

The background of the book cover is a detailed medieval manuscript illustration. It depicts a scene of public execution or punishment. In the center, a man is being hanged from a gallows. Two men in medieval attire stand next to the gallows, one appearing to assist or observe. To the left, a group of men, some in official or clerical robes, are gathered, looking towards the execution. The style is characteristic of late medieval or early modern manuscript illumination, with fine lines and a muted color palette.

И. Н. Соловьев

# НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Специфика выявления  
и расследования

2-е издание



**Иван Николаевич Соловьев**  
**Налоговые преступления.**  
**Специфика выявления и**  
**расследования. 2-е издание**

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=21552714](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=21552714)*

*ООО «Проспект»; 2015*

*ISBN 9785392191598*

**Аннотация**

В данном втором переработанном и дополненном издании книги с учетом последних изменений законодательства и направлений государственной политики в налоговой и уголовной сферах рассматривается уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений, исследуется современное состояние противодействия налоговой преступности. Кроме того, затрагиваются отдельные аспекты организации оперативно-разыскной деятельности в сфере экономики и налогообложения, межведомственного взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов. В заключении автор проанализировал имеющиеся законодательные инициативы в данной сфере. Законодательство приводится по состоянию на февраль 2015 г. Книга рассчитана на широкий круг читателей: налогоплательщиков, ученых, сотрудников

налоговых и правоохранительных органов, Следственного комитета Российской Федерации, аудиторов, адвокатов, аспирантов и студентов юридических и экономических высших учебных заведений, специалистов, интересующихся данной проблематикой.

# Содержание

Информация о книге	6
Вступление	8
Глава 1	12
Конец ознакомительного фрагмента.	41

**И. Н. Соловьев**  
**Налоговые преступления**  
**Специфика выявления**  
**и расследования**  
*2-е издание*



ebooks@prospekt.org

# Информация о книге

УДК 343.359.2

ББК 67.408.122.40

С60

**Соловьев И. Н.**

В данном втором переработанном и дополненном издании книги с учетом последних изменений законодательства и направлений государственной политики в налоговой и уголовной сферах рассматривается уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений, исследуется современное состояние противодействия налоговой преступности.

Кроме того, затрагиваются отдельные аспекты организации оперативно-разыскной деятельности в сфере экономики и налогообложения, межведомственного взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов. В заключении автор проанализировал имеющиеся законодательные инициативы в данной сфере.

Законодательство приводится по состоянию на февраль 2015 г.

Книга рассчитана на широкий круг читателей: налогоплательщиков, ученых, сотрудников налоговых и правоохранительных органов, Следственного комитета Российской Федерации, аудиторов, адвокатов, аспирантов и студентов юридических и экономических высших учебных заведений, спе-

циалистов, интересующихся данной проблематикой.

УДК 343.359.2

ББК 67.408.122.40

© И. Н. Соловьев, 2011

© И. Н. Соловьев, 2015, с изменениями

© ООО «Проспект», 2015

# Вступление

Положения Послания Президента РФ Федеральному Собранию 4 декабря 2014 г., тезисы, высказанные Президентом РФ на ежегодной пресс-конференции 18 декабря 2014 г., а также во время встречи с представителями деловых кругов 19 декабря 2014 г., задали новый вектор на взаимодействие органов власти и бизнеса. Они заключаются в следующем:

1. Добросовестный труд, частная собственность, свобода предпринимательства – это такие же базовые консервативные ценности, как патриотизм, уважение к истории, традициям, культуре своей страны.

2. Отношения бизнеса и государства должны строиться на философии общего дела, на партнерстве и равноправном диалоге.

3. Необходимы новые подходы в работе надзорных, контрольных, правоохранительных органов. Но изменения происходят очень медленно. По-прежнему доминирует обвинительный уклон. Вместо того чтобы пресекать отдельные нарушения, закрывают дорогу, создают проблемы тысячам законопослушных, инициативных граждан.

4. Надо максимально снять ограничения с бизнеса, избавить его от навязчивого надзора и контроля.

5. Каждая проверка должна стать публичной. В 2015 г. для этого запускается специальный реестр.



6. Надо отказаться от самого принципа тотального, бесконечного контроля. Отслеживать ситуацию нужно там, где действительно есть риски или признаки нарушений.

При этом в 2015 г. будет проведена единократная масштабная амнистия капиталов. Государством предложены серьезные меры, которые должны показать, что добросовестное предпринимательство является локомотивом экономического развития страны. Предприняты усилия, направленные на защиту законопослушного бизнеса. В частности, изменен порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям.

В соответствии с положениями Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, следователь при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела не позднее трех суток с момента поступления сообщения направляет в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам.

В свою очередь, по результатам рассмотрения материа-

лов, направленных следователем, налоговый орган не позднее 15 суток с момента получения таких материалов:

1) направляет следователю заключение о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам и (или) сборам в случае, когда обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки, по результатам которой вынесено вступившее в силу решение налогового органа, а также информацию об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения;

2) информирует следователя о том, что в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) проводится налоговая проверка, по результатам которой решение еще не принято либо не вступило в законную силу;

3) информирует следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства о налогах и сборах в случае, если указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки.

После получения заключения налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения этого заключения следователем должно быть принято процессуальное решение.

Уголовное дело о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, мо-

жет быть возбуждено следователем до получения из налогового органа заключения или информации, при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

Как видно, жизнь не стоит на месте, поэтому читателю предлагается второе, переработанное издание данной книги.

# **Глава 1**

## **Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений**

### **1.1. Особенности налоговых преступлений в современной России**

Прошло практически пять лет, как действует закон № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который существенно изменил как налоговую, так и уголовную политику государства в сфере налоговых правонарушений и преступлений (подробнее о его новеллах речь пойдет ниже). В целом можно сказать, что прогнозы относительно снижения количества выявляемых налоговых преступлений и размера возмещенного государству ущерба от налоговых преступлений полностью оправдались.

**Статья 198 УК РФ**

<b>Год</b>	<b>Кол-во зарегистр. прест.</b>	<b>% к АППГ</b>	<b>Расследов. преступле.</b>
<b>2010</b>	1759	−65,6	1652
<b>2011</b>	856	−51,3	852
<b>2012</b>	856	0	875

**Статья 199 УК РФ**

<b>Год</b>	<b>Кол-во зарегистр. преступл.</b>	<b>% к АППГ</b>	<b>Расследов преступле</b>
<b>2010</b>	3849	−41,9	3419
<b>2011</b>	1832	−52,4	1730
<b>2012</b>	1739	−5,1	1590

**Статья 199.1 УК РФ**

<b>Год</b>	<b>Кол-во зарегистр. прест.</b>	<b>% к АППГ</b>	<b>Расследов. преступле.</b>
<b>2010</b>	517	−69,4	515
<b>2011</b>	324	−37,3	301
<b>2012</b>	283	−12,4	257

**Статья 199.2 УК РФ**

<b>Год</b>	<b>Кол-во зарегистри- рованных преступлений</b>	<b>% к АППГ</b>	<b>Расслед. преступ- лений</b>
<b>2010</b>	677	-43,9	582
<b>2011</b>	355	-47,6	304
<b>2012</b>	177	-50,1	214

Отвлекаясь от статистики, рассмотрим основные сформировавшиеся на сегодняшний день характерные черты и основные особенности налоговых преступлений.

1. Говоря о безусловной специфичности налоговых преступлений, нельзя не отметить, что во многом она вытекает из самой природы налогов как таковых. Люди априори не могут равнодушно относиться к той части своего дохода, которую они обязаны передать государству в виде налогов. Великие мыслители и государственные деятели – в нашем слу-



чае Шарль Л. Монтескьё (1689–1755), – улавливая неоднозначное отношение отдельно взятого индивидуума к необходимости делиться нажитым с государством, отмечали, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им, и подчеркивали при этом, что государственные доходы – это часть, выделяемая каждым гражданином из своего имущества для того, чтобы спокойно пользоваться остальным.

В сознании человека по-разному оценивается возможность заработать, забрать или приобрести некое благо в виде денежных средств, или имущества, или иной выгоды лично для себя и отдать приобретенное либо его часть без осязаемой и конкретной компенсации. Человек все заработанное считает своим, не осознавая, что часть из этого заработанного, подлежащего перечислению в государственную казну в виде налогов, изначально ему уже не принадлежит.

Отсюда, конечно, правомерен интерес налогоплательщиков к тому, куда идут и на что тратятся налоговые платежи, и при этом, безусловно, неправомерно уклонение от уплаты налогов.

2. Особенность налоговых преступлений заключается и в том, что они достаточно легко могут стать инструментом в различного рода сражениях: предпринимателей друг с другом, близких и не очень родственников, политиков, чиновников. Всех перечислить достаточно сложно, да, наверное,

и не стоит. В таких случаях сотрудники налоговых и правоохранительных органов становятся исполнителями чужой воли на возмездной (на заказ) или безвозмездной основе (по приказу или указанию). Упомянем и тех предприимчивых контролеров, которые относятся к своей службе как к бизнес-проекту и кормятся с этого сами, из чувства самосохранения отдавая часть «заработанного» по начальственной вертикали, обеспечивая себе безопасность и возможность в дальнейшем заниматься противоправной деятельностью.

3. Помимо активного использования в конкурентной и политической борьбе, налоговые преступления являются центром, сосредоточением различных интересов. Во-первых, конечно же, фискальных. То, сколько могут приносить бюджету доначисления от выявленных фактов уклонения от уплаты налогов, не сопоставимо с суммами, поступающими по результатам расследования всех иных экономических преступлений. Первые в несколько раз больше. Во-вторых, это как внутривнутриполитический, так и внешнеполитический интерес: регулировка со стороны власти условий игры на предпринимательском поле и демонстрация мировому сообществу позитивного инвестиционного климата, частью которого является благоприятная налоговая и разумная уголовная политика. В-третьих, возможность в любой момент показать любому, кто в доме хозяин, когда речь пойдет об угрожающей криминализации сферы налогообложения или серьезном форс-мажоре экономико-финансового характера.

Нормальное и устойчивое состояние защищенности налоговой системы страны может быть обеспечено в том числе и балансом всех вышеперечисленных интересов: без шарашаний ни в сторону превращения расследования налоговых преступлений в пустую формальность, дань непонятной традиции, ни в сторону закручивания гаек и всего остального, что закручивается.

4. Привлечение лица к уголовной ответственности за совершение налогового преступления невозможно без документального подтверждения данного факта. Помимо основного доказательственного набора в виде надлежащего лица, самого факта совершения преступления, экспертных заключений и свидетельских показаний, в основу обвинения должен быть положен подготовленный соответствующим специалистом документ, из которого со ссылками на нарушенные нормы налогового законодательства следовало бы заключение о том, на какую сумму и от уплаты каких налогов с физического или юридического лица произошло уклонение. Наличие такого документа является обязательным условием, основой расследования налогового преступления. Без него уголовное дело будет лишь набором справок, протоколов допросов, копий документов.

5. Налоговое преступление в современном УК РФ раскрывается через термин «уклонение», который, согласно толковому словарю С. И. Ожегова, означает отклонение в сторону, чтобы избежать чего-нибудь, а также устранение,

отказ от чего-нибудь.

Он не является уникальным для уголовного права и используется в конструкциях других статей УК РФ, например: уклонение от отбывания ограничения свободы, лишения свободы (ст. 314 УК РФ), уклонение от прохождения военной и альтернативной гражданской службы (ст. 328 УК РФ) и др.

Применительно к налогам данный термин, с нашей точки зрения, является вполне уместным, хотя и не охватывающим все многообразие потенциальных криминальных ситуаций в сфере налогообложения, поэтому в современной редакции УК РФ используются также термины «неисполнение» и «сокрытие».

Рассматривая далее специфику налоговых преступлений, отметим, что в настоящее время проглядываются в целом два основных подхода к налоговым преступлениям. В странах с сильной, оснащенной, профессиональной и мало подверженной коррупции налоговой службой и стабильным налоговым законодательством налоговые преступления пресекаются на их предкриминальном фоне – на стадии налогового правонарушения. Здесь же возмещается и причиненный ущерб, а также штрафные санкции и пени. Лишь в единичных случаях, когда по тем или иным причинам игнорируется возможность завершить все в рамках административных процедур или есть явный криминал, налоговое расследование перерастает в уголовное.

Напротив, в странах с постоянно меняющимся налоговым законодательством, периодически реформируемой налоговой службой, в которой наблюдается постоянная смена работников, и высоким коррупционным индексом, прослеживается тенденция криминализации налоговых правонарушений, воздействия на налогоплательщиков методами уголовного закона, а не налоговых процедур.

Действительно, здесь явно прослеживается прямая зависимость одного от другого: устоявшейся налоговой системы, сильной и неподкупной налоговой службы и уровня налоговой дисциплины, способности государства получать неуплаченные налоги, экономя средства уголовной репрессии.

Думается, что настало время затронуть и некоторые накопившиеся дискуссионные и проблемные вопросы в сфере изучения налоговой преступности.

1. Как один из способов попытаться сказать новое слово в правовой науке достаточно часто в последнее время используется метод обобщения всего того, что было проанализировано ранее в различных по юридической природе областях, но объединенных при этом одним предметом исследования. В нашем случае это касается попыток слить в одну теорию все, что связано с налоговыми правонарушениями (административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, собственно сами налоговые правонарушения и налоговые преступления).

С нашей точки зрения, тенденция если не опасная, то не

имеющая под собой достаточно веских оснований и разумной аргументации уж точно. Об этом можно было бы говорить, если бы административные, налоговые и уголовные составы совпадали бы по конструкциям, но различались бы по размеру причиненного ущерба. Однако в перечисленных трех отраслях права диспозиции и санкции сконструированы строго в соответствии с традициями трех разных кодексов.

К тому же на сегодня мы имеем такие разновидности государственной политики, как налоговая политика и уголовная политика, которые существуют отдельно друг от друга, пересекаясь лишь тогда, когда идет речь об установлении уголовной ответственности за противоправные деяния в сфере налогообложения. К тому же все, что связано со сферой налогообложения, отличается повышенной волатильностью: завтра не только могут измениться сами диспозиции и санкции, но и какой-то из кодексов – потерять налоговые составы. И куда тогда деваться с теорией единого налогового проступка?

2. Еще один вопрос, который постоянно обсуждается, когда речь заходит о налоговых преступлениях. Должна ли наступать уголовная ответственность, если лицо погасило суммы налоговой задолженности, штрафные санкции и пени, или в таком случае можно ограничиться только материальным наказанием? Есть те, кто считает, что независимо от того, возмещен ущерб или нет, преступление было соверше-

но, и лицо должно понести за него наказание, а добровольное возмещение ущерба может являться лишь смягчающим обстоятельством. Есть также и те, кто считает, что государство должно ограничиться только фактом получения недостающих сумм налогов и штрафных санкций.

Обе точки зрения имеют право на жизнь. Все зависит от того, какая цель преследуется, что на данном конкретном этапе государство желает получить: мощную профилактику налоговой преступности, замешенную на неотвратимости наказания с высоким возмещением причиненного ущерба, или голый фискальный интерес, но окрашенный в либеральные тона. К тому же действительно стоит подумать, нужно ли пытаться поместить под пресс уголовного закона тех, кто впервые уклонился от уплаты налогов и добровольно возместил государству ему причитающееся. Хотя в данном случае термин «добровольное возмещение» можно применять условно, так как сложно говорить о какой-либо иной разумной альтернативе, кроме как заплатить в бюджет, когда речь идет о возможной перспективе реального лишения свободы. В любом случае, налоговое законодательство – вещь для обывателя не самая простая, да и пока наша налоговая служба по части приветливости и готовности давать разъяснения – не образец для подражания, можно говорить о возможности исправления в первый раз налоговых недоразумений в крупном и особо крупном размере без уголовно-процессуальной терапии.

3. С 1 января 2011 г. к подследственности Следственно-го Комитета Российской Федерации отнесено расследование уголовных дел о налоговых преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ.

Специалисты отмечают: «Новые нормы позволят сконцентрировать налоговые дела в СКР, разделят оперативные действия (останутся у МВД) и следствие, что сделает практически невозможным заказные дела. При этом число налоговых дел снизится, так как СКР не станет заниматься мелочевкой, но бюджет недополучит налогов»<sup>1</sup>.

Насчет недополучения налогов автор статьи абсолютно прав. Что касается невозможности возбуждать заказные дела, то данный тезис представляется весьма спорным, не подкрепленным разумной аргументацией. Разрыв оперативной и следственной составляющих не станет препятствием для тех, кто захочет использовать возможности уголовного преследования за налоговые преступления в своих интересах, а лишь приведет к тому, что те немногие оставшиеся налоговые преступники смогут избежать неблагоприятных для себя последствий.

В приведенной ниже таблице содержится информация о правоохранительных и иных органах, выявлявших и расследующих налоговые преступления еще с момента их появления в советском уголовном законодательстве и до нашего времени, согласно законодательству современной России.



Период	Правоохранительный орган, на который возложено выявление налоговых преступлений	
1986–1992	Министерство внутренних дел СССР	М Р
1992–1995	Департамент налоговой полиции Российской Федерации	М Р
1995–2003	Федеральная служба налоговой полиции РФ	Ф п
2003–2010	Министерство внутренних дел	М Р

В связи с затронутой темой и возвращаясь немного назад, вспоминаются два эпизода. Первый относится к началу 1995 г., когда подводились итоги работы за 1994 г. в одном из территориальных подразделений налоговой полиции. Когда речь зашла о количестве уголовных дел, возбужденных по налоговым составам действовавшего тогда УК РСФСР, руководство оперативного подразделения посетовало, что те уголовные дела, которые возбуждаются следователями системы МВД, расследованием затягиваются ввиду сильной занятости последних и трудностей межведомственного взаимодействия. Второй эпизод произошел весной 2003 г., когда решение об упразднении ФСНП России было уже принято, но должно оно было вступить в силу 1 июля 2003 г. Тогда на одном из больших межведомственных совещаний один уважаемый мной руководитель полицейского следствия на вопрос из зала, как же будет организовано расследование налоговых преступлений после упразднения налоговой полиции, ответил, что любой следователь органов внутренних дел может без труда расследовать любое налоговое преступление в минимально отведенный УПК срок и через два месяца направить его в суд. Я помню, что тогда никто не стал дискутировать с генералом, однако через три года, когда следователи органов внутренних дел уже всюду расследовали налоговые составы, тот же руководитель признал, как же неправ он был тогда. Дела по налоговым преступлениям отличаются повышенной сложностью как при квалификации, так и

на всех этапах расследования, а также, как правило, много-эпизодностью, необходимостью тщательно выстраивать доказательственную базу. Упустишь один момент – развалится все дело. Добавим сюда общественный резонанс, который сопутствует таким делам, повышенный интерес прокуратуры и либеральность судейского корпуса – все это делает расследование налоговых преступлений весьма и весьма нелегким делом.

Опыт нескольких правоохранительных органов показывает, что все-таки должна быть единая правоохранительная цепочка от выявления налогового преступления до возбуждения и расследования уголовного дела.

## **1.2. Уголовно-правовая характеристика ст. 198 УК РФ**

Согласно данной уголовно-правовой норме, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений. Преступным данное деяние будет являться только в случае совершения его в крупном размере.

Согласно примечанию 1 к ст. 198 УК РФ, крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более

шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион восемьсот тысяч рублей<sup>2</sup>.

Таким образом, для привлечения виновного к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица в крупном размере должны быть учтены следующие условия:

- сумма неуплаченных налогов (сборов) должна превышать 600 тысяч либо 1 млн. 800 тыс. рублей; сумма неуплаты должна иметь место в одном финансовом году или слагаться из неуплат за два-три любых финансовых года подряд (в данном случае финансовый год, согласно ст. 12 Бюджетного кодекса РФ (далее БК РФ), соответствует календарному году), но с учетом временных ограничений, предусмотренных сроком давности; при нижнем суммовом пороге (сумма – более 600 тыс. руб.) доля неуплаты должна составить более 10 % от подлежащих уплате налогов и (или) сборов; при верхнем суммовом пороге (более 1 млн. 800 тыс. руб.) доля неуплаты во внимание не принимается.

Проиллюстрируем эти положения следующими примерами.

1. Гражданин Российской Федерации получил доход от использования принадлежащей ему недвижимости в размере более 10 млн. руб., однако налоговую декларацию в налоговый орган по месту жительства не подал, налог на дохо-

ды физических лиц в размере более 1 млн. 300 тыс. руб. не заплатил. При этом доля неуплаченного налога превысила 10 % от подлежащего уплате налога, что соответствует признакам преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ. В данном случае виновный подлежит уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога с физического лица путем непредставления налоговой декларации, совершенное в крупном размере.

2. Частнопрактикующий детектив на протяжении трех лет занижал в налоговой декларации размер дохода, что привело к недоплате налога на доходы физических лиц в каждом году соответственно 580, 990 и 1 млн. 200 тыс. рублей. С учетом того, что в пределах трех финансовых лет подряд сумма неуплаченного налога превысила 2 млн. 770 тыс. руб., а доля неуплаты за этот период составила более 10 %, данные действия следует квалифицировать как преступление, предусмотренное ч. 1 ст. 198 УК РФ.

3. Предприниматель без образования юридического лица получил от осуществления предпринимательской деятельности доход, однако в налоговой декларации, представленной в налоговый орган по месту жительства, его размер указан им в заниженном размере. В результате им заплачено налога на 600 тыс. руб. меньше. Кроме того, спустя год он же, представив заведомо ложные сведения в налоговый орган, необоснованно получил льготу по налогу на имущество физических лиц, незаконно воспользовавшись которой, недо-

платил более 1 млн. 200 тыс. руб. налога. Всего в результате указанных незаконных действий за два года им недоплачено налогов на сумму более 1 млн. 800 тыс. руб., при этом совокупная доля неуплаты по двум налогам составила менее 10 %. Своими действиями он уклонился от уплаты налогов с физического лица путем включения в налоговую декларацию, а также иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений в крупном размере, т. е. совершил преступление, предусмотренное ч. 1 ст. 198 УК РФ.

Общественная опасность данного преступления заключается в причинении вреда отношениям с участием налогоплательщиков – физических лиц, складывающимся в сфере налогообложения, которые и составляют его объект. В данном случае противоправные действия посягают на существующий порядок исчисления и уплаты налогов и сборов с физических лиц.

С нашей точки зрения, а также по смыслу текста ст. 198 УК РФ предметом преступления являются денежные суммы, уплачиваемые во исполнение обязанностей по следующим платежам государству – всем видам налогов и сборов, которые обязаны уплачивать физические лица и индивидуальные предприниматели.

Уклонение от уплаты налогов имеет своим последствием неполучение государством тех денежных средств, кото-

рые оно должно было получить в виде налоговых доходов. В конечном итоге это приводит к дефициту финансирования государства и, как следствие, к невозможности осуществления им на должном уровне основных своих функций, в том числе социальной, оборонительной, правоохранительной, судебной и др.

При описании объективной стороны данного преступления законодатель использовал формулировку «уклонение от уплаты налогов», что убедительно подтверждает ее конструктивную состоятельность, по сравнению с ранее использовавшимися словосочетаниями, например такими, как «сокрытие объектов налогообложения», «уклонение от подачи декларации о доходах» и пр.

Уклонение в данном случае представляет собой не что иное, как введение в заблуждение налоговых органов или оставление их в неведении относительно объектов налогообложения и подлежащих с них уплате налогов и сборов. Именно в этом обмане прежде всего и заключается объективная сторона данного преступления. Лишь исказив в налоговой декларации или иных документах истинный размер объектов налогообложения, преступник получает возможность не уплачивать совсем или уплачивать в неполном объеме налоги и сборы. В данном случае мы конечно же держим в уме ситуацию, когда при наличии обязанности уплаты налогов и подачи декларации декларация не подается вообще, что ведет к частичному или полному уклонению от уплаты

налогов с физических лиц.

В комментируемой статье речь идет об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов. Это указывает на то, что уголовная ответственность может наступать как за уклонение от уплаты всех налогов и сборов, в отношении которых у физических лиц имеются соответствующие обязанности, так и за уклонение от уплаты обязательных платежей одного вида, например только налогов или только сборов. В любом случае при квалификации преступлений суммы неуплаченных налогов и сборов подлежат сложению.

Распространение уголовно-правовой защиты не только на налоги, но и на сборы во многом объясняется единством их налогового администрирования, равной финансовой значимостью для бюджета и сходной правовой природой обязательных платежей того и другого вида.

В постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 года № 64 отмечается, что под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Под сбором (п. 2 ст. 8 НК РФ) понимается установленный налоговым законодательством обязательный взнос, взи-



маемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В Российской Федерации установлены следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги субъектов Российской Федерации (региональные налоги) и местные налоги (ст. 12, 13, 14 и 15 НК РФ), а также специальные налоговые режимы (ст. 18 НК РФ). При этом ответственность по ст. 198 УК РФ или по ст. 199 УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты как федеральных налогов и сборов, так и налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов.

В соответствии с указанными разъяснениями исключается неопределенность в вопросе о возможности привлечения к уголовной ответственности физического лица за уклонение иных, помимо налога на доходы физических лиц, налогов и сборов, например налога на имущество физических лиц, налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, либо налога на добавленную стоимость или сбора за открытие игорного бизнеса, плательщиками которых являются индивидуальные предприниматели.

Однако основным налогом, который обязаны уплачивать

физические лица, по-прежнему является налог на доходы. Оценивая преступное поведение, предусмотренное ст. 198 УК РФ, необходимо принимать во внимание нормы главы 23 НК России (Налог на доходы физических лиц). Рекомендации по применению положений главы 23 НК РФ содержатся в соответствующих ведомственных письмах и методических рекомендациях ФНС России.

В соответствии с законодательством плательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. К числу физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. В противном случае они признаются нерезидентами для целей налогообложения.

Перечень доходов от источников в Российской Федерации и доходов от источников за пределами Российской Федерации определяет ст. 208 НК РФ. Налоговым периодом признается календарный год (ст. 216 НК РФ).

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (ст. 225 НК РФ).

В соответствии со ст. 227 НК РФ общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Положения данной статьи имеют существенное значение для определения момента окончания преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так как в соответствии с ними определяется конечный срок уплаты налога.

Согласно ст. 229 НК РФ, налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 и 199 УК РФ, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или

иных указанных документов.

Преступление может выражаться в нескольких вариантах противоправного поведения. Таковыми наряду с непредставлением налоговой декларации также являются: непредставление иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным; включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Налоговая декларация, согласно ст. 80 НК РФ, представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется по каждому налогу, подлежащему уплате налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде.

В соответствии с постановлением Пленума под иными документами, указанными в ст. 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и вы-

ставленных счетов-фактур (ст. 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст. 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ), годовые отчеты (ст. 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

С учетом этого следует, что данное преступление может совершаться как в форме действия, так и бездействия.

Если уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, то можно говорить о том, что данное преступление совершается в форме бездействия.

Для привлечения к уголовной ответственности за преступное бездействие необходимо установить его начальный и конечный моменты, которые можно определить, учитывая три составляющие:

- обязанность лица выполнить определенное действие;
- возможность совершить его в данных условиях;
- невыполнение лицом тех действий, которые от него требуются.

Таким образом, до истечения срока представления налоговой декларации уклонения от уплаты налога в уголовно-правовом смысле быть не может, так как лицо имеет полное право не подавать декларацию. После истечения срока

представления налоговой декларации, если лицо имело возможность представить декларацию, но не сделало этого, налицо уклонение от представления налоговой декларации путем бездействия. В этом случае налоговые органы остаются в неведении относительно объектов налогообложения и, соответственно, не могут контролировать правильность исчисления и уплаты налогов тем или иным физическим лицом.

В другом случае преступление совершается посредством совершения активных действий – включения в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений. Подобные действия фактически заключаются в обмане налоговых органов.

Одним из условий наступления уголовной ответственности является представление заведомо ложных сведений. В данном случае «заведомость» является признаком, дополнительно указывающим на умышленный характер совершаемого преступления, т. е. на то, что обязанность по уплате налога не исполнена в результате представления в налоговые органы заранее сфальсифицированных, не соответствующих действительности (ложных) сведений. Соответственно неуплата налога, являющаяся следствием арифметической или технической ошибки, или неправильного применения законодательства, состава данного преступления не образует.

Под сведениями в данном случае следует понимать любую информацию, необходимую налоговым органам для осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов и представление которой предусмотрено законодательством. Это могут быть сведения о предпринимательской деятельности физического лица, полученных доходах и произведенных расходах, о наличии у налогоплательщика права на льготы и т. д.

Эти же сведения обычно и замалчиваются в случае непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным.

Квалифицированным видом данного преступления является совершение его в особо крупном размере, которому соответствует сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9 млн. рублей<sup>3</sup>.

Данный состав преступления является материальным, т. е. наступление последствий в виде неуплаченного налога (сбора) в данном случае является обязательным. Поэтому моментом окончания данного преступления следует момент фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым зако-

нодательством. Иными словами, момент окончания налогового преступления совпадает с моментом истечения срока уплаты соответствующего налога (сбора).



# Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.