

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Е.Г. Васильева, канд. юрид. наук, доцент

Д.К. Лободенко, студент

Северо-Кавказский филиал Российского государственного университета правосудия  
(Россия, г. Краснодар)

DOI:10.24412/2500-1000-2023-12-1-162-165

*Аннотация.* Статья посвящена проблемам квалификации налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ. В работе исследуются актуальные вопросы, связанные с уклонением от уплаты налогов и страховых сборов, освещаются проблемы правоприменительной практики, связанные с квалификацией указанных преступлений.

*Ключевые слова:* налоги, сборы, ответственность, налоговое право, состав, субъект, объект, обязанность по уплате налогов, уголовное право, общественная опасность.

Определённый объём финансовых ресурсов, формируемых в бюджетах разных уровней, особенно за счёт налоговых поступлений, обеспечивает деятельность органов государственной власти и местного самоуправления, обеспечивает нормальное функционирование государства, поэтому действия, которые препятствуют поступлению налоговых платежей, снижают возможности государства в достижении необходимых целей, оказывают отрицательное влияние на её экономическую систему. Пленум Верховного Суда РФ обозначает данное деяние как умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы [1]. Обеспечивать эффективность налоговой системы, что ещё важнее – в части предупреждения налоговых преступлений и снижения негативных последствий для экономического сектора, обязаны механизмы правового регулирования, важную роль в которых занимает уголовный закон, благодаря которому впоследствии реализуется наказание за налоговые преступления. Краеугольным камнем является соблюдение равновесия между, с одной стороны, свободой предпринимательства, защитой прав личности и экономической стабильностью и, с другой стороны, неотвратимостью наказания, справедливостью. Можно сказать, что для создания условий, благоприятствующих развитию правового механизма регулирования отношений в налоговой сфере и вы-

полнению задач уголовного права, является квалификация налоговых преступлений.

Что следует понимать под уклонением от уплаты налогов? Как считает Вячеслав Викторович Громов, суть уклонения состоит в том, чтобы намеренно избежать уплаты налогов путем нарушения налогового законодательства [2]. «Уклонение от уплаты налогов» допускается трактовать по-разному, что обуславливается сложностью налоговых правоотношений и их взаимосвязью с другими отраслями права. Так, например, с точки зрения финансового права указанное деяние состоит из сознательных действий, направленных на уменьшение налоговых обязательств, с точки зрения уголовного закона – это действие или бездействие плательщика налогов. Термин «уклонение» содержится в названиях статей 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации [3].

Полагаем обоснованной позицию В.В. Громова о том, что на сегодняшний день нет единства терминологии при характеристике налоговых преступлений, что, конечно, важно исправить для взаимосвязи правовых норм и экономических интересов предпринимателей и государства, и наибольшей эффективности регулирования общественных отношений в сфере налогового права. Будет логично сформулировать следующее определение уклонения от уплаты налогов, – общественно опасное деяние, заключающееся в сознательном введении в заблуждение

налоговых органов по поводу подлежащих уплате налогов и сборов.

Общественная опасность данного действия (бездействия) заключается в частичном непоступлении или вовсе в непоступлении налогов и сборов в бюджетную систему государства. Способ совершения преступления представлен в диспозициях статей 198 и 199 УК РФ: умышленное включение в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, ложных сведений или же непредставление предусмотренных законом документов.

Преступление оканчивается с момента фактической неуплаты в предусмотренные сроки налогов и сборов. А.А. Зубцов и М.А. Пичугина считают такие составы преступлений длящимися, так как помимо самого преступного деяния происходит продолжительное преступное состояние (уклонение от уплаты налогов) [4], следовательно, юридические последствия, характерные для длящихся преступлений, могут быть аналогичными для уклонения от уплаты налогов [5].

Совершение преступления в крупном и особо крупном размере является важнейшим признаком преступления, которые определяет его криминализацию, хотя и на сегодняшний день происходят дискуссии насчёт безотносительности сумм уплаченных платежей, например, от сотни миллионов до миллиарда рублей может составлять сумма обязательных к уплате юридическим лицом налогов и сборов, но неуплата, согласно примечанию к статье 199 УК РФ, пятнадцати миллионов рублей всё равно будет считаться крупным размером.

Убеждены, что из-за данной нормы невозможно в достаточной мере реализовать принципы уголовной ответственности, в том числе справедливость наказания, как один из важнейших принципов. Так, субъект преступления может в течение длительного времени осуществлять экономическую деятельность и уплачивать обязательные налоги и сборы, но, в силу случайности, не досмотрев, ошибиться в сумме налогов в декларации, что, в свою оче-

редь, из-за уголовного преследования способно снизить качество предпринимательской среды из-за возможных условий давления на бизнес и повредить деловой репутации, которая является весьма ценным нематериальным активом. Считаем, что следует учитывать весь объём налоговых отчислений субъекта при привлечении к уголовной ответственности, для чего необходимо внести изменения в вышеназванные статьи для поправки порядка исчисления крупного и особо крупного размера.

Одним из значимых вопросов при квалификации преступлений является определение субъекта преступления, которым, согласно статье 199 УК РФ является лицо, уполномоченное подписывать документы, предоставляемые в налоговые органы. Таким лицом, как считает Пленум Верховного Суда РФ, может быть руководитель организации, либо уполномоченный представитель такой организации, а также лицо, которое фактически выполняет обязанности руководителя организации. В статье 29 НК РФ указывается, что уполномоченным представителем может быть любое лицо, действующее на основании доверенности, то есть организация, которая ведет бухгалтерский учет и уполномочена подписывать налоговые документы также может выступать субъектом преступления, равно как и главных бухгалтер организации, который, не упоминается в Постановлении Пленума в качестве возможного субъекта преступления [6].

Следует указать, что практика деятельности как судов, так и следственных органов включает в себя достаточно примеров осуществления формального руководства организацией, что, конечно, позволяет определить перечень лиц, которых можно привлечь к ответственности. В таком случае может идти речь о возможности применения на практике теории предъявления требований по уплате налогов физическому лицу [7].

Стоит отметить, что в п. 8. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» закрепле-

но, что уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, возможны только с прямым умыслом. Выходит, что если у должника не было мотива уклоняться от уплаты, в его действиях не содержится общественная опасность, поэтому и состав преступления отсутствует при существовании одного лишь факта наличия задолженности.

С введением ЕНС, ЕНП, совокупной обязанности возникли новые вопросы квалификации налоговых преступлений. Так, усложнился процесс привлечения к уголовной ответственности по ст. 198, 199 УК РФ, сальдо расчётов стало общим, а задолженность налогоплательщика теперь рассматривается следственными и налоговыми органами индивидуально. Проблема возникает при определении единого входящего сальдо отдельно по страховым взносам, налогам и сборам. А для того, чтобы возбудить уголовное дело при отрицательном сальдо по ст. 198, 199 УК РФ следует, как уже отмечалось раньше, доказать наличие прямого умысла. Убеждены, что решением такой проблемы будет внесение изменения законодателем в ст. 198, 199 УК РФ.

На основании вышеизложенного следует определить ряд проблем, возникающих

при квалификации уклонения от уплаты налогов.

Во-первых, на сегодняшний день существует множество трактовок и определений уклонения от уплаты налогов, которые описывают такое деяние как с экономической, так и с уголовно-правовой точки зрения. Полагаем, что при квалификации рассматриваемого преступления следует учитывать и экономические последствия, и уголовно-правовые характеристики деяния, и уровень общественной опасности.

Во-вторых, описанные выше проблемы квалификации налоговых преступлений могут свидетельствовать о том, что нормы, предусматривающие ответственность за уклонение от оплаты налогов и страховых взносов, являются неоднозначными. Это проявляется, например, в трактовке и расплывчатостью некоторых определений, в проблеме отграничения налоговых преступлений от смежных составов.

Во-третьих, в связи с новеллами в налоговом законодательстве возникают вопросы, является ли отрицательное сальдо поводом к возбуждению уголовного дела за неуплату налогов, как будет определяться задолженность отдельно по налогам, сборам и страховым взносам в случае внесения единого платежа. К сожалению, возникает благоприятная почва для различных злоупотреблений со стороны как налоговых, так и следственных органов. Налоговое законодательство меняется стремительнее уголовного, поэтому законодателю будет правильно внести изменения в уголовным закон.

#### **Библиографический список**

1. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2020. – № 1.
2. Громов В. В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии / В. В. Громов // Финансовое право. – 2019. – № 3. – С. 32-36.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/) 11 (дата обращения 26.11.2023).
4. Зубцов А.А. К вопросу о юридической природе уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов / А.А. Зубцов // Уголовное право. – 2019. – № 6. – С. 39-45.
5. Пичугина М.А. Уклонение от уплаты налогов как дящееся преступление / М.А. Пичугина // Уголовное право. – 2019. – № 6. – С. 74-80.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 01.10.2023) // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

7. Стасюк И.В. Взыскание имущественного вреда, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов юридических лиц / И.В. Стасюк // Закон. – 2018. – № 3. – С. 138-148.

### **CURRENT ISSUES OF TAX EVASION QUALIFICATION**

**E.G. Vasilyeva**, *Candidate of Legal Sciences, Associate Professor*

**D.K. Lobodenko**, *Student*

**North Caucasus Branch of the Russian State University of Justice  
(Russia, Krasnodar)**

***Abstract.** The article is devoted to the problems of qualification of tax crimes provided for in Articles 198 and 199 of the Criminal Code of the Russian Federation. The paper examines topical issues related to tax evasion and insurance fees, highlights the problems of law enforcement practice related to the qualification of these crimes.*

***Keywords:** taxes, fees, responsibility, tax law, composition, subject, object, duty to pay taxes, criminal law, public danger.*