



Рецензия

УДК 340

<https://doi.org/10.33874/2072-9936-2026-0-1-239-247>

ПОИСК ОПТИМАЛЬНОЙ МОДЕЛИ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ ОТНОШЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Валерий Федорович Лапшин

Югорский государственный университет, 628012, Россия,

г. Ханты-Мансийск, ул. Чехова, д. 16

kapitan-44@yandex.ru

Аннотация

Работа подготовлена на основе отзыва официального оппонента о диссертации Алексея Николаевича Цуканова «Уголовно-правовая охрана фискальных интересов России», представленной на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.4. Уголовно-правовые науки (юридические науки). Исследование посвящено решению проблемы выработки механизмов охраны налоговых отношений, эффективность которых оказывает непосредственное влияние на степень защищенности национальной безопасности России. По итогам защиты диссертационное исследование А. Н. Цуканова признано научно-квалификационной работой, в которой содержится решение задачи, имеющей значение для развития отечественной юридической науки.

Ключевые слова: обязательные платежи; налоговые преступления; фискальные интересы; механизмы уголовно-правовой охраны; экономическая безопасность.

Для цитирования: *Лапшин В. Ф.* Поиск оптимальной модели уголовно-правовой охраны отношений в сфере налогообложения // Вестник Российской правовой академии. 2026. № 1. С. 239–247. <https://doi.org/10.33874/2072-9936-2026-0-1-239-247>

Review

SEARCHING FOR AN OPTIMAL MODEL OF CRIMINAL-LEGAL PROTECTION OF TAX RELATIONS

Valery F. Lapshin

Yugra State University, 16 Chekhov St., Khanty-Mansiysk, 628012, Russia
kapitan-44@yandex.ru

Abstract

This work was prepared based on the review of an official opponent of Aleksey Nikolayevich Tsukanov's dissertation, "Criminal-Legal Protection of Russia's Fiscal Interests", submitted for the degree of Candidate of Law in specialty 5.1.4. Criminal Law (Legal Sciences). The study addresses the issue of developing mechanisms to protect tax relations, the effectiveness of which directly impacts the level of protection of Russia's national security. Following the defense, A. N. Tsukanov's work was recognized as a scientific and qualifying work, containing a solution to a problem of significance for the development of Russian legal science.

Keywords: mandatory payments; tax crimes; fiscal interests; criminal law protection mechanisms; economic security.

For citation: *Lapshin V. F. Searching for an Optimal Model of Criminal-Legal Protection of Tax Relations. Herald of the Russian Law Academy, 2026, no. 1, pp. 239–247. (In Russ.)* <https://doi.org/10.33874/2072-9936-2026-0-1-239-247>

Введение

В диссертационном совете 03.2.008.02 Санкт-Петербургского университета МВД России 11 апреля 2024 г. состоялась защита кандидатской диссертации А. Н. Цуканова на тему «Уголовно-правовая охрана фискальных интересов России» [1]. Актуальность исследования обусловлена рядом социально-правовых и иных явлений, характерных для современного этапа развития российского общества и государства. Значимость отношений, складывающихся в финансовой сфере, однозначно не определена. С одной стороны, обеспечение доходной части бюджетов всех уровней в странах, экономика которых строится на рыночных отношениях и свободе конкуренции, осуществляется в первую очередь за счет уплаты налогов и иных обязательных платежей. Вследствие этого финансовые правонарушения характеризуются повышенной общественной опасностью, а к лицам, виновным в их совершении,

применяются относительно строгие меры юридической, в том числе и уголовной, ответственности. С другой стороны, уже на протяжении длительного периода времени российский законодатель (а вместе с ним и правоприменитель) не может окончательно определиться в вопросе об общественной опасности, так называемых, налоговых преступлений. Создается впечатление, что налоговому преступлению отводится роль средства внеэкономического давления на хозяйствующего субъекта, в результате применения которого обеспечивается поступление хоть каких-то сумм неуплаченных налогов в бюджет государства. Это косвенно подтверждается такими фактами, как: 1) отнесение налоговых преступлений к категориям небольшой или средней тяжести (Федеральным законом от 18 марта 2023 г. № 78-ФЗ категории налоговых преступлений, которые ранее признавались тяжкими, были изменены на категории средней тяжести); 2) наличие в уголовном законодательстве специальных видов освобождения от ответственности за совершение чуть ли не всех предусмотренных уголовным законом криминальных уклонений от уплаты обязательных платежей, применяемых преимущественно только при условии возмещения виновным причиненного ущерба; 3) неоправданно малое количество выявляемых преступлений, уголовные дела по которым оканчиваются вынесением обвинительного приговора; 4) назначение наказания, которое, как правило, применяется условно (лишение свободы) либо определяется суммой денежных средств, несоизмеримо меньшей по сравнению с размером причиненного государству ущерба (штраф).

За время действия Уголовного кодекса РФ (далее – УК) соответствующие нормы многократно пересматривались в части как криминообразующих признаков, так и мер ответственности. Таким же образом пересматривались нормы Общей и Особенной части, определяющие условия освобождения от ответственности за указанные преступления. Учитывая количество норм о «налоговых» преступлениях, а также их содержание, можно предположить, что соответствующие корректировки требуются уже сегодня.

Кроме того, в условиях проведения специальной военной операции и восстановления производственной, социальной и иной инфраструктуры на территориях ряда субъектов России, пострадавших от проведения боевых действий, скорее всего, может произойти очередной пересмотр оценки общественной опасности некоторых экономических преступлений, в том числе связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей. Накопленный опыт как по либерализации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, так и по ее усилению, позволяет выработать научно обоснованные решения относительно оптимального механизма уголовно-правовой охраны отношений в сфере налогообложения.

1. Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации

Объект и предмет диссертационного исследования (с. 7) определены вполне удачно, что обеспечивает достижение заявленной цели исследования: «разработка и аргументация теоретических положений, связанных с уголовно-правовой охраной фискальных интересов государства, а также научное обоснование рекомендаций, направленных на совершенствование действующего законодательства и правоприменительной практики» (с. 7).

Примененная методология соответствует особенностям объекта и предмета исследования. Автором комплексно использованы многие методы научного познания (с. 8–9), традиционно применяемые в гуманитарных исследованиях (юридических науках), вследствие чего диссертация характеризуется должной степенью всесторонности, полноты и качества.

Работа имеет строго выверенную и логически обоснованную структуру, что обеспечило последовательность исследовательского процесса, а также создало условия для формулирования совокупности качественных выводов и предложений. В первой главе представлено обстоятельное описание современных общественных отношений, сложившихся в области исчисления и уплаты фискальных платежей. Достаточно большое внимание уделяется вопросам обоснования высокой опасности правонарушений в указанной сфере, в связи с чем уголовная ответственность за совершение отдельных из них является необходимым условием для успешного экономического развития страны. Здесь же автор исследовал правовую природу всех обязательных платежей, предусмотренных действующим законодательством, и представил двухзвенную классификацию преступлений, посягающих на фискальные интересы (с. 20–75). Предложенная классификация (с. 51) положена в основу структурирования второй и третьей глав диссертации.

Вторая глава посвящена исследованию особенностей становления современного уголовного законодательства о налоговых преступлениях с периодизацией существенных изменений соответствующих норм уголовного закона. Здесь же формулируется понятие налогового преступления и обозначаются его виды. Глава завершается предложениями по изменению и дополнению норм об ответственности за совершение налоговых преступлений, а также обоснованием необходимости декриминализации посягательств, предусмотренных ст. 1993 и 1994 УК, вследствие проведенной реформы по объединению Пенсионного фонда России и Фонда социального страхования, а также введения единого налогового платежа (с. 76–154).

В третьей главе представлен всесторонний критический анализ содержания признаков состава преступления, предусмотренного ст. 194 УК, а также особенностей практики выявления фактов совершения данного преступления и его расследования. По итогам формулируется предложение о необходимости исключения п. «а» ч. 3 ст. 194 УК, а равно уточняется содержание отдельных признаков состава уклонения от уплаты таможенных платежей, специальных, антидемпинговых и (или) компенсационных пошлин, взимаемых с организации или физического лица (с. 155–200).

Заключение аккумулирует в себе сформулированные в диссертации выводы и предложения, которые в большей части являются достоверными и обоснованными (с. 201–216).

Высокое качество большинства полученных результатов обусловлено правильной постановкой целей и задач исследования, значительной нормативной и эмпирической базами. Последняя включает в себя:

- итоги обобщения правовых позиций Верховного Суда РФ с 2000 по 2023 г.;
- решения судов общей юрисдикции и арбитражных судов (более 300 решений);
- статистическую отчетность Счетной палаты РФ, налоговых и таможенных органов за период с 2005 по 2023 г., а также государственных внебюджетных фондов;

- статистические данные состояния преступности в России ГИАЦ МВД России, Судебного департамента при Верховном Суде РФ, данные Росстата с 2000 по 2023 г.;
- результаты контент-анализа материалов средств массовой информации, публикаций в сети Интернет, релевантных для темы исследования;
- данные, полученные в результате интервьюирования сотрудников полиции, прокуратуры, таможенной службы и налоговых органов Курской, Воронежской, Белгородской, Брянской, Орловской областей (более 200 человек);
- эмпирические данные, полученные другими учеными (с. 10–11).

Высокая степень апробации результатов диссертационного исследования подтверждается 13 опубликованными научными работами по заявленной теме диссертации, из которых шесть работ опубликовано в периодических рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ (с. 18; с. 21–22 автореферата [2]). Основные положения диссертационного исследования были предметом докладов и обсуждений на научно-практических конференциях и форумах 2019–2023 гг.

Отдельные результаты, полученные в ходе исследования, в настоящее время внедрены в деятельность прокуратуры Курской области, Управления МВД России по Курской области, Управления ФНС России по Курской области, а также в учебный процесс Белгородского государственного национального исследовательского университета, Омской академии МВД России, Воронежского государственного университета, Орловского государственного университета имени И. С. Тургенева, Национального исследовательского Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского, Санкт-Петербургского университета МВД России (с. 17).

Выводы и предложения, сформулированные по итогам исследования, имеют не только теоретическое, но и высокое практическое значение. Это подтверждается предложениями об изменении и дополнении действующего уголовного закона и Налогового кодекса РФ. Также соискатель обосновывает вариант толкования отдельных норм о налоговых преступлениях. Авторские предложения в этой части могут быть учтены для корректировки соответствующих положений действующего постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 (с. 73–74).

2. Достоверность и новизна научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации

Достоверность большинства результатов научного исследования подтверждается прежде всего значительными нормативной, эмпирической и доктринальной базами, положенными в основу проведенного исследования. Не вызывает сомнений и научная новизна диссертации, так как некоторые аспекты: 1) определение категории «фискальные интересы государства» и их обеспеченность уголовно-правовой охраной; 2) системный анализ всех предусмотренных действующим законодательством видов обязательных платежей и их социально-правовая оценка как предмета соответствующих налоговых и таможенных преступлений; 3) особенности уголовно-процессуального взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в процессе выявления и раскрытия фактов совершения преступлений изучаемой группы, – в настоящее время нуждаются в пересмотре

и уточнении в связи со значительными изменениями налогового и административного законодательства России.

Сказанное подтверждается самостоятельностью научного труда, значительным количеством использованных при проведении исследования научных публикаций, результатами анализа достаточно сложных и спорных вопросов о выборе приемов законодательной техники при формулировании норм о налоговых преступлениях.

Представляется, что наиболее удачными, аргументированными и заслуживающими поддержки выводами, сформулированными по результатам диссертационного исследования, являются следующие:

– предложенная авторская классификация преступлений, посягающих на фискальные интересы России, которая используется для последующего системного исследования, в том числе особенностей их совершения и квалификации;

– общественная опасность уклонения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей формируется на основании размера умышленно не перечисленной суммы денежных средств. Вид платежа, равно как и бюджет/фонд, в которые не поступили указанные суммы, не имеют принципиального значения для криминализации. В этой связи следует поддержать идею о наличии основания для законодательной унификации норм о налоговых преступлениях, вместо существующей в УК дифференциации в зависимости от вида платежа или юридического статуса плательщика;

– уголовное законодательство о налоговых преступлениях находится в большой зависимости от текущего состояния национальной экономики, вследствие чего до настоящего времени не выработан подход (отсутствует понимание) к оценке общественной опасности преступлений, посягающих на финансовые интересы государства;

– синхронизация сроков давности привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, преимущественно содержащих в себе признаки основного состава, со сроками проведения выездных налоговых проверок, что позволит повысить эффективность противодействия налоговой преступности;

– декриминализация деяний, предусмотренных п. «а» ч. 3 ст. 194, ст. 199², 199³ и 199⁴ УК, без возникновения при этом пробела в действующем законодательстве, а также предпочтительное использование абстрактного приема описания общественно опасного уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей;

– иные выводы и предложения, которые могут быть полезными для развития научной доктрины в части особенностей формирования механизма уголовно-правового и иного противодействия общественно опасным посягательствам против фискальных интересов России.

В целом, высоко оценивая качество результатов диссертационного исследования, хотелось бы обратить внимание автора на некоторые положения и выводы, которые носят дискуссионный характер, а потому нуждаются в дополнительном обосновании и (или) содержательном уточнении. *Во-первых*, не вполне оправданной видится попытка соискателя обосновать необходимость «администрирования

и контроля» всех платежей, уплата которых в соответствии с действующим законодательством является обязательной, единым фискальным органом государственной власти (с. 12, 29 и далее). Принципиально не возражая против такого подхода, считаю необходимым отметить, что решение вопросов об особенностях: а) построения механизма исчисления, уплаты обязательных платежей; б) определения функций органов и учреждений, контролирующих правильность и своевременность исполнения налогоплательщиками и плательщиками сборов соответствующих обязанностей; в) наделения полномочиями по реализации процедур привлечения правонарушителя к ответственности за неисполнение обязанностей и т.п., – все это не входит предмет исследования, осуществленного в рамках паспорта научной специальности 5.1.4. Уголовно-правовые науки (юридические науки).

По этой причине было бы верным не выносить на защиту приведенный вывод (с. 12), а взять за основу уже имеющиеся решения, предложенные исследователями в области публично-правовых наук.

Во-вторых, предлагаемая классификация предусмотренных законодательством платежей, за неуплату которых предполагается наступление юридической ответственности (с. 67–70), несвободна от критики. Если выделяемые «налог», «сбор» и «страховой взнос» обособлены в налоговом законодательстве, то «таможенный платеж» является родовым понятием, объединяющим уже ранее приведенные «налог» и «сбор». Аналогичным образом трактуется обособленные автором в отдельный вид платежа «специальные пошлины», так как в действительности они тоже включаются в состав категории «таможенный платеж» (с. 74–75).

В целом для регламентации уголовно-правовой охраны не имеет значения вид платежа. Обстоятельное и справедливое обоснование этого мнения представлено в параграфах 1.2 и 1.3 диссертационного исследования: не правовая природа имеет предопределяющее значение для определения общественной опасности, а размер возникшей недоимки (с. 75). Поэтому более рациональным решением было бы использование абстрактного приема законодательной (юридической) техники при предлагаемом (с. 73–74) описании предмета преступления рассматриваемой группы в абз. 3 п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 48: налоги, сборы, страховые взносы *и иные обязательные платежи*.

В-третьих, не могу согласиться с мнением соискателя о возможности возбуждения уголовного дела в связи с уклонением от уплаты налогов и (или) иных обязательных платежей только после вступления в законную силу решения, принятого в порядке гражданского, административного или арбитражного судопроизводства (с. 92) / после завершения налогового спора в арбитражном судопроизводстве (с. 94).

Полагаю, что в таких случаях вряд ли вообще возможно привлечение лица к уголовной ответственности, так как, обосновывая свою правоту относительно полноты исчисления и своевременности уплаты соответствующих видов обязательных платежей, лицо демонстрирует отсутствие умысла на уклонение от налогов, сборов и т.д. Поэтому в таких случаях, независимо от итогового решения судебной инстанции, обоснование наличия в деянии плательщика всех признаков состава налогового преступления становится весьма затруднительным.

В-четвертых, не разделяю идею о целесообразности введения в уголовный закон специальной нормы об ответственности за изготовление и сбыт поддельных документов первичной бухгалтерской отчетности (с. 131–133). Полагаю, что ответственность за подобные действия уже может быть реализована на основании общих норм Особенной части, прежде всего ст. 327 УК. Поэтому конкретизация общественно опасного деяния до предмета преступления в виде «бухгалтерских документов» или «документов бухгалтерской отчетности» в действительности не направлена на устранение пробела в уголовном законодательстве России, но может создать необоснованную конкуренцию общей (ст. 327 УК) и «специальной» (предлагаемой) нормы.

В этой связи автору в процессе защиты необходимо привести дополнительные аргументы о том, что подделка или сбыт перечисленных документов, использование которых позволяет совершить уклонение от уплаты налогов и (или) иных обязательных платежей (преимущественно, преступлений небольшой или средней тяжести), значительно отличается по своей общественной опасности от деяний, ответственность за которые уже предусмотрена общими нормами действующего уголовного закона.

Тем не менее без дискуссионных положений немислима ни одна научная работа. Полемика присуща любому исследованию, что подчеркивает его высокую степень актуальности и важности предложений по разрешению затронутых проблем. Применительно к диссертации А. Н. Цуканова следует учитывать, что многие из перечисленных замечаний носят частный характер и принципиально не влияют на высокую оценку проведенного исследования.

3. Значимость полученных автором диссертации результатов

Логически выверенный план обеспечил выполнение исследования, в котором в разумном соотношении представлены результаты анализа вопросов теоретического характера и материалы, имеющие очевидную прикладную направленность. Грамотное использование методов научного поиска, оригинальность и обоснованность большинства результатов, полученных в результате исследования, позволяют сделать вывод о их значительной теоретической и практической значимости.

Ценность рассматриваемого исследования заключается в получении новых научных знаний в сфере теории юридической ответственности за совершение общественно опасных посягательств на фискальные интересы России. Диссертация А. Н. Цуканова содержит решение задачи, имеющей значение для развития уголовно-правовой доктрины, прежде всего тех ее разделов, которые затрагивают вопросы противодействия налоговой преступности.

На основании изучения текста диссертации, автореферата и списка научных работ, опубликованных соискателем в процессе проведения исследования, можно заключить, что диссертация А. Н. Цуканова:

1) написана самостоятельно, обладает внутренним единством, содержит новые научные результаты, положения, выдвигаемые для публичной защиты, и свидетельствует о личном вкладе автора диссертации в гуманитарную (юридическую) науку;

2) содержит сведения о практическом использовании полученных автором диссертации научных результатов и рекомендации по использованию научных выводов;

3) прошла необходимую апробацию в научных публикациях.

Заключение

Диссертация А. Н. Цуканова является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение задачи, имеющей значение для развития отечественной юридической науки. Работа в полной мере соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, которые предусмотрены в п. 9–14 Положения о присуждении ученых степеней, утв. постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. № 842 «О порядке присуждения ученых степеней» (по состоянию на 25 января 2024 г.). Автор диссертации, Алексей Николаевич Цуканов, заслуживает присуждения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.4. Уголовно-правовые науки (юридические науки).

Пристатейный библиографический список

Цуканов А. Н. Уголовно-правовая охрана фискальных интересов России : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2024.

References

Tsukanov A. N. Criminal-Legal Protection of Fiscal Interests of Russia: Thesis for a Candidate Degree in Law Sciences. St. Petersburg, 2024. (In Russ.)

Сведения об авторе:

В. Ф. Лапшин – доктор юридических наук, профессор.

Information about the author:

V. F. Lapshin – Doctor of Law, Professor.

Статья поступила в редакцию 21.11.2025; одобрена после рецензирования 26.12.2025; принята к публикации 19.01.2026.

The article was submitted to the editorial office 21.11.2025; approved after reviewing 26.12.2025; accepted for publication 19.01.2026.