

## НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ПОЛИТИКИ В СФЕРЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ

<https://doi.org/10.33874/2072-9936-2019-0-4-63-68>

*Автор в работе исследовал актуальный и важный вопрос развития одного из важнейших направлений уголовно-правовой политики, связанного с либерализацией преступлений в сфере экономической деятельности, в том числе налоговых преступлений. Актуальность изучения этой темы в доктрине уголовного права и криминологии обусловлена современными процессами динамичного развития отечественной экономики и права. Актуальность данного исследования определяется также тем, что многие государственные проекты и программы финансируются за счет взимаемых с физических и юридических лиц налогов. В этой связи можно отметить, что преступления, которые посягают на установленный порядок налогообложения, в некоторой степени посягают и на экономическую безопасность России. Нередко эти преступления связаны с такими опасными негативными проявлениями, как коррупция, организованная преступность и др. Предметом настоящего исследования являются налоговые преступления и отдельные направления уголовно-правовой политики в сфере противодействия таким преступлениям. Автором в работе поставлена цель не только исследовать нормы, устанавливающие уголовную ответственность за налоговые преступления, но и изучить вопрос соответствия уголовно-правовых деяний уровню государственной репрессии, для выработки научно обоснованной позиции и рекомендаций по совершенствованию уголовного законодательства и правоприменительной практики. Методологическую основу представленной статьи, кроме общенаучных методов познания, составляют такие частнонаучные методы, как формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-логический, метод правового моделирования и др. Автор в работе осуществляет детальный юридический анализ составов отдельных налоговых преступлений, исследует важнейшие для правоприменения вопросы, связанные с моментом окончания преступлений этого вида, условиями освобождения от уголовной ответственности, и др. Критическому анализу подвергаются проект и действующее Постановление Пленума ВС РФ в сфере исследуемых правоотношений. В работе автор приводит и анализирует примеры из судебной практики и статистики по налоговым преступлениям.*

**БАТЮКОВА**  
**Вера Евгеньевна**

кандидат юридических наук,  
доцент, доцент департамента  
правового регулирования  
экономической деятельности  
Финансового университета при  
Правительстве РФ (г. Москва)

[Batuykova@yandex.ru](mailto:Batuykova@yandex.ru)

**Налоговое преступление;  
правонарушение;  
Налоговый кодекс;  
Уголовный кодекс;  
уголовно-правовая политика;  
либерализация;  
постановление Пленума  
Верховного Суда РФ;  
экономическая деятельность**

---

**Vera E. BATYUKOVA**

Candidate of Legal Sciences,  
Associate Professor, Department  
of Legal Regulation of Economic  
Activities, Financial University under  
the Government of the Russian  
Federation (Moscow)

[Batuykova@yandex.ru](mailto:Batuykova@yandex.ru)

**SOME ISSUES RELATED TO THE IMPROVEMENT  
OF CRIMINAL LAW POLICY IN THE SPHERE  
OF COMBATING TAX CRIMES**

*The author investigated the actual and important question of the development of one of the most important areas of criminal law policy related to the liberalization of crimes in the sphere of economic activity, including tax crimes. The relevance of studying this topic in the doctrine of criminal law and criminology is due to modern processes of dynamic development of the domestic*

**Tax crime; offense;  
Tax Code;  
Criminal Code;  
criminal law policy;  
liberalization;  
resolution of the Plenum  
of the Supreme Court  
of the Russian Federation;  
economic activity**

*economy and law. The relevance of this study is also determined by the fact that many government projects and programs are financed by taxes levied on individuals and legal entities. In this regard, it can be noted that crimes that infringe on the established procedure of taxation, to some extent encroach on the economic security of Russia. Often these crimes are associated with such dangerous negative manifestations as corruption, organized crime, etc. The subject of this study is tax crimes and certain areas of criminal law policy in the field of combating such crimes. The author aims to investigate not only the norms establishing criminal liability for tax crimes, but also to study the question of compliance of criminal acts with the level of state repression, to develop a scientifically sound position and recommendations for improving criminal legislation and law enforcement practice. The methodological basis of the article, in addition to general scientific methods of cognition, is such private scientific as formal-legal, comparative-legal, historical-logical, method of legal modeling, etc. The author carries out a detailed legal analysis of the composition of individual tax crimes, examines the most important issues for law enforcement related to the moment of the end of crimes of this type, the conditions of exemption from criminal liability, etc. The project and the current Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation in the field of legal relations under study are subjected to critical analysis. In this paper, the author provides and analyzes examples from judicial practice and statistics on tax crimes.*

В период с 1 января 1997 г. по 1 июля 2019 г. был принят 181 федеральный закон, закрепивший внесение изменений в действующий Уголовный кодекс РФ. Из них более 50 федеральных законов имеют непосредственное отношение к преступлениям, совершаемым в сфере экономической деятельности, поскольку они вносили изменения и дополнения в нормы, регулирующие анализируемые правоотношения. А их доля в общем количестве вносящих изменения в УК РФ законов составила около 30%. Таким образом, практически треть всех реформаторских законов в той или иной степени коснулись преступлений в сфере экономической деятельности. О необходимости внесения позитивных изменений в уголовное законодательство, регулирующее правоотношения в сфере экономики, в том числе в аспекте противодействия коррупционным и иным связанным с ними негативным проявлениям, говорилось в трудах многих ученых в области уголовного права [1; 2].

Изменения вносились в том числе и в Общую часть УК РФ. Так, например, Федеральный закон от 29 мая 2019 г. № 112-ФЗ «О внесении изменения в статью 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации» расширил границы освобождения лица от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных ст. 193, ч. 1 и 2 ст. 194, ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

По данным судебной статистики, представленной на официальном сайте Судебного департамента при Верховном Суде РФ, доля обвинительных приговоров по делам о преступлениях в сфере экономи-

ческой деятельности в целом составляет менее 1%. Число осужденных по всем составам уклонения от налогов в 2017 г. составило 547 человек, а в 2018 г. – 566 человек [3].

Особенность этих преступлений заключается в том, что основанием возбуждения уголовного дела является налоговая проверка, которая ранее осуществлялась хотя бы один раз в три года. Данное обстоятельство учитывалось представителями бизнеса, и поэтому налоговый период считался полностью завершённым после окончания выездной проверки, а не после фактически поданной декларации в налоговый орган. В настоящее время ситуация кардинально изменилась: без выездной проверки налогового органа можно работать более трех лет. Уголовно-правовая политика в этой части направлена на снижение давления на бизнес, в том числе это касается и снижения числа плановых выездных проверок Федеральной налоговой службы (ФНС России).

Однако, на наш взгляд, это не связано с либерализацией налогового законодательства, а скорее наоборот. Теперь такие проверки носят конкретизированный характер, поскольку такая проверка чаще всего приводит к желаемому результату. Так, по данным газеты «Ведомости», за последние два года средняя доля начисленной по итогам выездной проверки суммы выросла с 13,6 млн руб. в 2016 г. до 22 млн в 2018 г., а число проверок сократилось с 26 000 до 14 200 [4].

Данные цифры свидетельствуют о том, что выездные проверки налоговых органов конкретизированы и направлены на получение значительного результата.

Так, согласно отчету ФНС России за 2018 г. по результатам контрольной и аналитической работы бюджет дополнительно получил 297 млрд руб.

Для определения основных направлений уголовной политики государства в сфере налоговых правонарушений следует проанализировать уголовно-правовые признаки этой группы преступлений и особенности судебной практики по ним.

Объектом преступления по рассматриваемым уголовным делам являются общественные отношения в сфере охраны установленного порядка исчисления и уплаты налогов, предметом преступления – налоги, сборы и страховые взносы.

Налоги, как всем известно, – это обязательные, индивидуально безвозмездные платежи, которые осуществляются юридическими и физическими лицами, строго установленные органами государственной власти для зачисления в государственную бюджетную систему с определением их размеров и сроков уплаты.

В Российской Федерации установлено 15 налогов и сборов, в том числе федеральные, региональные и местные налоги, а также пять специальных налоговых режимов.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, т.е. умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в неоплате денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Одним из предметов преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, являются налоги, взимаемые на основании Налогового кодекса РФ с физических лиц: налог на доход физических лиц (НДФЛ) и имущественные налоги, а также налоги по специальным налоговым режимам для индивидуальных предпринимателей (например, УСН – упрощенная система налогообложения).

По ст. 199 УК РФ предметом преступления чаще всего являются НДС, акцизы, налог на прибыль, имущественные налоги, поскольку они дают наиболее крупные отчисления в бюджет.

Анализ материалов судебной практики показывает, что объективная сторона выражается преимущественно способом включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений. Обвиняемые не включают в налоговую декларацию сведения о полученном доходе, либо существенно занижают его реальный уровень, либо включают сведения о неподтвержденных расходах (вычетах), чем незаконно занижают налогооблагаемую базу.

Момент окончания преступления – фактическая неуплата налогов по истечении установленного срока. Ущерб (государству) и крупность размера являются обязательным признаком состава налоговых преступ-

лений. Крупный и особо крупный размер составляют на текущий момент от 900 тыс. руб. и 4,5 млн руб. для физических лиц и до 5 млн руб. и 15 млн руб. для организаций соответственно.

Пленум ВС РФ в постановлении от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [5] (далее – Постановление Пленума ВС РФ № 64) определяет, что субъективная сторона данных преступлений характеризуется прямым умыслом. Соответственно, по смыслу закона уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом и с четко определенной целью неуплаты налогов, сборов, страховых взносов полной или частичной.

Мотив, как правило, в данных видах преступлений корыстный (использование сокрытых средств для погашения задолженности по кредиту (ИП), модернизации производства, выдачи зарплаты (руководители организаций)).

Исходя из результатов рассмотрения судебной практики по делам о налоговых преступлениях можно прийти к выводу, что наиболее типичными способами уклонения от уплаты налогов являются сокрытие объекта налогообложения и занижение налогооблагаемой базы, отнесение на себестоимость затрат, которые не имели места в действительности, занижение доходов и завышение расходов иными способами, в частности искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности. Ущерб наносится в крупном и особо крупном размере.

Для данного вида преступлений характерно участие руководителя и главного бухгалтера. Так, например, 2 апреля 2018 г. Красноармейским районным судом г. Волгограда было рассмотрено уголовное дело № 1-5/2018 (1-285/2017) в отношении К. В. Кального, совершившего преступление, предусмотренное п. «а» ч. 2 ст. 198 УК РФ. Директор ООО К. В. Кальной и единственный участник общества Ф. в соответствии со ст. 7 и 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» несли ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, правильность исчисления и уплаты в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды налогов и страховых взносов.

Примерно в июле 2015 г. – точный период времени не установлен – у участника ООО Ф., заинтересованного в извлечении прибыли и уменьшении налоговых обязательств данной организации, возник преступный умысел, направленный на уклонение от уплаты НДС с ООО путем оформления документов первичного бухгалтерского учета, свидетельствующего

щих о якобы привлеченных организациях (лжепредприятиях) ООО «Тетра», ООО «Метр» и ООО «Сантиметр» для поставок сырья, не осуществляющих реальной финансово-хозяйственной деятельности, а следовательно, не производящих уплату установленных законодательством налогов, с дальнейшим включением в налоговые декларации заведомо ложных сведений.

В этой связи летом 2015 г. – в не установленное следствием время – в офисе ООО Ф. посвятил в свои преступные планы директора предприятия К. В. Кального, предложив ему принять участие в совершении указанного преступления, на что последний дал свое согласие.

С учетом данных документов К. В. Кальным как директором ООО в период с июля 2015 г. по апрель 2016 г. при не установленных следствием обстоятельствах формировались налоговые декларации по НДС за 3, 4 кварталы 2015 г., 1 квартал 2016 г., куда, по предварительному сговору с Ф., вносились ложные сведения относительно необоснованного применения налоговых вычетов по НДС на основании документов, оформленных от вышеперечисленных лжепредприятий.

В результате умышленных действий не исчислен и не уплачен НДС в бюджет Российской Федерации в сумме 9 215 359 руб., что составляет 72,96% от общей суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет за указанный период, т.е. в крупном размере [6].

С криминологической точки зрения наиболее распространенный тип лица, уклоняющегося от уплаты налогов, – мужчина около 40 лет, руководитель предприятия или организации, имеющий высшее образование, проживающий в городе, ранее не судимый, женатый, имеющий детей.

Поводом к возбуждению дела является акт налоговой проверки. При выявлении и расследовании такого рода преступлений осуществляется взаимодействие с органами ФНС, экспертами, органами государственного контроля. Наказание не предполагает изоляции от общества, назначается либо минимальный уровень штрафа, либо условное наказание, сопровождающееся амнистией.

К наиболее принципиальным изменениям законодательства, которые играют значительную роль в формировании направлений уголовной политики нашего государства в сфере противодействия налоговым преступлениям, следует отнести принятие Федерального закона от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ [7], устанавливающего условия освобождения от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности. Процесс декриминализации целой группы преступлений, в том числе повышение порогов уровня крупности разме-

ра преступления, привел к многократному сокращению числа обвинительных приговоров по анализируемой группе преступлений.

Передовым для нашего законодателя нововведением явилось то, что лицо, впервые совершившее преступление в сфере налогообложения, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Кроме этого в настоящее время широкий резонанс получило обсуждение нового проекта постановления Пленума ВС РФ. В рамках данного проекта ВС РФ предлагает определить момент окончания преступления – уклонения от уплаты налогов, когда виновный полностью рассчитается по налогам с государством, тогда как согласно разъяснениям действующего Постановления Пленума ВС РФ № 64 преступление считается оконченным в момент неуплаты налогов в установленный срок. При этом необходимо учитывать, что поскольку эти преступления длящиеся, срок давности будет исчисляться с момента задержания или явки с повинной, т.е. с момента прекращения преступной деятельности. И в этом случае еще следует помнить об обратной силе закона.

Такое положение, связанное с определением момента окончания налоговых преступлений, на наш взгляд, является одним из способов уйти от ответственности, понимать положения уголовного закона как «удобно», применяя расширительное толкование. В диспозиции анализируемых уголовно-правовых норм законодатель указывает только на совершение действий: уклонение, внесение недостоверных сведений и др.

Как верно, на наш взгляд, отмечает в своей работе профессор Н. Г. Иванов, «из анализа так называемых длящихся преступлений возможен только один вывод – таких преступлений нет, но есть длящиеся состояния безответственности. Дезертирство, например, длится во времени не как постоянное совершение состава преступления. Состав выполнен с момента, когда военнослужащий покинул часть... Следовательно, давность уголовной ответственности должна начинаться не с момента завершения преступного состояния, а с момента окончания или, выражаясь более концентрированно по отношению к давности, с момента совершения преступления, т.е. с момента выполнения объективной стороны деяния, достаточно подробно описанной в нормах Особенной части и в отношении отдельных преступлений зафиксированной в постановлениях Пленума Верховного Суда России в качестве момента окончания преступления» [8].

По данным, предоставленным Уполномоченным при Президенте РФ по защите прав предпринимателей Борисом Титовым, «3,7% обратившихся к нему

в 2018 г. привлекались к уголовной ответственности за налоговые преступления. И хотя формально диспозиция соответствующей статьи требует доказывать наличие умысла на уклонение, в реальности уголовные дела возбуждаются просто по факту неуплаты сумм, указанных в решении налоговой проверки, к ответственности могут привлекаться лица, полагавшие свои действия соответствующими действующему налоговому законодательству» [9].

Согласно данным руководителя экспертно-правовой службы бизнес-омбудсмена Алексея Рябова «в Верховный суд были переданы предложения к проекту постановления – в частности, в них говорилось о необходимости более четко разграничить уклонение от уплаты налогов и собственно факт неуплаты» [10]. В качестве предложения там было указано, что нужно разграничить фиктивные операции и операции, совершенные с приоритетной налоговой целью, поскольку при совершении последних можно констатировать только злоупотребление правом, а не правонарушение. Термин «уклонение от уплаты налогов» эксперты предложили уточнить и определить как умышленное введение налоговых органов в заблуждение относительно размера налоговых обязательств.

В проекте нового постановления к формулировке Постановления Пленума ВС РФ № 64, согласно которой «уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты», добавилась фраза, что «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика», а также что «подлежит установлению и доказыванию, что лицо, привлекаемое к уголовной ответственности, осознавало, что оно своими действиями (бездействием) нарушает требования законодательства о налогах и сборах, в том числе вносит искажения в соответствующие документы, желая тем самым уклониться от уплаты налогов».

В завершение следует отметить, что, несмотря на последние изменения уголовного законодательства в сфере противодействия налоговым преступлениям, и с учетом планируемого к принятию в ближайшем будущем проекта постановления Пленума ВС РФ, призванного повысить уровень защищенности бизнеса от необоснованного преследования по «налоговым статьям» УК РФ, до явного прогресса в решении этого вопроса еще далеко.

### Пристатейный библиографический список

1. *Вольдимарова Н. Г., Восканян Р. О.* Уголовно-правовые средства противодействия экономическим угрозам в сфере кредитования // *Право и образование.* 2018. № 8.
2. *Фоменко Е. В.* Актуальные вопросы совершенствования действующего законодательства по борьбе с коррупцией и взяточничеством // *Российский следователь.* 2013. № 24.
3. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации : сайт. URL: <http://www.cdep.ru> (дата обращения: 15.09.2019).
4. Почему налоговая проверка перестала быть неизбежной // *Ведомости* : сайт. URL: <https://taxes.vedomosti.ru/russia/blogs/kak-izbezhat-nalогоvoi-proverki> (дата обращения: 15.09.2019).
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 ноября 2017 г. № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // *Российская газета.* 2017. 11 декабря. № 280.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 4903/10 // *Федеральные арбитражные суды Российской Федерации* : сайт. URL: [http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id\\_casedoc=1\\_1\\_f83f333a-359f-440d-accd-4e2ebaa50bfd](http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_f83f333a-359f-440d-accd-4e2ebaa50bfd) (дата обращения: 15.09.2019).
7. Федеральный закон от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // *Российская газета.* 2011. 9 декабря. № 278.
8. *Иванов Н. Г.* Давность привлечения к уголовной ответственности за «длющиеся преступления» и время совершения преступления // *Уголовное право.* 2019. № 1.
9. Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: <http://ombudsmanbiz.ru/#1> (дата обращения: 15.09.2019).
10. Верховный суд обсудил правила рассмотрения налоговых дел // *Ведомости* : сайт. URL: <https://www.vedomosti.ru> (дата обращения: 15.09.2019).

### References

1. *Voldimarova N. G., Voskanian R. O.* Criminal-Legal Means of Countering Economic Threats in the Field of Lending // *Law and Education.* 2018. No. 8.

2. *Fomenko E. V.* Actual Issues of Improvement of the Current Legislation on Fight Against Corruption and Bribery // Russian Investigator. 2013. No. 24.

3. URL: <http://www.cdep.ru> (date of the application: 15.09.2019).

4. Why Tax Audit Is No Longer Inevitable. URL: <https://taxes.vedomosti.ru/russia/blogs/kak-izbezhat-nalogov-oi-proverki> (date of the application: 15.09.2019).

5. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of 30 November 2017 No. 48 "On Judicial Practice in Cases of Fraud, Misappropriation and Embezzlement" // Rossiiskaia Gazeta. 11 December 2017. No. 280.

6. Resolution of the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation of 29 September 2010 No. 4903/10. URL: [http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id\\_casedoc=1\\_1\\_f83f333a-359f-440d-accd-4e2ebaa50bfd](http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_f83f333a-359f-440d-accd-4e2ebaa50bfd) (date of the application: 15.09.2019).

7. Federal Law of 7 December 2011 No. 420-FZ "On Amendments to the Criminal Code of the Russian Federation and Some Legislative Acts of the Russian Federation" // Rossiiskaia Gazeta. 9 December 2011. No. 278.

8. *Ivanov N. G.* Prescription of Criminal Liability for "Continuing Crimes" and the Time of the Crime // Criminal Law. 2019. No. 1.

9. URL: <http://ombudsmanbiz.ru/#1> (date of the application: 15.09.2019).

10. The Supreme Court Discussed the Rules of Consideration of Tax Cases. URL: <https://www.vedomosti.ru> (date of the application: 15.09.2019).