

Проблемы квалификации преступлений в сфере налогообложения

А. В. Солонишкин

Волго-Вятский институт (филиал) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), г. Киров, Российская Федерация, a-solonic@yandex.ru

Аннотация. Данная научная статья направлена на выявление проблемных вопросов в сфере регулирования налоговых преступлений и предложение их решения. При проведении исследования авторы руководствовались методами научного познания: объективность, всесторонность, единство теории и практики, системно-структурный анализ, сравнительно-правовой и формально-юридический методы. В современном Российском государстве существует проблема уклонения от уплаты налогов. Она является одной из наиболее злободневных экономических проблем, с которыми сталкиваются как государство, так и бизнес. В современной уголовно-правовой науке квалификация налоговых преступлений представляет собой значительную трудность. Связано это с недостаточной регламентацией законодательства, определением состава налоговых преступлений. Данная проблема анализируется по ходу исследования выбранной темы. Кроме того, обращается внимание на актуальную судебную практику в части привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений. В заключение делается вывод о том, что уголовное законодательство в сфере регулирования налоговых преступлений нуждается в совершенствовании ввиду недостаточной регламентации уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений.

Ключевые слова: проблемы уголовного права и криминологии, налоговое преступление, состав налоговых преступлений, уклонение от уплаты налогов, проблема квалификации налоговых преступлений, признаки налоговых преступлений

Благодарности: научная статья выполнена при поддержке научного руководителя доцента кафедры уголовного права и криминологии Волго-Вятского института (филиала) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), г. Киров, кандидата юридических наук Ветошкиной Екатерины Дмитриевны.

Для цитирования: Солонишкин А. В. Проблемы квалификации преступлений в сфере налогообложения // Юридический вестник ДГУ. 2024. Т. 52, № 4 (72). С. 114–122. DOI: 10.21779/2224-0241-2024-52-4-114-122

Original article

Problems of qualification of crimes in the field of taxation

Aleksey VI. Solonichkin

Volgo-Vyatka Institute (branch) O. E. Kutafin University (MSAL), Kirov, Russian Federation, a-solonic@yandex.ru

Abstract. This scientific article is aimed at identifying problematic issues in the field of regulation of tax crimes and proposing solutions to them. During the research, the authors were guided by the methods of scientific cognition: objectivity, comprehensiveness, unity of theory and practice, system-structural analysis, comparative legal and formal legal methods. In the modern Russian state, there is a problem of tax evasion. It seems to be one of the most pressing and serious economic problems faced by both the state and business. In modern criminal law science, the qualification of tax crimes is a significant difficulty. This is due to insufficient regulation of legislation and the definition of tax crimes. This problem is analyzed in the course of the study of the chosen topic. In addition, attention is drawn to current judicial practice in terms of criminal prosecution for tax crimes. In conclusion, it is concluded that criminal legislation in the field of regulation of tax crimes needs to be improved due to insufficient regulation of criminal liability for tax crimes.

Keywords: problems of criminal law and criminology, tax crime, the composition of tax crimes, tax evasion, the problem of qualification of tax crimes, signs of tax crimes

Acknowledgments: the scientific article was carried out with the support of the scientific supervisor Associate Professor at the Department of Criminal Law and Criminology Volgo-Vyatka Institute (branch) O. E. Kutafin University (MSAL), Kirov, Candidate of Law Vetoshkina Ekaterina Dmitrievna

For citation: Solonichkin A. VI. Problems of qualification of crimes in the field of taxation. *Yuridicheskii vestnik DGU = Law Herald of DSU*, 2024, vol. 52, no. 4 (72), pp. 114–122. DOI: 10.21779/2224-0241-2024-52-4-114-122. (In Russ.).

Все органы государственной власти осуществляют свои функции в разных сферах, используя финансовые ресурсы, формируемые, в том числе, за счет налоговых поступлений. Налоги играют ключевую роль в бюджете всех уровней. Таким образом, тщательное законодательное регулирование поступления этих платежей способствует прогрессу государства на всех уровнях жизни. Однако некоторые лица могут, пренебрегая нормативными актами, способствовать снижению налоговых поступлений в государственный бюджет через так называемую «оптимизацию» налогов. Для борьбы с такими деяниями в УК РФ были введены статьи, касающиеся налоговых преступлений.

В современной уголовно-правовой науке квалификация налоговых преступлений представляет собой значительную трудность. В первую очередь, это связано с проблемами определения элементов (признаков) состава преступления в сфере налогообложения, что создает неопределенность при толковании правовых норм. Отдельного внимания заслуживает вопрос определения субъектов уголовной ответственности, умышленности данных преступных деяний.

Эти вопросы редко обсуждаются специалистами в области уголовного права. В периодических научных изданиях трудно встретить мнения на эту тему. Не существует четкой и недвусмысленной позиции по данным вопросам ни в нормативных правовых актах, ни в Постановлениях Пленума Верховного суда РФ.

Возникшая ситуация вызывает неопределенность в толковании правовых норм и приводит к противоречиям в судебной практике.

В современном Российском государстве существует проблема уклонения от уплаты налогов. Она представляется одной из наиболее злободневных и серьезных экономических проблем, с которыми сталкиваются как государство, так и бизнес. Неуплата по налогам отрицательно сказывается на экономике страны, уменьшают ее финансовые ресурсы и приводят к уменьшению социальных программ и инфраструктурных инициатив.

Неуплата налогов в России остается актуальной проблемой на протяжении многих лет и затрагивает значительное число людей. По информации налоговых органов, в 2020 году общая сумма недоимки в сфере налогообложения превысила 1,5 триллиона рублей. Такая ситуация возникает вследствие низкой налоговой культуры в обществе, а также нежелания налогоплательщиков в полной уплате налоговых платежей [1].

Что касается научной новизны, то автором с учетом практического исследования выдвигается предложение по научному обоснованию видовых признаков налоговых преступлений.

Характерной чертой налоговых преступлений является то, что имеет место непередача или неполное перечисление части своего дохода или прибыли в бюджеты разных уровней в качестве налоговых поступлений. Это неблагоприятно сказывается на интересах всех граждан страны, по-

скольку фактически означает потерю доходов бюджета и создает угрозу финансовой устойчивости государства, подрывая основы его бюджета.

Общественная опасность преступлений в сфере налогообложения состоит в сознательном игнорировании гражданином своей конституционной обязанности, предусмотренной статьей 57 Конституции РФ, по уплате законно установленных налоговых платежей, что приводит к недостатку поступлений денежных средств бюджетную систему России и социальные фонды [2].

Закрепление в Конституции РФ данной обязанности определяет ее направленность обеспечения поступлений в соответствующий бюджет установленным законом налогов.

Своеобразной гарантией устойчивого порядка в сфере налогообложения является применение к виновным лицам государственных мер уголовно-правового характера в целях предупреждения, предотвращения и пресечения общественно опасных деяний, причиняющих огромный ущерб Российской Федерации, измеряемый миллионами, а зачастую и миллиардами рублей.

Преимущественно представляет интерес необходимость мобилизации средств в соответствующие бюджеты Российской Федерации в объеме, достаточном для реализации основных социально-экономических прав человека и гражданина, в связи с чем одним из основных требований эффективности борьбы с налоговыми преступлениями является их правильная квалификация.

Как отмечает К.В. Рылов, «сложность квалификации и недостатки в работе правоохранительных органов иногда приводят к серьезным ошибкам в классификации преступлений. На практике имеется значительное количество приговоров, которые были отменены или изменены из-за недостатков в уголовной квалификации» [3, с. 29].

Под сложностью квалификации вышеуказанный автор имеет в виду сложившуюся неопределенность в правовом толковании составов преступлений, предусматривающих ответственность за неисполнение законно установленной обязанности по уплате налогов. Она приводит к совершению ошибок со стороны следственных и судебных органов. В результате создается ситуация вынесения противоречивых приговоров, что приводит к отсутствию единообразия судебной практики по данному вопросу. При таком значении данного выражения авторы вынуждены согласиться с данным утверждением.

Для исследования вопросов, связанных с налоговыми преступлениями, следует дать определение термину «налоговое преступление». Важно отметить, что официальное определение данного понятия отсутствует в нормативно-правовых актах.

Определение понятия «налоговое преступление» дают А.Г. Гараев, Р.А. Иксанов, Э. Янгазина. По их мнению, «это виновно совершенное общественно опасное деяние, которое посягает на публичный порядок налогообложения и бюджетные

интересы государства в данной сфере, запрещенное уголовным законом» [4, с. 267].

С данным определением трудно согласиться, ведь не только налоговые преступления посягают на бюджетные интересы государства. Например, непосредственным объектом нецелевого расходования бюджетных средств также являются общественные отношения, касающиеся интересов государства в сфере бюджетной политики. Вышеуказанная точка зрения позволяет относить к налоговым преступлениям довольно много составов преступлений, которые посягают на экономическую сферу в целом, а не на налоговые правоотношения.

А.Г. Кот под налоговыми преступлениями понимает предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно опасные умышленные деяния (действия или бездействие), посягающие на правоотношения в сфере налогообложения [5, с. 23].

Данная точка зрения представляется более правильной. Именно наличие признака непоступления в бюджет налогов должно отражать сущность понятия «налоговое преступление».

Также в обоснование вышеуказанной позиции необходимо выделить обособленную группу налоговых преступлений. Стоит отметить, что существуют сложности в понимании содержания и определения видов налоговых преступлений. Связано это с тем, что УК РФ не содержит обособленную главу, состоящую из данной категории преступлений. Проведя анализ доктрины уголовного права, представляется возможным выделить два наиболее распространенных подхода в отношении содержания понятия «налоговое преступление». Эти точки зрения подразумевают данные деяния в узком и широком смысле.

Сторонники первого (узкого) подхода к налоговым преступлениям относят противоправные деяния, ответственность за совершение которых устанавливается в ст. 198-199.2 УК РФ. Так, М.И. Середа под налоговыми преступлениями понимает «деяния, совершаемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц» [6, с. 52]. Данную точку зрения в своей научной работе поддерживает С. В. Шумский, который соглашается с вышеуказанной точкой зрения [7, с. 180].

Представители широкого подхода предлагают включать в состав налоговых преступлений всю совокупность преступных деяний, совершение которых причиняет вред общественным отношениям, урегулированным нормами налогового законодательства.

Ученые А.П. Зрелов и М.В. Краснов к налоговым преступлениям, помимо общественно опасных деяний, запрещенных ст. 198-199.2 УК РФ, относят также уклонение от уплаты таможенных

платежей, взимаемых с организаций или физических лиц, совершенное в крупном размере (ст. 194 УК РФ), и общественно опасные деяния, связанные с созданием юридического лица с вымышленной целью для получения под его прикрытием налоговых льгот [8, с. 72].

По нашему мнению, понимание налоговых преступлений в узком смысле является более правильным. Узкий подход представляется традиционным для отечественной доктрины уголовного права. Согласно данному подходу центральное место в системе налоговых преступлений занимают преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов. Сторонники же иной точки зрения включают в состав налоговых преступлений перечень общественно опасных деяний, запрещенных уголовным законодательством, что, по сути, не является правильным.

Таким образом, к категории налоговых преступлений, относятся составы, которые предусмотрены соответствующими статьями 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ [9].

Разбор состава налоговых преступлений следует начинать с объекта преступления – общественных отношений, на которые осуществляется преступное посягательство. В теории уголовного права выделяют родовой, видовой и непосредственный объект преступления.

Подробную характеристику объекта преступлений в сфере налогообложения дает Д.А. Завьялова: «Родовой объект налоговых преступлений – совокупность общественных отношений в области экономики. Видовой объект налоговых преступлений – совокупность общественных отношений в сфере экономической деятельности. Непосредственный объект данной группы преступления – это общественные отношения, касающиеся обязанности налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги» [10, с. 16].

Определение родowego и видowego объекта данной категории преступлений, приведенное Д.А. Завьяловой, не вызывает сомнений. Как отмечает А.В. Наумов, «родовой объект представляет собой группу однородных благ (интересов), на которые посягает однородная группа преступлений. В основу деления Особенной части УК на разделы положен родовой объект. Видовым объектом являются интересы, на которые посягают преступления, нормы об ответственности которых располагаются в пределах одной главы» [11, с. 84].

Что касается определения непосредственного объекта, то более правильным будет определение, предложенное В.Б. Боровиковым. По его мнению, непосредственным объектом налоговых преступлений выступают «общественные отношения, касающиеся финансовых интересов государства, налоговой системы и порядка уплаты налогов». Данное определение более точно характеризует отношения, которым наносится вред от совершенного

налогового преступления. Акцент при характеристике непосредственного объекта должен быть сделан не на налогоплательщике, а на государственных интересах [12, с. 184].

В зависимости от объекта преступления можно отграничивать налоговые преступления от смежных составов преступления.

Переходя к объективной стороне налоговых преступлений, необходимо отметить, в первую очередь, способы совершения преступного деяния. Кроме того, отдельно учитывается размер имущественного ущерба (крупный или особо крупный).

В науке уголовного права существует точка зрения о том, что преступления в сфере налогообложения являются длящимися или продолжаемыми. Обоснованием служит довод о том, что наряду с размером налоговой недоимки (ущербом) учитывается, в течение какого времени налоги незаконно не уплачиваются в бюджет. По действующему законодательству данный период составляет три последовательных финансовых года.

Однако в противовес данной точке зрения Л.В. Иногамова-Хегай в своих работах утверждает: «Благодаря законодательному установлению четких сроков, такие преступления могут рассматриваться как завершенные по истечении этих сроков. Это означает, что если в следующем году субъект снова совершит аналогичное правонарушение, нарушающее законные предписания УК РФ, то это будет уже не длящееся или продолжаемое преступление, а совершенно новый состав, отдельный от предыдущего» [13, с. 151].

По нашему мнению, данная точка зрения является наиболее приоритетной. В российском законодательстве определен срок налогового периода. Поэтому каждое повторное уклонение от исполнения обязанности по уплате налоговой недоимки необходимо квалифицировать как самостоятельное деяние, иначе будут нарушены принципы назначения наказания (соразмерность и справедливость).

Исходя из буквального толкования положений статей, предусматривающих ответственность за преступления в сфере налогообложения, можно заключить, что объективная сторона данных деяний – уклонение от исполнения обязанности по уплате законно установленных налоговых платежей способами, указанными в соответствующих статьях УК РФ.

Поэтому можно выделить следующие объективные признаки преступлений в сфере налогообложения:

1. Действие, выраженное в непредставлении первичных налоговых документов, которые по налоговому праву подлежат обязательному представлению.

2. Бездействие, которое выражается во внесении в первичные налоговые документы заведомо ложных сведений.

Анализируя объективную сторону налоговых преступлений, ученые акцентируют внимание на

важности исследования новых способов их совершения. Эти способы появляются в результате изменений в налоговом законодательстве, связанных с прогрессом информационных технологий в данной сфере правоотношений.

К таким способам следует отнести: сотрудничество с контрагентами, в действительности не осуществляющими деятельность («фирмами-однодневками», «техническими компаниями»), привлечение родственников и иных взаимозависимых лиц, использование наличных денежных средств при применении «налоговых схем», искажение сведений в отчетных документах, игнорирование требований налоговых органов, фальсификация договоров и сопутствующих им документов.

Данные способы находят свое отражение и в судебной практике. Так, Малгобекский городской суд Республики Ингушетия квалифицировал, что исполнительный директор ООО Веджижев И.С. представил в ИФНС налоговую декларацию по НДС за I квартал 2013 года, в которую внес заведомо ложные сведения о наличии права на налоговые вычеты, хотя на самом деле он не имел такого права. В дальнейшем подсудимый продолжал аналогичные действия вплоть до 2014 года. В результате его преступной деятельности Веджижев И.С. уклонился от уплаты налогов в особо крупном размере на общую сумму 26330554 рубля. Его действия были квалифицированы по ст. 199 УК РФ [14].

Необходимо отметить, что невозможно обозначить исчерпывающий перечень способов совершения налоговых преступлений. Каждый год налогоплательщики придумывают всё более сложные способы оптимизации налогов и уменьшения своих налоговых обязательств. Это происходит на фоне внедрения электронного документооборота, применения современных информационных технологий, изменений в законодательстве и ряда других факторов.

Неопределенность способов совершения данной категории преступлений невозможно исправить путем внесения изменений в УК РФ или разработки Постановления Пленума ВС РФ. В данном случае решение проблемы видится в разработке следственными органами методических рекомендаций совместно с ФНС России, так как именно налоговые органы первыми видят, как налогоплательщики уклоняются от уплаты налогов.

При характеристике субъективной стороны преступлений в сфере налогообложения стоит отметить, что при квалификации данного деяния должна быть установлена вина в виде прямого умысла, направленного на преднамеренное нежелание лица выполнять законно установленные налоговые обязательства. Умысел в данной категории преступлений доказывается при проведении налоговых проверок. Налоговый орган выявляет наличие в действиях налогоплательщиков необоснованной налоговой выгоды [15, с. 67].

Однозначное толкование данной категории еще в 2006 году дал Пленум Высшего арбитражного суда РФ. По его мнению, налоговая выгода – это такое обязательственное состояние налогоплательщика, при котором происходит уменьшение его налогового бремени при использовании неисчерпывающего списка действий. Также в данном документе указывается на то, что степень обоснованности зависит от оценочных критериев, в число которых входит определение должной осмотрительности, разумность действий, согласованность действий нескольких налогоплательщиков, а также экономическая целесообразность [16].

В уголовно-правовом контексте этот термин в большей степени относится к описанию цели совершения налогового преступления, заключающейся в снижении налогового бремени для налогоплательщика.

Таким образом, только наличие прямого умысла является основанием для уголовной ответственности за совершение налогового преступления, наличие иной формы вины исключает привлечение налогоплательщика к уголовной ответственности.

Переходя к обсуждению субъекта данной категории преступлений, следует отметить, что субъектами преступлений в сфере налогообложения являются налогоплательщики. НК РФ в ст. 19 дает определение данному понятию. Так, налогоплательщики – это юридические лица, физические лица (в том числе имеющие статус индивидуального предпринимателя), которые несут обязанность по уплате законно установленных налоговых платежей.

Но, все ли налогоплательщики могут нести уголовную ответственность, в том числе за преступления в сфере налогообложения? Для ответа на данный вопрос, нужно определить, кто является субъектом преступления (в том числе – в сфере налогообложения) по уголовному закону.

Уголовное законодательство не дает в полной мере ответ на данный вопрос. Термин «субъект преступления» – положение, сформулированное научными исследователями уголовного права.

И.А. Подройкина дает следующее определение субъекта преступления: «субъект преступления – физическое лицо, способное нести уголовную ответственность в случае совершения им общественно опасного деяния, предусмотренного уголовным законом» [17, с. 174].

Данное понятие, по нашему мнению, является неполным, так как не раскрывает обязательные признаки субъекта, только при наличии которых лицо несет уголовную ответственность.

Наиболее полное определение дается в работе Ф. Б. Гребенкина и С. А. Юркова. По их мнению, «субъект преступления – вменяемое, физическое лицо, достигшее, установленного законом возраста, совершившее запрещенное Уголовным кодексом РФ, общественно опасное деяние. Субъект преступления характеризуется тремя обяза-

тельными признаками: физическое лицо, т. е. человек; возраст; вменяемость». Данное определение полностью соответствует нынешнему уголовному законодательству [18, с. 96].

Как было сказано выше, субъектом преступления в России признается только физическое лицо. Во многих зарубежных государствах, субъектом преступлений признаются и юридические лица, т.е. различные организации. В российской уголовно-правовой науке на эту тему также ведется дискуссия. Действительно, если признать юридическое лицо в качестве субъекта преступления, действие ряда базовых институтов уголовного права окажется под вопросом. Например, как быть с сознательным и волевым элементами вины? Юридическое лицо не обладает сознанием. По сути, это законодательная конструкция, обеспечивающая существование гражданского общества и развитие экономики. Какой структурный элемент обладает волей? Как быть с судимостью? Какие наказания применимы для юридического лица?

Кроме того, УК РФ связывает возможность наступления ответственности с наличием вины (умыслом или неосторожностью) по отношению к своим действиям или бездействия и наступившим последствиям. Осознание социальной значимости своего деяния и его последствий свойственно только человеку.

Поэтому с традиционным пониманием состава преступления разрешить данные вопросы не представляется возможным. В то же время, отдельные преступления фактически совершаются от имени и в интересах юридического лица. По той же ст. 199 УК РФ уклонение от уплаты налогов совершается в интересах юридического лица, а не отдельных физических лиц.

Но, наименования составов преступлений, предусмотренных ст. 199 и 199.2 УК РФ подразумевают совершение преступлений конкретно организацией. Диспозиция данных статей также предусматривает, что именно организация либо уклоняется от уплаты налогов, либо скрывает денежные средства или имущество.

Пленум ВС РФ в своем постановлении от 15.11.2016 г. № 48 частично исправил возникшую неопределенность и определил, что «в случае совершения преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности уголовную ответственность несет должностное лицо организации» [19].

Но, так как в российском уголовном праве организация не может быть субъектом преступления, следует изменить данные составы преступлений, предусмотренные ст. 199 и 199.2 УК РФ, и заменить «организации» на должностные лица организации».

Поэтому при действующем понимании состава преступления признание юридического лица в качестве субъекта преступления носит дискуссион-

онный характер. Не совсем ясен вопрос, касающийся уголовной ответственностью индивидуальных предпринимателей. С одной стороны, – это физическое лицо, а с другой – у него имеется ряд правомочий, присущих юридическому лицу. В настоящее время, практика признает таких лиц субъектами преступлений – физическими лицами.

Например, Среднеахтубинский районный суд прекратил уголовное дело в связи с истечением сроков давности в отношении Х., который, являясь индивидуальным предпринимателем, осуществлял деятельность по оказанию автотранспортных услуг по перевозке пассажиров, применяя единый налог на вмененный доход. Х. самостоятельно вел бухгалтерский и налоговый учет и составлял налоговые декларации по ЕНВД, куда вносил ложные сведения относительно величины физического показателя – «количество посадочных мест», занижая его, и, соответственно, внося ложные сведения о минимальных объемах исчисленного налога. Хотя Х. и являлся индивидуальным предпринимателем во время совершения преступления, он подлежит привлечению к ответственности как физическое лицо [20].

Стоит обратить внимание на то, что в составе юридического лица может осуществлять свою деятельность большое количество людей. Поэтому возникает вопрос: кого именно привлекают к уголовной ответственности за совершение предприятием преступления в сфере налогообложения?

В целях ответа на поставленный вопрос необходимо обратиться к судебной практике. Руководитель завода железобетонных конструкций проводил расчеты с контрагентами, умышленно минуя расчетные счета компании. Таким способом директор скрывал деньги от налогового органа, поскольку та выставила инкассовые поручения из-за налоговой недоимки. Так как организационно-распорядительные функции директора охватывали также вопрос об определении финансовой политики предприятия и единоличное разрешение вопроса распоряжения денежными средствами и имуществом предприятия, он был признан субъектом совершенного преступления. Суд квалифицировал действия директора по ст. 199.2 УК РФ (приговор Бежецкого городского суда Тверской области от 28.06.2023 г. № 1-1/2023) [21].

Ранее по ходу исследования был приведен пример из судебной практики, по которому субъектом преступления был признан бухгалтер компании.

По другому уголовному делу к уголовной ответственности были привлечены и руководитель, и главный бухгалтер юридического лица. Они не уплатили НДС на сумму более 35 млн. руб., создав фиктивные отношения с контрагентами по поставке запчастей для ремонта оборудования. Действия лиц квалифицировали по ст. 199 УК РФ. Их признали субъектами преступления, так как они могли на основании доверенности подписывать документы, представленные в налоговый орган. И директор, и главный бухгалтер умышленно создали фиктивный доку-

ментооборот в организации. Руководителю организации назначили наказание в виде штрафа в размере 400000 руб., бухгалтеру – 300000 руб. (приговор Ангарского городского суда Иркутской области от 15.03.2021 г. № 1-5/2021) [22].

Но почему в одном случае виновным становится директор, а в других – бухгалтер, а в некоторых случаях – сразу оба? Суд привлекает к уголовной ответственности того, кто знал, что совершает преступление, и его умысел доказан. Другой участник, который не был осведомлен о преступном посягательстве, будет привлечен к делу в качестве свидетеля. Это подтверждается приговором Правобережного районного суда г. Магнитогорска от 13.03.2023 г. № 1-6/2023). В данном деле была доказана вина директора юридического лица, а бухгалтер выступал свидетелем, так как «совершая действия, он не был осведомлен о преступных намерениях» [23].

Из вышеуказанного следует, что субъект преступлений в сфере налогообложения – специальный. Отличается он от общего субъекта наличием следующих признаков:

1. На субъект преступления должна быть возложена обязанность по исчислению и уплате законно установленных налоговых платежей.

2. Обязанности по уплате налоговых платежей должны возникать вследствие договорных или иных гражданских обязательственных отношений.

3. Специальный субъект должен занимать определенную должность в компании (если преступление совершается от имени юридического лица). Как показывает практика, чаще всего уголовной ответственности подлежат руководитель (директора) юридического лица либо же бухгалтер (главный бухгалтер) данной компании.

Таким образом, проблемы квалификации налоговых преступлений представляются авторам довольно актуальными ввиду их значимости для государственной экономики. Вопрос совершения данной категории преступлений продолжает представлять значительную угрозу для экономики страны. Это приводит к сокращению финансовых ресурсов государства, отрицательно сказывается на социальных программах и инфраструктурных инициативах, а также снижает уровень налоговой справедливости.

Очень важным представляется вопрос о точной квалификации данной категории преступлений. Все признаки данных составов должны быть четко регламентированы в уголовном законе в таком виде, чтобы правоприменитель не мог двояко толковать правовые нормы. Например, следовало бы изменить в составах преступлений, предусмотренных ст. 199, 199.2 УК РФ формулировку «организации» на «должностные лица организации».

Кроме того, ввиду постоянного появления новых способов уклонения от уплаты налогов предлагается разработка правовых актов на уровне сотрудничества следственных органов и ФНС Рос-

сии, так как внесение изменений в соответствующие статьи УК РФ никогда не сможет соответствовать актуальной действительности. Именно поэто-

му уголовное законодательство в сфере регулирования налоговых преступлений нуждается в совершенствовании.

Список источников

1. *Лысаченко И. С., Захарян А. В.* Налоговые преступления: неуплата налогов в России // *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. 2023. № 4-2 (79). С. 37-39.
2. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 г. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. *Рылов К. В.* К вопросу об актуальных проблемах квалификации преступлений // *Научный Татарстан*. 2010. № 1. С. 27-31.
4. *Иксанов Р. А., Гараев А. Г., Янгазина А. Э.* Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности // *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. 2018. № 4. С. 267-270.
5. *Кот А. Г.* Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 1995. 198 с.
6. *Серёда И. М.* Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 1998. 211 с.
7. *Шумский С. В.* Понятие налогового преступления. Место налоговых преступлений в системе преступлений в сфере экономики // *Право. Общество. Государство*. 2021. С. 180-183.
8. *Зрелов А. П., Краснов М. В.* Налоговые преступления. Москва: Статус-кво, 2014. 192 с.
9. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 04.08.2023). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. *Завьялова Д. А.* Налоговые преступления и их уголовно-правовое предупреждение // *Вопросы науки* 2024: Потенциал науки, достижения и перспективы развития. 2024. С. 15-22.
11. *Наумов А. В., Кибальник А. Г. [и др.]*. Уголовное право. Общая часть. Москва: Издательство Юрайт, 2024. 448 с. URL: <https://urait.ru/book/ugolovnoe-pravo-obschaya-chast-536359> (дата обращения: 06.08.2024).
12. *Боровиков В. Б., Смердов А. А.* Уголовное право. Особенная часть. 7-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2024. 505 с. URL: <https://urait.ru/book/ugolovnoe-pravo-osobennaya-chast-536930> (дата обращения: 06.08.2024).
13. *Иногамова-Хегай Л. В.* Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М, 2023. 407 с. URL: <https://znanium.ru/catalog/product/1969539> (дата обращения: 02.08.2024).
14. Приговор Малгобекского городского суда Республики Ингушетия № 1–102/2017 от 30.11.2017 по делу № 1–102/2017. URL: <https://sudact.ru/regular/doc/zdbK8fUEvwLv/> (дата обращения 03.08.2024)
15. *Исмаилов Э. Э.* Актуальные проблемы при определении субъективной стороны налоговых преступлений // *International law journal*. 2021. № 3. С. 66-71.
16. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. *Подройкина И. А.* Уголовное право. Общая часть. Семестр I: учебник для вузов. 6-е изд., перераб. и доп. Москва: издательство Юрайт, 2024. 307 с. URL: <https://urait.ru/book/ugolovnoe-pravo-obschaya-chast-semester-i-537442> (дата обращения: 04.08.2024).
18. *Гребенкин Ф. Б., Юрков С. А.* Теория и практика применения уголовного закона. Москва: Юрлитинформ, 2018. 527 с.
19. О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 15.11.2016 г. № 48. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
20. Постановление Среднеахтубинского районного суда Волгоградской области от 30.01.2020 № 1-3/20. URL: https://schekinlaw.ru/files/pdfs/sp_revnp_2020-01_2020-02.pdf (дата обращения: 04.08.2024).
21. Приговор Бежецкого городского суда Тверской области от 28.06.2023 № 1-1/2023. URL: https://bezhecky--twr.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&name_op=case&uid=f4fa5c59-ffe5-4529-a8d9-47d2875f9a4a&deloId=1540006&_caseType=0&_new=0&_doc=1&srv_num=1&_hideJudge=0 (дата обращения: 03.08.2024).

22. Приговор Ангарского городского суда Иркутской области от 15.03.2021 № 1-5/2021. URL: https://angarsky--irk.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=2&name_op=doc&number=280276048&delo_id=1540006&new=0&text_number=1 (дата обращения: 03.08.2024).

23. Приговор Правобережного районного суда г. Магнитогорска от 13.03.2023 № 1-6/2023. URL: https://magprav--chel.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=doc&number=500715264&delo_id=1540006&new=0&text_number=1 (дата обращения: 03.08.2024).

References

1. Lysachenko I. S., Zakharyan A. V. Nalogovyie prestupleniya: neuplata nalogov v Rossii [Tax crimes: tax evasion in Russia], *Mezhdunarodnyy zhurnal gumanitarnykh i yestestvennykh nauk [International Journal of Humanities and Natural Sciences]*, 2023, no 4-2 (79), pp. 37-39. (In Russ.).
2. Konstitutsiya Rossiyskoy Federatsii (prinyata vsenarodnym golosovaniyem 12.12.1993 s izmeneniyami, odobrennymi v khode obshcherossiyskogo golosovaniya 01.07.2020). [The Constitution of the Russian Federation (adopted by popular vote on December 12, 1993 with amendments approved during the all-Russian vote on July 1, 2020)]. Access from the ConsultantPlus legal reference system. (In Russ.).
3. Rylov K. V. K voprosu ob aktualnykh problemakh kvalifikatsii prestupleniy [On the issue of actual problems of crime qualification], *Nauchnyy Tatarstan [Scientific Tatarstan]*, 2010, no. 1, pp. 27-31. (In Russ.).
4. Iksanov R. A., Garayev A. G., Yangazina A. E. Nalogovyie prestupleniya: ponyatiye i mekhanizm privlecheniya k yuridicheskoy otvetstvennosti [Tax crimes: the concept and mechanism of bringing to legal responsibility], *Mezhdunarodnyy zhurnal gumanitarnykh i yestestvennykh nauk [International Journal of Humanities and Natural Sciences]*, 2018, no 4, pp. 267-270. (In Russ.).
5. Kot A. G. Ugolovnaya otvetstvennost za prestupleniya v sfere nalogoblozheniya [Criminal liability for crimes in the field of taxation]: Cand. Law Sci. diss. Moscow, 1995, 198 p. (In Russ.).
6. Sereda I. M. Ukloneniye ot uplaty nalogov: ugolovno-pravovyie i kriminologicheskiye aspekty [Tax evasion: criminal law and criminological aspects]: Cand. Law Sci. diss. Irkutsk, 1998, 211 p. (In Russ.).
7. Shumskiy S. V. Ponyatiye nalogovogo prestupleniya. Mesto nalogovykh prestupleniy v sisteme prestupleniy v sfere ekonomiki [The concept of a tax crime. The place of tax crimes in the system of economic crimes], *Pravo. Obshchestvo. Gosudarstvo [Right. Society. State]*, 2021, pp. 180-183. (In Russ.).
8. Zrelov A. P., Krasnov M. V. Nalogovyie prestupleniya [Tax crimes], Moscow, 2014, 192 p. (In Russ.).
9. Ugolovnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii ot 13.06.1996 № 63-FZ (red. ot 04.08.2023) [Criminal Code of the Russian Federation No. 63-FZ of June, 13, 1996 (as amended on August 04, 2023)]. Access from the ConsultantPlus legal reference system. (In Russ.).
10. Zavyalova D. A. Nalogovyie prestupleniya i ikh ugolovno-pravovoye preduprezhdeniye [Tax crimes and their criminal law prevention], *Voprosy nauki 2024: Potentsial nauki, dostizheniya i perspektivy razvitiya [Science Issues 2024: The potential of science, achievements and development prospects]*, 2024, pp. 15-22. (In Russ.).
11. Naumov A. V., Kibalnik A. G. [i dr.]. Ugolovnoye pravo. Obshchaya chast [Criminal law. The general part], Moscow, Yurayt Publishing House, 2024, 448 p. (In Russ.). Available at: <https://urait.ru/book/ugolovnoe-pravo-obshchaya-chast-536359> (accessed 06.08.2024).
12. Borovikov V. B., Smerdov A. A. Ugolovnoye pravo. Osobennaya chast. 7-e izd., pererab. i dop. [Criminal law. The special part. 7th ed., reprint. and add.], Moscow, Yurayt Publishing House, 2024, 505 p. (In Russ.). Available at: <https://urait.ru/book/ugolovnoe-pravo-osobennaya-chast-536930> (accessed: 06.08.2024).
13. Inogamova-Khegay L. V. Ugolovnoye pravo Rossiyskoy Federatsii. Osobennaya chast: uchebnik. 3-e izd., pererab. i dop. [Criminal law of the Russian Federation. The special part: the textbook. 3rd ed., reprint. and add.], Moscow, INFRA-M, 2023, 407 p. (In Russ.). Available at: <https://znanium.ru/catalog/product/1969539> (accessed 02.08.2024).
14. Prigovor Malgobekskogo gorodskogo suda Respubliki Ingushetiya ot 30.11.2017 po delu № 1-102/2017 [Verdict of the Malgobek City Court of the Republic of Ingushetia of November 30, 2017 in case No. 1-102/2017]. (In Russ.). Available at: <https://sudact.ru/regular/doc/zdbK8fUEvwLv/> (accessed: 03.08.2024).
15. Ismailov E. E. Aktualnyye problemy pri opredelenii subyektivnoy storony nalogovykh prestupleniy [Actual problems in determining the subjective side of tax crimes], *International law journal [International law journal]*, 2021, no 3, pp. 66-71. (In Russ.).
16. Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatelshchikom nalogovoy vygody: Postanovleniye Plenuma Vysshego arbitrazhnogo suda RF ot 12.10.2006 № 53 [On the assessment by arbitration courts of the validity of the taxpayer's receipt of tax benefits: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 No. 53]. Access from the ConsultantPlus legal reference system. (In Russ.).
17. Podroykina I. A. Ugolovnoye pravo. Obshchaya chast. Semestr I: uchebnik dlya vuzov. 6-e izd., pererab. i dop. [Criminal law. The general part. Semester I: textbook for universities. 6th ed., reprint. and add.], Mos-

cow, Yurayt Publishing House, 2024, 307 p. (In Russ.). Available at: <https://urait.ru/book/ugolovnoe-pravo-obschaya-chast-semestr-i-537442> (accessed: 04.08.2024).

18. Grebenkin F. B., Yurkov S. A. *Teoriya i praktika primeneniya ugolovnogo zakona* [Theory and practice of criminal law application], Moscow, Yurlitinform Publ., 2018. 527 p. (In Russ.).

19. О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности: Постановление Plenuma Verkhovnogo Suda RF от 15.11.2016 № 48 [On the practice of application by courts of legislation regulating the specifics of criminal liability for crimes in the field of entrepreneurial and other economic activities: Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of November 15, 2016 No. 48.]. Access from the ConsultantPlus legal reference system. (In Russ.).

20. *Postanovleniye Sredneakhtubinskogo rayonnogo suda Volgogradskoy oblasti* от 30.01.2020 №1-3/20 [Resolution of the Sredneakhtubinsky District Court of the Volgograd region dated January 30, 2020 No.1-3/20]. Available at: https://schekinlaw.ru/files/pdfs/sp_revnp_2020-01_2020-02.pdf (accessed: 04.08.2024).

21. *Prigovor Bezhetskogo gorodskogo suda Tverskoy oblasti* от 28.06.2023 № 1-1/2023 [The verdict of the Bezhetsky City Court of the Tver region of June 28, 2023 No. 1-1/2023]. (In Russ.). Available at: https://bezhecky--twr.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&name_op=case&_uid=f4fa5c59-ffe5-4529-a8d9-47d2875f9a4a&_deloId=1540006&_caseType=0&_new=0&_doc=1&srv_num=1&_hideJudge=0 (accessed: 03.08.2024).

22. *Prigovor Angarskogo gorodskogo suda Irkutskoy oblasti* от 15.03.2021 № 1-5/2021 [The verdict of the Angarsk City Court of the Irkutsk region of 15 March, 2021 No. 1-5/2021]. (In Russ.). Available at: https://angarsky--irk.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=2&name_op=doc&number=280276048&delo_id=1540006&new=0&text_number=1 (accessed: 03.08.2024).

23. *Prigovor Pravoberezhnogo rayonnogo suda g. Magnitogorska* от 13.03.2023 № 1-6/2023 [The verdict of the Pravoberezhny District Court of Magnitogorsk of March 13, 2023 No. 1-6/2023.]. (In Russ.). Available at: https://magprav--chel.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=doc&number=500715264&delo_id=1540006&new=0&text_number=1 (accessed: 03.08.2024).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Солоницкий Алексей Владимирович, обучающийся по программе магистратуры 2 курса Волго-Вятского института (филиала) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), г. Киров, Российская Федерация. *E-mail:* a-solonic@yandex.ru

Поступила в редакцию 21.10.2023 г.; одобрена после рецензирования 07.11.2023 г.; принята к публикации 06.12.2023 г.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Solnichkin Aleksey Vladimirovich, 2nd year master's degree student Volgo-Vyatka Institute (branch) O. E. Kutafin University (MSAL), Kirov, Russian Federation. *E-mail:* a-solonic@yandex.ru

Received 21.10.2023; approved after reviewing 07.11.2023; accepted for publication 06.12.2023