

УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО СТ. 198, 199 УК РФ С УЧЕТОМ ПОЛОЖЕНИЙ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА № 263-ФЗ

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

А.А. Азовцева, студент

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

DOI:10.24412/2500-1000-2023-11-1-64-68

Аннотация. В статье рассматривается проблема существующей коллизии уголовного и налогового законодательства в части установления способа совершения налоговых преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ, в связи с принятием Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Ключевые слова: налоговые платежи, налоговое преступление, налоговая декларация, способы уклонения, уведомление, отрицательное сальдо налогоплательщика.

В условиях современности налоговое законодательство подвержено постоянно-му изменению, как в виде введения новых налоговых платежей, так и в изменении способов декларирования доходов и прибыли. В статье проведен анализ изменений действующего налогового законодательства в части установления возможности предоставления уведомления вместо налоговой декларации, а также обозначена возникшая в связи с этим коллизия налогового и уголовного законодательства на предмет установления способа уклонения от уплаты налогов как объективной стороны налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ (ред. от 04.08.2023, изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023).

Налоговые поступления – это основной источник формирования бюджета любого государства. Социальную значимость бюджетной составляющей в виде налогов трудно переоценить, так как за счет налоговых платежей существует система образования и здравоохранения, производится выплата пенсий и социальных пособий. Уклонение от налогов в любом государстве считается отрицательным явлением, безусловно, негативно отражающимся на состоянии финансовой системы и политики, проводимой государством.

Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 26.11.2019 № 48 «О практике

применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» указал, что налоговые преступления совершаются в отношении налогов, сборов, страховых взносов, уплата которых предусмотрена статьями 13, 14, 15, 18 и 18.1 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ [1].

Признаками налоговых преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ (в ред. от 04.08.2023, изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023) являются: общественная опасность деяния, выражающаяся в противоправном непоступлении налоговых платежей в бюджет Российской Федерации; его противоправность, характеризующаяся незаконностью деяния; умышленная форма вины субъекта; наказуемость деяния.

В «зеркале» официальных статистических данных Судебного департамента при Верховном Суде РФ прослеживается динамика снижения уголовных дел о налоговых преступлениях. Данные преступления не занимают весомой доли в соотношении с другими преступлениями. Так, для сравнения в 2018 г. всего за совершение налоговых преступлений осуждено 605 человек, а в 2022 – 329 человек [2].

Между тем, статистические данные сами по себе малоинформативны. Полагаем обоснованными выводы М.Г. Решняка, С.С. Моисеева, что каждое из указанных преступлений сопряжено с необходимо-

стью разрешения сложных вопросов их выявления, а также толкования соответствующих статей УК РФ, включая те, что связаны с преодолением правовой неопределенности в регламентации признаков составов таких деяний [3].

Диспозициями ст. 198 и ст. 199 УК РФ (ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023) предусмотрена ответственность физических лиц и организаций за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере [4].

Данная редакция является неактуальной, так как, начиная с 01.01.2024, представление налоговой декларации не предусмотрено.

Понятие «налоговая декларация» раскрыто в ст. 80 НК РФ (ред. от 04.08.2023, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2023). Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога [5].

Если говорить о налоговой декларации применительно к объективной стороне налоговых преступлений, выражающейся в уклонении от ее предоставления, то налоговая декларация является способом совершения налоговых преступлений.

В силу прямого указания закона уклонение совершается только предусмотренными в статье способами: путем умышленного непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов

или путем умышленного включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений. То есть, напрямую прослеживается системная взаимосвязь уголовного и налогового законодательства, несмотря на отсутствие установленной налоговой преюдиции в уголовно-правовых отношениях.

Из прямого указания положений ст. ст. 198, 199 УК РФ (ред. от 04.08.2023, с изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023) следует, что указанные в них способы совершения преступлений не подлежат расширительному толкованию. Способ совершения налоговых преступлений и способ декларирования доходов корреспондируют между собой, а статьи 198, 199 УК РФ являются бланкетными (отсылочными) к нормам НК РФ [5].

Между тем, налоговое законодательство, в отличие от уголовного, нестабильно и подвержено частым изменениям. Налоговый кодекс РФ неизменно «приращает» новеллами. Необходимость нововведений обусловлена наличием определенных пробелов в применении НК РФ, что приводит к созданию различных схем сокрытия доходов от налогообложения [6]. Как следствие, государство в целях совершенствования налоговой политики для достижения более эффективного противодействия уклонению от налогов оптимизирует способы декларирования доходов.

Вместе с тем, ситуация с уклонением от уплаты налогов характеризуется не только экономическими сложностями, но и правовыми.

Так, Федеральным законом от 14.07.2022 N 263-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» внесены изменения в НК РФ. Введен термин «совокупная обязанность», который включает в себя общую сумму налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которую обязан уплатить (перечислить) налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент, и сумму налога, подлежащую возврату в бюджетную систему Российской Федерации в случаях, предусмотренных НК РФ. В

случае, если законодательством о налогах и сборах предусмотрена уплата (перечисление) налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов до представления соответствующей налоговой декларации (расчета) либо если обязанность по представлению налоговой декларации (расчета) не установлена НК РФ налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, плательщики страховых взносов представляют в налоговый орган уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов. Уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборам, страховым взносам представляется в налоговый орган по месту учета не позднее 25-го числа месяца, в котором установлен срок уплаты соответствующих налогов [7].

Таким образом, уведомление об исчисленных суммах налогов – это новый тип отчетности в инспекцию, который появился в связи с введением единого налогового платежа с 2023 года [5], а совокупная обязанность формируется, в том числе, и на основании уведомлений, предоставляемых в налоговый орган. Подавать уведомление по налогам нужно в случаях, когда срок уплаты налога наступает перед подачей налоговой декларации или квартального расчета и когда декларация или квартальный расчет не сдаются (с 01.01.2024 налоговая декларация не представляется).

Таким образом, с 01.10.2023 изменен способ исполнения налоговой обязанности – путем предоставления уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховым взносам.

Между тем, следуя императивности положений ст. 198, 199 УК РФ, такой способ совершения преступлений как непредоставление уведомления об исчисленных налогах не указан в конструкции состава. Более того, налоговым законодательством предусмотрено, что в случае, если плательщик забыл предоставить уведомление или нарушил срок его предоставления, то это влечет наложение штрафа в размере 200 рублей на основании ч. 1 ст. 126 НК РФ.

В этой связи особую остроту приобретают вопросы квалификации выявленных фактов уклонения от уплаты либо недоплаты налогов, так как возникла коллизия уголовного и налогового законодательства: действующая редакция Уголовного кодекса РФ не соотносится с нормами закона № 263-ФЗ от 14.07.2022 (в ред. от 31.07.2023).

Так, следовательно, в чьем производстве находится уголовное дело, в целях правильной квалификации деяния, необходимо вычленив из совокупной обязанности размер налогов, подлежащих уплате, установить, по какой причине сформировалось отрицательное сальдо налогового счета, является ли это уклонением от налогов или не является. Но даже при условии установления следователем фактов, что уклонение от исполнения налоговой обязанности очевидно произошло вследствие непредоставления уведомления о налогах, остается открытым вопрос, образуют ли эти действия состав преступления, так как уведомление не указано в УК РФ в качестве инструмента совершения налогового преступления, то есть отсутствует соответствующая объективная сторона преступления.

Можно сделать обоснованное предположение, что до внесения соответствующих поправок неопределенность в способах совершения преступления играет «на руку» недобросовестным налогоплательщикам, которые используют «налоговые лазейки» с целью избежать ответственности за нарушение правил налогообложения. Причем, используют для этого правовое средство, легализованное государством, обусловленное коллизией уголовного и налогового законодательства. Непредоставление уведомления можно «списать» на забывчивость и ограничиться лишь уплатой мизерного штрафа.

В связи с незначительностью временного промежутка с момента внесения изменений в Налоговый кодекс РФ эти обстоятельства еще не выступали предметом рассмотрения высшими судами, следственными и налоговыми органами.

Полагаем, что в целях правовой определенности и исключения неоднозначности

толкования законодательства в Уголовный кодекс РФ необходимо внести соответствующие изменения. В частности, необходимо предусмотреть в качестве способа совершения налогового преступления такой способ, как уклонение от предоставления уведомления об исчисленных налогах и сборах, или предоставление путем включения в него заведомо ложных сведений.

Таким образом, проведенная работа подчеркивает важность и необходимость корректировки действующих уголовно-правовых методов и механизмов выявления налоговой преступности. При наличии таковых возможно не только на макроуровне устранить потери государства от действий недобросовестных налогоплательщиков, но и минимизировать сокращение зависимых от бюджета страны об-

щественных благ в столь непростое для нашего государства время.

Исходя из выше изложенного, можно сделать следующие выводы:

1) В связи с принятием Федерального Закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» выявлено несоответствие диспозиции статей 198, 199 УК РФ измененным статьям 11, 11.3, 23 НК РФ;

2) Возникла необходимость внесения соответствующих изменений в нормы Уголовного кодекса РФ в части установления новых способов совершения преступления, таких как уклонение от предоставления уведомления об исчисленных налогах и сборах, а также включение в уведомление об исчисленных налогах и сборах заведомо ложных сведений.

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 № 1 январь 2020.
2. Сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ, раздел «Данные судебной статистики». – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 20.11.2023).
3. Решняк М.Г., Моисеев С.С. К вопросу о правовой неопределенности в регламентации уголовной ответственности за налоговые преступления // Безопасность бизнеса. – 2019. – № 4.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 04.08.2023) // СЗ РФ. 1996. N 25. Ст. 2954.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 04.08.2023) // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.
6. Левшукова О.А., Коровин Д.А., Карабаева А.С. Актуальные проблемы выявления налоговых правонарушений и пути их решения // Вестник Академии знаний. – 2021. – №3 (44).
7. Федеральный закон от 14.07.2022 N 263-ФЗ (ред. от 31.07.2023) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

**CRIMINAL LEGAL CHARACTERISTICS OF TAX CRIMS UNDER ARTICLES 198,
199 THE CRIMINAL CODE OF RUSSIAN FEDERATION. TAKING INTO ACCOUNT
THE PROVISIONS OF FEDERAL LAW № 263-FL**

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

A.A. Azovtseva, *Student*

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

***Abstract.** The article deals with the problem of the existing conflict of criminal and tax legislation in terms of establishing the method of committing tax crimes provided for in Articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation, in connection with the adoption of Federal Law №263-FL dated 14.07.2022 "On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation".*

***Keywords:** tax payments, tax crime, tax return, methods of evasion. notice, negative balance of the taxpayer.*