александр Анатольевич

Тюмень
2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	5
1.1. Понятие и признаки налоговых преступлений	6
1.2. Виды налоговых преступлений	12
1.3. Проблемы привлечения и освобождения от уголовной ответственности по налоговым преступлениям	16
ГЛАВА 2. УКЛОНЕНИЕ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ И (ИЛИ) ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – ПЛАТЕЛЬЩИКА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ (СТ.198 УК РФ).....	24
2.1. Объективные признаки состава преступления	24
2.2. Субъективные признаки состава преступления.....	37
2.3. Квалифицирующие признаки состава преступления	44
ГЛАВА 3. УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ, И (ИЛИ) СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ – ПЛАТЕЛЬЩИКОМ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ (СТ.199 УК РФ).....	47
3.1. Объективные признаки состава преступления	47
3.2. Субъективные признаки состава преступления.....	55
3.3. Квалифицирующие признаки состава преступления	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	65
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ.....	69

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность настоящего исследования заключается в том, что налогообложение занимает важное место в системе государственных институтов в целом. Посредством фискальной функции государства достигается постоянное и бесперебойное обеспечение деятельности государственного аппарата, в который входят важнейшие структуры, обеспечивающие жизнедеятельность населения России: правоохранительные органы, МЧС, медицинские учреждения и др.

Следовательно, несвоевременная или неполная уплата налогов и сборов порождает угрозу жизнедеятельности государства в целом, что обуславливает высокий уровень общественной опасности такого рода преступлений.

Покушение на сферу налогообложения фактически приводит к нарушению деятельности государства, ввиду чего его защита должна быть обеспечена мерами государственного принуждения.

Это обуславливает необходимость внедрения эффективных мер уголовно-правовой защиты, посредством которых будет достигнуто обеспечение интересов государства. Такой мерой выступает криминализация незаконных деяний в области налогообложения, что указывает на объективную необходимость исследования указанных преступлений, выявления правовых проблем при практическом правоприменении, а также разработке способов их устранения.

Налоговая сфера является одной из важнейших сфер, обеспечивающих бесперебойную деятельность государства, что обуславливает ее значение и необходимость уголовно-правовой защиты. В сфере налогообложения совершается множество преступлений, посредством которых государству причиняется ущерб, исчисляемый не миллионами, а миллиардами рублей.

Способом устранения такого ущерба выступает сфера уголовно-правовой ответственности, однако, для эффективной работы такого правового механизма, необходимо их качественное совершенствование.

Целью настоящего диссертационного исследования выступает комплексное исследование уголовно-правовой ответственности за налоговые преступления.

Для достижения поставленной цели следует выполнить определенные работой задачи:

- определить понятие и признаки налогового преступления;
- выявить виды налоговых преступлений;
- исследовать проблемы, связанные с привлечением и освобождением от уголовной ответственности по налоговым преступлениям;
- определить объективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ;
- исследовать субъективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ;
- провести анализ квалифицирующих признаков состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ;
- определить объективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ;
- исследовать субъективные признаки состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ;
- провести анализ квалифицирующих признаков состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ.

Объектом исследования являются уголовно-правовые отношения, посредством которых регулируется привлечение к ответственности за совершение налоговых преступлений.

Предметом исследования являются правовые нормы, которые регулируют уголовную ответственность за совершение налогового преступления.

В качестве теоретической основы исследования проблематики в области налоговой преступности исследованы работы А.Г. Кота, Н.Н. Смирновой, В.Ю. Малаховой, И.Я. Козаченко, Г.П. Новоселовой, Б.В. Волженкина, И.И.

Кучерова, В.А. Григорьев, А.В. Кузнецова, И.А. Лопашенко, О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьевой, О.Н. Бугаевской и других значимых ученых.

Методологической основой исследования служат общенаучные методы познания: системно-структурный, логический, сравнительно-правовой анализ. Общетеоретической и информационной базой являлись основные положения юриспруденции, действующее законодательство, нормативно-правовые акты, литература по уголовно-исполнительному праву и другие специальные литературные источники, дающие развернутое рассмотрение данной темы.

Нормативно-правовую базу исследования составили международно-правовые акты, федеральные законы Российской Федерации, уголовное законодательство, подзаконные акты Российской Федерации.

Научное исследование прошло научно-правовую апробацию: автором были опубликованы статьи по теме диссертационного исследования:

- «Субъекты преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ и особенности их разграничений»;
- «Особенности привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления».

Статьи опубликованы в 2020 г. в рамках третьей Международной научно-практической конференции «Новые юридические исследования».

Структура диссертационного исследования: работа состоит из введения, трех глав, девяти параграфов, заключения и списка использованных источников.

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1.1. Понятие и признаки налоговых преступлений

Основной закон страны – Конституция РФ, в статье 57 закрепляет безусловную обязанность каждого по несению налоговой повинности в виде уплаты законно установленных налогов и сборов.

Современная экономика России базируется на отлаженной и эффективной налоговой системе, которая играет немаловажную роль в повсеместном развитии нашего государства. Указанное в первую очередь вытекает из основной функции системы налогообложения – обеспечение бесперебойного функционирования государственного аппарата.

Следовательно, в 2019-2020 гг. одним из основных направлений государственной политики стал контроль за правильным и полным исчислением и уплатой налогов, сборов и страховых взносов налогоплательщиками.

Вместе с тем, следует констатировать, что несмотря на государственные приоритеты и меры, принимаемые правительством для повышения качества налогового контроля, количество налоговых преступлений продолжает расти.

В 2019 г. Верховным судом РФ было принято обновленное постановление № 48 от 26 ноября 2019 г. «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления», в котором была специально отмечена общественная опасность экономических преступлений, совершаемых в налоговой сфере, так как фактически данные деяния являются умышленным уклонением от выполнения конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов, сборов и страховых взносов. Неисполнение указанной обязанности в первую очередь влечет ущерб бюджетной системе РФ, так как в результате ее неисполнения именно бюджет недополучает денежные средства, на которые мог рассчитывать при полагании на добросовестность населения страны.

В свою очередь, когда необходимые денежные средства не попадают в соответствующие федеральные, региональные или местные бюджеты, это

может привести к нарушению бесперебойного функционирования государства, что, в свою очередь, влечет за собой определенные финансовые проблемы в вопросах материального обеспечения государственных программ и разработок, а в наихудшем сценарии может привести к задержкам выплаты социальных пособий, пенсий, зарплат работников государственного аппарата.

Опасность допущения такой ситуации заключается в возможности появления у злоумышленников денежных средств, которые имеют вполне определенное нелегальное происхождение.

Из этого следует, что преступники скрывают источники возникновения денежных средств, - осуществляют деятельность по легализации, «отмыванию» таких доходов, и, кроме того, стремятся использовать денежные средства в корыстных целях, в том числе привлекая их в предпринимательскую деятельность.

Следует также отметить, что налоговые преступления являются распространенной проблемой не только на уровне отечественного правоприменения, но также на международно-правовой арене. Несмотря на объективную опасность совершения таких преступлений, в 2003 г. члены Совета Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) Люксембург и Швейцария заблокировали стремление иных членов ОЭСР дать легальное понятие «налогового преступления». О причинах такого поведения остается только догадываться, однако, возможно, речь может идти даже о коррупциогенном факторе на столь высоком уровне принятия решений.

Что касается отечественного правоприменения, понятие «налогового преступления» впервые было включено в Закон Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» 1993 г. (в настоящее время утратил силу).

В ст. 2 вышеназванного закона закреплялось, что задачей налоговой полиции выступало предупреждение, выявление и пресечение налогового преступления, а равно правонарушения.

В последующем данный термин «налоговое преступление» был включен в Указ Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» в следующем контексте: «в целях совершенствования... выявления, предупреждения и пресечения налоговых преступлений и правонарушений».

Первое постановление пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (в настоящее время заменено более актуальной редакцией) посвященное налоговым преступлениям ограничило следующий круг налоговых преступлений

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);
- сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ).

Несмотря на наличие несистемных упоминаний о налоговом преступлении, следует признать, что четкого и определенного легального термина в отечественной системе норм права нет. Понятие налогового преступления была разработано и распространено среди правоприменения непосредственно в уголовно-правовой доктрине.

Вместе с тем, в настоящий момент нельзя говорить о единообразии толкования понятия налогового преступления [Понкратова, с. 556].

Например, И.Н. Соловьев под налоговыми преступлениями понимает деяния, которые осуществляются в рамках финансово-хозяйственной деятельности лица, при этом посягающие на экономические интересы государственного аппарата, связанные с правильным исчислением и уплатой налогов, сборов и страховых взносов [Соловьев, с. 46].

Указанное определение не лишено изъянов – так, например, речь идет об осуществлении преступных деяний именно в рамках хозяйственной деятельности лиц, в то время как умысел на совершение налогового преступления может возникнуть у лица и при отсутствии экономико-хозяйственного смысла, например, при погашении своих потребностей как физического лица.

А.Г. Кот, говоря о понятии налогового преступления, пишет, что таковыми являются деяния, имеющие общественно опасный характер, совершенные умышленно и запрещенные законом, осуществляемые специальным субъектом – лицом, несущим налоговую повинность (налогоплательщиком) и посягающие на установленный законом порядок налогообложения [Кот, с. 19].

Указанное определение в большей степени охватывает все многообразие составов, определенных уголовным законом для защиты экономических интересов государства в сфере налогообложения.

Следует обратить внимание, что кроме отсутствия единообразия в вопросах терминологии, научно-правовой спор также ведется и в области определения ряда преступлений в качестве совершенных в налоговой сфере деятельности. Например, И.И. Кучеров определяет в качестве налогового преступления также преступления, состав которого включен в ст. 170 УК РФ, то есть регистрация незаконных сделок за землю (занижение кадастровой стоимости объектов недвижимости).

В.А. Егоров наряду с очевидными составами ст. 198, 199 УК РФ в перечень налоговых преступлений также включает ст. 194 УК РФ, закрепляющую уголовную ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица. Такая логика обусловлена упоминанием в НК РФ, а именно ст. 13, что таможенные пошлины и сборы также включены в систему федерального налогообложения. Так как данный предмет (таможенные платежи) отнесен отраслевым

законодательством к числу сферы налогообложения, посягательство на него также следует относить к налоговым преступлениям.

Следует обратить внимание, что в ходе настоящего исследования автор пришел к иному выводу о количестве уголовно-правовых составов, посягающих на отношения в сфере налогообложения: к ним следует относить 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 УК РФ.

Невозможность применения позиции И.И. Кучерова и В.А. Егорова сводится к тому, что в первом случае речь идет о должностном преступлении, которое посягает на правильный и полный учет недвижимого имущества в Российской Федерации, а во втором предметом преступного посягательства является внешнеэкономическая деятельности в области таможенного контроля.

Неполное, или наоборот, чрезмерное определение предмета посягательства налоговых преступлений следует из неполного определения признаков данной категории преступлений, ввиду чего прежде формулировки понятия необходимо определить признаки рассматриваемой группы преступлений.

Следует обратить внимание, что в доктрине часто используется такой метод для формулировки того или иного понятия. Например, Н.Н. Смирнова определила следующие признаки налогового преступления:

- общественная опасность деяния (объектом преступления выступает экономическая деятельность государства);
- вина субъекта преступления, то есть лица, совершившего деяние (субъективная сторона преступления);
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах (объективная сторона преступления);
- наличие запрета уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение деяния [Смирнова, с. 46].

Следует согласиться с такими признаками, выделенными Н.Н. Смирновой, а также дополнить их еще одним немаловажным элементом

состава любого, в частности налогового, преступления – им выступает специальный субъект преступления, так как последнее может совершить лишь лицо, на которого возложена обязанность по правильному и полному исчислению и уплате налогов, сборов, страховых взносов.

Необходимо подчеркнуть, что общественная опасность указанного рода преступлений кроется в уклонении от исполнения обязанности, установленной Основным законом страны, то есть такой обязанности, которая является базовой для функционирования государства и выполнения им всех гарантий, предусмотренных национальным правом.

В результате совершения налоговых преступлений происходит недоимка в бюджетной системе Российской Федерации, что негативно отражается на всем благосостоянии страны в целом.

Субъективными признаками преступления выступают субъект и субъективная сторона.

Под виной в указанном смысле следует понимать отношение виновного лица к совершенному деянию: он осознает опасность собственных действий для общества, а также возможность наступления негативных последствий в результате таких действий.

Рассуждая о субъективных признаках преступления, в частности о вине и субъективной стороне, Конституционный суд РФ сделал вывод, что деяние будет считаться налоговым преступлением только в случае, если оно было совершено в форме прямого умысла, а его целью является уклонение от исчисления и уплаты законно установленных налогов и сборов.

В качестве нарушения законодательных норм в сфере налогообложения, как правило, понимают факт несоответствия совершаемого действия установленному правилу, то есть их противоправность, которая облечена в уголовно-правовой запрет.

Таким образом, налоговое преступление является общественно опасным преступлением в экономической сфере, опасность которого заключается в

неисполнении конституционной обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Следует выделить следующие признаки налогового преступления:

- общественная опасность деяния (объектом преступления выступает экономическая деятельность государства);
- вина субъекта преступления, то есть лица, совершившего деяние (субъективная сторона преступления);
- нарушение норм законодательства о налогах и сборах (объективная сторона преступления);
- специальный субъект преступления в виде лица, обязанного к правильному исчислению налогов и сборов (субъект преступления).

1.2. Виды налоговых преступлений

Как отмечалось ранее, следует выделить несколько видов налоговых преступлений:

- Ст. 198 УК РФ: уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов;
- Ст. 199 УК РФ: уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов;
- Ст. 199.1 УК РФ: неисполнение обязанностей налогового агента;
- Ст. 199.2 УК РФ: сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов;
- Ст. 199.3 УК РФ: уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд;

- Ст. 199.4 УК РФ: уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд.

Несмотря на наличии разнообразных мнений относительно того, что следует включать в перечень налоговых преступлений, как представляется, следует исходить из наличия шести вышеуказанных составов, так как в иных случаях, если в какой-то мере и имеет место покушение на установленный порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, то указанный объект явно является не основным, ввиду чего не может быть включен в рассматриваемую классификацию.

Итак, все преступления можно разделить на пару основных групп:

1) налоговые преступления, состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды, установленные для налогоплательщиков – физических лиц;

2) налоговые преступления, состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды, установленные для налогоплательщиков – юридических лиц (организаций).

Это связано с тем, что порядок исчисления и уплаты налогов, ведение учета, оформление документов физическими и юридическими лицами существенно различается, ввиду чего различен и объем доказываний в расследовании дел, связанных с налоговыми преступлениями как физических, так и юридических лиц.

Здесь необходимо отметить, что указанная классификация проводится не по субъекту: в действующей доктрине не существует уголовно-правовой ответственности юридического лица, следовательно, даже если фактически преступление было совершено юридическим лицом, ответственность за такое преступление понесет физическое лицо, имеющее права издавать обязательные указы в рамках хозяйственной деятельности организации.

Из этого также следует дальнейшая классификация в зависимости от налога, сбора, которое лицо уклоняется уплатить: уклонение от уплаты налога на доходы физических лиц, а также уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, на имущество организации и др. Это также обусловлено наличием особенностей в исчислении и уплате указанных видов налогов, что указывает на различность их расследования и раскрытие.

Продолжая логику предыдущей классификации, преступление может быть совершено в отношении одного или нескольких налогов, ввиду чего оно может быть моно - налоговым или поли - налоговым.

Одним из критериев, выступающим в качестве основания для классификации, является определение налоговых преступлений в зависимости от объективной стороны состава преступления. Так, они делятся на:

- преступления, выразившееся в не предоставлении декларации о доходах;
- преступления, выразившееся в искажении данных, включенных в представленную налоговую декларацию.

Кроме того, раз целесообразна классификация по объективной стороне, закономерным представляется и классификация по субъективной стороне. Преступления могут быть классифицированы следующим способом:

- преступления, совершаемые с умыслом, при которых осуществляется преднамеренная подготовка;
- преступления, совершаемые с умыслом, сопровождаемым действиями, намерения о которых образовались одновременно с умыслом.

В части преступлений, совершаемых в форме прямого умысла, с характерными преднамеренными действиями, под такими действиями понимают включение искаженных сведений о доходах налогоплательщика, а также намерения сокрыть совершенное преступление и др.

Налоговые преступления могут быть классифицированы в зависимости от сферы экономики, в которой совершается налоговое преступление. Это

обусловлено особенностями видов указанной деятельности, и особенности исчисления и уплаты налогов в них:

- это преступления, совершаемые в торговле;
- металлургии;
- нефтедобыче;
- строительстве;
- производстве и др.

Такая классификация обусловлена и практикой применения законодательства: налоговые службы часто осуществляют проверки по секторам экономике, из материалов которые потенциально могут обладать признаками налогового преступления.

Кроме того, указанные преступления могут быть классифицированы также по времени их совершения:

- длящиеся в одном налоговом периоде;
- длящиеся в нескольких налоговых периодах.

Развернутой классификацией считается по способы уклонения от уплаты налогов. Следует отметить, что практика расследования налоговых преступлений позволяет сделать вывод о весьма разнообразных методах уклонения от уплаты налогов.

Первый вид классификации базируется на способе сохранения и отражения следов налогового преступления на о вещественных носителях:

- преступления, в рамках которых исполнители оставляют отпечатки на документах;
- отсутствие отпечатков на документах налогового учета;
- преступления, в рамках которых отпечатки обнаруживаются не у непосредственного налогоплательщика, а в сторонней организации (например, банк или подрядчик).

Распространенной также выступает классификация в зависимости от уровня налога, от которого лицо неправомерно уклонилось:

- федеральные (например, акцизы);

- региональные (например, налог на имущество организаций);
- местные (например, земельный налог).

Указанная классификация обусловлена тем, что налоги существуют в том числе регионального и местного уровня, и могут иметь свои особенности на муниципальном и региональном уровнях.

Таким образом, существует весьма значительное количество классификаций налоговых преступлений, критерии которых выделяются различными авторами по-разному.

Указанные в параграфе классификации имеют практическую значимость, ввиду чего могут использоваться для расследования преступлений в части составления единой классификации, в зависимости от выявленных критериев которой должны применяться те или иные методы расследования преступления и обнаружения следов.

1.3. Проблемы привлечения и освобождения от уголовной ответственности по налоговым преступлениям

Актуальность налогообложения и качества взыскания в бюджет обязательных налогов и сборов сложно переоценить: до сих пор одним из наиболее объемных поступлений в бюджет государства являются установленные законом налоги и сборы.

Это особенно важно в период экономической нестабильности и кризисов, один из которых Россия переживает в настоящее время.

Налог с доходов физических лиц является одним из наиболее важных поступлений, так как обеспечивает весьма значимый объем налогов в целом.

Как отмечалось ранее, уголовная ответственность за налоговые преступления сосредоточена в рамках составов ст. 198-199.2 УК РФ. При этом, ввиду наибольшей распространенности, в указанной работе будут рассматриваться ст. 198 и 199 УК РФ.

Государство со своей стороны стремится улучшить положение налогоплательщиков, особенно это справедливо для представителей малого и среднего предпринимательства.

Например, в июне 2015 г. законодательным органом Российской Федерации был принят федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

С 2005 года в рамках программы по поддержке малого и среднего предпринимательства ведется активная работа по поддержанию указанных категорий бизнесменов путем предоставления субсидированных траншей в субъекты для целевого использования в виде оказания мер государственной и региональной поддержки.

В текущем году указанная программа осуществляется в соответствии с постановлением Правительства РФ от 11.02.2019 г. № 110 «О внесении изменений в государственную программу Российской Федерации «Экономическое развитие и инновационная экономика» и признании утратившими силу постановления Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2014 г. N 1605 и отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации» и ежегодно издаваемыми приказами Минэкономразвития России.

В области уголовного преследования законодатель также принял либеральную позицию, которая связана с некоторым смягчением составов налоговых преступлений.

Например, к ст. 199 УК РФ было введен п. 2 примечания, согласно которому лицо может быть освобождено от уголовной ответственности, если, во-первых, преступление совершено им впервые, а во-вторых, если оно полностью устранило причиненный вред – то есть уплатило начисленные налоги и сборы, а также штрафные санкции за несвоевременную уплату налоговых сборов. Статья 76.1 УК РФ устанавливает, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198—199.1 УК РФ,

освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Одновременно с этим были повышены объемы размера ущерба, определяющего крупный и особо крупный размер для целей настоящей статьи: в настоящий день для ст. 198 УК РФ признак крупности формируется из превышения суммы 2 700 000 руб. за период в пределах трех финансовых лет подряд, а для ст. 199 УК РФ - пятнадцать миллионов рублей за период в пределах трех финансовых лет подряд.

Следует отметить ретроспективу указанной нормы: порог крупности постоянно повышался. Это, безусловно, связано не только с либерализацией, с которой законодатель подходит к указанному вопросу, но также и с непрекращающейся инфляцией, посредством которой осуществляется «обесценивание» денег.

Одновременно с этим размер ущерба следует назвать несоразмерным тому наказанию, которое предусмотрено за него в текущей редакции.

Дискуссионные обсуждения, ведущиеся вокруг главы 22 УК РФ, сводятся к следующему выводу: глава УК РФ, посвященная преступлениям в сфере экономики, должна учитывать тенденции, происходящие в экономической сфере общественных отношений России.

С одной стороны, это требует обеспечения защиты прав добросовестных налогоплательщиков, а с другой – наказание лиц, посягающих на нормальное и бесперебойное функционирование государственного аппарата (как основную функцию налогообложения в целом).

По статистике, представленной на сайте Судебного департамента РФ, количество преступлений по ст. 198-199 УК РФ увеличилось, в то время как количество привлеченных к налоговой ответственности – уменьшилось.

Исследователи связывают это с тенденцией законодателя к предоставлению бизнесу преференций, а также увеличению порогового

значения крупного ущерба, являющегося квалифицирующим признаком как для состава ст. 198, так и для состава ст. 199 УК РФ.

Следует отметить, что тенденция либерализации в настоящее время планомерно заменяется законодателем на защиту интересов государства с области налогообложения.

Это связано, в том числе, с политикой государства в области мер налогового контроля: метод сплошной проверки заменяется на выборочный, так называемый риск-ориентированный подход.

Российская система налогообложения, в том числе надзора, осуществляемый в ее пределах, базируется на нескольких основополагающих концепций, одной из которых выступает риск-ориентированный подход. Под ним обыкновенно понимают ситуацию, в которой можно оценить налоговые риски, а также предотвратить или минимизировать негативные последствия, которые могут последовать в результате принятия того или иного управленческого решения.

Начало развития указанной концепции было связано с принятием приказа Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Данным приказом была закреплена необходимость обращения к международно-правовому опыту в области налогообложения, в целях создания более эффективной системы экономики, в том числе для целей привлечения иностранных инвестиций.

В указанной Концепции выявлены критерии, указывающие на наличие нарушения в сфере налогового законодательства, который служат основанием для проведения в отношении лица налоговой проверки.

21 февраля 2020 г. распоряжением Правительства РФ была утверждена новая Концепция развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга. Основная цель указанной Концепции заключается в использовании риск - ориентированного подхода, на основании которого посредством цифровых технологий планируется определение высоко

рисковых налогоплательщиков – то есть таких физических и юридических лиц, в деятельности которых, скорее всего, присутствуют нарушения, затрагивающие права бюджета.

Указанная Концепция, по своей задумке, претворяет прозрачность системы налогообложения, посредством повышения эффективности мероприятий налогового контроля с одновременной экономией административного ресурса. При этом, добросовестные налогоплательщики остаются в защищенном положении.

В указанной концепции заявлено достижение множества передовых целей, в том числе и отказ от налоговых проверок сплошного типа в пользу налогового мониторинга на основе риск-ориентированного подхода, разработка новейших цифровых способов наиболее оптимального взаимодействия с налогоплательщиками, применение единых стандартов проведения проверок с применением риск-ориентированного подхода, переход к системе выявления рисков налоговым органом и уведомления об их выявлении налогоплательщику и др.

Закономерным итогом является создание доверительных отношений между государством и обществом.

Согласно разделу 7 вышеуказанной концепции первые результаты ее внедрения должны быть обнародованы в 2022 году, и в настоящий момент следует констатировать отсутствие реализации заложенных в нее мероприятий, что, в прочем, может быть связано с эпидемиологической ситуацией в стране.

В этой связи, представляется, что вскоре количество преступлений в области налогообложения еще более сократится, однако, меры налогового контроля и уголовно-правовые меры будут направлены на лиц, действительно совершивших преступления и причинивших государству вред.

Так, преступления, предусмотренные с. 198-199 УК РФ являются общественно опасными, ввиду того, что причиняют существенный вред государственному аппарату [Малахова].

Как отмечалось ранее, п. 2 ст. 198 УК РФ предусмотрена возможность освобождения лица от уголовно-правовой ответственности за налоговые преступления в области налогообложения. Это норма выступает специальным правилом, и, по сути, повторяет общую норму, предусмотренную ст. 76.1 УК РФ [Брижак, с. 55].

Согласно ч. 1 ст. 76.1 НК РФ лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198 - 199.1, 199.3, 199.4 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

В этой связи, представляется целесообразным совершенствование уголовного законодательства в части его упрощения и исключения дублирующих норм. Указанные недостатки юридической техники создают разночтения, и не способствуют соблюдения принципа единообразия судебной практики.

В этой связи, представляется целесообразным исключение из норм УК РФ пункта 2 Примечания к статьям 198 и 199 УК РФ, так как указанные пункты примечания дублируют правило, содержащееся в части 1 ст. 76.1 УК РФ.

Представляется, что к налоговым преступлениям следует применять те же правила об освобождении от уголовной ответственности, что и к иным преступлениям, не ограничиваясь специальными правилами, предусмотренными, ст. 76.1 УК РФ.

Так, к ним относятся, например, деятельное раскаяние (ст. 75 УК РФ). Оно, кроме, собственно, явки с повинной, предполагает помощь расследованию преступления, а также возмещение вреда, который был причинен потерпевшему (в рассматриваемом случае – государству) в результате совершения преступления.

Как представляется, по сути, данная норма существенно схожа с нормой, предусмотренной ст. 76.1 УК РФ по своим последствиям, так как предполагает

возмещение ущерба (недоимки) государству. Разница заключается в отсутствии необходимости деятельно раскаиваться в случае со ст. 75 УК РФ – специальное основание предполагает возможность возместить ущерб и без признания собственной вины (при наличии таковой, конечно).

Ст. 76 УК РФ (в связи с примирением с потерпевшим), теоретически, может быть использована в рассматриваемом случае, но практически очевидно, что со стороны государства в лице налоговой службы вряд ли кто-либо из должностных лиц обладает соответствующим полномочием на заключение такого примирения, так как оно, без возмещения ущерба, предполагает прощение долга, а, следовательно, нарушение экономических интересов государства.

Одним из распространенных способов освобождения от уголовной ответственности является ст. 78 УК РФ – истечение сроков давности.

Налоговые преступления относятся к преступлениям небольшой тяжести (ст. 15 УК РФ), а, следовательно, срок давности составляет два года с момента совершения преступления.

Следует сделать следующие выводы:

Законодателем был изменен путь либерализации, предполагающий сплошное смягчение ответственности за налоговые преступления на путь ограниченной выборки, что достигается посредством внедрения в систему налогового контроля риск-ориентированного подхода.

Это потенциально снижает ресурсы государства как на выявление недобросовестных налогоплательщиков, так и лиц, посягающих на охраняемые законом интересы в области налогообложения, т.к. количество мероприятий налогового контроля будет снижено и сконцентрировано на избранной группе налогоплательщиков.

Это также качественно и положительно отразится на выявлении налоговой преступности, ввиду того, что объем материала, подлежащего исследованию, так же уменьшится, сконцентрировавшись на наиболее очевидных деяниях лиц, образующих состав уголовного преступления.

ГЛАВА 2. УКЛОНЕНИЕ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ И (ИЛИ) ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – ПЛАТЕЛЬЩИКА СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ (СТ.198 УК РФ)

2.1. Объективные признаки состава преступления

Объект преступления является одним из четырех элементов состава преступления, чем обусловлено внимание к его исследованию. От правильного определения предмета преступления зависит верная квалификация всего деяния в целом.

Правильное же определение объекта преступления в сфере экономики играет свою определенную роль в системе баланса интересов субъектов правоотношений, так как с одной стороны – это гарантия защиты интересов субъектов предпринимательской деятельности, а с другой – интересов государства [Иванов, с. 27].

Действующий УК РФ относит налоговые преступления к категории преступлений в сфере экономической деятельности, что обусловлено включением рассматриваемых составов преступления в главу 22, посвященную преступлениям вышеуказанной категории.

Представляется, что категория экономических преступлений является весьма обширной: по сути глава 22 полностью повторяет название раздела, в который она включена: «Преступления в сфере экономики», так как, по мнению автора, существенная разница между экономикой и экономической деятельностью отсутствует.

Представляется, что указанное является несовершенством юридической техники, которое потенциально может привести к неправильной квалификации налоговых преступлений, что, в свою очередь, к нарушению прав и законных интересов неограниченного числа лиц.

Как отмечает исследователь Махкамов, правильное определение объекта налогового преступления не только играет существенную роль при квалификации указанного типа преступлений, но также позволяет правильно разграничить составы смежных преступлений [Махкамов, с. 14].

Следует отметить, что в доктрине отсутствует единый подход к определению объекта преступлений в сфере налогообложения, что указывает на необходимость исследования указанного вопроса более тщательно.

Например, Д.А. Глебов и А.И. Ролик полагают, что под объектом налогового преступления следует понимать порядок, установленный государством, в отношении процедуры исчисления налогов, сборов и страховых взносов физическими и юридическими лицами, а в последствии – их налогообложение [Глебов, Ролик, с. 36].

Мнение других исследователей базируется на понимании того, что под объектом налогового преступления следует понимать общественные отношения в области экономической деятельности государства, связанной с формированием бюджета посредством налогов и сборов [Уголовное право. Особенная часть..., с. 449].

Б.В. Волженкин в качестве объекта рассматриваемых преступлений понимает установленную процедуру исчисления и уплаты налогов в государственные внебюджетные фонды [Волженкин, с. 222]. Указанный подход признается не совсем верным, так как в действительности налоги и сборы уплачиваются не во внебюджетные фонды, а равным счетом наоборот – поступают в бюджеты разных уровней. В указанном смысле более правильной представляется позиция А.Э. Жалинского, что под объектом следует понимать установленную процедуру исчисления и уплаты налогов и сборов (без указания на то, куда именно они поступают) [Жалинский, с. 556],

Б.В. Яценко полагает, что под объектом налогового преступления следует понимать общественные отношения, складывающиеся по поводу финансовой деятельности государства в части формирования бюджета [Уголовное право России. Части Общая..., с. 454].

Следует также отметить позицию И.И. Кучерова, который в части определения объекта налогового преступления, указывал, что вышеуказанные понятия исходят из приравнивая экономической деятельности и предпринимательства. В указанном смысле И.И. Кучеров полагает, что законодатель, определяя указанный объект, в большей степени ориентируется на их экономическую составляющую, нежели на цели извлечения прибыли [Кучеров, с. 170]. Нельзя с указанным утверждением не согласиться.

Интересной является и точка зрения В.А. Григорьева и А.В. Кузнецова, которые считают налоговые преступления много объектными и указывают на то, что «общественные отношения, регулирующие порядок уплаты и взимания налогов и (или) сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды физическими лицами и организациями, в данном случае выступают в качестве основного непосредственного объекта преступного посягательства, поскольку именно на этот объект, прежде всего, посягает лицо, совершающее налоговое преступление. Однако эти преступления характеризуются еще и тем, что дополнительно посягают на отношения собственности, так как в результате их совершения субъект, который не платит налоги и страховые взносы, причиняет имущественный ущерб» [Григорьев, с. 79].

В качества видового объекта следует понимать общественные отношения, связанные с экономической безопасностью государства.

Видовой объект рассматриваемого преступления – это общественные отношения, посредством которых достигается обеспечение безопасность государства в сфере экономики.

По мнению автора, под объектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, следует понимать порядок, установленный государством, связанный с правильным и полным исчислением и уплатой физическими и юридическими лицами налогов и сборов.

При этом, следует обратить внимание на предмет преступления, а также его особенное место в доктринальных разработках и практическом правоприменении [Григорьев, с. 23].

Так, предмет уголовного посягательства включается в структуру объекта преступления. Предметом преступления выступает вещь (материальный объект), посредством которого осуществляется влияние на общественные отношения. Как отмечается в научных исследованиях, у предмета преступного посягательства есть вполне определенные функции [Уголовное право...2011..., с. 86].

Посредством правильно определенного предмета преступления в дальнейшем возможное точное определение и объекта посягательства, а также конкретизация, обстоятельства совершения преступления. Как отмечалось ранее, предметом являются вещи материального мира, на которые преступник воздействует, результатом чего выступает нарушение складывающихся и типичных общественных отношений [Фесенко с, 73].

Предметом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, выступают налоги и сборы.

Понятие налога установлено п. 1 ст. 8 НК РФ – это платеж, обладающий обязательным и безвозмездным характером, который взимается государством с физических и юридических лиц для целей обеспечения бесперебойной и постоянной деятельности государства и его институтов. Характерной чертой налогов является посягательство на право собственности лиц, обязанных к его уплате.

П. 2 ст. 8 НК РФ определено понятие сбора – это взнос, обладающий обязательным характером, который взимается государством с физических и юридических лиц, взамен уплаты которого таким лицом гарантируется осуществление определенных действий, связанных с правами и обязанностями таких лиц (и их объемом).

С начала 2017 года в предмет налогообложения были также включены страховые взносы, ввиду чего положения, касающиеся их исчисления и уплаты, были инкорпорированы НК РФ с соответствующим внесением изменений.

Страховые взносы толкуются НК РФ в качестве обязательного взноса, имеющего самостоятельное значение, ввиду чего понятие страхового взноса было включено в ст. 8 НК РФ наравне с налогом и сбором. Под страховым взносом понимается взнос, имеющий самостоятельное значение, направляемый государством на обязательное пенсионное страхование, социальное страхование и др. для целей обеспечения прав застрахованных в установленном порядке лиц на получение соответствующего обеспечения.

Ряд специалистов кроме налогов, сборов и страховых взносов в качестве предмета преступного посягательства также называют декларацию, искажение которой образует состав преступления, а также иных документов налогового и бухгалтерского характера [Лопашенко, с. 40].

Автор полагает, что предмет налогового преступления можно определить следующим образом: это денежные средства, посредством которых должны были быть уплачены, налоги, сборы, страховые взносы, однако, указанный путь не был ими пройден.

Под объективной стороной преступления следует назвать активное действие, то есть поведение людей, сопричастных к совершению преступления, предусмотренных ст. 198 УК РФ [Уголовное право. Особенная часть..., с. 259].

Объективная сторона налогового преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, составляют активные действия физического лица-плательщика налога и сбора, в виде уклонения от их уплаты, либо посредством включения в документы налогового и бухгалтерского учета искаженных сведений, совершаемые в крупном размере (то есть в размере, превышающем 2,7 млн руб. за три финансовых года подряд).

Фискальная функция государства является одной из наиболее важных, так как посредством систематического налогообложения государство может осуществлять свои административно-правовые функции непрерывно. Указанное обуславливает значимость и института уголовной ответственности за налоговые преступления, предусмотренные ст. 198-199.2 УК РФ. Вместе с

тем, не всегда правоприменение в отношении указанных норм права является полным и эффективным, что указывает на наличие институциональных проблем и особенностей.

Следует отметить, что на настоящем этапе развития государственной системы управления государственные и региональные меры, направленные на профилактику преступности в сфере экономики, являются неэффективными [Самаруха].

Исследования уголовных дел, связанными с привлечением лиц к ответственности за совершение налоговых преступлений, позволяет установить следующие особенности судопроизводства по такой категории преступлений.

Во-первых, все изученные судебные акты позволяют с должной степенью уверенности говорить о том, что для целей установления вины лица необходимо весьма глубокое изучение отраслевого законодательства. В этой связи, судьями при установлении ответственности за совершение налогового преступления применяются следующие законодательные акты: Конституция РФ, НК РФ (часть первая и вторая), ГК РФ (часть первая и вторая), - Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и др.

Одной из весомых проблем рассматриваемого института выступает узость законодательного толкования понятия «уклонение».

Согласно ст. 198 УК РФ в качестве уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов понимается непредставление налоговой декларации, а равно включение в нее заведомо ложных сведений.

Вместе с тем, многие исследователи подчеркивают, что представленное в уголовном законе понятие уклонения является чрезмерно узким [Бугаевская, с. 58], что в действительности предоставляет злоумышленникам широкое поле для злоупотребления.

Согласно п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» способами уклонения от уплаты

налогов, сборов, страховых взносов являются действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений, либо бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов.

Следовательно, любые иные уклонения от уплаты налогов и сборов не охватываются объективной стороной преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ. Вместе с тем, практика применения не только уголовного, но и налогового законодательства подчеркивает, что уклонения не ограничивается действиями, связанными с предоставлением или непредставлением налоговых деклараций – злоумышленники, в целях уклонения от уплаты обязательных платежей, разрабатывают весьма разнообразные способы и методы.

Указанное в действительности указывает на недостаток правового регулирования в этой части, а также недостаточность правовой защиты столь важной категории общественных отношений, как налоговые.

П.С. Ефимичев и С.П. Ефимичев полагают, что указанное решение российского законодателя необоснованно. Весомым аргументом представляется указание на множественность способов уклонения от уплаты налогов: «Способов уклонения от уплаты налогов столь много, что перечислить их в законе практически невозможно. Сущность преступлений, квалифицируемых ст. 198 и 199 УК РФ, состоит в реальной неуплате налогов и (или) сборов в срок, установленный законом. Использование различных способов уклонения от уплаты налогов является свидетельством наличия умысла на неуплату налогов» [Ефимичев, Ефимичев, с. 58].

С представленным мнением нельзя не согласиться: в вопросе определение наличия или отсутствия состава преступления важнейшим вопросом после определения объективной стороны выступает установление наличия умысла на совершения преступления, и сам факт избрания иного, «легального» (так как незапрещенного уголовным законом) способа уклонения от налогов не свидетельствует об отсутствии умысла на совершение указанного преступления.

Анализ судебной и правоприменительной практики по указанному вопросу позволяет установить, что в качестве уклонения от уплаты налогов как правило понимаются следующие действия:

- не предоставление налоговой декларации и/или включения в нее ложных сведений;
- при применении специального режима налогообложения отражения только части операций по получению прибыли, но не отражение иных, вопреки обязанности по раскрытию указанной информации налоговому органу;
- не включение в налоговую базу по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, доходы от розничной торговли, а также доходы от оказания услуг общественного питания, в результате чего не был исчислен и уплачен налог в связи с применением УСН, по ставке 6%;
- неправомерное применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а именно оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты, с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метра, а также розничной торговли осуществляемой через объект торговли с площадью торгового зала более 150 квадратных метра, в отношении которых ЕНВД не применяется и др.

Таким образом, возможность уклонения от уплаты, как показывает анализ судебной практики, связана не только с манипуляциями, связанными с налоговыми декларациями – рассматриваемые преступления совершаются лицами разнообразными способами, и в действительности перечислить все возможные способы совершения преступления невозможно.

Следовательно, закономерным разрешением рассматриваемой коллизии является расширение предмета преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, не конкретизируя способ уклонения от уплаты обязательных взносов.

Отсутствие конкретизации способа совершения преступления позволит включить в новый состав ст. 198 РФ действия злоумышленников, которые

ранее не охватывались ей, однако, в действительности причиняли общественную опасность.

На основании изложенного, предлагается следующая редакция диспозиции ст. 198 УК РФ: *«уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов, которое приводит к уменьшению налогооблагаемой базы, совершенное в крупном размере, наказывается ...».*

Как представляется, предлагаемая редакция рассматриваемой статьи в большей степени направлена на пресечение преступных действий со стороны неограниченного круга лиц, так как выявляет действительный умысел лица, который стремится исказить отчетность или совершить иные действия – уменьшить налогооблагаемую базу и не уплатить законно установленный налог, причинив государству вред.

Другим важным вопросом при рассмотрении института уголовной ответственности за налоговые преступления выступает мера наказания, предусмотренная действующим законодательством. Статьей 198 УК РФ предусмотрено альтернативное наказание за рассматриваемое преступление: судом в зависимости от обстоятельств совершения преступления и личности преступника может быть предусмотрен:

- штраф в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- принудительные работы на срок до одного года;
- арест на срок до шести месяцев;
- лишение свободы на срок до одного года.

Наиболее распространенным наказанием за рассматриваемое преступление выступает штраф, однако, его размер, как представляется, не соответствует принципу соразмерности наказания, так как является чрезмерно мягким.

Согласно примечания к ст. 198 УК РФ, ответственность по ч. 1 ст. 198 УК РФ в виде штрафа назначается за преступление совершенное в крупном размере, то есть в диапазоне между 2 700 000 руб. и 13 000 000 руб., в то время как штраф за совершенное преступление не может превышать 300 000 руб.

Анализ судебной практики позволяет установить, что штраф является наиболее распространенным видом наказания за преступления в области налогообложения: он назначается более, чем в 90% случаев, при этом в подавляющем большинстве штраф назначается в сумме 100 000 руб., при ущербе, нанесенному государству, в размере 2 700 000 руб. и более.

В указанном анализе очевидно, что размер ответственности несоразмерен потенциальным негативным последствиям и общественной опасности, которые наступят в результате совершения преступления.

Представляется закономерным соотношение суммы штрафа с размером вреда, причиненного бюджету: *размер штрафа должен составлять не менее 10% и не более 20% от суммы причиненного вреда.*

Такой подход позволит не только сделать преступление более «материальным» и более «реальным», что, безусловно, напрямую влияет на профилактику преступлений, но и позволит соотносить вред, причиненный бюджету, с реальным финансовым возмещением такого вреда.

Кроме того, проблема незначительности наказания за преступления, причиняющие вред бюджетным интересам, так же отражается на и других взаимосвязанных уголовно-правовых институтах.

Так, это напрямую влияет на сроки давности по привлечению лица к преступлению, предусмотренному ст. 198 УК РФ.

Положения ст. 15, 78 УК РФ предусматривают, что преступления небольшой тяжести преследуются в течение двух лет с момента совершения преступления.

Вместе с тем, чаще всего обстоятельства совершения налоговых преступлений выявляются в ходе проведения мероприятий налогового

контроля, которые в ходе проверки вправе исследовать три последних года деятельности проверяемого лица.

Следовательно, когда обстоятельства совершения преступления становятся известны и обнародованы правоохранительным органам, сроки давности привлечения лица к уголовной ответственности уже могут истечь, что влечет за собой необоснованную безнаказанность неограниченного круга лиц.

Указанное порождает необходимость увеличения наказания за указанное преступление, так как увеличение срока лишения свободы (до 4 лет) позволит существенно расширить период, в течение которого преступления считаются общественно опасными.

Под налоговой декларацией в порядке п. 1 ст. 80 УК РФ следует понимать заявление налогоплательщика, осуществленное в письменном виде (а равно в электронной форме), в котором последний отражает информацию об объектах налогообложения: доходах, расходах, налоговой базе, льготах и т.д.

Налоговая декларация представляется в соответствующий налоговый орган по месту учета налогоплательщика [Кучеров, с. 103].

Под уклонением в смысле ст. 198 УК РФ следует понимать действия (бездействие), направленные на неуплату налога и (или) сбора в крупном или особо крупном размере (квалифицирующий признак), в результате чего соответствующие налоги и сборы не поступили в бюджет – такое разъяснение дается в Постановлении Пленума Верховного суда РФ от 25.12.2019 г.

Преступление считается совершенным не в момент подачи искаженной декларации, а в момент неуплаты налога и сбора, подлежащего уплате, ввиду чего до момента уплаты лицо вправе добровольно отказаться от доведения преступления до конца посредством уплаты налога, подлежащего направлению в бюджет [Комментарий к Уголовному кодексу..., с. 255].

Как отмечается в научных источниках, момент уплаты налога и сбора и момент представления налоговой декларации могут не совпадать, ввиду чего

ответственность установлена законодателем не за непредставление декларации, а за неуплату налогов (или внесения в декларацию ложных сведений) [Уголовное право...2011..., с. 301].

Следовательно, состав преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является материальным, а условием наступления ответственности – неуплата налога в соответствующий период (абз. 3 п. 3 Постановления Пленума ВС РФ).

Уклонение от уплаты налогов и сборов предполагают различные действия, которые заключаются в умысле на включение искаженные сведений в документы налогового и бухгалтерского учета, а равно непредставление таких документов умышленно [Уголовное право Российской Федерации...2011..., с. 217].

В указанном смысле, как представляется, что непредставление декларации лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, должно презюмировать умысел, так как такие лица действуют в гражданском обороте профессионально, извлекают прибыль, и осуществляют свою деятельность на принципах рискованности.

Включение искаженных сведений в декларацию предполагает умышленное указание в ней сведений, в любом виде не соответствующих истине: это справедливо для всех элементов налогообложения: налоговая база, ставка, льготы, объекты налогообложения и др. посредством чего правильное исчисление и уплата налога становится невозможной [Воробьев, с. 19].

Как правило, указанное выражается в искажении данных о доходах или расходах, которые соответствующим образом уменьшают налогооблагаемую базу так, что исчисление налога приводит к уменьшению количественного выражения налога или сбора.

Кроме того, таким деянием может предполагаться хоть и отражение верной информации об объеме дохода или расхода, но, тем не менее, специальное указание неверного периода, в котором такие доходы или расходы были получены (понесены).

В случае, если уклонение от уплаты налогов заключается не только в подаче искаженной информации государству, но также подделке официальных документов, такое преступление следует рассматривать по совокупности ст. ст. 198 и 327 УК РФ. Такая позиция отражена в Постановлении Пленума Верховного суда РФ № 49.

Например, приговором Якутского городского суда Республики Саха (Якутии) гражданка А. признана виновной в совершении преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 ч.1 и 327 ч.2 УК РФ и назначено наказание с применением ст. 64 УК РФ.

Так, гражданка А. совершила подделку документов для целей уклонения от уплаты налогов, и к налоговой декларации приложила поддельные документы, в которых отражалась недостоверная информация о налоговой базе, с которой необходимо было исчислять налог для целей его уплаты.

Таким образом, ответственность за совершение налоговых преступлений является важным институтом не только уголовного, но и налогового права, что указывает на необходимость полного и эффективного правового регулирования данного института.

Безусловно, в настоящий момент оно не может быть характеризовано таковым, однако, это является поводом для совершенствования законодательства, и улучшения правоприменения в рассматриваемой сфере.

На основании изложенного, предлагается следующая редакция диспозиции ст. 198 УК РФ: *«уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов, которое приводит к уменьшению налогооблагаемой базы, совершенное в крупном размере, наказывается ...».*

Кроме того, в целях ухода от сокращенных (по сравнению со сроками налоговой проверки) сроков давности по привлечению лица к ответственности, *предлагается ужесточить наказание, увеличив срок лишения свободы до 4 лет, в целях квалификации такого рода преступления в качестве преступлений средней тяжести.*

Представляется также закономерным соотношение суммы штрафа с размером вреда, причиненного бюджету: *размер штрафа должен составлять не менее 10% и не более 20% от суммы причиненного вреда.*

2.2. Субъективные признаки состава преступления

Субъективные признаки состава преступления включают в себя субъект и субъективную сторону преступления.

Субъектом преступления выступает физическое лицо, достигшее минимального возраста привлечения к ответственности – 16 лет, обладающее дееспособностью и деликтоспособности, которое имеет налогооблагаемый доход.

Указанное также не противоречит основам гражданского законодательства: так, лицо, достигшее 16 лет, вправе получать доход от трудовой и предпринимательской деятельности.

Однако, привлечение к ответственности за совершение налогового преступления возможно только в случае, если указанное лицо является обязанным к уплате налога (например, в случае эмансипации).

В ст. 207 НК РФ определено, что плательщиками налога выступают лица, которые находились на территории России не менее ста восьмидесяти трех дней в течении последних двенадцати месяцев (подряд). Такие лица называются налоговыми резидентами [Парфенова, Великая, с. 17].

Статья 198 УК РФ устанавливает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. Таким образом, вводится ответственность не только налогоплательщиков, но и иных лиц.

П. 6 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – Постановление № 48 от 26.11.2019 г.) определены признаки субъекта преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Так, Пленум указывает, что таким лицом выступает гражданин, а равно иностранный гражданин, или лицо без гражданства, достигшее шестнадцатилетнего возраста, и на которое распространяется обязанность по уплате налогов и сборов.

Кроме физических лиц таким субъектом может выступать индивидуальный предприниматель, адвокат, нотариус, самозанятое лицо, арбитражный управляющий и др.

Здесь следует отметить, что Пленумом Верховного суда РФ не выделяются все частнопрактикующие лица, которые не являются индивидуальными предпринимателями, однако, являются профессиональными участниками рынка: так, к числу таких лиц также следует отнести оценщиков, кадастровых инженеров и арбитражных управляющих.

Кроме того, к субъектам рассматриваемого преступления целесообразно отнести и самозанятых лиц – плательщиков профессионального дохода, появившихся в результате массовой реформы налогового законодательства.

Во исполнение Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию РФ 12 декабря 2013 г. в части совершенствования порядка применения патентной системы налогообложения в целях возможности применения данного специального налогового режима субъектами малого предпринимательства, осуществляющими деятельность самостоятельно, без привлечения наемных работников («самозанятые граждане»), а также совершенствования порядка применения упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения в целях применения данных специальных налоговых режимов вновь зарегистрированными субъектами малого предпринимательства, осуществляющими предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и научных сферах, был разработан и внесен в Государственную Думу РФ проект Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса».

Федеральным законом от 27.11.2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» был утвержден эксперимент по применению налогового режима, введенного в целях учета самозанятых – «налог на профессиональный доход». Согласно положениям указанного федерального закона, эксперимент будет проводиться в городе Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан. Эксперимент установлен на период с даты вступления федерального закона до 31 декабря 2028 года.

5 ноября 2019 г. Минфин обнародовал проект федерального закона о внесении изменений в условия эксперимента в части расширения его географии: так, с 1 января 2020 г. предлагается добавить Санкт-Петербург и Ленинградскую область, Омскую область, республику Башкортостан, а также Тюменскую область, Ямало-Ненецкий автономный и Ханты-Мансийский автономный округа и др.: всего в 18 новых регионах. В настоящий момент указанный эксперимент распространен на всю территорию Российской Федерации.

Статус самозанятого лица по своей сути представляет собой «упрощенный» статус индивидуального предпринимателя, при котором физическое лицо наделяется специальной правоспособностью в части занятия предпринимательской деятельности. Таким образом, отнесение таких лиц к категории субъектов преступлений, предусмотренных ст. 198 УК РФ. Следует отметить, что судебная практика в части привлечения такой категории лиц в уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ отсутствует.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, может быть не только непосредственно налогоплательщик, но и иное лицо, которое представляет его интересы в налоговых правоотношениях.

В соответствии с п. 2 ст. 27 НК РФ представителями налогоплательщика могут быть:

- родители, усыновители, опекуны (законные представители). Законные представители осуществляют полномочия налогоплательщика в соответствии с требованиями гражданского и семейного законодательства [Кучеров, с. 103];

- представителя по доверенности, осуществляющие представительство не в силу прямого указания закона, а исходя из воли налогоплательщика [Назаренко, с. 34].

Налоговые правоотношения предполагают, что в случае, если лицо ввиду объективных причин не может самостоятельно в системе исполнять предусмотренные законом обязанности и у него имеется законный представитель, то именно на такого представителя возлагаются обязательства, вытекающие из налоговых правоотношений, в том числе обязательства по уплате налогов, сборов, страховых взносов в порядке ст. 23 НК РФ.

Указанное предопределяет возможность отнесения указанной категории лица к числу субъектов преступления, так как именно им принимается решение на представление той или иной отчетности [Уголовное право России...2010..., с. 203].

Следует, однако, отметить, что законные представители иногда обладают таким статусом в том числе ввиду недееспособности (частичной дееспособности) лиц, интересы которых они представляют на законной основе. Следовательно, сам доверитель может не подлежать уголовной ответственности ввиду отсутствия осознанности в совершаемых действиях, а также ввиду возрастного ценза, которому он не соответствует.

Это в том числе отличает законного представителя и представителя, уполномоченного доверителем: в первом случае объем полномочий лица определен законодателем, и само доверенное лицо не вправе своевольно изменить этот объем. Во втором же случае доверитель сам определяет объем наделяемых впаив, и в любой момент может изменить их: увеличить, сократить или вовсе лишить всяких полномочий.

Следовательно, уполномоченный представитель лишь в том случае может быть субъектом преступления в порядке ст. 198 УК РФ, если объем

прав, которым он располагал, в действительности охватывал объективную сторону преступления по ст. 198 УК РФ. [Комментарий к Уголовному кодексу..., с. 301].

Следует обратить внимание, что Постановление Пленума Верховного суда РФ № 48 от 26.11.2019 г. не отвечает на вопрос, каким образом следует квалифицировать действия представителя, если последний действует в сговоре с налогоплательщиком (хотя, следует отметить, что такая картина является весьма нередкой). Представляется, что в таком случае такая квалификация осуществляется исходя из исследования действий указанных лиц, и насколько они соответствуют объективной стороне преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

В таком случае квалификация действий указанных лиц определяется исходя из непосредственной характеристики таких действий, и насколько такие действия соответствуют объективной стороне преступления.

Вышеуказанное постановление, впрочем, отмечает, что кроме обязательных признаков субъекта преступления (возрастной ценз и вменяемость лица), для преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ характерно установления обязанность по несению налогового бремени, что фактически означает квалификацию указанного субъекта в качестве специального.

Из совокупного толкования ст. 198 УК РФ, а также норм налогового законодательства (ст. 11, 227, 228 НК РФ) под субъектами преступления, предусмотренного указанной нормой, следует понимать не только физических лиц, но также индивидуальных предпринимателей, самозанятых (как было отмечено ранее), нотариусов, адвокатов, арбитражных управляющих, оценщиков, кадастровых инженеров и др.

Как отмечается в Пленуме Верховного суда РФ, обязательными признаками субъекта преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ являются:

- достижение возраста 16 лет;

- вменяемость (дееспособность и деликтоспособность) лица;
- обязанность по уплате установленных законом налогов и сборов.

Указанная обязанность устанавливается посредством указания на ее наличие законодательством в сфере налогообложения, ввиду чего закономерным является вывод о специальности субъекта, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

В правоприменительной практике часто встречаются случаи, когда лицо, осуществляющее индивидуальную предпринимательскую деятельность находится «в тени», а в официальном обороте от его имени действует подставной, фиктивный предприниматель.

Порядок квалификации таких действий выглядит следующим образом: реальный предприниматель выступает в качестве исполнителя преступления, а действия фиктивного лица квалифицируются в качестве пособника преступления (ст. 34 УК РФ). Следует отметить, что действия подставного лица квалифицируются таким образом только в случае, если его воля также была направлена на умышленное совершение преступления, и он это осознавал [Уголовное право Российской Федерации...2009..., с. 275].

Указанная позиция (о квалификации действий реального предпринимателя по ст. 198 УК РФ) прямо разъяснена п. 6 Постановления № 48 от 26.11.2019 г.

В рассматриваемом случае конечный бенефициар бизнеса выступает исполнителем, в то время как формальные директора и учредители – пособниками в порядке ст. 34 УК РФ. У указанного правила также имеется исключение – пособник несет установленную законом уголовную ответственность только в случае, если он в действительности понимал и осознавал, что своими действиями потворствует в совершении преступления в области уклонения от налогов, то есть если умыслом пособника охватывалось совершение действий, составляющих объективную сторону преступления.

В этом смысле следует отметить, что фактически такой подход к толкованию нормы, предусмотренной ст. 198 УК РФ, расширительным не является. Здесь стоит говорить о специальности субъекта, который подлежит ответственности в порядке вышеназванной статьи, а отнесение бенефициара бизнеса к числу таких специальных субъектов прямо вытекает из смежного налогового и гражданского законодательства.

Несмотря на то, что такое лицо юридически не обладает соответствующим налогово-правовым статусом, позиция Верховного суда РФ исходит из того, что если бы такое лицо действовало в соответствии с нормами закона, то оно бы такой статус, безусловно, приобрело, следовательно, следует исходить из фактически осуществляемой деятельности, а не из формального соблюдения юридических механизмов и протоколов.

Вместе с тем, некоторые исследователи указывают на необходимость небольшого уточнения в вопросах квалификации действий пособников и исполнителей в рассматриваемой модели преступления.

Так, А.В. Сальников пишет, что: «... разъяснение Верховного Суда РФ нуждается в корректировке. Очевидно, что квалификация действий указанного «формального» предпринимателя зависит не только от осознания им участия в уклонении от уплаты налогов. Если осознания преступной деятельности и умысла на совершение преступления у него нет, то состава преступления в его действиях не будет. Если же умыслом лица, формально зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, охватывалось совершение уклонения от уплаты налогов, то квалификация его действий зависит от их характера, а не от содержания субъективной стороны» [Сальников, Щепельков, Ермолаева, с. 27].

В случае же, если лицо, формально исполнявшее обязанности директора, только дало разрешение на регистрацию его в качестве такового субъекта и подписало ряд необходимых для такой регистрации документов, следует применять принцип осмотрительности. Это связано с тем, что, если лицо привлекалось к явно незаконной схеме деятельности, оно должно было

осознавать сомнительность своих действий, в том числе и возможное уклонение от уплаты налогов. В указанных обстоятельствах, даже совершение действий по предоставлению данных для регистрации в качестве директора и подписание необходимых документов образует объективную сторону преступления.

Вместе с тем, следует внимательно относиться к разграничению действий, совершаемых в качестве пособника и в качестве исполнителя преступления. Так, непосредственное участие в уклонении от налогов (подписание декларации, содержащей заведомо ложные сведения) уже является действием по выполнению объективной стороны преступления, что означает квалификации указанных действий в качестве действий исполнителя.

При этом меняется и непосредственная роль бенефициара бизнеса: из исполнителя он может быть переквалифицирован в организатора преступления (или занять роль соисполнителя, зависит от множество обстоятельств).

Таким образом, следует подытожить, что субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, являются физические лица, их законные и уполномоченные представители, индивидуальные предприниматели и новая категория лиц в виде самозанятых.

2.3. Квалифицирующие признаки состава преступления

Отличающим признаком рассматриваемого преступления выступает крупный ущерб. При отсутствии крупного ущерба ответственность по ст. 198 УК РФ не наступает, так как не считается выполненной объективная сторона преступления.

Согласно п. 2 ст. 198 УК РФ крупным размером для целей ст. 198 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая за период в

пределах трех финансовых лет подряд тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

Следовательно, квалифицирующим признаком преступления, предусмотренного 198 УК РФ, выступает крупный ущерб, а для преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 198 УК РФ - особо крупный ущерб.

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

В указанном смысле существенную пользу для определения крупного и особо крупного размера сыграли разъяснения постановления Пленума Верховного суда РФ № 48. Так, например, в нем отмечается, что размеры исчисляются в пределах трех финансовых лет подряд.

Указанная позиция повторяет позицию «правопреемника» - Пленума Верховного суда № 64, а также позицию, выраженную в Постановлении Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 г. № 27-П.

Новеллой постановления Пленума Верховного суда РФ № 48 является суждение, что в случае наличия неустранимых сомнений в части определения периода определения крупного и особо крупного размера, такие сомнения толкуются в пользу обвиняемого.

Безусловно, указанный вывод исходит из общих начал уголовного законодательства, однако, ранее прямо предусмотренное указание не было дано нижестоящим судом, ввиду чего нередко возникали разночтения и подход к исчислению периода разнился.

В связи с чем, такая новелла, безусловно, является полезной для практического правоприменения в части обеспечения гарантий прав и законных интересов обвиняемых и подсудимых.

Таким образом, квалифицирующим признаком рассматриваемого преступления выступает крупный и особо крупный размер (ч.1 и ч.2 ст. 198 УК РФ соответственно).

Указанный размер определяется за три финансовых года подряд, а при наличии сомнений в указанном периоде, такие сомнения толкуются в пользу подозреваемого или обвиняемого лица.

Новейшее постановление пленума Верховного суда РФ разъяснило особенности исчисления недоимки, что качественно улучшило правоприменение.

ГЛАВА 3. УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ, И (ИЛИ) СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ – ПЛАТЕЛЬЩИКОМ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ (СТ.199 УК РФ)

3.1. Объективные признаки состава преступления

При рассмотрении объекта преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ следует отметить, что объект, предмет и объективная сторона преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ.

В качества видового объекта следует понимать общественные отношения, связанные с экономической безопасностью государства.

Видовым объектом налоговых преступлений следует признать общественные отношения, обеспечивающие экономическую безопасность государства.

По мнению автора, под объектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, следует понимать порядок, установленный государством, связанный с правильным и полным исчислением и уплатой физическими и юридическими лицами налогов и сборов.

При этом, следует обратить внимание на предмет преступления, а также его особенное место в доктринальных разработках и практическом правоприменении [Григорьев, с. 23].

Так, предмет уголовного посягательства включается в структуру объекта преступления. Предметом преступления выступает вещь (материальный объект), посредством которого осуществляется влияние на общественные отношения. Как отмечается в научных исследованиях, у предмета преступного посягательства есть вполне определенные функции [Уголовное право...2011..., с. 86].

Посредством правильно определенного предмета преступления в дальнейшем возможное точное определение и объекта посягательства, а также

конкретизация, обстоятельства совершения преступления. Как отмечалось ранее, предметом являются вещи материального мира, на которые преступник воздействует, результатом чего выступает нарушение складывающихся и типичных общественных отношений [Фесенко с, 73].

Предметом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, выступают налоги и сборы.

Понятие налога установлено п. 1 ст. 8 НК РФ – это платеж, обладающий обязательным и безвозмездным характером, который взимается государством с физических и юридических лиц для целей обеспечения бесперебойной и постоянной деятельности государства и его институтов. Характерной чертой налогов является посягательство на право собственности лиц, обязанных к его уплате.

П. 2 ст. 8 НК РФ определено понятие сбора – это взнос, обладающий обязательным характером, который взимается государством с физических и юридических лиц, взамен уплаты которого таким лицом гарантируется осуществление определенных действий, связанных с правами и обязанностями таких лиц (и их объемом).

С начала 2017 года в предмет налогообложения были также включены страховые взносы, ввиду чего положения, касающиеся их исчисления и уплаты, были инкорпорированы НК РФ с соответствующим внесением изменений.

Страховые взносы толкуются НК РФ в качестве обязательного взноса, имеющего самостоятельное значение, ввиду чего понятие страхового взноса было включено в ст. 8 НК РФ наравне с налогом и сбором. Под страховым взносом понимается взнос, имеющий самостоятельное значение, направляемый государством на обязательное пенсионное страхование, социальное страхование и др. для целей обеспечения прав застрахованных в установленном порядке лиц на получение соответствующего обеспечения.

Ряд специалистов кроме налогов, сборов и страховых взносов в качестве предмета преступного посягательства также называют декларацию,

искажение которой образует состав преступления, а также иных документов налогового и бухгалтерского характера [Лопашенко, с. 40].

Автор полагает, что предмет налогового преступления можно определить следующим образом: это денежные средства, посредством которых должны были быть уплачены, налоги, сборы, страховые взносы, однако, указанный путь не был ими пройден.

Под объективной стороной преступления следует назвать активное действие, то есть поведение людей, сопричастных к совершению преступления, предусмотренных ст. 198 УК РФ [Уголовное право. Особенная часть..., с. 259].

Объективная сторона налогового преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, составляют активные действия физического лица-плательщика налога и сбора, в виде уклонения от их уплаты, либо посредством включения в документы налогового и бухгалтерского учета искаженных сведений, совершаемые в крупном размере (то есть в размере, превышающем 2,7 млн руб. за три финансовых года подряд).

Фискальная функция государства является одной из наиболее важных, так как посредством систематического налогообложения государство может осуществлять свои административно-правовые функции непрерывно. Указанное обуславливает значимость и института уголовной ответственности за налоговые преступления, предусмотренные ст. 198-199.2 УК РФ. Вместе с тем, не всегда правоприменение в отношении указанных норм права является полным и эффективным, что указывает на наличие институциональных проблем и особенностей.

Следует отметить, что на настоящем этапе развития государственной системы управления государственные и региональные меры, направленные на профилактику преступности в сфере экономики, являются неэффективными [Самаруха].

Исследования уголовных дел, связанными с привлечением лиц к ответственности за совершение налоговых преступлений, позволяет

установить следующие особенности судопроизводства по такой категории преступлений.

Во-первых, все изученные судебные акты позволяют с должной степенью уверенности говорить о том, что для целей установления вины лица необходимо весьма глубокое изучение отраслевого законодательства. В этой связи, судьями при установлении ответственности за совершение налогового преступления применяются следующие законодательные акты: Конституция РФ, НК РФ (часть первая и вторая), ГК РФ (часть первая и вторая), - Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и др.

Одной из весомых проблем рассматриваемого института выступает узость законодательного толкования понятия «уклонение».

Согласно ст. 198 УК РФ в качестве уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов понимается непредставление налоговой декларации, а равно включение в нее заведомо ложных сведений.

Вместе с тем, многие исследователи подчеркивают, что представленное в уголовном законе понятие уклонения является чрезмерно узким [Бугаевская, с. 58], что в действительности предоставляет злоумышленникам широкое поле для злоупотребления.

Согласно п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» способами уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов являются действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений, либо бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов.

Следовательно, любые иные уклонения от уплаты налогов и сборов не охватываются объективной стороной преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ. Вместе с тем, практика применения не только уголовного, но и налогового законодательства подчеркивает, что уклонения не ограничиваются действиями, связанными с предоставлением или непредставлением налоговых

деклараций – злоумышленники, в целях уклонения от уплаты обязательных платежей, разрабатывают весьма разнообразные способы и методы.

Указанное в действительности указывает на недостаток правового регулирования в этой части, а также недостаточность правовой защиты столь важной категории общественных отношений, как налоговые.

Конкретных способов совершения уклонения от уплаты налогов с организации, используемых в криминальной практике для полного уклонения от уплаты налоговых платежей или противоправного снижения их размеров, в настоящее время известно более двухсот [Куликова, с. 19]. Например:

- полное или частичное не отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета
- нарушение порядка учета экономических показателей;
- искажение экономических показателей с целью уменьшения размера налогооблагаемой базы;
- искажение объекта налогообложения;
- использование сложных схем сокрытия доходов путем создания посреднических аффилированных фирм, в том числе зарегистрированных в офшорных зонах. В современных условиях наиболее опасными и причиняющими максимальный ущерб государству являются способы уклонения от уплаты налогов и (или), сборов сопряженные с использованием подставных юридических лиц (так называемых «технических фирм»), а также с использованием компаний, зарегистрированных в низконалоговых (оффшорных) юрисдикциях. Обе разновидности деяния практически во всех случаях связаны с деятельностью организованных преступных групп (сообществ), в том числе международных, профессионально занимающихся пособничеством в уклонении от уплаты налогов и другими видами незаконных финансовых операций. В Российской Федерации такие преступные сообщества тесно связаны с банковским и финансовым сектором и используют правовые и технические возможности, имущество, денежные средства и оборудование банковских и финансовых структур для совершения

указанного преступления. Установленная система внутрибанковского контроля не позволяет организованным преступным группам вести свою криминальную деятельность без уведомления и согласия руководящих и исполнительных органов банковских и финансовых структур – то есть осуществляется с их согласия [Лафитский, Семькина, с. 47].

Подразумеваемым обязательным признаком объективной стороны преступления является также время совершения преступления: сокрытие должно быть совершено после, во-первых, образования недоимки по налогу и (или) сбору, а во-вторых, истечения срока, установленного в требовании об уплате налога или сбора.

Таким образом, исследование объекта и объективной стороны налоговых преступлений позволяет сделать следующие выводы:

Уплата налогов является обязанностью руководителя организации-налогоплательщика.

Например, Апелляционным определением Верховного суда Республики Саха (Якутия) от 16 июля 2015 года оставлено без удовлетворения апелляционная жалоба Х.А. на решение Якутского городского суда руководитель ООО «***» признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ.

Немало вопросов на практике вызывает квалификация действий учредителей (акционеров) предприятий.

В большинстве случаев управленческие функции в организации выполняют наемные работники, которые получают за это установленный им должностной оклад (заработную плату). Мотивы для совершения налоговых преступлений у них отсутствуют. В то время как собственники предприятия напрямую заинтересованы в получении максимальных прибылей, в том числе с помощью уклонения от уплаты налогов (сборов) [Караханов, с. 47].

Привлечение к ответственности по ст. 199 УК РФ участников (акционеров) организаций возможно, если следствие установит участие учредителей в неуплате налогов в формах прямых указаний исполнительному

органу, частой смены руководителей предприятия в целях увода их от ответственности за неуплату налогов, сокрытия от них полной информации о доходах либо в форме получения неучтенных денежных средств с предприятия, которое сопровождалось неуплатой налогов юридическим лицом, а также в иных формах.

В тех случаях, когда организация-налогоплательщик является дочерней или зависимой по отношению к другой, в качестве соучастников могут выступать учредитель (участник), акционер, руководитель или главный бухгалтер последней [Кустова, Ногина, Шевелева, с. 101].

Анализ судебной практики позволяет установить, что штраф является наиболее распространенным видом наказания за преступления в области налогообложения: он назначается более, чем в 90% случаев, при этом в подавляющем большинстве штраф назначается в сумме 100 000 руб., при ущербе, нанесенному государству, в размере 15 000 000 руб. и более.

В указанном анализе очевидно, что размер ответственности несоразмерен потенциальным негативным последствиям и общественной опасности, которые наступят в результате совершения преступления.

Представляется закономерным соотношение суммы штрафа с размером вреда, причиненного бюджету: размер штрафа должен составлять не менее 10% и не более 20% от суммы причиненного вреда.

Такой подход позволит не только сделать преступление более «материальным» и более «реальным», что, безусловно, напрямую влияет на профилактику преступлений, но и позволит соотносить вред, причиненный бюджету, с реальным финансовым возмещением такого вреда.

Во-вторых, проблема незначительности наказания за преступления, причиняющие вред бюджетным интересам, так же отражается на и других взаимосвязанных уголовно-правовых институтах.

Так, это напрямую влияет на сроки давности по привлечению лица к преступлению, предусмотренному ст. 199 УК РФ.

Положения ст. 15, 78 УК РФ предусматривают, то преступления небольшой тяжести преследуются в течение двух лет с момента совершения преступления.

Вместе с тем, чаще всего обстоятельства совершения налоговых преступлений выявляются в ходе проведения мероприятий налогового контроля, которые в ходе проверки вправе исследовать три последних года деятельности проверяемого лица.

Следовательно, когда обстоятельства совершения преступления становятся известны и обнародованы правоохранительным органам, сроки давности привлечения лица к уголовной ответственности уже могут истечь, что влечет за собой необоснованную безнаказанность неограниченного круга лиц.

Указанное порождает необходимость увеличения наказания за указанное преступление, так как увеличение срока лишения свободы (до 4 лет) позволит существенно расширить период, в течение которого преступления считаются общественно опасными.

В-третьих, возможность уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, как показывает анализ судебной практики, связана не только с манипуляциями, связанными с налоговыми декларациями (что является диспозицией ст. 198 и 199 УК РФ сейчас) – рассматриваемые преступления совершаются лицами разнообразными способами, и в действительности перечислить все возможные способы совершения преступления невозможно.

Следовательно, закономерным разрешением рассматриваемой коллизии является расширение предмета преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, не конкретизируя способ уклонения от уплаты обязательных взносов.

Отсутствие конкретизации способа совершения преступления позволит включить в новый состав ст. 199 РФ действия злоумышленников, которые ранее не охватывались ей, однако, в действительности причиняли общественную опасность.

На основании изложенного, предлагается следующая редакция диспозиции ст. 199 УК РФ: «уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов, которое приводит к уменьшению налогооблагаемой базы, совершенное в крупном размере, наказывается ...».

Как представляется, предлагаемая редакция рассматриваемой статьи в большей степени направлена на пресечение преступных действий со стороны неограниченного круга лиц, так как выявляет действительный умысел лица, который стремится исказить отчетность или совершить иные действия – уменьшить налогооблагаемую базу и не уплатить законно установленный налог, причинив государству вред.

Таким образом, объектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, выступают налоги, сборы и страховые взносы.

Объективной стороной преступления выступает уклонение налогоплательщика от установленного порядка исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов.

Также, как и в случае с составом ст. 198 УК РФ, положения ст. 199 УК РФ требуют некоторого реформирования.

3.2. Субъективные признаки состава преступления

Субъективные признаки преступления включают в себя как субъекта, так и субъективную сторону преступления. Указанные элементы субъективных признаков неразрывно связаны.

Преступление, предусмотренное ст. 199 УК РФ, а именно уклонение от уплаты установленных налогов и сборов, совершается в форме прямого умысла [Налоговые преступления..., с. 53], то есть лицу понятны последствия совершения указанного деяния, и оно осознает, какая опасность кроется в его действиях.

Налоговая ответственность, как отмечает Конституционный суд РФ,

предполагают выраженный карательный характер, то есть предполагают санкцию за совершенное противоправное деяние в области налогообложения.

Вина выступает существенным признаком налогового преступления, без которого невозможно установление состава уголовного преступления, а суды, рассматривая такую категорию споров, обязательно исследуют вопрос вины налогоплательщика [Хаванова, с. 55].

Среди научных исследований имеются позиции относительно возможности наличия состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, в виде субъективной стороны, выраженной неосторожностью, однако, такие рассуждения однозначно и бесповоротно пресекаются судебной практикой. Следовательно, налоговые преступления возможны только при наличии прямого умысла в целях полной или частичной их неуплаты.

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

Следовательно, при расследовании указанной категории преступлений, следственные органы должны установить и доказать вину налогоплательщика в форме прямого умысла. Следует обратить внимание, что уклонение от уплаты налогов должно соответствовать действующему законодательству, то есть у лица должно иметься намерение уклониться от действующего налога или сбора [Уголовное право Российской Федерации...2012..., с. 144].

Следует отметить, что не признаются виновными действиями лица (или наличие умысла в действиях), когда лицо пользуется законом установленными и предоставленными ему льготами, посредством которых уменьшается их налогооблагаемая база [Уголовное право Российской Федерации..., с. 279].

Кроме того, как в отношении преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так и в отношении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, при решении вопроса о наличии у лица умысла на уклонение от уплаты налога (сбора) судам следует учитывать обстоятельства, исключаящие вину лица в

совершении налогового правонарушения (п. 8 Постановления Пленума ВС РФ).

Вопрос о субъекте налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ, в действительности остается дискуссионным. Это связано, в первую очередь, с необходимостью разграничения составов преступлений, предусмотренных вышеназванными статьями, а, следовательно, и правильным правоприменением вышеназванных правовых норм.

Статья 199 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов юридическим лицом.

Уголовно-правовая доктрина предполагает отсутствие позиционирования юридического лица в качестве субъекта уголовной ответственности. Вместе с тем, признавая теорию фикции юридического лица, от его имени действуют конкретные физические лица, которые и являются субъектами налогового преступления для целей ст. 199 УК РФ.

К юридическим лицам для целей привлечения к ответственности за неуплату ими налогов понимаются все юридические лица, перечисленные в ст. 11 НК РФ:

- юридические лица Российской Федерации;
- иностранные юридические лица;
- филиалы и представительства отечественных и международных компаний.

В указанном смысле субъект налогообложения по смыслу налогового законодательства и субъект преступления по смыслу уголовного права не идентичны.

Пленум Верховного суда РФ выделяет три основных субъекта ответственности, предусмотренного ст. 199 УК РФ:

- руководитель организации;
- главный бухгалтер (бухгалтер);
- уполномоченные представители;

- лица, фактически исполняющие обязанности руководителя и (или) бухгалтера.

Уполномоченный представитель – это физическое лицо, которому поручена обязанность представлять интересы и права налогоплательщика в отношениях с уполномоченными (налоговыми) органами в порядке п. 3 ст. 29 НК РФ.

По смыслу абз. 2 п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика физического лица осуществляет свои полномочия на основании доверенности, которая может быть нотариально удостоверенной, либо быть выданной в простой письменной форме, заверенной подписью руководителя и печатью налогоплательщика (при наличии).

Статус законного представителя и представителя, уполномоченного доверителем, не идентичен: в первом случае объем полномочий лица определен законодателем, и само доверенное лицо не вправе своевольно изменить этот объем. Во втором же случае доверитель сам определяет объем наделяемых вправ, и в любой момент может изменить их: увеличить, сократить или вовсе лишит всяких полномочий.

Следовательно, уполномоченный представитель лишь в том случае может быть субъектом преступления в порядке ст. 199 УК РФ, если объем прав, которым он располагал, в действительности охватывал объективную сторону преступления по ст. 199 УК РФ.

Например, будет подлежать ответственности представитель, подписавший неточную и неверную налоговую декларацию, однако в случае, если он обладал полномочием только на сдачу искаженной отчетности, он не является субъектом налогового преступления.

К сожалению, постановление № 48 от 26.11.2019 г. не содержит указания на квалификацию уполномоченного представителя в случае, если последним предпринимаются действия, связанные с преднамеренным сговором с самим налогоплательщиком.

В таком случае квалификация действий указанных лиц определяется исходя из непосредственной характеристики таких действий, и насколько такие действия соответствуют объективной стороне преступления.

Вышеуказанное постановление, впрочем, отмечает, что кроме обязательных признаков субъекта преступления (возрастной ценз и вменяемость лица), для преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ характерно установления обязанность по несению налогового бремени, что фактически означает квалификацию указанного субъекта в качестве специального.

Согласно п. 6 Постановления № 48 от 26.11.2019 г. в случае, если лицо осуществляет предпринимательскую деятельность, но через третьих лиц (например, общество зарегистрировано на родителей, а директор является формальным), и одновременно уклоняется от уплаты законно установленных налогов и сборов, его действия также следует квалифицировать в качестве ст. 199 УК РФ.

В рассматриваемом случае конечный бенефициар бизнеса выступает исполнителем, в то время как формальные директора и учредители – пособниками в порядке ст. 34 УК РФ. У указанного правила также имеется исключение – пособник несет установленную законом уголовную ответственность только в случае, если он в действительности понимал и осознавал, что своими действиями потворствует в совершении преступления в области уклонения от налогов, то есть если умыслом пособника охватывалось совершение действий, составляющих объективную сторону преступления.

В этом смысле следует отметить, что фактически такой подход к толкованию нормы, предусмотренной ст. 199 УК РФ, расширительным не является. Здесь стоит говорить о специальном субъекте, который подлежит ответственности в порядке вышеназванной статьи, а отнесение бенефициара бизнеса к числу таких специальных субъектов прямо вытекает из смежного налогового и гражданского законодательства.

Несмотря на то, что такое лицо юридически не обладает соответствующим налогово-правовым статусом, позиция Верховного суда РФ исходит из того, что если бы такое лицо действовало в соответствии с нормами закона, то оно бы такой статус, безусловно, приобрело, следовательно, следует исходить из фактически осуществляемой деятельности, а не из формального соблюдения юридических механизмов и протоколов.

Вместе с тем, некоторые исследователи указывают на необходимость небольшого уточнения в вопросах квалификации действий пособников и исполнителей в рассматриваемой модели преступления.

Так, А.В. Сальников пишет, что: «... разъяснение Верховного Суда РФ нуждается в корректировке. Очевидно, что квалификация действий указанного «формального» предпринимателя зависит не только от осознания им участия в уклонении от уплаты налогов. Если осознания преступной деятельности и умысла на совершение преступления у него нет, то состава преступления в его действиях не будет. Если же умыслом лица, формально зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, охватывалось совершение уклонения от уплаты налогов, то квалификация его действий зависит от их характера, а не от содержания субъективной стороны» [Сальников, Щепельков, Ермолаева, с. 30].

В случае же, если лицо, формально исполнявшее обязанности директора, только дало разрешение на регистрацию его в качестве такового субъекта и подписало ряд необходимых для такой регистрации документов, следует применять принцип осмотрительности. Это связано с тем, что, если лицо привлекалось к явно незаконной схеме деятельности, оно должно было осознавать сомнительность своих действий, в том числе и возможное уклонение от уплаты налогов. В указанных обстоятельствах, даже совершение действий по предоставлению данных для регистрации в качестве директора и подписание необходимых документов образует объективную сторону преступления.

Вместе с тем, следует внимательно относиться к разграничению действий, совершаемых в качестве пособника и в качестве исполнителя преступления. Так, непосредственное участие в уклонении от налогов (подписание декларации, содержащей заведомо ложные сведения) уже является действием по выполнению объективной стороны преступления, что означает квалификации указанных действий в качестве действий исполнителя.

При этом меняется и непосредственная роль бенефициара бизнеса: из исполнителя он может быть переквалифицирован в организатора преступления (или занять роль соисполнителя, зависит от множество обстоятельств).

Следовательно, субъект преступлений ст. 198 и ст. 199 УК РФ не идентичен: если лицо совершило уголовно-наказуемое деяние, и совмещает в себе как статус физического лица, так и статус представителя юридического лица (например, руководитель), то в случае со ст. 198 УК РФ ответственность наступает за невыполнение обязанности, возникающей именно у физического лица как плательщика определенных видов налогов. В случае же со ст. 199 УК РФ, ответственность наступает за объективную сторону, выполненную лицом в качестве представителя юридического лица.

Таким образом, преступления, предусмотренные ст. 198 и ст. 199 УК РФ, имеют разные субъекты, однако ввиду обманчивой схожести данных составов преступлений, в правоприменительной практике складываются некоторые сложности с их правильным разграничением.

Следует отметить, что новое постановление Пленума Верховного суда РФ 2019 г. разрешило множество спорных вопросов, однако, многие аспекты, касающиеся субъектного состава, остались также неразрешенными, а редакция самого постановления в указанной части не претерпела изменений.

В указанных обстоятельствах очевидно, что в него может быть включено больше фундаментальных аспектов привлечения к ответственности за налоговые преступления, в целях правильного и эффективного правоприменения.

Таким образом, очевидно, что субъект преступления не идентичен в ст. 198 и 199 УК РФ: в первом случае им выступает физическое лицо, лично являющееся плательщиком налога, а во втором случае – налогоплательщик и лицо, подлежащее привлечению к уголовной ответственности не совпадают.

Субъективная сторона преступления выражена в форме прямого умысла на искажение сведений, включаемых в бухгалтерскую или налоговую документацию, а равно умышленное не предоставление декларации для целей контроля за исчислением и уплатой налога.

Привлечение к ответственности по рассматриваемому составу преступления в случае, если форма вина субъекта – неосторожность, - невозможно.

3.3. Квалифицирующие признаки состава преступления

В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов (сборов), то его действия при наличии к тому оснований квалифицируются: совокупность нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 199 УК РФ.

Когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов (сборов) осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 198 или ст. 199 и ст. 327 Уголовного кодекса РФ.

Квалификация при наличии личного мотива совершения преступления.

Значительные трудности при квалификации возникают при установлении личного мотива совершения преступления. Основные возникающие проблемы выделены ранее.

В настоящем разделе мы выделяем данную проблему как одну из наиболее насущных и требующей скорейшего вмешательства уже не высшего правоприминителя, а самого законодателя. Личный мотив имеет место не только, когда непосредственный исполнитель приобретает имущественную выгоду от невыполнения обязанностей налогового агента, но и его родственники не несут материальные потери. М. была осуждена по ст. 199.1 УК РФ за неисполнение обязанностей по перечислению сумм налога за работников: будучи руководителем, акционером которм являлся ее сын, она не произвела оплату налога, тем самым увеличив размер дивидендов, который подлежал выплате ее сыну.

По поводу налоговых преступлений в доктрине существуют споры относительно возможности применения принципа обратной силы закона при случаях изменения налогового законодательства, в результате которого изменяется объем обязательств. Указанная проблема возникает также и в практическом правоприменении.

Существует позиция, что изменение налогового закона, посредством которого улучшается положение налогоплательщика, не имеет какого-либо влияния на вынесение приговора по уголовному делу. Например, профессор Б.В. Волженкин придерживается позиции, что следует применять принцип «закон обратной силы не имеет» при изменении налогового закона в лучшую для налогоплательщика сторону [Волженкин, с. 667].

В судебно-следственной практике также не сложилось единого подхода по данной проблеме, что, безусловно, негативно, сказывается на правоприменительном процессе.

Так, Х. (руководитель) и Р. (бухгалтер) признаны виновными в совершении преступления, предусмотренного по ч. 1 ст. 199 УК РФ. Х. и Р. организовали преступную схему, которая заключалась в следующем: оплата труда всех работников организации была разделена на две части: «белая», с которой уплачивались все положенные налоги и «серая», которая выдавалась «в конвертах» и с которой по понятным причинам налоги не платились. Р. И

х. было вменено представление деклараций, содержащих заведомо ложные сведения и невыполнение обязанностей налогового агента.

Квалифицирующим признаком налогового преступления является особая крупность, порядок определения которой установлен п. 2 примечания к норме ст. 199 УК РФ.

Согласно ей, указанный признак должен обладать соответствующими свойствами на протяжении трех финансовых лет. Указанные показатели, как представляются, могут быть установлены налоговым органом и включены в сообщение о преступлении, передаваемое в правоохранительные органы, или посредством финансово-экономической экспертизы.

Таким образом, квалифицирующие признаки налогового преступления связаны с определением критерия особой крупности, порядок которого определяется согласно п. 2 примечания к ст. 199 УК РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговое преступление является общественно опасным преступлением в экономической сфере, опасность которого заключается в неисполнении конституционной обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

В работе исследовались преступления, предусмотренные ст. 198 УК РФ (уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов) и ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией-плательщиком страховых взносов).

В ходе проведенного исследования были сделаны следующие выводы:

1. Анализ судебной практики позволяет установить, что штраф является наиболее распространенным видом наказания за преступления в области налогообложения: он назначается более, чем в 90% случаев, при этом в подавляющем большинстве штраф назначается в сумме 100 000 руб., при ущербе, нанесенному государству, в размере 2 700 000 руб. и более, и 15 000 000 руб. и более соответственно.

В указанном анализе очевидно, что размер ответственности несоразмерен потенциальным негативным последствиям и общественной опасности, которые наступят в результате совершения преступления.

Представляется закономерным соотношение суммы штрафа с размером вреда, причиненного бюджету: размер штрафа должен составлять не менее 10% и не более 20% от суммы причиненного вреда.

Указанные изменения должны быть внесены как в части 1 статей 198, 199 УК РФ, так и в части 2.

Такой подход позволит не только сделать преступление более «материальным» и более «реальным», что, безусловно, напрямую влияет на профилактику преступлений, но и позволит соотносить вред, причиненный бюджету, с реальным финансовым возмещением такого вреда.

2. Проблема незначительности наказания за преступления, причиняющие вред бюджетным интересам, так же отражается на и других взаимосвязанных уголовно-правовых институтах.

Так, это напрямую влияет на сроки давности по привлечению лица к преступлениям, предусмотренным ст. 198, 199 УК РФ.

Положения ст. 15, 78 УК РФ предусматривают, то преступления небольшой тяжести преследуются в течение двух лет с момента совершения преступления.

Вместе с тем, чаще всего обстоятельства совершения налоговых преступлений выявляются в ходе проведения мероприятий налогового контроля, в рамках которых исследуются три последних года деятельности проверяемого лица.

Следовательно, когда обстоятельства совершения преступления становятся известны и обнародованы правоохранительным органам, сроки давности привлечения лица к уголовной ответственности уже могут истечь, что влечет за собой необоснованную безнаказанность неограниченного круга лиц.

Указанное порождает необходимость увеличения наказания за указанное преступление, так как увеличение срока лишения свободы (до 4 лет) позволит существенно расширить период, в течение которого преступления считаются общественно опасными.

Это также отвечает принципам соразмерности наказания, так как минимальный ущерб, который наносится государству в результате уклонения от уплаты налогов и сборов, составляет более двух миллионов рублей.

3. Возможность уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, как показывает анализ судебной практики, связана не только с манипуляциями, связанными с налоговыми декларациями (что является диспозицией ст. 198 и 199 УК РФ сейчас) – рассматриваемые преступления совершаются лицами разнообразными способами, и в действительности перечислить все возможные способы совершения преступления невозможно.

Следовательно, закономерным разрешением рассматриваемой коллизии является расширение предмета преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ, не конкретизируя способ уклонения от уплаты обязательных взносов.

Отсутствие конкретизации способа совершения преступления позволит включить в новый состав ст. 198 и ст. 199 РФ действия злоумышленников, которые ранее не охватывались ей, однако, в действительности причиняли общественную опасность.

На основании изложенного, предлагается следующая редакция диспозиции ч. 1 ст. 198 УК РФ: «уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов, которое приводит к уменьшению налогооблагаемой базы, совершенное в крупном размере, наказывается ...»;

А также редакция диспозиции ч. 1 ст. 199 УК РФ: «уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов, которое приводит к уменьшению налогооблагаемой базы, совершенное в крупном размере, наказывается ...».

4. Представляется целесообразным совершенствование уголовного законодательства в части его упрощения и исключения дублирующих норм. Указанные недостатки юридической техники создают разночтения, и не способствуют соблюдения принципа единообразия судебной практики.

Согласно ч. 1 ст. 76.1 НК РФ лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198 - 199.1, 199.3, 199.4 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме. Такая же норма содержится в пункте 2 Примечания к ст. 198 и 199 УК РФ.

В этой связи, представляется целесообразным исключение из норм УК РФ пункта 2 Примечания к статьям 198 и 199 УК РФ, так как указанные пункты примечания дублируют правило, содержащееся в ч. 1 ст. 76.1 УК РФ.

Исключение подлежит именно пункт 2 Примечания, так как норма ч. 1 ст. 76.1 УК РФ является общей. Более того, исключение данной части повлечет за собой нарушение структуры и логики статьи, так как она содержит в себе несколько частей.

5. Денежные средства, незаконно присвоенные при совершении налоговых преступлений, по действующему правовому регулированию остаются у лица, незаконно их присвоившего.

В этой связи эффект уголовно-правового регулирования посредством введения составов налоговых преступлений не достигается, так как ущерб, причиненный государству, не компенсируется.

В этой связи, целесообразно применение норм о конфискации (ст. 104.1 УК РФ) к денежным средствам, присвоенным субъектами налогового преступления.

В этой связи, в пп. а) ч. 1 ст. 104.1 УК РФ в перечень составов, по которым допускается конфискация незаконно присвоенного имущества, следует включить ст. 198, 199 УК РФ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты.

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.: по состоянию на 01.12.2020 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации : федеральный закон № 51-ФЗ от 30.11.1994 г.: по состоянию на 01.12.2020 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон № 63-ФЗ от 13.06.1996 г.: по состоянию на 01.12.2020 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 : по состоянию на 01.12.2020 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 : по состоянию на 01.12.2020 // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
6. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации: федеральный закон № 54-ФЗ от 22.05.2003: по состоянию на на 01.12.2020 // Собрание законодательства РФ. 2003. N 21. Ст. 1957.
7. О бухгалтерском учете: федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011: по состоянию на 01.12.2020 // Собрание законодательства РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.
8. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федеральный закон № 156-ФЗ от 29.06.2015 // Собрание законодательства РФ. 2015. № 27. Ст. 3947.

9. О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан): федеральный закон N 422-ФЗ от 27 ноября 2018 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2018. N 49 (часть I). Ст. 7494.

10. Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации: указ Президента РФ № 306 от 11.03.2003 // Собрание законодательства РФ. 2003. № 12. Ст. 1099.

11. О внесении изменений в государственную программу Российской Федерации «Экономическое развитие и инновационная экономика» и признании утратившими силу постановления Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2014 г. N 1605 и отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации: постановление Правительства РФ № 110 от 11.02.2019 // Собрание законодательства РФ. 2019. № 7 (часть II). Ст. 641.

Специальная литература.

12. Авжиев Г.К. Понятие и система налоговых преступлений в законодательстве России // Вопросы науки и образования. 2018. №24 (36). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-sistema-nalogovyh-prestupleniy-v-zakonodatelstve-rossii> (дата обращения: 29.11.2020).

13. Бажанов С.В. Влияние используемого понятийного аппарата на исчисление сроков давности уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоги. 2020. № 3. С. 35 - 38.

14. Бажанов С.В. Исчисление сроков давности уголовной ответственности за преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 (199.3 и 199.4) Уголовного кодекса Российской Федерации // Налоги. 2020. № 4. С. 27 - 32.

15. Балюк З.И., Розовская Т.И. Реализация уголовной политики государства в сфере налогообложения Следственным комитетом Российской Федерации // Российский следователь. 2014. № 14. С. 53-56.

16. Бен-Акил А.Х. Налоговые преступления по российскому уголовному праву: уголовно-правовой и криминологический аспекты: 12.00.08: Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право: автореф. дис. канд. юрид. наук. Москва, 2008. 34 с.

17. Бойко А.И. Преступное бездействие. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. 320 с.

18. Бугаевская Н. О. Некоторые проблемы совершенствования законодательства о противодействии налоговым преступлениям // Молодой ученый. 2011. № 5 (28). С. 57-60.

19. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2007. 711 с.

20. Волкова О.В., Дроздова Е.А. Ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов в России и за рубежом // Налоги. 2020. № 4. С. 37 – 39.

21. Воробьев С.Д. Противодействие преступлениям и правонарушениям в налоговой сфере // Законность. 2013. №3. С. 18-21.

22. Глебов Д.А., Ролик А.И. Налоговые преступления и налоговая преступность. Санкт-Петербург: Юридический центр, 2005. 440 с.

23. Горобец Д.Г. Правовое и экономическое значение изменения порядка определения крупного и особо крупного размеров неуплаченных налогов в статьях 198, 199 и 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации // Налоги. 2020. № 4. С. 32 - 36.

24. Григорьев В.А., Кузнецов А.В. Проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам объекта и объективной стороны. Москва: [б.и.], 2014. 114 с.

25. Григорьев В.А. Предмет налоговых преступлений // Уголовное право. 2004. № 1. С. 18-19.
26. Ефимичев П.С., Ефимичев С.П. Налоговые преступления и проблемы борьбы с ними // Журнал российского права. 2008. № 8. С. 87-90.
27. Ефимов И.А., Токарев Д.С. Об истории становления норм, предусматривающих уголовную ответственность за совершение налоговых преступлений // Вестник Воронежского института МВД России. 2015. №3. С. 89-101.
28. Искаков С.Е. Проблемы применения норм о налоговых преступлениях // Юридический мир. 2013. №10. С. 38-41.
29. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): 12.00.08: Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право: автореф. дис. канд. юрид. наук. Москва, 1995. 34 с.
30. Каменева А.Н. Общественно опасные последствия в нормах о преступлениях в сфере экономической деятельности: проблемы отражения в законе // Lex russica. 2020. № 5. С. 53 - 63.
31. Караханов А.Н. Проблемы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организаций. Москва: Изд-во МСХА, 2013. 213 с.
32. Куликова О.Н. Проблемные вопросы при рассмотрении сообщений о налоговых преступлениях и расследовании уголовных дел данной категории // Российский следователь. 2015. № 1. С. 17-21.
33. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. Москва: Юристъ, 2011. 496 с.
34. Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. Москва: Первая образцовая типография, 2000. 351 с.
35. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования). Москва: ЮрИнфоР-Пресс, 2011. 284 с.

36. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики : авторский комментарий к уголовному закону (раздел VIII Уголовного кодекса Российской Федерации). Москва: Волтерс Клувер, 2006. 413 с.

37. Лапшин В.Ф Назначение наказания за налоговые преступления // Человек: преступление и наказание. 2015. №1 (88). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/naznachenie-nakazaniya-za-nalogovye-prestupleniya> (дата обращения: 29.11.2020).

38. Лафитский В.И., Семькина О.И. Уголовная ответственность юридических лиц в отечественном законодательстве // Журнал российского права. 2014. № 2. С. 47-51.

39. Магомедов Д. Особенности квалификации налоговых преступлений // Законность. 2003. № 2. С. 37-42.

40. Макаров А.В., Северинова Е.Д. К вопросу о моменте окончания налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации // Финансовое право. 2020. № 8. С. 39 - 42.

41. Малахова В.Ю. Актуальные проблемы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов физических лиц и организаций в условиях экономического кризиса в России // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. №6 (22). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-ugolovnoy-otvetstvennosti-za-uklonenie-ot-uplaty-nalogov-fizicheskikh-lits-i-organizatsiy-v-usloviyah-ekonomicheskogo> (дата обращения: 09.05.2020).

42. Махкамов О.М. Определение объекта и предмета преступления при квалификации уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей // Налоги. 2015. № 1. С. 10-14.

43. Назаренко Б.А. Уголовная ответственность юридических лиц за налоговые преступления. // Российский следователь. 2015. № 14. С. 34-35.

44. Налоговые преступления. / Под ред. О.Ш. Петросян. Москва: Волтерс Клувер, 2009. 117 с.

45. Наумов А.В. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. Москва: Юридический центр, 2010. 350 с.
46. Панкратьев А.Н. Статистическая характеристика налоговых преступлений // Закон и право. 2020. №11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statisticheskaya-harakteristika-nalogovyh-prestupleniy> (дата обращения: 29.11.2020).
47. Парфенова М.В., Великая Е.В. Сложности выявления и расследования преступлений в сфере налогообложения // Законность. 2013. № 3. С. 16-19.
48. Понкратова Р. А. Понятие и признаки налоговых преступлений / Р. А. Понкратова // Молодой ученый. 2019. № 50 (288). С. 556-558.
49. Прошин В.М. Меры профилактики налоговых преступлений // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2018. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mery-profilaktiki-nalogovyh-prestupleniy> (дата обращения: 29.11.2020).
50. Радченко В.И. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. Москва: Юрайт, 2008. 1124 с.
51. Савченко М.М. Вопросы взыскания с физических лиц ущерба, причиненного государству в результате уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией (ст. 199 УК РФ) // Налоги. 2020. № 1. С. 46 - 48.
52. Сальников А.В., Щепельков В. Ф., Ермолаева Н.А. Разъяснения Пленума Верховного Суда Российской Федерации о субъекте налоговых преступлений // Криминалистика. 2012. № 2 (11). С. 27-34.
53. Самаруха В.И., Самаруха А.В., Самаруха И.В. Проблемы противодействия налоговым преступлениям // Всероссийский криминологический журнал. 2018. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-protivodeystviya-nalogovym-prestupleniyam> (дата обращения: 10.09.2020).

54. Соловьев И.Н. Проблемные вопросы исчисления доли неуплаченных налогов при расследовании преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ // Российский следователь. 2019. № 6. С. 52 - 54.

55. Сиюхов А.Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея): специальность 12.00.08: Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право: автореф. дис. канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. 29 с.

56. Смирнова Н.Н. Понятие и признаки налогового преступления // Налоги-журнал. 2006. № 2. С. 46-53.

57. Соловьев И.Н. Налоговые преступления: специфика выявления и расследования. М.осква: ИНФРА-М, 2016. 89 с.

58. Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов // Главбух. 2000. № 6. С. 42-46.

59. Соничев А. Уголовное преследование по налоговым преступлениям // Консультант. 2012. №7. С. 52.

60. Толкаченко А.А. Современные особенности реализации норм об освобождении от уголовной ответственности и наказания // Судья. 2020. № 8. С. 18 - 27.

61. Уголовное право / Под ред. Н.И. Ветрова. Москва: Новый Юрист, 2008. 753 с.

62. Уголовное право. Особенная часть. / Под. ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новоселова. Москва: Волтерс Клувер, 2008. 633 с.

63. Уголовное право России. Общая и Особенная части. / Под ред. В. П. Ревина. Москва: Юстицинформ, 2016. 580 с.

64. Уголовное право России. Части Общая и Особенная. / Под ред. А.И. Рарога. – Москва: Проспект, 2020. 690 с.

65. Уголовное право Российской Федерации. / Под ред. М.П. Журавлева, С.И. Никулин. Москва: Проспект, 2011. 784 с.

66. Уголовное право Российской Федерации. Общая часть / Под ред. В.С. Комиссарова, Н.Е. Крыловой, И.М. Тяжковой. Москва: Статут, 2012. 593 с.
67. Уголовное право Российской Федерации. Общая часть / Под ред. Л.В. Иногамовой-Хегай, А.И. Рарога, А.И. Чучаева. Москва: ИНФРА-М, 2009. 451 с.
68. Улезько С.И. Понятие налогового преступления // Философия права. 2012. №3 (52). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovogo-prestupleniya> (дата обращения: 29.11.2020).
69. Учебно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под. ред. А.Э. Жалинский. Москва: Эксмо, 2006. 1088 с.
70. Фесенко Е. Объект преступления с точки зрения ценностной теории // Уголовное право. 2013. №3. С. 70-74.
71. Филиппова К.И. Срок давности привлечения лица к уголовной ответственности за налоговые преступления // Традиции и новации в системе современного российского права. 2014. № 9. С. 67-72.
72. Филиппова К.И. Сроки давности для налоговых преступлений // Налоги. 2015. №4. С. 45-49.
73. Филиппова К.И. Проблема применения преюдиции при привлечении лица к уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоги и налогообложение. 2016. №3. С. 13-18.
74. Филиппова К.И. Уголовная ответственность за налоговые преступления: межотраслевые связи: 12.00.08: Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право: дис. канд. юрид. наук. Москва, 2017. 356 с.
75. Хаванова И.А. Налоговые правонарушения и преступления: модели возбуждения преследования и особенности производства // Финансовое право. 2015. № 2. С. 53-56.

76. Хорошилов С.А. Дифференциация и индивидуализация уголовной ответственности за налоговые преступления: специальность 12.00.08: Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право: автореф. дис. канд. юрид. наук. Челябинск, 2007. 284 с.

77. Шапиро Л.Г. О способах совершения налоговых преступлений // Информационная безопасность регионов. 2016. №1 (22). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-sposobah-soversheniya-nalogovyh-prestupleniy> (дата обращения: 29.11.2020).

Судебная практика.

78. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции: постановление Конституционного Суда Российской Федерации № 20-П от 17.12.1996 // Российская газета. 1996. № 247.

79. По делу о проверке конституционности положения ст. 199 УК РФ в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова: постановление Конституционного Суда Российской Федерации № 9-П: от 27.03.2003 // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

80. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина С. на нарушение его конституционных прав судебным решением Определение Конституционного Суда Российской Федерации № 123-О-О от 21.02.2014 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: www.consultant.ru (дата обращения 01.10.2020).

81. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: постановление Пленума Верховного Суда РФ № 48 от 26.11.2019 // Бюллетень Верховного суда РФ. 2020. № 1.

82. Апелляционное определение Верховного суда Республики Саха (Якутия) от 16 июля 2015 года по делу № 33-3454/2015 // Архив Верховного суда Республики Саха (Якутия), 2015.

83. Кассационное определение Пермского краевого суда от 21.09.2011 по делу № 22-7334/2012 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

84. Апелляционное постановление Архангельского областного суда № 22-2504/2019 от 04.09.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

85. Апелляционное определение Тверского областного суда № 22-1821/2019 от 17.10.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

86. Апелляционное определение Ставропольского краевого суда № 22-5861/2019 от 15.11.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

87. Приговор Якутского городского суда от 03 марта 2010 по делу № 2-9683/2010 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

88. Приговор Красносельского районного суда Костромской области от 7 мая 2010 г. по делу № 2-37/2007 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

89. Приговор Троицкого суда г. Москвы от 15 августа 2017 года по делу № 2-234/2017 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

90. Постановление Пролетарского районного суда г.Твери № 1-107/2019 от 30.08.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

91. Приговор Трусовского районного суда г. Астрахани № 1-312/2019 от 03.09.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

92. Постановление Ворошиловского районного суда г.Ростова-на-Дону № 1-578/2019 от 05.09.2019 г. // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

93. Приговор Сыктывкарского городского суда Республики Коми № 1-537/2019 от 09.09.2019 г. // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

94. Постановление Заельцовского районного суда г. Новосибирска № 1-341/2019 от 13.09.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

95. Приговор Октябрьского районного суда г. Красноярска № 1-347/2019 от 16.09.2019 г. // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

96. Постановление Малгобекского городского суда Республики Ингушетии № 1-119/2019 от 19.09.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

97. Постановление Промышленного районного суда г. Смоленска № 1-162/2019 от 20.09.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

98. Приговор Трусовского районного суда г. Астрахани № 1-310/2019 от 20.09.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.06.2020).

99. Постановление Промышленного районного суда г. Ставрополя № 1-1061/2019 от 25.09.2019 г. // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

100. Приговор Мирнинского городского суда Архангельской области № 1-43/2019 от 11.10.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

101. Постановление Павловского районного суда Краснодарского края № 1-155/2019 от 25.11.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

102. Постановление Волгодонского районного суда Ростовской области № 1-731/2019 от 29.11.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

103. Постановление Кировского районного суда г. Екатеринбурга №1-697/2019 от 30.12.2019 // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

104. Приговор Курганского городского суда № 1-145/2020 от 22 января 2020 г. // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

105. Постановление Ленинского районного суд г. Махачкалы Республики Дагестан № 1-1690/2020 г. от 24 января 2020 года // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

106. Приговор Ипатовского районного суда Ставропольского края № 1-24/2020 от 24 января 2020 года // Судакт.ру. URL: Sudact.ru (дата обращения 01.08.2020).

107. Данные судебной статистики: Судебный департамент при Верховном суде Российской Федерации // URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=5> (дата обращения 05.05.2020 г.).