

На правах рукописи

Шукина Татьяна Александровна

**Налоговые преступления по уголовному законодательству России и Германии:
сравнительно-правовое исследование**

Специальность 12.00.08 — Уголовное право и криминология;
уголовно-исполнительное право

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2021

Работа выполнена на кафедре уголовного права, уголовного процесса и криминалистики федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов».

Научный руководитель:

Букалерева Людмила Александровна,
доктор юридических наук, профессор

Официальные оппоненты:

Чупрова Антонина Юрьевна,
доктор юридических наук, профессор,
профессор кафедры уголовного права
и криминологии
федерального государственного
бюджетного образовательного учреждения
высшего образования «Всероссийский
государственный университет юстиции (РПА
Минюста России)»

Трунцевский Юрий Владимирович,
доктор юридических наук, профессор,
ведущий научный сотрудник Института
законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве
Российской Федерации

Лапшин Валерий Федорович,
доктор юридических наук, доцент,
начальник кафедры уголовного права
федерального казенного образовательного
учреждения высшего образования
«Академия права и управления
Федеральной службы исполнения наказаний»

Защита состоится «24» июня 2021 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета ПДС 0900.004 при ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6, ауд. № 347, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке и на официальном сайте федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов» по адресу: <http://dissovet.rudn.ru>.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2021 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

О. А. Кузнецова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Формирование нормативно-правовой базы противодействия уклонению от уплаты налогов и иных обязательных платежей происходило в процессе формирования рыночной экономики. Возникновение и широкое развитие предпринимательской деятельности, формирование российской налоговой системы на новых принципах сопровождалось установлением и развитием норм об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей (гл. 22 УК РФ). Поэтому в числе главных показателей развития современного общества следует назвать установление и соблюдение правовых норм в сфере налогообложения.

Актуальность выбранной темы обусловлена также тем, что сравнительно-правовые исследования вызывают повышенный интерес как со стороны российского законодателя, так и со стороны научного юридического сообщества. Давно признано, что совершенствование уголовного законодательства Российской Федерации должно осуществляться с использованием положительного опыта зарубежных законодателей с обязательным учетом российской специфики.

В Указе Президента РФ от 31 декабря 2015 г. № 683 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» отмечается, что в целях противодействия угрозам экономической безопасности органы государственной власти и органы местного самоуправления во взаимодействии с институтами гражданского общества реализуют государственную социально-экономическую политику, предусматривающую обеспечение стабильности налоговой системы. В своем Послании Федеральному Собранию от 1 марта 2018 г. Президент РФ подчеркнул, что являются необходимыми такие фискальные решения, которые обеспечат пополнение бюджетов, причем всех уровней, а также исполнение всех социальных обязательств и при этом будут стимулировать экономический рост, а не сдерживать его.

Сейчас можно говорить о совершенствовании отдельных институтов и норм российского уголовного законодательства с учетом методов сравнительного правоведения. В этом плане изучение опыта Германии позволяет глубже понять проблемы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, выработать рекомендации российскому законодателю по совершенствованию норм, действующих в данной сфере, сформулировать рекомендации правоприменителю по квалификации рассматриваемых преступлений.

В России и Германии динамика налоговых преступных деяний в целом неблагоприятна, хотя прямое сравнение статистических данных двух стран некорректно в связи с различиями в составах соответствующих деяний и более широким кругом уголовно наказуемых налоговых правонарушений в Германии.

В соответствии со статистикой, опубликованной Судебным департаментом при Верховном Суде РФ, по ч. 1 ст. 198 УК РФ было осуждено: в 2015 г. - 52 лица, в 2016 г. — 34, в 2017 г. — 67, в 2018 г. — 62, в 2019 г. — 46. По части 2 ст. 198 УК РФ было осуждено: в 2015 г. 26 лиц, в 2016 г. — 14, в 2017 г. — 20, в 2018 г. — 13, 2019 г.— 15. По части 1 ст. 199 УК РФ было осуждено: в 2015 г. 43 лица, в 2016 г. — 85, 2017 г. — 61, 2018 г. — 73, 2019 г. — 65. По части 2 ст. 199 УК РФ в 2015 г. — 233, в 2016 г. — 258, в 2017 г. — 233, в 2018 г. — 268, в 2019 г. — 288 человек¹. Эти данные показывают

¹ Официальный сайт СД при ВС РФ <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 09.04.2021).

общий рост числа лиц, осуждаемых за налоговые преступления. Несмотря на относительно небольшое количество данных преступлений, регистрируемых ежегодно, в общей структуре преступности они остаются наиболее опасными деяниями, посягающими на финансовые интересы государства.

Анализ судебной статистики Министерства финансов ФРГ показывает, что немецкими судами в соответствии с § 370 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г., которое является основным источником норм об ответственности за налоговые правонарушения, обвинительных приговоров за уклонение от уплаты налогов было вынесено: в 2015 г. 8003, 2016 г. — 7849, в 2017 г. — 7879, в 2018 г. — 7226, в 2019 г. — 6835².

Сравнение уголовного законодательства России и Германии представляется возможным в связи с тем, что Германия и Россия принадлежат к одной правовой семье — романо-германской (или континентальной).

В условиях тенденций к глобализации, развитию и усилению внешнеэкономических и деловых связей между Россией и Германией проблемы соотношения уклонения от уплаты налогов и налоговой оптимизации, противодействия уклонению от уплаты налогов и различных форм налоговых злоупотреблений являются актуальными как для России, так и для Германии. Соответственно, тем более интересными и практически значимыми видятся изучение уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по российскому и немецкому уголовному законодательству на основе комплексного сравнительного уголовно-правового исследования, определение законодательных пробелов и проблем правоприменительной практики, а также разработка доктринально обоснованных рекомендаций и предложений, направленных на совершенствование норм ст.ст. 198–199 УК РФ.

Таким образом, опыт страны с близким по историческому развитию законодательством может быть полезен и в теоретических, и практических разработках российских юристов. Использование немецкого опыта борьбы с налоговыми преступными деяниями позволяет выработать более эффективный комплекс мер по противодействию налоговым преступлениям в России.

Степень разработанности темы исследования. Отдельные аспекты уголовной ответственности за налоговые преступления по российскому праву исследовались в диссертациях А. А. Витвицкого «Уголовно-правовые аспекты ответственности за уклонение от уплаты налогов» (М., 1995), И. Н. Соловьева «Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений: ст. ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации» (М., 1999), С. Л. Нудель «Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений» (М., 2004), В. А. Ковалева «Налоговые преступления: взаимосвязь норм уголовного и налогового права» (М., 2006), И. М. Середы «Преступления против налоговой системы:

² Официальный сайт Министерства финансов ФРГ: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-Verfolgung-Steuerstraftaten-und-Steuerordnungswidrigkeiten-2015.html> — статистика за 2015 г. ; <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-5-Verfolgung-Steuerstraftaten-Steuerordnungswidrigkeiten-2016.html> — 2016 г. ; <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/09/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-5-Verfolgung-von-Steuerstraftaten-2017.html> — 2017 г. ; <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-steuerstrafsachen.html0> — 2018 г. ; https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/monatsbericht-oktober-2020.pdf?_blob=publicationFile&v=7 — 2019 г. (дата обращения: 31.03.2021).

характеристика, ответственность, стратегии борьбы» (Иркутск, 2006), И. Ю. Касницкой «Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения» (Тюмень, 2008), А. М. Тимофеева «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты: по материалам УрФО» (Челябинск, 2010), А. А. Борисичева «Уголовно-правовая оценка уклонения организации от уплаты налога на добавленную стоимость» (М., 2015), Н. В. Ахтырской «Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект» (Омск, 2018).

Сравнительному исследованию налоговых преступлений посвящена кандидатская диссертация А. В. Елинского «Уголовно-правовые средства борьбы с уклонением от уплаты налогов: по законодательству зарубежных стран» (М., 2008), в которой автор исследует проблему уклонения от уплаты налогов с историко-правовой и социально-экономической точек зрения, дает характеристику юридических конструкций норм об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в странах континентального права, англосаксонского права, Китая, Египта, Иордании.

В докторской диссертации Н. Р. Тупанчески «Уклонение от уплаты налогов: компаративный анализ» (М., 2002) анализируются причины и последствия уклонения от уплаты налогов в сравнительно-правовом аспекте в отдельных странах Европейского союза и США. Однако систему налоговых преступных деяний в Германии автор комплексно не рассматривает.

В кандидатской диссертации А. С. Рузиной «Преступления в сфере налогообложения: сравнительный анализ уголовного законодательства Германии и России» (М., 2009) были подробно рассмотрены вопросы исторического развития законодательства о налоговых преступлениях в Германии и России, проанализирована практика предупреждения налоговых преступлений, дана сравнительная характеристика уголовной статистики налоговых преступлений в России и Германии.

Вместе с тем к настоящему времени в российской науке отсутствуют диссертационные исследования, в которых с использованием сравнительно-правового метода был бы осуществлен комплексный анализ системы налоговых преступных деяний по законодательству России и Германии, а также представлена уголовно-правовая характеристика составов указанных деяний.

Кроме того, вышеперечисленные диссертационные исследования относятся к работам более раннего периода и не учитывают многие существенные изменения, внесенные в Уголовный кодекс РФ к настоящему времени, а также важные проблемы юридико-технического характера, обуславливающие необходимость научного анализа обозначенных вопросов и актуальной судебной практики, выработки научно обоснованных рекомендаций правоприменителю.

Отмечая бесспорный, весомый вклад в исследование проблем, касающихся отдельных аспектов преступлений в сфере налогообложения в России указанных авторов, тем не менее необходимо отметить, что данные исследования практически не затрагивают вопросы сравнительной характеристики с немецким уголовным правом. Настоящая диссертация является первым за последние 12 лет комплексным сравнительно-правовым исследованием налоговых преступлений в России и Германии.

Объектом исследования выступают общественные отношения, связанные с уголовной ответственностью за уклонение от уплаты налогов по законодательству Российской Федерации и Федеративной Республики Германия, проблемы уголовно-правового регулирования указанных отношений и квалификации соответствующих преступных деяний в названных государствах.

Предметом исследования являются положения действующего российского и немецкого законодательства, которые регулируют уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов; судебная практика (решения судов различных инстанций России и Германии по конкретным делам); доктринальные подходы к системе налоговых преступных деяний и ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей в названных государствах.

Цель диссертационного исследования заключается в том, чтобы на основе комплексного сравнительного уголовно-правового исследования налоговых преступлений по уголовному законодательству России и Германии определить законодательные пробелы и проблемы практики применения, а также выработать научно обоснованные рекомендации, направленные на совершенствование норм ст. 198–199 УК РФ и практики правоприменения.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

- изучить нормативно-правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения в России и Германии;
- дать понятие и общую характеристику системы налоговых преступных деяний в России и Германии;
- проанализировать составы уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по уголовному законодательству России и Германии;
- определить объект (правоохраняемое благо) и предмет уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по уголовному законодательству России и Германии;
- изучить объективные признаки уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по уголовному законодательству России и Германии;
- проанализировать субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по уголовному законодательству России и Германии;
- исследовать соотношение уклонения от уплаты налогов и оптимизации налогообложения в России и Германии;
- рассмотреть систему наказаний и иных уголовно-правовых мер, применяемых в России и Германии за совершение налоговых преступных деяний, а также основания и условия освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием и возмещением ущерба при совершении уклонения от уплаты налогов;
- с учетом немецкого опыта в соотношении с нормами российского уголовного закона определить оптимальные пути решения имеющихся в рассматриваемой сфере проблем, а также разработать предложения по совершенствованию российских уголовно-правовых норм;
- выработать и научно обосновать рекомендации по совершенствованию норм ст. 198–199 УК РФ и практики правоприменения.

Методология и методы исследования. При подготовке настоящего исследования автором использован комплекс эмпирических методов, применение которых продиктовано потребностями изучения материалов российской и немецкой правоприменительной практики в целях выявления проблем в правовом регулировании уголовной ответственности за налоговые преступления.

Посредством диалектического метода осуществлено независимое объективное и всестороннее рассмотрение явлений, которые формируют объект исследования, дана правовая оценка выявленных связей и противоречий (коллизий).

Метод обобщения позволил установить общие признаки и свойства предметов, выделить общие свойства в более широкие понятия, выявленные признаки и свойства

в единое целое. При сравнении различных правовых институтов в России и Германии автор выделяет общие признаки, характерные для обеих стран. Так, например, при сравнении российских и немецких норм об уклонении от уплаты налогов автор формулирует определение налогового преступного деяния в обеих странах, на основе общих характеристик систем налоговых преступлений обобщает группы деяний в единые системы.

Дедуктивный метод, основанный на получении знаний от общего к частному, позволил сформулировать авторские представления и выводы о существенных характеристиках, специфике налоговых преступлений в России и Германии.

Посредством метода синтеза предпринята попытка объединения изучаемых российских и немецких уголовно-правовых норм в единую систему для построения целостной картины нормативно-правового регулирования уклонения от уплаты налогов, например, при классификации объектов налоговых преступлений «по вертикали» и «по горизонтали».

С помощью метода анализа переосмыслены методологические аспекты и теоретико-концептуальные подходы к понятию и системе налогового преступления. Данный метод позволил сформулировать и установить особенности уклонения от уплаты налогов, рассмотреть различные подходы и отличия в понимании субъективных признаков уклонения от уплаты налогов, в частности, при рассмотрении субъектов уклонения от уплаты налогов в организации, при установлении уголовной ответственности бухгалтера при совершении уклонения от уплаты налогов. Кроме того, при сопоставлении санкций ст. 198, 199 УК РФ и § 370 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г. метод анализа позволил прийти к выводу, что российская система видов наказания за уклонение от уплаты налогов представляется более широкой, совершенной, имеет более четкую дифференциацию ответственности за простой и квалифицированный составы преступного деяния.

В качестве основного частнонаучного метода познания использован сравнительно-правовой метод, а именно при исследовании вопросов уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений в Германии. Изучение немецкого опыта в соотношении с нормами российского уголовного закона позволило выявить оптимальные пути решения имеющихся в рассматриваемой сфере проблем, а также разработать предложения по совершенствованию российских уголовно-правовых норм.

Теоретическую основу исследования составляют работы, посвященные как анализу преступлений в сфере экономической деятельности в целом, так и специально налоговым преступлениям, таких ученых, как А. В. Брызгалин, Б. В. Волженкин, Л. Д. Гаухман, А. В. Елинский, Г. А. Есаков, Ю. Ф. Кваша, И. А. Клепицкий, И. И. Кучеров, Б. М. Леонтьев, Н. А. Лопашенко, А. Н. Ляскало, Т. В. Пинкевич, А. С. Рузина, А. В. Серебренникова, И. Н. Соловьев, Н. Р. Тупанчески, А. А. Энгельгардт, П. С. Яни и др.

В постсоветский период вопросы ответственности за налоговые преступные деяния по законодательству Германии рассматривались в трудах А. Э. Жалинского, И. А. Клепицкого, А. В. Серебренникова. В монографии А. Э. Жалинского «Современное немецкое уголовное право» (М., 2004) представлен обзор системы уголовного права Германии, проанализированы основные сходства и различия российских и немецких институтов уголовного права. И. А. Клепицкий в своей работе «Система хозяйственных преступлений» (М., 2005) исследовал систему экономических преступлений в целом, практику применения норм об экономических преступлениях и вопросы квалификации данных преступлений. А. В. Серебренникова в работе

«Налоговые преступные деяния по уголовному законодательству Германии» (М., 2013) рассмотрела понятие налогового уголовного права, сформулировала общую характеристику, некоторые признаки налоговых преступных деяний и правонарушений по законодательству ФРГ.

Теоретической основой исследования в части уголовного права Германии послужили работы таких правоведов, как М. Х. Гем (M. H. Gehm), В. Йокс (W. Joecks), К. Лакнер (K. Lackner), Т. Райхлинг (T. Reichling), Т. Фишер (Th. Fisher), С. Хюльс (S. Hüls) и др.

Нормативно-правовую базу исследования составляют Конституция Российской Федерации, уголовное, административное, гражданское, налоговое законодательство Российской Федерации, Основной закон ФРГ 1949 г., уголовное законодательство ФРГ, законодательство, образующее дополнительное уголовное право ФРГ.

Эмпирическая база исследования включает постановления и определения Конституционного Суда РФ, постановления Пленума Верховного Суда РФ, сохранившие свою силу постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (по вопросам, связанным с темой диссертации); решения Федерального верховного суда, высших судов, высших земельных судов, земельных судов, судов первой инстанции, районных межмуниципальных судов Германии, а также опубликованные обзоры немецкой судебной практики.

Автором изучены 60 приговоров по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ, рассмотренным в период с 2005 по 2020 гг. судами общей юрисдикции в различных регионах Российской Федерации.

Также автором изучены 45 судебных решений за период с 2007 по 2020 гг. по делам, вытекающим из основной нормы § 370 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г., предусматривающей уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей, специальной нормы § 371 указанного Положения, предусматривающей освобождение от уголовной ответственности при совершении уклонения от уплаты налогов и практике применения норм § 41–42 данного Положения.

Выбор судебных решений осуществлялся методом случайной выборки с учетом целей и задач диссертационного исследования и основывался на изучении правовых позиций российских и немецких судов по следующим актуальным вопросам: правильная квалификация и определение состава преступления; соотношение уклонения от уплаты налогов с оптимизацией налогообложения; освобождение от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием и возмещением ущерба. В тексте диссертации использованы конкретные судебные решения, всесторонне, полно и объективно раскрывающие правовую позицию по тому или иному вопросу. Полный перечень изученных судебных решений приведен в таблицах, представленных в приложениях А (см. с. 226) и Б (см. с. 236).

Кроме того, в диссертации использованы официальные статистические данные Судебного Департамента при Верховном Суде РФ и статистические материалы, опубликованные на сайте Федерального Министерства финансов Германии (Bundesministerium der Finanzen), а также материалы российских и немецких средств массовой информации по рассматриваемой категории.

Научная новизна диссертации заключается в том, что это первое в науке уголовного права России комплексное, сравнительно-правовое монографическое исследование системы налоговых преступных деяний по действующему уголовному

законодательству России и Германии с учетом последних изменений и актуальной судебной практики обеих стран, в котором впервые в сравнительно-правовом аспекте показано соотношение уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей и оптимизации налогообложения в России и Германии.

В научный оборот вводится новая информация о правовом регулировании уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов по Положению ФРГ о порядке взимания налогов, сборов или пошлин от 1 января 1977 г., а также ряд понятий уголовного права Германии, относящихся к налоговым правонарушениям, и статистическая информация об исследуемых явлениях.

Новизна диссертационного исследования определяется также предложениями автора по совершенствованию уголовного законодательства Российской Федерации и практики его применения.

На защиту выносятся следующие **научные положения**:

1. Источники налогового уголовного права Российской Федерации и Германии обладают своей особой спецификой. В обеих странах действуют кодифицированные акты, осуществляющие позитивное регулирование налоговых отношений, однако в Германии нормы об уголовных преступлениях сосредоточены не в Уголовном уложении, а в самом Положении о налогах и сборах ФРГ 1977 года, представляя собой яркий пример *Nebenstrafgesetze* – т.н. «дополнительного» уголовного законодательства. Германия, являясь страной – участницей Европейского Союза, имплементирует в национальное законодательство директивы Европейского Союза, содержащие положения о борьбе с налоговыми злоупотреблениями и недобросовестными налогоплательщиками. Судебная практика России и Германии существенно влияет на налоговые правоотношения и правоприменение в налоговой сфере, что позволяет некоторым исследователям относить ее к самостоятельному источнику налогового права, включая нормы о юридической ответственности за налоговые правонарушения. В контексте Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 25.12.2018 № 50 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами» соответствующие Постановления Пленума Верховного Суда РФ о судебной практике по делам о налоговых преступлениях можно относить к источникам уголовного налогового права, но с обязательным учетом их места в общей иерархии таких источников.

2. Основанием для классификации налоговых преступных деяний в Германии является источник их закрепления. По данному основанию можно выделить две группы: преступные деяния, предусмотренные УК ФРГ, и преступные деяния, предусмотренные иными законами, относящимися к так называемому дополнительному уголовному праву. Подобная классификация не может быть воспринята в российском уголовном праве, так как в России, в отличие от Германии, все нормы о налоговых преступлениях закреплены в УК РФ.

Представляется обоснованной система налоговых преступлений как по уголовному праву России, так и по уголовному праву Германии, включающая две группы деяний: 1) уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей и 2) иные посягательства на установленный законодательством России и Германии порядок налогообложения.

3. Налоговое преступление в российском уголовном праве – это общественно опасное, предусмотренное Уголовным кодексом Российской Федерации, нарушающее законодательство России о налогах и сборах, умышленное деяние (действие или

бездействием), совершенное лицом, обязанным уплачивать законно установленные налоги и иные платежи, причинившие вред бюджетной системе Российской Федерации.

4. Применительно к праву Германии под налоговым преступным деянием (Vergehen, Verbrechen) следует понимать умышленное противоправное действие или бездействие, посягающее на правоохраняемое благо в виде финансовых интересов государства или нарушающее установленный порядок уплаты налогов.

5. Предметом уклонения от уплаты налогов в Германии являются только налоги. Представляется необходимым в России также исключить из предмета налоговых преступлений сборы, поскольку размер сбора является незначительным; судебная практика по преступлениям, связанным с уклонением от уплаты сборов, отсутствует.

6. Уклонение от уплаты налогов в Германии — обман, выраженный во введении в заблуждение налоговых органов относительно фактических обстоятельств, значимых для налогообложения, и предоставление сведений, не соответствующих фактическим обстоятельствам дела, которое приводит к непоступлению денежных средств в бюджет. При некотором сходстве объективной стороны уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии в Германии при характеристике соответствующих деяний законодатель делает акцент на различные формы активного или пассивного обмана, поскольку именно обман налоговых органов государства выступает способом совершения данных преступных деяний. Тогда как в России акцент сделан на представлении или непредставлении налоговой декларации или расчетных документов либо их подделке.

7. Пункт 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» нуждается в определённой корректировке: субъектом преступления, предусмотренного статье 199 УК РФ, должно быть то лицо, чей правовой статус включает в себя обязанность уплачивать налоги и иные обязательные платежи. Собственно, круг этих субъектов включает две категории лиц: 1) лица, которые в силу закона, договора или специального полномочия обязаны подписывать отчетные налоговые документы, представляемые в налоговые органы (к таким лицам, в частности, относятся руководители организации-плательщика, уполномоченные представители такой организации); 2) лица, которые в силу фактически сложившихся обстоятельств обязаны выполнять эти обязанности (например, лицо, которое фактически выполняет функции руководителя организации).

8. О наличии прямого умысла на совершение уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в России свидетельствуют: осознание лицом как уголовно-правовой, так и налоговой противоправности; предвидение им неизбежности наступления преступных последствий в виде непоступления налоговых платежей в бюджет в крупном (особо крупном) размере; предоставление сведений, не соответствующих фактическим обстоятельствам дела.

9. Как в российском праве, так и в немецком праве существуют судебные доктрины (злоупотребления правом, «необоснованной налоговой выгоды», «должной осмотрительности», «существо над формой», «деловой цели»), которые предполагают возможность привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности, поскольку свидетельствуют о неправомерности действий (бездействия) налогоплательщика, т.е. предполагают установление факта, что им совершены «недобросовестные действия», получена «необоснованная налоговая выгода», хозяйственные операции, декларируемые в отчетности и документации, не являются «реальными», либо совершены ничтожные сделки «с целью, противной основам

правопорядка». В Германии выявление злоупотребления правом в сфере налоговых правоотношений, происходит на основании нормы § 42 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г., которая содержит запрет на злоупотребление законодательством в налоговой сфере посредством неправомерного использования возможностей, представляемых правом, через применение одного из неподобающих правовых средств для достижения максимальной налоговой выгоды с целью уклонения от уплаты налогов. Судебная практика наполняет § 42 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г. более определенным содержанием. В Германии судебная доктрина приоритета существа сделки над ее формой регулируется § 41 «Недействительные сделки» Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г.

В России законодатель предусмотрел подобную запретительную норму - ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая оформляет налоговый институт противодействия злоупотреблению правом посредством повсеместного применения принципа преимущества экономической сущности лица над его юридической формой. Вместе с тем судебные доктрины формировались в течение двух десятилетий, нарабатана определенная практика, по существу ст. 54.1 НК РФ новых изменений в практику рассмотрения уголовных дел не вносит.

10. В Германии конфискация применяется за уклонение от уплаты налогов, но является невозможным заимствование данного института из немецкого законодательства и применение конфискации имущества по отношению к уклонению от уплаты налогов и иных обязательных платежей в России. Применение конфискации имущества по отношению к уклонению от уплаты налогов и иных обязательных платежей является избыточной мерой, поскольку отсутствие конфискации компенсируется возможностью предъявления гражданского иска в уголовном процессе. Кроме того, конфискация орудий, оборудования или иных средств совершения преступлений, напротив, применяется по всем преступлениям без ограничений (п. «г» ч. 1 ст. 104.1 УК РФ).

Теоретическая значимость исследования выражается в разработке положений, которые могут быть положены в основу дальнейшего компаративистского исследования российского и немецкого уголовного права. В работе изучены системы налоговых преступных деяний в законодательстве России и Германии, элементы состава уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов; выработаны предложения по совершенствованию уголовного законодательства в сфере уклонения от уплаты налогов и практики его применения.

Практическая значимость диссертации заключается в том, что на основе результатов проведенного сравнительного анализа немецких и российских уголовно-правовых подходов к составу уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов научно обоснованы положения и предложения, значимые для совершенствования российского и немецкого законодательства и практики правоприменения. Результаты исследования также могут быть использованы в процессе подготовки и проведения учебных занятий по сравнительному уголовному праву и специальным курсам по проблемам уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

Степень достоверности и апробация результатов исследования обусловлены методологией исследования, комплексным подходом к изучению уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей. Для достижения логической обоснованности и высокой степени достоверности выводов и рекомендаций, сформулированных в

диссертации, было обобщено значительное число доктринальных источников, включая источники на немецком языке, проанализировано уголовное законодательство России и Германии.

Кроме того, обоснованность и достоверность обеспечивается эмпирической базой исследования, включающей как статистические данные, так и судебные акты, принятые Верховным Судом РФ, верховными судами республик, краевыми, областными судами, городскими и районными судами различных регионов Российской Федерации, а также решения Федерального Верховного Суда ФРГ, земельного суда, высших земельных судов, районных межмуниципальных судов, судов первой инстанции.

Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в 14 опубликованных автором научных статьях (6,3 п. л.), из них девять — в ведущих рецензируемых научных журналах, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук, включенных в перечень Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, а также одна статья — в издании, входящем в реферативную базу данных Web of Science Core Collection.

Также основные положения диссертации были представлены автором на различных теоретических, научно-практических конференциях, семинарах и конкурсах, в том числе: VIII Российско-германском круглом столе «Преступления в сфере экономики: российский и европейский опыт» (г. Москва, 21 октября 2016 г.), Международном молодежном научном форуме «Ломоносов» (г. Москва, 13–17 апреля 2015 г.), конкурсе научных работ на соискание Германско-российской юридической премии (г. Берлин, 2015).

Кроме того, отдельные положения исследования использовались диссертантом при проведении семинарских занятий по сравнительному уголовному праву на 1 курсе дневного отделения юридического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова.

Структура диссертации соответствует требованиям ГОСТ Р 7.0.11-2011, определена объектом, предметом, целями и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих в себя девять параграфов, заключения, списка использованных источников и двух приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертационного исследования, показывается степень ее научной разработанности, определяются объект и предмет, цель и задачи исследования, характеризуются его методологическая и теоретическая основы, нормативно-правовая и эмпирическая базы, обосновывается научная новизна исследования, формулируются научные положения, выносимые на защиту, аргументируется его теоретическая и практическая значимость, приводятся данные об апробации и внедрении полученных результатов, а также структуре диссертации.

Первая глава «Теоретико-правовые основы ответственности за налоговые преступные деяния в России и Германии» состоит из двух параграфов.

В *первом параграфе* «Правовое регулирование уголовной ответственности за налоговые преступные деяния в России и Германии» на основе анализа системы источников норм об ответственности за налоговые преступные деяния в России и Германии, автор констатирует, что в обоих государствах базовые нормы,

регулирующие налоговые правоотношения, содержатся в конституционных актах (Конституции РФ 1993 г., Основном законе ФРГ 1949 г.). В отличие от России, в Германии налоговым правоотношениям, включая ответственность за совершение налоговых преступных деяний, посвящен специальный X раздел «Финансы» Основного закона ФРГ. Также в обоих государствах, помимо конституционных источников, действуют специальные кодифицированные источники налогового права (Налоговый кодекс РФ, Положение о налогах и сборах ФРГ 1977 г.), которые применяются в судебной практике при квалификации налоговых преступных деяний. В отличие от Налогового кодекса РФ, не содержащего состава налоговых преступлений и образующего лишь бланкетность для уголовно-правовых норм, содержащихся в Уголовном кодексе РФ, Положение о налогах и сборах ФРГ 1977 г. непосредственно содержит составы налоговых преступных деяний.

Значение судебной практики в России и Германии состоит в том, что она существенно влияет на правоотношения и правоприменительную практику в налоговой сфере, что позволяет некоторым ученым (Х. Вельцель, Г.Б. Власова, Г.П. Толстопятенко)³ в обеих странах относить судебную практику к самостоятельному источнику права. Однако в обеих странах судебная практика официально не признается источником норм об ответственности за налоговые преступные деяния. В силу принципа законности единственным источником, определяющим преступление и наказание, является Уголовный кодекс. В свою очередь, основанием привлечения к уголовной ответственности является совершение лицом деяния, признаки которого предусмотрены только Уголовным кодексом. Вместе с тем, Верховный суд неоднократно вторгается в законотворческий процесс, создавая не только акты разъяснения, но и нормы права. Таким образом, *de jure* судебная практика не является источником права, но *de facto* конкретизирует букву закона и наполняет ее содержанием.

Автор отмечает, что особенностью немецкой правовой системы является то, что Германия является страной – участницей Европейского союза, поэтому обязана имплементировать в национальное законодательство директивы Европейского союза (документ, являющийся источником права, создающий налоговые нормы регионального характера в рамках Европейского союза и влияющий на немецкое законодательство), которые содержат нормы, направленные на противодействие недобросовестным налогоплательщикам и определенным формам злоупотребления правом, пресекающие создание и функционирование искусственных налоговых конструкций.

Во *втором параграфе* «Понятие и система налоговых преступных деяний по законодательству России и Германии», исследуя понятие налогового преступления в обеих странах, подходы к определению системы налоговых преступлений по российскому и немецкому уголовному законодательству, автор выявляет отличие немецкого уголовного права от российского, которое состоит в том, что статьи о налоговых преступных деяниях содержатся не в УК ФРГ, а в иных нормативных правовых актах, регламентирующих налогообложение в Германии.

³ Власова Г.Б. Возрастание значения судебной практики в системе источников романо-германской правовой семьи // Юрист-Правоведь. 2008. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vozhrastanie-znacheniya-sudebnoy-praktiki-v-sisteme-istoch-nikov-romano-germanskoj-pravovoy-semi> (дата обращения: 24.04.2019). Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001. Welzel H. Das deutsche Strafrecht. Berlin: Walter de Gruyter, 1969.S.13 ff.

Установлено, что в уголовных кодексах России и Германии общее определение налогового преступного деяния отсутствует. Автор определяет *налоговое преступление в российском уголовном праве как общественно опасное, предусмотренное Уголовным кодексом Российской Федерации, нарушающее законодательство России о налогах и сборах, умышленное деяние (действие или бездействие), совершенное лицом, обязанным уплачивать законно установленные налоги и иные платежи, причинившие вред бюджетной системе Российской Федерации*. Применительно к праву Германии под *налоговым преступным деянием (Vergehen, Verbrechen) следует понимать умышленное противоправное действие или бездействие, посягающее на правоохраняемое благо в виде финансовых интересов государства или нарушающее установленный порядок уплаты налогов*.

По мнению автора, система налоговых преступлений по российскому уголовному законодательству может быть представлена в следующем виде: 1) уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей (ст. 198–199 УК РФ) и 2) иные преступные посягательства на установленный законодательством Российской Федерации порядок налогообложения (199.1, 199.2 УК РФ).

Система налоговых преступных деяний в Германии включает в себя следующие составы: уклонение от уплаты налогов; нарушение запрета на экспорт или транзит товаров, импорт, подделка знаков оплаты и приготовление к подделке знаков оплаты; обогащение лица, совершившего налоговое преступное деяние и другие деяния, предусмотренные так называемым налоговым уголовным правом (Steuerstrafrecht), нормы которого охватывают все те законы, которые содержат санкции за нарушение законодательства о налогах. Особенностью законодательства Германии является то, что налоговое право не является строго кодифицированным, ответственность за уклонение от уплаты налогов закреплена в нормативных правовых актах, входящих в систему дополнительного уголовного права, куда помимо УК ФРГ включены и другие законодательные акты (федеральные акты и акты земель). При этом составы налоговых преступных деяний включены в экономическое уголовное право Германии в качестве относительно самостоятельной группы деяний.

Установлено, что отличие налоговых преступлений (Verbrechen) от налоговых проступков (Vergehen) состоит в размере штрафа. Размер штрафа за уклонение от уплаты налогов в соответствии с § 370 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г. не установлен, определяется судом с учетом скандинавской системы денежных штрафов как оценочная категория в зависимости от конкретных обстоятельств дела (тяжесть совершенного преступного деяния, личное материальное положение подсудимого). Границы штрафа определяются количеством дневных ставок и размером дневной ставки. Возможно назначение от пяти до трёхсот шестидесяти полных дневных ставок. Собственно дневная ставка определяется § 40 УК ФРГ, при установлении штрафа суд исходит, как правило, из чистого дохода, который лицо имеет или могло иметь в среднем в день. Размер дневной ставки устанавливается минимум в одно евро и максимум в тридцать тысяч евро, что делает усмотрение суда широким.

Вторая глава «Уголовно-правовой анализ уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии» объединяет пять параграфов.

В *первом параграфе* «Объект и предмет уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в России и Германии» на основе анализа различных, иногда диаметрально противоположных, взглядов ученых по вопросу определения общего,

родового, непосредственного, видового объекта налогового преступления в российском уголовном праве автор приходит к выводу, что *родовым объектом налоговых преступлений является экономика (экономические отношения) как совокупность общественных отношений по производству, распределению, обмену и потреблению материальных благ; видовым объектом являются финансовые интересы Российской Федерации; непосредственным объектом выступают общественные отношения, которые возникают в связи с уплатой налогов, сборов, страховых взносов и формирования бюджета.* При этом выявлено, что система Особенной части УК ФРГ, по сравнению с российским пониманием объекта преступления, не восприняла деление объектов на родовой, видовой и непосредственный объекты.

Установлено, что объекты уклонения от уплаты налогов в России и Германии по своей правовой природе являются сходными. Поскольку в любом государстве налоги связаны с фискальной функцией государства, соответственно различные виды уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей посягают в первую очередь на финансовые интересы государства.

Предметом преступного деяния, предусмотренного § 370 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г., являются только налоги, в то время как предметом налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ, являются денежные платежи в форме налогов, сборов, страховых взносов, которые налогоплательщик обязан внести в бюджет.

Автор полагает, что заслуживают поддержки мнения ученых относительно исключения сборов из предмета преступлений, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ, поскольку достаточная ответственность за неуплату сбора может устанавливаться налоговым законодательством, а размеры сборов являются незначительными и судебная практика за неуплату сборов отсутствует.

Во *втором параграфе «Объективная сторона уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии»* автор приходит к выводу, что правовая природа уклонения от уплаты налогов заключается в умышленных действиях налогоплательщика, которые заключаются в обмане налоговых органов, что приводит к фактическому непоступлению денежных средств в крупном (особо крупном) размере как в бюджет, так и внебюджетные фонды.

Анализируя деяние, включая действие (бездействие), способы совершения, последствия уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей, автор констатирует, что при некотором сходстве объективной стороны уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии в уголовном праве Германии при характеристике соответствующих деяний законодатель делает акцент на различные формы активного или пассивного обмана, а не на представление или непредставление налоговой декларации или расчетных документов либо их подделке. По мнению автора, именно обман финансовых органов государства выступает способом совершения данных преступных деяний, а налоговая декларация и иные документы — это средства их совершения.

В уголовном праве как России, так и Германии объективная сторона налоговых преступных деяний может включать ряд дополнительных признаков, которые свидетельствуют о повышенной опасности (тяжести) соответствующего деяния. В российском уголовном праве в качестве квалифицирующих признаков налоговых преступлений выступают особо крупный размер и совершение преступления группой

лиц по предварительному сговору (второй признак только для состава ст. 199 УК РФ), в то время как в Германии перечень квалифицирующих признаков более широкий.

Отличие российского уголовного права от немецкого состоит в том, что в отечественном уголовном законе закреплено четкое определение крупного и особо крупного размера неуплаченных налогов и иных обязательных платежей, в то время как в Германии на законодательном уровне определение данных признаков отсутствует. Автор полагает, что заимствование опыта Германии в данном вопросе неприемлемо, поскольку одним из основных признаков нормы права в России является формальная определенность.

В процессе изучения судебной практики по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, рассмотренным немецкими судами, было установлено, что отсутствует однозначное толкование термина «крупный размер». В Германии судья при определении размера ущерба руководствуется внутренними убеждениями и обстоятельствами каждого конкретного дела. Иными словами, данный признак является в Германии оценочным.

Третий параграф «Субъект уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии» посвящен анализу проблемных вопросов о сущности и признаках субъекта уклонения от уплаты налогов в обеих странах, а также различных позиций ученых и практиков относительно круга субъектов налогового преступления, совершаемого в организации.

В России и Германии сложились разные подходы к определению субъекта преступного уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей. Немецкий законодатель в отличие от российского, решил не дифференцировать уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов в зависимости от субъекта.

Диссертант вступает в спор с позицией ученых, которые считают, что в Германии субъект является общим и перечень субъектного состава является открытым, утверждая, что в Германии субъектом уклонения от уплаты налогов и сборов является хотя и любое, но все-таки обязанное лицо (налогоплательщик или его законный представитель), которое представляет неправильные или неполные данные, либо уклоняется от представления в налоговый орган важных для целей налогообложения сведений. Наличие у лица обязанности уплачивать налоги и иные обязательные платежи либо представлять установленные законодательством Германии документы не позволяет считать его общим.

Отличием немецкой доктрины уголовного права от российской является то, что в ней более подробно описываются вопросы уголовной ответственности банковского служащего и сотрудника налоговых органов.

В работе показано, что согласно постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 субъектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является руководитель. При этом в теории уголовного права долгое время ведутся споры относительно субъекта уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ. Автор полагает, что пункт 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» нуждается в определённой корректировке: субъектом преступления, предусмотренного статье 199 УК РФ, должно быть то лицо, чей правовой статус включает в себя обязанность уплачивать налоги и иные обязательные платежи. Собственно, круг этих субъектов включает две категории лиц: 1) лица, которые в силу закона, договора или специального полномочия обязаны подписывать отчетные налоговые документы, представляемые в налоговые органы (к таким лицам, в

частности, относятся руководители организации-плательщика, уполномоченные представители такой организации); 2) лица, которые в силу фактически сложившихся обстоятельств обязаны выполнять эти обязанности (например, лицо, которое фактически выполняет функции руководителя организации).

Анализ дискуссии в российской науке уголовного права показывает, что позиция главного бухгалтера относительно роли в совершении налогового преступления представляется неоднозначной и требует детальной оценки обстоятельств в каждом конкретном деле. Что же касается ответственности бухгалтера в организации по уголовному праву Германии, то здесь такая ответственность отдельно законодательно закреплена в § 283b УК ФРГ.

В *четвертом параграфе* «Субъективная сторона уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии» автор исследует соответствующие признаки состава преступления и выделяет критерии, свидетельствующие о наличии умысла: осознание лицом как уголовно-правовой, так и налоговой противоправности; желание и сознательное допущение преступных последствий в виде непоступления налоговых платежей в бюджет в крупном (особо крупном) размере; наличие специальной цели, которая заключается в обмане налоговых органов посредством введения в заблуждение относительно фактических обстоятельств, значимых для налогообложения, и предоставления сведений, не соответствующих фактическим обстоятельствам дела.

В российском уголовном праве совершение налогового преступления возможно только с прямым умыслом.

При этом непосредственно в § 370 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г. законодателем форма вины не установлена, поэтому деяние может быть только умышленным.

В *пятом параграфе* «Соотношение уклонения от уплаты налогов, иных обязательных платежей и оптимизации налогообложения в России и Германии» анализируются понятия налоговой оптимизации, виды законного и незаконного уклонения от уплаты налогов, судебные доктрины, предполагающие возможность привлечения к уголовной ответственности. Диссертант отмечает, что как законодатель в ст. 198 и 199 УК РФ, так и Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 26 ноября 2019 г. № 48 не отграничили возможные законные способы налоговой оптимизации от незаконных способов.

В работе показано, что злоупотребление правом в налоговой сфере обычно направлено на незаконное возмещение (получение) или уменьшение сумм из бюджета либо исключение обязанности по уплате налога. При злоупотреблении налоговыми нормами основным является факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, при которой имеет место недостаточное «экономическое содержание» сделок и отсутствие добросовестности при их планировании. Немецкой нормой права, в соответствии с которой проводится выявление случаев противоправных (противозаконных) способов снижения налоговых платежей и выявление злоупотребления правом в сфере налоговых правоотношений, является норма § 42 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г., содержащая запрет на злоупотребление законодательства в налоговой сфере посредством неправомерного использования возможностей, представляемых правом, через применение одного из неподобающих правовых средств для достижения максимальной налоговой выгоды с целью уклонения от уплаты налогов. Автор отмечает, что более определенным содержанием § 42 Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г. наполняет судебная

практика. В диссертации рассматриваются примеры злоупотребления правом из российской и немецкой судебной практики.

Автор приходит к выводу, что как в России, так и Германии налогоплательщик несет бремя доказывания по оценке осведомленности о добросовестных намерениях контрагента. В России, по мнению автора, являются неоднозначными как правоприменительная практика, так и доктринальные подходы в уголовном праве относительно проблемы привлечения к уголовной ответственности на основании применения доктрины «осмотрительности при выборе контрагента».

В Германии судебная доктрина приоритета существа сделки над ее формой регулируется § 41 «Недействительные сделки» Положения о налогах и сборах ФРГ 1977 г. Доктрина деловой цели применяется к сделкам, целью которых является получение необоснованной налоговой выгоды. Автор рассматривает примеры, когда субъект в отсутствие разумных экономических причин, действительного экономического смысла и деловых целей осуществляет необоснованное дробление своего бизнеса с целью умышленного уклонения от уплаты налогов и создания благоприятных налоговых последствий.

Диссертант полагает, что целью нормы ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» является противодействие незаконной налоговой оптимизации. Констатируя неоднозначность оценки ст. 54.1 НК РФ в доктрине налогового права, автор считает заслуживающей внимания позицию о разграничении злоупотребления в договорной модели и злоупотребления конструкцией юридического лица. В работе обосновывается вывод о том, что ст. 54.1 НК РФ оформляет налоговый институт противодействия злоупотреблению правом посредством повсеместного применения принципа преимущества экономической сущности лица над его юридической формой. Вместе с тем автор отмечает, что судебные доктрины формировались в течение двух десятилетий, наработана определенная практика, по существу ст. 54.1 НК РФ новых изменений в практику рассмотрения уголовных дел не вносит.

По мнению автора, применение судебных доктрин («злоупотребления правом», «необоснованной налоговой выгоды», «должной осмотрительности», «существо над формой», «деловой цели») предполагает возможность привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности, поскольку свидетельствуют о неправомерности действий (бездействия) налогоплательщика, то есть предполагает установление факта, что им совершены «недобросовестные действия», получена «необоснованная налоговая выгода», хозяйственные операции, декларируемые в отчетности и документации, не являются «реальными». Судебные доктрины как в России, так и Германии тесно взаимосвязаны друг с другом, поэтому при оценке фактических обстоятельств в налоговых спорах и уголовных делах о налоговых преступлениях они применяются в тех или иных сочетаниях. Кроме того, в целом представляется, что судебные доктрины предполагают существенное значение судебной оценки, не предоставляют частным субъектам достаточной степени правовой определенности, являются недостаточно определенными и разграниченными.

Глава третья «Вопросы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии» состоит из двух параграфов.

В *первом параграфе* «Наказания и иные уголовно-правовые меры, применяемые за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии», сравнивая санкции ст. 198, 199 УК РФ и § 370 Положения о

налогах и сборах ФРГ 1977 г., автор отмечает, что в России система видов наказания за уклонение от уплаты налогов является более широкой, поскольку законодателем предусмотрено применение таких видов наказания, как штраф, принудительные работы, лишение свободы, лишение права заниматься определенной деятельностью или занимать определенные должности. Кроме того, в России существует более четкая дифференциация ответственности на простой и квалифицированный составы преступного деяния.

На основе анализа публикаций относительно правовой природы конфискации имущества и возможности ее применения за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей, автор констатирует, что правовая природа конфискации является спорной и в российской, и в немецкой доктрине уголовного права. Однако в Германии за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей конфискация применяется. Учитывая, что арест и конфискация имущества являются разными мерами и по своим целям, и по своей природе (арест применяется в качестве обеспечительной меры), автор считает применение конфискации имущества по налоговым преступлениям избыточной мерой, поскольку отсутствие конфискации компенсируется возможностью предъявления гражданского иска в уголовном процессе.

Во *втором параграфе* «Освобождение от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием и возмещением ущерба при совершении уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей по законодательству России и Германии» отмечается, что даже при наличии имеющихся противоречий в нормах Общей и Особенной частей УК РФ, нормы Особенной части конкретизируют основания освобождения от уголовной ответственности. Нормы об освобождении от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов отличаются тем, что в Германии они содержатся как в УК ФРГ, так и в Положении о налогах и сборах ФРГ 1977 г., что порождает некоторую разрозненность в правопонимании. По российскому закону основанием для освобождения от уголовного наказания является совершение преступления впервые и возмещение ущерба. В качестве основания освобождения от уголовной ответственности в немецком законе присутствует форма деятельного раскаяния, перечисляются конкретные способы.

В **заключении** обобщаются основные результаты диссертационного исследования, в системном виде формулируются выводы и перспективы развития темы исследования по совершенствованию отечественного уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления.

В **приложениях** представлены таблицы с материалами российской и немецкой судебной практики.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

Статьи в рецензируемых научных изданиях, указанных в перечне ВАК при Минобрнауки России

1. Уклонение от уплаты налога и сбора с физических лиц в России и Германии / Т. А. Шукшина // Вопросы российского и международного права. — 2017. — Т. 7. — № 1А. — С. 187–195 (0,8 п. л.).
2. Субъект налогового преступного деяния в немецком уголовном праве / Т. А. Шукшина // Наука Красноярья. — 2017. — Т. 6. — № 2–3. — С. 33–38 (0,5 п. л.).

3. Уклонение от уплаты налогов и сборов с организации по законодательству России и Германии / Т. А. Шукшина // Вестник Московского университета. Серия 11: Право. — 2017. — № 6. — С. 66–77 (0,1 п. л.).

4. К вопросу о субъекте уклонения от уплаты налогов с физического лица в Германии / Т. А. Шукшина // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. — 2018. — Т. 4. — № 1. — С. 197–201 (0,5 п. л.).

5. К вопросу об уголовной ответственности за налоговые преступления, совершенные физическим лицом по законодательству России и Германии / Т. А. Шукшина // Пробелы в российском законодательстве. — 2018. — № 1. — С. 71–75 (0,5 п. л.).

6. Особенности налоговых преступлений в России и Германии: сравнительно-правовой анализ / Т. А. Шукшина // Вестник Московского государственного лингвистического университета. — 2018. — № 3 (802). — С. 239–245 (0,6 п. л.).

7. Институт деятельного раскаяния при совершении налоговых преступлений в России и Германии: проблемы и дискуссии правоприменения / Т. А. Шукшина // Пробелы в российском законодательстве. — 2018. — № 3. — С. 396–400 (0,5 п. л.).

8. К вопросу о мерах, предпринимаемых государством по борьбе с налоговыми преступлениями по законодательству России и Германии / Т. А. Шукшина // Пробелы в российском законодательстве. — 2018. — № 3. — С. 400–405 (0,5 п. л.).

9. К вопросу о предмете уклонения от уплаты налогов в Германии / Т. А. Шукшина // Евразийский юридический журнал. — 2020. — № 9 (148). — С. 252–254 (0,3 п. л.).

Статьи в научных журналах, входящих в реферативную базу данных Web of Science Core Collection

10. *Serebrennikova, A. V.* Legal comparative analysis of main specific features of tax crimes in Russia and Germany / A. V. Serebrennikova, T. A. Shukshina, T. F. Minyaseva, N. G. Bondarenko // Turkish online journal of design art and communication. — 2018. — no. March 2018 Special Edition. — P. 451–457 (0, 6 п. л.).

Статьи в других изданиях

11. Обеспечение налоговой безопасности в Германии и предупреждение налоговых преступных деяний / Т. А. Шукшина // Обеспечение национальной безопасности — приоритетное направление уголовно-правовой, криминологической и уголовно-исполнительной политики : материалы XI Российского Конгресса уголовного права, посвященного памяти д. ю. н. В. С. Комиссарова (31 мая – 1 июня 2018 г.). М. : Юрлитинформ, 2018. — С. 700–704 (0,5 п. л.).

12. Исторические особенности развития уголовной ответственности за налоговые преступные деяния в России и Германии / Т. А. Шукшина // Материалы Международной научно-практической конференции «Научные достижения и открытия современной молодежи» (г. Пенза, 17 февраля 2017 г.). — Пенза : МЦНС «Наука и Просвещение», 2017. — Т. 1. — С. 1092–1095 (0,3 п. л.).

13. Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица в Германии / Т. А. Шукшина // Актуальные вопросы юридических наук в современных условиях : сборник научных трудов по итогам Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы юридических наук в

современных условиях» г. (Санкт-Петербург, 11 января 2017 г.). — СПб. : ИЦРОН, 2017. — С. 68–70 (0,3 п. л.).

14. Some aspects of Comparative analysis of Tax Crimes in Russia and in Germany / Т. А. Shukshina // European Scientific Conference : сборник статей Международной научно-практической конференции (г. Пенза, 08 января 2017 г.). — Пенза : МЦНС «Наука и Просвещение», 2017. — С. 243–246 (0,3 п. л.).

Шукина Татьяна Александровна

**Налоговые преступления по уголовному законодательству
России и Германии: сравнительно-правовое исследование**

Диссертация посвящена исследованию налоговых преступлений в России и Германии в сравнительно-правовом аспекте. Рассматриваются правовое регулирование уголовной ответственности за налоговые преступления, понятие и сущность системы налоговых преступных деяний в России и Германии, состав преступления в виде уклонения от уплаты налогов и вопросы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в обеих странах.

Сформулированы рекомендации по внесению изменений в постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Выводы и предложения, сформулированные в настоящем исследовании, могут быть использованы в законотворческом процессе для совершенствования норм российского законодательства, а также в учебном процессе.

Shukshina Tatiana Aleksandrovna

Tax Crimes in Russia and Germany: Comparative Analysis

The dissertation is devoted to the study of tax crimes in a comparative legal aspect in Russia and Germany. The article considers the legal regulation of criminal liability for tax crimes, the concept and essence of the system of tax crimes in Russia and Germany, the elements of tax evasion and the issues of criminal liability for tax evasion in Russia and Germany.

Recommendations for improving the criminal legislation on amending the the Ruling of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of «Practice of Using legislation for Liability for Tax Crimes» 2019 are formulated.

The conclusions and proposals formulated in this study can be used in the legislative process to improve the norms of Russian criminal legislation, as well as in the educational process.