

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ (ФИЛИАЛ)
АКАДЕМИИ ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

А. В. САЛЬНИКОВ, В. Ф. ЩЕПЕЛЬКОВ,
Н. А. ЕРМОЛАЕВА

КОММЕНТАРИЙ

К ПОСТАНОВЛЕНИЮ ПЛЕНУМА
ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

«О ПРАКТИКЕ ПРИМЕНЕНИЯ
СУДАМИ УГОЛОВНОГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ»

от 28 декабря 2006 года № 64

Санкт-Петербург
2012

УДК 343.359(07)
ББК 67.408я73
С16

Рецензенты

Н. В. ЕГОРОВ, первый заместитель прокурора Ленинградской области.

В. И. ТЮНИН, заведующий кафедрой уголовно-правовой охраны экономических отношений Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, доктор юридических наук, профессор.

Сальников, А. В.

С16 Комментарий к постановлению Пленума Верховного
Суда Российской Федерации «О практике применения су-
дами уголовного законодательства об ответственности за
налоговые преступления» от 28 декабря 2006 года № 64 /
А. В. Сальников, В. Ф. Щепельков, Н. А. Ермолаева ; [под
ред. А. Н. Попова]. — Санкт-Петербург : Санкт-Петербург-
ский юридический институт (филиал) Академии
Генеральной прокуратуры Российской Федерации, 2012. —
68 с.

УДК 343.359(07)
ББК 67.408я73

Под редакцией профессора А. Н. ПОПОВА

© Санкт-Петербургский
юридический институт
(филиал) Академии
Генеральной прокуратуры
Российской Федерации, 2012



С принятием настоящего Постановления утратило силу постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 4 июля 1997 г. № 8. В настоящее время Уголовный кодекс Российской Федерации (УК РФ) содержит четыре «налоговые» статьи: «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» (ст. 198 УК РФ); «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» (ст. 199 УК РФ); «Неисполнение обязанностей налогового агента» (ст. 199¹ УК РФ) и «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» (ст. 199² УК РФ), практике применение которых посвящено комментируемое Постановление.

В целях обеспечения правильного и единообразного применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), а также за сокрытие налогоплательщиком денежных средств либо имущества, необходимых для взыскания недоимки (статьи 198, 199, 199¹, 199² УК РФ) Пленум Верховного Суда Российской Федерации постановляет дать судам следующие разъяснения:

1. Обратить внимание судов на то, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

**Общественная опасность
уклонения от уплаты
налогов и (или) сборов**

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и (или) сборов заключается, прежде всего, в непоступлении денежных средств в бюджетную систему страны.

Бюджетную систему Российской Федерации образуют федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации (региональные бюджеты), бюджеты муниципальных образований (местные бюджеты), бюджеты внебюджетных фондов.

В результате непоступления денежных средств в бюджетную систему подрывается ее устойчивость, становится крайне затруднительным и даже невозможным должное функционирование государственных органов и организаций, финансирование различных социальных программ, что провоцирует социальную напряженность и нестабильность в обществе.

Государство, взимая налоги и сборы, выполняет не только фискальную, но и регулятивную функцию. Следует согласиться с высказанным в литературе мнением, что «в реформирующейся экономике страны налоговая система занимает особое место, являясь одним из факторов ее стабилизации и развития». При уклонении от уплаты налогов и (или) сборов нарушается принцип добросовестной конкуренции хозяйствующих субъектов, что, по меньшей мере, не способствует динамичному развитию экономики страны.

Говоря об общественной опасности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, следует указать и на то, что денежные средства, не перечисленные в бюджетную систему Российской Федерации, могут уходить в теневой оборот, создавая условия для развития коррупции, «работать» на криминальные структуры, а это в итоге подрывает экономическую безопасность страны.

В силу вышесказанного нельзя сводить общественную опасность уклонения от уплаты налогов и (или) сборов исключительно к непоступлению средств в бюджетную систему Российской Федерации, тем самым фактически отождествляя общественную опасность с противоправностью содеянного. Недопустимо ограничительно толковать отраженную в комментируемом Постановлении позицию Пленума Верховного Суда Российской Федерации, что если денежные средства в установленном законом размере не поступили в бюджетную систему Российской Федерации в результате уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, то имеется признак общественной опасности уклонения и применение

ч. 2 ст. 14 УК РФ невозможно. Такое понимание рекомендации Пленума вряд ли соответствует закону.

При оценке уклонения от уплаты налогов и (или) сборов на предмет общественной опасности следует учитывать еще ряд обстоятельств. К ним необходимо отнести обстоятельства, которые обусловили неуплату налогов и (или) сборов, вид организации, которая не перечислила средства в бюджетную систему Российской Федерации, цели и мотив содеянного и др. Представляется, что и при наличии признаков уголовной противоправности в исключительных случаях уклонение от уплаты налогов и (или) сборов может быть признано не являющимся преступлением в силу его малозначительности.

Необходимо отметить, что законодатель пересмотрел свое отношение к оценке степени общественной опасности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ существенно изменена величина налогов и (или) сборов, невнесение которой в бюджетную систему Российской Федерации влечет уголовную ответственность. До внесения изменений крупным размером уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, при наличии которого была возможна уголовная ответственность, признавалась сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот 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 пятьсот тысяч рублей. В настоящее время крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей.

Об изменении отношения законодателя к оценке общественной опасности содеянного и подхода к применению уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов свидетельствует и включение в Уголовный кодекс Российской Федерации специальных норм об освобождении от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономиче-

ской деятельности. В соответствии с ч. 1 ст. 76¹ УК РФ (введена Федеральным законом от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ) лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст.ст. 198—199¹ УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

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 (пункт 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации — далее НК РФ).

Налог

В Постановлении воспроизведено определение понятия «налог», сформулированное в налоговом законодательстве. Легальное определение налога, приведенное в п. 1 ст. 8 НК РФ, имеет в своей основе указание на отчуждение денежных средств, и налог рассматривается как средство покрытия государственных расходов (расходов Российской Федерации и ее субъектов) и (или) расходов муниципальных образований.

Под сбором (пункт 2 статьи 8 НК РФ) понимается установленный налоговым законодательством обязательный взнос, взимаемый 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).

Сбор

Как и для случая с налогом, в Постановлении приведено понятие сбора, аналогичное данному в Налоговом кодексе Российской Федерации. Признаки сбора закреплены в п. 2 ст. 8 НК РФ. Во-первых, сбор должен быть установлен налоговым законодательством, во-вторых, это обязательный платеж, которым обременяются организации и физические лица, в-третьих, взимание сбора

является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.

К сборам, о которых идет речь в п. 2 ст. 8 НК РФ, относятся, например, патентные пошлины, лицензионные сборы (сборы за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, лицензий на осуществление деятельности в области оказания услуг связи), консульские сборы, сборы за действия организаций технической инвентаризации по паспортизации и плановой технической инвентаризации, сборы за рассмотрение разногласий, возникающих между органами исполнительной власти в области государственного регулирования тарифов, организациями, осуществляющими регулируемые виды деятельности, и потребителями, сборы за предоставление информации, сведений, документов, сборы за проведение экспертиз, регистрационные сборы за выдачу регистрационных свидетельств участникам особой экономической зоны¹ и т. д.

В отличие от налога, целью взимания которого является финансирование деятельности публичного субъекта, цель уплаты сбора законодательством не определена.

Сборы носят разовый характер, уплачиваются в строго определенных ситуациях. Налоги, как правило, обусловлены статусом налогоплательщика, а сборы связаны с совершением юридически значимых действий. Обязательным сбор становится только после того, как потенциальный плательщик сбора обратится к соответствующему государственному органу с просьбой совершить в отношении этого лица юридически значимые действия.

Существующий механизм взимания сборов предусматривает, как правило, предварительный характер. То есть юридически значимые действия не будут совершены, пока сбор не уплачен. Следовательно, уклонение от уплаты сбора технически невозможно.

Однако могут быть и исключения, когда плательщику сбора уже оказана «услуга» государством, но он не уплатил сбор, например получил отсрочку по уплате государственной пошлины

¹ Васьнина Е. Л. Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.08.2012).

при рассмотрении дела в суде. Именно за уклонение от уплаты сбора в подобных ситуациях в крупном (особо крупном) размере в УК РФ и установлена уголовная ответственность.

Налоговые преступления следует отграничивать от преступления, предусмотренного ст. 194 УК РФ («Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица»).

К таможенным платежам согласно ст. 70 Таможенного кодекса таможенного союза относятся: 1) ввозная таможенная пошлина; 2) вывозная таможенная пошлина; 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза; 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза; 5) таможенные сборы. Уклонение от перечисленных налогов и сборов образует при наличии всех признаков состав таможенного преступления.

Нормы о налоговых преступлениях являются общими, а установление ст. 194 УК РФ — специальным, поэтому в силу ч. 3 ст. 17 УК РФ применяться будет специальная норма.

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

Предмет преступления

Прежде всего следует отметить, что данное разъяснение Пленума Верховного Суда Российской Федерации появилось в ответ на возникшие на практике разногласия относительно того, составляют ли предмет преступления региональные и местные налоги. Пленум однозначно говорит о том, что неуплаченные денежные средства в виде региональных и местных налогов, наряду с налогами федеральными, относятся к предмету налоговых преступлений.

Согласно действующему закону к федеральным налогам и сборам относятся: 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы; 3) налог на доходы физических лиц; 4) налог на прибыль органи-

заций; 5) налог на добычу полезных ископаемых; 6) водный налог; 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; 8) государственная пошлина (ст. 13 НК РФ).

К региональным налогам относятся: 1) налог на имущество организаций; 2) налог на игорный бизнес; 3) транспортный налог (ст. 14 НК РФ).

Местные налоги составляют: 1) земельный налог; 2) налог на имущество физических лиц (ст. 15 НК РФ).

Вменение неуплаты региональных и местных налогов при квалификации налоговых преступлений требует повышенного внимания. Поскольку законодательство субъектов Российской Федерации и муниципальное законодательство в сфере налогообложения меняются динамично, правоприменителю необходимо достоверно установить, действительно ли в период, за который вменяется неуплата налогов, лицо, в отношении которого ведется уголовно-правовое преследование, имело обязанность по уплате таких налогов именно в таком размере. Это требует, в свою очередь, обращения к нормативным актам, регулирующим вопросы уплаты региональных (местных) налогов по состоянию на период вменяемой неуплаты.

2. В соответствии с пунктом 5 статьи 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов или сборов, которые им не предусмотрены, либо установленные в ином порядке, чем определено данным Кодексом. Исходя из этого статьи 198—199² УК РФ предусматривают уголовную ответственность в отношении налогов и сборов, уплата которых предусмотрена статьями 13, 14, 15 и 18 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с пунктом 7 статьи 12 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК РФ.

**Обязанность уплачивать
налоги и сборы**

В пункте 2 комментируемого Постановления Верховный Суд Российской Федерации акцентировал внимание на одном из специальных принципов налогообложения — принципе, в соответ-

ствии с которым ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов или сборов, не предусмотренные им либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом Российской Федерации (п. 5 ст. 3 НК РФ).

Известны факты введения не предусмотренных федеральным законодательством налогов¹. Уклонение от уплаты этих налогов не образует состава преступления. Не образует состава налогового преступления и уклонение от уплаты налогов по незаконно повышенным ставкам, если такие ставки установлены в нарушение федерального закона.

Налоговый кодекс Российской Федерации говорит о том, что взимаемый платеж должен носить налоговый характер. На практике сложность в отнесении платежа к налоговому или неналоговому возникает, как правило, по отношению к сборам.

Для того чтобы отличить гражданско-правовую плату за публично-правовые услуги от обязательных платежей налогового характера, необходимо определить природу платежа, взимаемого государственным органом, что невозможно без установления природы возникающих отношений.

Если правовым актом на государственный орган возложена обязанность совершения в пользу заявителей определенных действий, но не предоставлено право определения условий (в том числе размера и порядка внесения платы за такие действия), при которых эти действия будут выполняться, то в данном случае имеют место публично-правовые (налоговые) отношения. Осуществление функций в рамках таких отношений должно финансироваться за счет бюджета, что подразумевает указание таких платежей в составе доходов бюджета.

Если же правовой акт, определяющий статус государственно-го органа, не содержит требований об обязательном совершении данным органом (или подведомственными ему организациями) определенных действий в пользу заявителя при соблюдении последним необходимых условий, то права и обязанности при такой деятельности возникают у государственного органа по его воле и в его интересах и имеют гражданско-правовую природу.

¹ Гордейчик С. Уголовная ответственность за незаконное правотворчество в субъектах Федерации // Законность. 2001. № 11. С. 33—34.

Вопрос о том, носит ли платеж налоговый характер, принципиально важен при квалификации преступлений, предусмотренных ст.ст. 198—199² УК РФ, поскольку только налоговые платежи могут составлять предмет данных преступлений.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на то, что в соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ. К специальным налоговым режимам относятся: 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); 2) упрощенная система налогообложения; 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст.ст. 13—15 НК РФ.

3. Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена статьями 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.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов

В комментируемом пункте Постановления обращается внимание на понятие «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов». Верховный Суд Российской Федерации признает составы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов материальными.

Общественно опасное деяние представляет собой умышленную неуплату налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере. Неуплата предполагает два обстоятельства. Первое заключается в том, что у лица, обязанного осуществить платеж, имеется для этого реальная возможность. Если таковой нет (например, в результате хищения денег хакерами с расчетного счета организация не может уплатить налоги), то состав уклонения от уплаты налогов отсутствует, даже в том случае, когда не подается декларация или вносятся заведомо ложные сведения в

указанные в диспозициях ст.ст. 198 и 199 УК РФ документы. Второе обстоятельство — перечисление соответствующих сумм налогов и сборов в бюджет. Если реальная возможность уплаты налогов и сборов имеется и средства перечислены, то состава налогового преступления не будет. При этом налоги и сборы могут и не поступить в бюджет, например в результате ошибки банка.

Общественно опасные последствия выражаются в том, что имеет место полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации. С наступлением этих последствий увязывается момент окончания преступления. Пленум Верховного Суда Российской Федерации указывает, что непоступление налога и (или) сбора может быть полным или частичным. Для признания в содеянном составе уклонения от уплаты налогов и (или) сборов не обязательно, чтобы виновный полностью не уплатил налог и (или) сбор, важно, чтобы размер непоступивших налогов и (или) сборов был крупным (особо крупным).

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.

Способы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов

Действующие редакции ст.ст. 198, 199 УК РФ закрепляют одинаковые способы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов для физических и юридических лиц. В качестве обязательных признаков состава в обоих случаях должно быть установлено совершение деяния в виде действия или бездействия.

Действие может быть выражено в двух формах. Во-первых, это включение в налоговую декларацию ложных сведений. Форма налоговой декларации требует как внесения общих сведений, таких как наименование налогоплательщика, наименование налогового органа, отчетный период, за который отчитывается налогоплательщик, контактная информация налогоплательщика, так и заполнения разделов, связанных с исчислением нало-

гов, подлежащих уплате¹. Уголовно-правовое значение имеют лишь те сведения налоговой декларации, которые влияют на сумму подлежащих уплате налоговых платежей. К ним следует отнести сведениям, связанные с исчислением и уплатой налогов.

В о - в т о р ы х, это включение ложных сведений в иные документы, представление которых обязательно в налоговые органы в соответствии с налоговым законодательством. Опять же уголовно-правовое значение имеют лишь те сведения в этих документах, которые влияют на сумму подлежащих уплате налоговых платежей.

Бездействие может быть выражено также в двух формах: непредставление декларации и непредставление иных документов.

Согласно ст. 80 УК РФ налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Законодательством предусмотрено в отдельных случаях представлять и иные документы в налоговый орган. Непредставление декларации и (или) иных документов при неуплате налогов в крупном размере, когда подача таких документов является обязательной, образует признаки налогового преступления.

Необходимо отметить, что налоговый закон предусматривает ряд случаев, когда налогоплательщик освобождается от подачи налоговой декларации. Например, налоговая декларация, предусмотренная ст. 346.23 НК РФ, налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в налоговые органы не представляется. В подобных ситуациях способ налогового преступления в виде непредставления декларации исключен.

Налоговое законодательство закрепляет сроки подачи налоговой декларации. Эти сроки зависят от того, кто подает налоговую декларацию. Для физических лиц и организаций устанавливаются различные сроки подачи декларации.

При этом следует учитывать, что налоговое законодательство позволяет подавать налоговую декларацию не только лично, когда датой ее представления в налоговый орган считается дата ее подачи налогоплательщиком в налоговый орган, но также почтой и в электронном виде. При подаче налоговой декларации лично

¹ Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются приказом Министерства финансов Российской Федерации.

дата представления отмечается налоговым органом на копии налоговой декларации. Если налоговая декларация отправляется по почте, днем ее представления в налоговый орган будет считаться дата отправки почтового отправления с описью вложения. Дата подтверждается квитанцией почтового учреждения. Если налоговая декларация передается по телекоммуникационным каналам связи, днем ее представления в налоговый орган считается дата ее отправки. При получении декларации налоговый орган передает налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде.

Началом совершения преступления в виде неподачи декларации (иных документов) является истечение последнего дня срока, установленного налоговым законодательством.

Если налоговая декларация подается по истечении срока, предусмотренного законом, то формально при наличии иных признаков состав преступления будет иметь место. В то же время подачу декларации с незначительным пропуском срока следует расценивать по правилам ч. 2 ст. 14 УК РФ и признавать содеянное малозначительным.

Если налоговая декларация или иные документы, которые должны представляться в налоговый орган, подаются с нарушением срока и при этом в них внесены заведомо ложные сведения, способом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов формально следует признавать непредставление декларации или иных документов. При этом в описательной части процессуального акта надо указать и на ложные сведения.

Еще раз напомним, что само по себе непредставление декларации (иных документов) не влечет с неизбежностью неуплату налога (сбора). Налог (сбор) может быть уплачен и без подачи декларации (иных документов). Поэтому бездействие при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов включает в себя не только непредставление указанных в диспозиции статьи документов, но и последующее за этим неперечисление налоговых платежей в установленный законом срок.

Исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступле-

**Момент окончания
преступлений,
предусмотренных
ст.ст. 198, 199 УК РФ**

ния, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством.

Изложенная в Постановлении позиция относительно момента окончания преступления, предусмотренного ст. 198 и ст. 199 УК РФ, является наиболее распространенной в юридической литературе и преобладающей в судебно-следственной практике. Данное определение момента окончания преступления основывается на признании уклонения от уплаты налогов и (или) сборов преступлением с материальным составом, что требует, в свою очередь, наступления общественно опасных последствий — материального ущерба, причиняемого бюджетам (внебюджетным фондам) бюджетной системы Российской Федерации, который выражается в непоступлении денежных средств в доходную часть соответствующего бюджета. Следует отметить, что и в предыдущем Постановлении при определении момента окончания преступления Верховный Суд Российской Федерации занимал такую же позицию (п. 10 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 4 июля 1997 г. № 8).

Если редакция диспозиций ст.ст. 198, 199 УК РФ дает основание сомневаться относительно того, включены ли общественно опасные последствия в содержание объективной стороны, то в примечании законодатель говорит о крупном и особо крупном размере неуплаченных налогов и (или) сборов в прошедшем времени, раскрывая эти понятия и отражая в них общественно опасные последствия.

Таким образом, если до истечения срока уплаты налог не уплачен, то при наличии иных признаков преступление будет окончательным. Неуплата налога в срок означает, что не исполнена обязанность по уплате налогоплательщиком налога в указанный срок.

Эта обязанность согласно ст. 45 НК РФ считается исполненной:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

2) с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

3) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

4) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

5) со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

Обязанность по уплате налога не признается исполненной в следующих случаях:

1) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

2) отзыва налогоплательщиком — организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

3) возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику — физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;

4) неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего непере-

числение этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

5) если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Споры относительно момента окончания уклонения от уплаты налогов и (или) сборов возникли в связи с изменением п. 3 ст. 108 УК РФ (Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ), который сегодня звучит так: «Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу». В связи с этим в доктрине появилась точка зрения, согласно которой момент окончания налогового преступления требуется увязывать с истечением двухмесячного срока, предоставляемого налоговыми органами для добровольного погашения задолженности, поскольку только по истечении этого срока возможна передача материалов в следственные органы и начало доследственной проверки.

Данная точка зрения представляется ошибочной, поскольку предполагает, что объективная сторона преступления будет состоять, в том числе, и из поведения должностных лиц налогового органа. Позиция, отраженная в комментируемом Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации, актуальна и по сей день. А изменение налогового законодательства касается не признаков состава преступления, а процессуального порядка реализации материальных правовых норм.

4. Налоговая декларация — это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, в установленной форме, в порядке и в сроки, установленные этим законодательством (пункты 2, 6 и 7 статьи 80 НК РФ).

В соответствии с законодательством Российской Федерации в обязанность налогоплательщиков входит совершение системы определенных действий. Так, налогоплательщик обязан встать на учет в налоговом органе; вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и иных объектов налогообложения; представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые он обязан уплачивать, а также иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, и требуемую информацию (ст. 23 НК РФ); уплачивать налоги. Подача налоговой декларации обязательна и в тех случаях, если налогоплательщик не имел за отчетный период доходов, подлежащих налогообложению.

Налоговая декларация, положенная в основу декларационного способа, используется для расчета подлежащих уплате налогов, а также в целях налогового контроля. Налоговая декларация является разновидностью документа, источником налогового значимой информации и представляет собой существенный элемент правового механизма, позволяющий обеспечить исполнение одной из основных конституционных обязанностей — по уплате налогов и осуществлению налогового контроля.

В случае, когда доходы были, налоговая декларация должна быть подана по каждому налогу, уплата которого требует предварительного декларирования.

5. Под иными документами, указанными в статьях 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации 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 выставленных счетов-фактур (статья 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости.

Иные документы

мости (статьи 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (статья 244 НК РФ), годовые отчеты (статья 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Прежде всего следует отметить, что приведенный в Постановлении перечень документов, непредставление которых образует объективную сторону уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, не является исчерпывающим. В условиях постоянно меняющегося налогового законодательства привести исчерпывающий перечень таких документов невозможно. На практике, очевидно, признание того или иного документа «иным документом» зависит от наличия двух признаков:

документ необходим для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов;

налоговым законодательством предусмотрена обязанность налогоплательщика (плательщика сборов) по его представлению в налоговые органы.

Обязанность налогоплательщика (плательщика сборов) по представлению иных документов налоговым органам вытекает из требований закона, содержащихся в подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ, и это могут быть любые документы, объективно необходимые для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов, о которых говорится в соответствующих нормах действующего налогового законодательства как об обязательных для представления.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации называет примеры таких документов. Кроме того, к их числу можно отнести расчеты налогов, бухгалтерскую отчетность организаций, которая состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, предусмотренных нормативными актами; аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту; пояснительную записку.

б. Субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодатель-

**Субъект преступления,
предусмотренного
ст. 198 УК РФ**

ством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу статьи 11 НК РФ им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации применительно к субъекту преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, помимо общих признаков субъекта преступления, таких как шестнадцатилетний возраст и вменяемость, называет дополнительный специальный признак в виде обязанности уплачивать установленные налоговым законодательством налоги и (или) сборы. Данная обязанность вытекает из возникающих в налоговой сфере отношений. Субъекты этих отношений наделяются определенным налогово-правовым статусом. Таким образом, по общему правилу субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, должен признаваться специальным субъектом.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

**Ответственность
представителя
налогоплательщика
физического лица**

Следует отметить, что рекомендации относительно возможности привлечения законного и уполномоченного представителей налогоплательщика (плательщика сборов) физического лица к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ Пленум Верховного Суда Российской Федерации сформулировал впервые, внося определенные новеллы в практику применения данной нормы. До

этого как на практике, так и в юридической литературе высказались различные, порой диаметрально противоположные мнения.

Налоговый кодекс Российской Федерации (ст.ст. 26—29) ввел новый для российского права институт — налоговое представительство. Это специальный правовой институт, позволяющий обеспечивать осуществление прав и обязанностей налогоплательщика (плательщика сборов) действиями других лиц.

Для нужд налогового законодательства Российской Федерации выделяются два вида представителей — законный и уполномоченный¹.

Согласно п. 2 ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством России. К таковым относятся родители, усыновители, опекуны, попечители, представляющие в силу закона (без доверенности) интересы несовершеннолетних, а также лиц, признанных судом недееспособными вследствие психического расстройства, и лиц, ограниченных судом в дееспособности вследствие злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами². В налоговых правоотношениях на законных представителях налогоплательщика возложены обязанности налогоплательщика (ст. 23 НК РФ), в том числе по уплате налогов (что является исключением из общего правила п. 1 ст. 45 НК РФ о самостоятельности исполнения налогоплательщиком своих обязанностей).

В отличие от законного представителя, уполномоченным представителем налогоплательщика (плательщика сборов) признается физическое лицо (или юридическое лицо), представляющее интересы налогоплательщика (плательщика сборов) в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. По смыслу абз. 2 п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сборов) физиче-

¹ Речь идет об уполномоченном представительстве, возникающем на основании договора, в то время как гражданское законодательство Российской Федерации (ст. 184 ГК РФ) помимо представительства на основании договора выделяет также представительство, основанное на административном акте, представительство, основанное на законе, коммерческое представительство.

² Статьи 26, 28, 29, 32, 33 Гражданского кодекса Российской Федерации, ст.ст. 64, 145 Семейного кодекса Российской Федерации.

ского лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

В случае с законным представителем обязанность по уплате налогов и (или) сборов перекладывается с налогоплательщика (плательщика сборов) на его законного представителя в силу несостоятельности налогоплательщика (плательщика сборов) и на основании положений гражданского и семейного законодательства. Законный представитель приобретает обязанность по уплате налогов и сборов за лицо, которое он представляет, в то время как само лицо эту обязанность выполнить не в состоянии по причинам, от него не зависящим.

Что же касается уполномоченного представителя, то он действует только в пределах тех полномочий, которые ему предоставлены налогоплательщиком (плательщиком сборов). В связи с этим следует уточнить позицию Пленума о возможности признания уполномоченного представителя субъектом налогового преступления. Он им может быть в том случае, если налогоплательщик (плательщик сборов) доверил ему правомочие платить налоги (сборы). Уполномоченный представитель может осуществлять и другие функции: консультировать налогоплательщика по вопросам легальной минимизации налогового бремени, разрабатывать соответствующие финансовые проекты, производить оценку налоговых последствий отдельных хозяйственных операций и др.

В Постановлении Верховный Суд Российской Федерации ничего не сказал о квалификации действий уполномоченного представителя налогоплательщика (плательщика сборов) в случае, если они совершаются по сговору с налогоплательщиком (плательщиком сборов). Здесь квалификация будет определяться характером действий, совершаемых названными лицами, в зависимости от того, образуют ли эти действия объективную сторону (или часть ее) преступления.

В тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия сле-

Ответственность фактического предпринимателя, действующего через подставное лицо

дует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части четвертой статьи 34 УК РФ — как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

Решение вопроса о возможности признания субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, лица, фактически осуществляющего предпринимательскую деятельность через подставное лицо, является новеллой. В доктрине не утихает дискуссия относительно квалификации действий указанных лиц. Высказываются различные позиции. Одни считают, что таких лиц следует привлекать к уголовной ответственности только в рамках института соучастия — как пособников, подстрекателей или организаторов. Другие высказывают мысль о том, что подобная деятельность вообще не образует состава налогового преступления и ее следует расценивать как незаконное предпринимательство. Однако Пленум Верховного Суда Российской Федерации занял другую позицию, которая является доминирующей в доктрине. Лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность через подставное лицо и уклоняющиеся от уплаты налогов и (или) сборов, признаются субъектами преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Вряд ли в этом случае можно говорить о том, что Верховный Суд Российской Федерации расширительно толкует содержание диспозиции ст. 198 УК РФ, предлагая лицо, фактически занимающееся предпринимательской деятельностью, признавать исполнителем преступления, а лицо, формально зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, — пособником преступления. В диспозиции ст. 198 УК РФ о специальном субъекте речь не идет, такой вывод закономерно делается с учетом законодательства иной отраслевой принадлежности, а именно налогового законодательства. Пленум Верховного Суда Российской Федерации признал нерегистрацию предпринимательской деятельности на себя как способ налогового преступления. Тем самым в известной мере он отошел от требований налогового законодательства о необходимости наличия определенного налогового правового статуса и предложил при решении вопроса об уголовной ответственности руководствоваться фактической деятельностью, а не документальным оформлением предпринимательской деятельности.

Комментируемое разъяснение имеет большое значение для отграничения налогового преступления от незаконного предпринимательства, уголовная ответственность за которое предусмотрена ст. 171 УК РФ. Если лицо регистрирует свою предпринимательскую деятельность на другое (подставное) лицо, то состава незаконного предпринимательства не будет, поскольку предпринимательская деятельность как таковая зарегистрирована.

При решении вопроса о квалификации действий фактического индивидуального предпринимателя следует иметь в виду, что с точки зрения налогового законодательства обязанность по уплате налогов у фактического индивидуального предпринимателя не возникает, с позиций налогового законодательства он является сторонним лицом. Все обязанности по декларированию доходов, уплате налогов и (или) сборов де-юре лежат на лице, зарегистрированном в качестве индивидуального предпринимателя, действия которого, как разъясняет Верховный Суд Российской Федерации, следует квалифицировать как пособничество при условии, что такое лицо создавало, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

Данное разъяснение нуждается в корректировке. Совершенно очевидно, что квалификация действий указанного «формального» предпринимателя зависит не только от осознания им участия в уклонении от уплаты налогов. Если осознания преступной деятельности и умысла на совершение преступления у него нет, то состава преступления в его действиях не будет. Если же умыслом лица, формально зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, охватывалось совершение уклонения от уплаты налогов, то квалификация его действий зависит от их характера, а не от содержания субъективной стороны.

Если участие такого субъекта в совершении преступления заключалось только в том, что он осознанно дал разрешение зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя, подписал соответствующие документы и доверенности, понимая, что это будет использовано в последующем для уклонения от уплаты налогов, то, безусловно, такой субъект является пособником, поскольку создал условия для совершения преступления. Если же он выполнял хотя бы часть объективной стороны преступления (например, подписал декларацию, содержащую ложные сведения), то он является исполнителем (соисполнителем)

преступления, но не пособником. А «фактического предпринимателя» в этом случае следует признать организатором преступления. Вполне вероятна ситуация, когда объективная сторона преступления выполняется согласованными действиями обоих субъектов. В таком случае вполне обоснованным будет квалификация их действий как соисполнителей.

7. К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Содянное надлежит квалифицировать по пункту «а» части второй статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

**Субъект преступления,
предусмотренного ст. 199 УК РФ**

Статьей 199 УК РФ установлена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с юридического лица.

По российскому уголовному законодательству юридические лица не могут быть субъектами уголовно наказуемого деяния. Но от имени и в интересах юридического лица всегда действует конкретное физическое лицо, что позволяет в данном случае рассматривать вопрос о субъекте преступления при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

В теории налогового права существует такое понятие, как «субъект налогообложения» — лицо, на котором лежит обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Применительно к ст. 198 УК РФ субъект преступления и субъект налогообложения в значительной степени совпадают. Однако применительно к ст. 199 УК РФ, где запрет на уклонение от уплаты налогов (сборов) в крупном (особо крупном) размере установлен для организаций, субъект налогообложения и субъект преступления не

совпадают. В данном случае речь идет не о статусе налогоплательщика (его обладателем является организация), а о статусе физических лиц, отвечающих за уплату налогов в организации.

От имени и в интересах юридического лица всегда выступают представители этого юридического лица. В соответствии со ст. 28 НК РФ действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации. Ее представители действуют на основании закона, учредительных документов организации или доверенности.

Согласно ст. 29 НК РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, если иное не предусмотрено налоговым законом.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации называет четыре субъекта преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ: 1) руководителя организации; 2) главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера); 3) иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации и в их обязанности входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов; 4) лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).

Руководитель и главный бухгалтер (бухгалтер) согласно приказу Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)» от 6 июля 1999 г. № 43н подписывают отчетную документация, которая в соответствии со ст. 23 НК РФ представляется в налоговый орган. Таким образом, они могут выполнить объективную сторону преступления. Кроме того, полномочия руководителя (исполнительного органа) юридического лица определяются на основании федеральных зако-

нов¹, учредительных документов организации, трудового договора (контракта), заключенного в соответствии с трудовым законодательством. Полномочия главного бухгалтера также имеют в своей основе документы нормативно-правового характера².

Вышесказанное позволяет признать справедливой рекомендацию Верховного Суда Российской Федерации об отнесении к субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, руководителя организации-налогоплательщика, главного бухгалтера (бухгалтера при отсутствии в штате должности главного бухгалтера).

Обоснованной является рекомендация и о возможности признания субъектами преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, иных лиц, если они были специально уполномочены органом управления организации на подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов. Организация в отношении с налоговым органом может действовать через уполномоченного представителя, который также может выполнять объективную сторону преступления.

Отдельного разговора требует рекомендация Пленума о признании субъектом преступления лица, фактически выполнявшего обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Эта позиция во многом созвучна той, которая была воспроизведена в п. 10 ранее действовавшего постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 4 июля 1997 г. № 8. Здесь Пленум пошел по тому же пути, как и в случае с уклонением от уплаты налогов с физического лица. Лицо, использующее организацию для уклонения от уплаты налогов, выполняющее функции лица, обязанного подписывать

¹ См.: Об акционерных обществах : федер. закон Рос. Федерации от 26 дек. 1995 г. № 208-ФЗ с изм. и доп. ; Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон Рос. Федерации от 8 февр. 1998 г. № 14-ФЗ с изм. и доп.

² См.: О бухгалтерском учете : федер. закон Рос. Федерации от 21 нояб. 1996 г. № 129-ФЗ с изм. и доп. ; Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н. Лица, ответственные за уплату налогов, определяются ведомственными нормативными актами, обязательными для руководителей предприятия (протоколы общих собраний участников организации, заседаний совета директоров, инструкции, положения, приказы, директивы и др.) нормативными актами руководителя предприятия (например, установочный Приказ «Об учетной политике предприятия на год»).

отчетную документацию, представляемую в налоговые органы, обеспечивать полную и своевременную уплату налогов и сборов, будет отвечать по ст. 199 УК РФ. В диспозиции ст. 199 УК РФ не содержится указания на то, что субъект данного преступления специальный, что дает основания привлекать указанных лиц к уголовной ответственности именно по ст. 199 УК РФ. Однако следует заметить небесспорность этого подхода. В доктрине высказываются и иные позиции на этот счет.

Иные служащие организации-налогоплательщика (организации — плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как пособники данного преступления (часть пятая статьи 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

<p>Ответственность за неуплату налогов и (или) сборов иных служащих организаци- налогоплательщика</p>
--

Пленум изменил содержащуюся в п. 10 Постановления от 4 июля 1997 г. № 8 рекомендацию о признании субъектом преступления и иных работников организации-налогоплательщика (организации — плательщика сборов), включивших в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывших другие объекты налогообложения.

Согласно действующей рекомендации эти лица если и подлежат уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ, то не как исполнители, а как иные соучастники преступления. По-видимому, Пленум Верховного Суда Российской Федерации, изменяя свою позицию, исходил из того, что они не могут выполнять объективную сторону преступления. Они не подписывают документы, которые направляются в налоговый орган, не принимают решение (ни юридически, ни фактически) об уплате налогов и сборов.

Также следует отметить, что лица, не связанные трудовыми отношениями с юридическим лицом и не имеющие вытекающей из налогового законодательства обязанности по достоверному заполнению, подписанию и подаче налоговой декларации в связи с отсутствием соответствующего статуса руководителя или главного бухгалтера, в силу действия ч. 4 ст. 34 УК РФ не могут признаваться соисполнителями, но могут быть при наличии к тому оснований привлечены только как организаторы, подстрекатели или пособники.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т. п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ.

Соучастие в неуплате налогов и (или) сборов

Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на возможность соучастия в уклонении от уплаты налогов с организации в случаях, предусмотренных ст. 33 УК РФ. В Постановлении отчасти воспроизводятся положения данной статьи УК РФ. Отмечается необходимость ссылки на нее в случае признания лица организатором, подстрекателем или пособником.

В то же время если наряду с ролью организатора, подстрекателя или пособника лицо еще и принимает участие в выполнении объективной стороны преступления, то ссылка на ст. 33 УК РФ не нужна. Выполнить объективную сторону преступления и соответственно признаваться исполнителем (соисполнителем) преступления могут лишь юридические или фактические руководитель и главный бухгалтер (бухгалтер) организации.

8. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом судам следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ, исключаящие вину в налоговом правонарушении.

Прямой умысел

В науке уголовного права есть точка зрения, согласно которой налоговые преступления могут быть совершены не только с прямым, но и с косвенным умыслом. Данная точка зрения основана на том, что состав преступления уклонение от уплаты налогов и (или) сборов является материальным, а именно на том факте, что для привлечения к уголовной ответственности по ст.ст. 198, 199 УК РФ необходимо установить наличие общественно опасных последствий в виде непоступления денежных средств в качестве налогов и (или) сборов в бюджетную систему Российской Федерации в срок, установленный для этого в налоговом законода-

тельстве. Отношение к данным последствиям может быть различно: как желание причинения вреда, так и нежелание, но сознательное его допущение либо безразличное к нему отношение.

Между тем Пленум Верховного Суда Российской Федерации не рассматривает возможность совершения налогового преступления с косвенным умыслом, указывая на необходимость установления в качестве волевого элемента умысла желание виновного не уплачивать должные платежи. Таким образом, привлечение к уголовной ответственности за налоговые преступления на сегодняшний день возможно только при прямом умысле лица, совершившего неуплату налогов и (или) сборов в крупном (особо крупном размере, т. е. лицо должно осознавать неправомерность своих действий (бездействия) и желать неуплаты соответствующих платежей.

Также Пленум обращает внимание на то, что следует учитывать обстоятельства, наличие которых исключает возможность привлечения лица к уголовной ответственности по ст.ст. 198, 199 УК РФ.

К ним в соответствии со ст. 111 НК РФ относятся:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным

должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

Положение настоящего подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

9. *Под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.*

Заведомо ложные сведения

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т. п.

С точки зрения уголовного законодательства значение имеет включение в обязательные для представления документы любых заведомо ложных сведений об объекте налогообложения, наличии налоговых льгот или вычетов, иной информации, влияющей

на правильное исчисление и уплату налогов и сборов. Включение в бухгалтерские документы недостоверной информации, не имеющей отношения к расчетам налогов и сборов, не является основанием для привлечения лица к уголовной ответственности. Ложные сведения должны влиять на исчисление налогов и (или) сборов. Например, при составлении баланса завышается сумма расходов, в подтверждение таких расходов фальсифицируются первичные бухгалтерские документы.

В Постановлении акцентируется внимание на умышленном характере внесения ложных сведений, т. е. подчеркивается необходимость установления элемента обмана. Пленум называет, в чем может выражаться включение в отчетные документы ложных сведений:

1) неотражение данных о доходах. Самый распространенный вариант уклонения от уплаты налогов. Организация фактически имеет доход, но о нем не отчитывается;

2) неотражение объектов налогообложения;

3) уменьшение действительного размера дохода. Также весьма распространенный способ указания ложной информации. Типичной ситуацией является реализация товаров и услуг по одной цене и отражение ее в бухгалтерских документах по другой, заниженной;

4) искажение размеров расходов. При таком варианте указания ложной информации ответственные лица организации завышают размеры расходов с тем, чтобы минимизировать налоги;

5) указание не соответствующих действительности данных о времени получения доходов или времени, когда имели место расходы, что позволяет «отсрочить» уплату налогов или в некоторых случаях избежать уплаты, если их уплата увязана с определенным временным промежутком;

б) искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход. Так, согласно п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ на уплату единого налога не переводятся организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек. Если будут искажены данные о среднесписочной численности работников, то организация может претендовать на уплату единого налога на вмененный доход.

Перечень вариантов включения в отчетные документы заведомо ложных сведений не является исчерпывающим.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 198 или статьей 199 и статьей 327 УК РФ.

Подделка официальных документов организации в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов

Как уже отмечалось, способов совершения преступления уклонение от уплаты налогов и (или) сборов всего два: непредставление декларации (иных обязательных для представления документов), представление их с ложными сведениями. Нередко для того чтобы придать правдоподобность сведениям, вносимым в налоговую декларацию, иные обязательные для представления документы, фальсифицируются первичные документы, в том числе могут быть подделаны официальные документы, наделяющие правами или освобождающие от обязанностей. Такие действия образуют состав преступления, предусмотренный ст. 327 УК РФ, и требуют самостоятельной квалификации.

10. К организациям, указанным в статье 199 УК РФ, относятся все перечисленные в статье 11 НК РФ организации: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории Российской Федерации.

Организации применительно к ст. 199 УК РФ

Пленум Верховного Суда Российской Федерации рекомендует при решении вопроса о применении ст. 199 УК РФ руководствоваться ст. 11 НК РФ. В данной статье Налогового кодекса приведено понятие организации применительно к налоговым отношениям путем перечисления ее видов.

К организациям согласно ст. 11 НК РФ относятся: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Организацией следует признавать также консолидированную группу налогоплательщиков. Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен главой 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков», в которой предусмотрена возможность добровольного объединения налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков возлагаются на ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков является один из участников консолидированной группы налогоплательщиков, который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.

11. Разъяснить судам, что обязательным признаком составов преступлений, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ, является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов, определяемый согласно примечаниям к статьям 198 и 199 УК РФ. При этом крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд.

Крупный и особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов

Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на то, что составы преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ, имеют место только при наличии крупного (особо крупного) размера неуплаченных налогов и (или) сборов. По данному признаку различают административно и уголовно наказуемые налоговые правонарушения.

Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ были увеличены суммы криминообразующих неуплат. Данные изменения продиктованы временем, поскольку с декабря 2003 года (именно тогда были установлены предыдущие критерии определения крупного и особо крупного размера) в связи с инфляционными изменениями в экономике установленные ранее суммы оказались криминологически неоправданно малы, что, в свою очередь, свидетельствовало о чрезмерной криминализации налоговой сферы.

В Постановлении указывается на то, что при исчислении размера неуплаченных налогов и (или) сборов учитываются только платежи: 1) в пределах трех лет; 2) эти три года берутся не произвольно, а подряд.

На сегодняшний день крупный размер по ст. 198 УК РФ имеет место:

1) если лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов;

2) лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более одного миллиона восьмисот тысяч рублей.

Особо крупный размер по ст. 198 УК РФ имеет место:

1) если лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов;

2) лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более девяти миллионов рублей.

Крупный размер по ст. 199 УК РФ имеет место:

1) если лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов;

2) лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более шести миллионов рублей.

Особо крупный размер по ст. 199 УК РФ имеет место:

1) если лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов;

2) лицо уклонилось от уплаты налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд в размере более тридцати миллионов рублей.

Таким образом, и в отношении ст. 198 УК РФ, и в отношении ст. 199 УК РФ существует два варианта исчисления крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов.

По смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ либо статьей 199 УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный Налоговым кодексом Российской Федерации (например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные законодательством сроки их уплаты.

Возможность признания преступлением уклонения от уплаты налогов и (или) сборов за отдельный налоговый период

Одним из важных моментов при решении вопроса о наличии крупного (особо крупного) размера неуплаченных налогов и (или) сборов является вопрос о том, за какой период в пределах трех финансовых лет учитываются подлежащие уплате суммы

налогов и (или) сборов при исчислении доли неуплаченных налогов и (или) сборов, если неуплата была допущена лишь за один налоговый период, — за весь период в пределах трех финансовых лет или только за данный год.

Следует учитывать, что три финансовых года это лишь указание на максимальный период, за который налоговые органы имеют право проверить налогоплательщика.

Сумма криминообразующей неуплаты может быть исчислена и за отдельный налоговый период, процентное соотношение неуплаченных налогов и (или) сборов за отдельный налоговый период должна в таких случаях исчисляться по отношению к тем суммам, которые должны быть уплачены именно за этот налоговый период, а не за все предшествующие три финансовых года.

12. При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом следует учитывать лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.

Сложение сумм неуплаченных налогов и сборов

В Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации излагается правило, согласно которому:

1) необходимо сложение сумм неуплаченных налогов и (или) сборов. Данная рекомендация нуждается в уточнении. Сложение возможно только в том случае, если речь идет о едином продолжаемом преступлении, когда между отдельными эпизодами неуплаты налогов и (или) сборов существует объективная и субъективная связь;

2) это сложение возможно только в отношении налогов и (или) сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд;

3) сложение возможно только в отношении налогов и (или) сборов, если по ним истекли сроки уплаты.

Специальную оговорку Пленум делает в отношении налогов и (или) сборов, сроки уплаты которых выходят за пределы трехлетнего периода. В этом случае налог и (или) сбор может быть признан неуплаченным только после истечения срока его уплаты. Однако при определении финансового года, в течение которого лицо уклоняется от уплаты такого налога и (или) сбора, будет учитываться не срок уплаты налога, а налоговый период.

Конкретная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) должна быть рассчитана исходя из примечания к статье 198 УК РФ или из примечания к статье 199 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд, если такая сумма составила: по статье 198 УК РФ — соответственно более ста тысяч рублей и более пятисот тысяч рублей, по статье 199 УК РФ — соответственно более пятисот тысяч рублей и более двух миллионов пятисот тысяч рублей. Выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате.

Определение доли неуплаченных налогов и сборов

На практике иногда допускались ошибки при исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, когда это было связано с определением доли неуплаченных налогов и (или) сборов. Согласно закону, если доля неуплаченных налогов свыше 10 процентов или свыше 20 процентов при соответствующей величине в абсолютном исчислении, то имеет место крупный или особо крупный размер. Спор на практике возникал относительно того, какую величину брать за 100 процентов при вычислении доли неуплаченных налогов и (или) сборов. Одни предлагали за 100 процентов принимать сумму всех налогов и сборов, которые подлежали уплате за соответствующий период. Другие предлагали за 100 процентов принимать сумму уплаченных налогов. Третьи настаивали на том, что за 100 процентов следует принимать сумму только тех налогов и сборов, от которых имело место уклонение и которые, соответственно, подлежали уплате.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации остановился на варианте, согласно которому необходимо исчислять долю неуплаченных налогов от суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за соответствующий налоговый период в пределах трех финансовых лет подряд. Подлежащие уплате суммы налогов и (или) сборов — это, в общем случае, суммы уплаченных и неуплаченных (сокрытых) налогов и (или) сборов. Выявленная сумма недоимки должна включаться в общую сумму налогов, подлежащих уплате, следовательно, определять процентное соотношение следует с учетом данной суммы.

Для легкости восприятия определим интересующие нас показатели условными обозначениями:

сумму неуплаченных налогов — показателем А;

сумму уплаченных налогов — показателем В;

сумма налогов, подлежащих уплате, будет складываться из показателей А и В и равняться С.

Приняв за 100 процентов показатель С, установим, сколько процентов составляет показатель А. Для этого составим пропорцию:

$$С — 100\%$$

$$А — x\%,$$

тогда:

$$x = А \cdot 100 / С.$$

13. В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов, то его действия при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями статьи 199 УК РФ.

**Юридическое или фактическое
руководство несколькими
предприятиями**

На практике встречаются ситуации, когда одно и то же лицо осуществляет управленческие функции в нескольких организациях и в каждой организации совершает налоговое правонарушение, связанное с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов. В связи с этим возникает вопрос о допустимости сложения сумм неуплаченных налогов и (или) сборов в разных организациях.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации занял позицию, в соответствии с которой такое сложение невозможно, а установленные факты уклонения от уплаты налогов и (или) сбо-

ров одним и тем же лицом, допущенные при руководстве различными организациями, следует квалифицировать самостоятельно исходя из фактических обстоятельств дела. При этом не имеет значения, осуществлялось ли руководство предприятием официально (лицо было документально оформлено в качестве руководителя) или лицо действовало опосредованно — через подставного руководителя, при условии реального руководства организации.

Данная рекомендация в Постановлении не объясняется. В доктрине уголовного права указанная позиция обосновывается по-разному. Одни утверждают, что умысел на неуплату по каждому предприятию возникает самостоятельно. Другие указывают на отсутствие необходимой объективной связи между отдельными эпизодами. Второе объяснение представляется ближе к истине, поскольку умысел на уклонение от уплаты налогов с разных организаций может быть единым, а вот объективно различные эпизоды не связаны между собой.

15. Обратить внимание судов на то, что в соответствии со статьей 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников этих отношений, обратной силы не имеют.

Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени
--

При расчете размера налога и (или) сбора, образованного в результате уклонения от их уплаты, суды должны принимать во внимание только те налоги, сборы, налоговые ставки и их размеры, которые были установлены законодательством для конкретного налогового периода. В случаях, когда актом законодательства были отменены налоги или сборы либо снижены размеры ставок налогов (сборов), расчет должен производиться с учетом этого нового обстоятельства, если соответствующему акту придана обратная сила (пункт 4 статьи 5 НК РФ).

Диспозиции ст.ст. 198 и 199 УК РФ являются бланкетными. Для их уяснения следует обращаться к Налоговому кодексу Российской Федерации, который может изменяться. А потому возникает вопрос об учете этих изменений при квалификации налоговых преступлений.

В теории уголовного права и на практике является спорным вопрос о возможности применения обратной силы нормативных актов иной отраслевой принадлежности при применении уголовного закона. В то же время общее правило о возможности применения обратной силы нормативных актов иной отрасли при применении уголовного закона сформулировано в определении Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Курганского городского суда Курганской области о проверке конституционности части первой статьи 3, статьи 10 Уголовного кодекса Российской Федерации и пункта 13 статьи 397 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» от 10 июля 2003 г. № 270-О. В нем, в частности, говорится, что «декриминализация тех или иных деяний может осуществляться не только путем внесения соответствующих изменений в уголовное законодательство, но и путем отмены нормативных предписаний иной отраслевой принадлежности, к которым отсылали бланкетные нормы уголовного закона, либо ограничения объема уголовно-правового регулирования в результате законодательного признания какого-либо деяния не представляющим общественной опасности, свойственной именно преступлениям, и влекущим на данном основании административную или иную более мягкую ответственность».

Такое истолкование положений, содержащихся в части первой статьи 3 и статье 10 УК Российской Федерации и пункте 13 статьи 397 УПК Российской Федерации, согласуется как с требованием Конституции Российской Федерации о необходимости придания обратной силы любому закону, устрояющему или смягчающему ответственность (статья 54, часть 2), так и с провозглашаемыми ею принципами справедливости и соразмерности ограничений прав и свобод конституционно значимым целям (преамбула; статья 55, часть 3)».

Конституционный Суд Российской Федерации допускает применение обратной силы закона иной отрасли при квалификации преступлений, определяя для этого основания.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации в случае изменения налогового законодательства предлагает руководствоваться следующим алгоритмом:

1) если вводится новое налоговое регулирование, в связи с чем ухудшается положение налогоплательщика (плательщика сборов) либо иных участников налоговых отношений, то не допускается

его распространение на отношения, которые сложились до введения нового регулирования;

2) если новый налоговый закон отменяет налоги (сборы) или снижает ставки налога (сбора), то по общему правилу данный закон не имеет обратной силы и не подлежит учету при квалификации налогового преступления;

3) обратная сила налогового закона может иметь место, если законодательным актом вносятся изменения, улучшающее положение налогоплательщика (плательщика сбора), и такому акту придается обратная сила.

Приведенный алгоритм в целом соответствует букве и духу закона, а также решению Конституционного Суда Российской Федерации. Неприменение по общему правилу обратной силы налогового закона при квалификации преступления объясняется тем, что изменения налогового законодательства в основном связаны с решением отраслевых задач и не направлены на решение вопросов уголовной ответственности. Исключение же из общего правила формально предусмотрено самим налоговым законодательством и только для случая улучшения положения налогоплательщика.

16. Согласно статье 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговый агент налоговым законодательством возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Такие обязанности могут быть возложены только на те организации и на тех физических лиц, которые являются источниками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (например, на добавленную стоимость (статья 161 НК РФ), на доходы физических лиц (статья 226 НК РФ), на прибыль (статья 286 НК РФ)).

К числу налоговых относится и преступление, предусмотренное ст. 199¹ УК РФ («Неисполнение обязанностей налогового агента»). Данная статья была введена Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ. Ее применение требует установления признаков налогового агента, обязанности которого не исполняются.

По общему правилу налогового законодательства налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате

налогов. Однако в случаях, прямо оговоренных законодателем (Пленум называет основные из них), обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов может быть возложена на налогового агента. В данной ситуации обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Налоговый агент в отличие от налогоплательщика исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджет (внебюджетный фонд) не свои, а чужие налоги. Организация в отношении своих налогов является налогоплательщиком, а в отношении чужих — налоговым агентом.

Так, налоговые агенты — работодатели удерживают налог с дохода своих работников — налогоплательщиков и перечисляют в соответствующий бюджет и внебюджетные фонды. При этом следует отличать выплаты, производимые по гражданско-правовым договорам. Если лицо не является работником организации (индивидуального предпринимателя), но в рамках гражданско-правового договора оказывает какие-либо услуги или выполняет работы и такие услуги (работы) не носят системный характер, то организация (индивидуальный предприниматель) не будет выступать налоговым агентом для такого лица, поскольку ему выплачивается не заработная плата, из которой вычитается сумма налогов, подлежащих уплате, а выполняются обязательства по гражданско-правовому договору. Лицо, получившее выплаты в подобных ситуациях, как правило, само отчитывается перед налоговыми органами.

В то же время, если гражданско-правовой договор оформляется в нарушение трудового законодательства и организация тем самым незаконно снимает с себя обязанности налогового агента (например, с преподавателем вуза по закону должен быть заключен трудовой контракт, а организация заключает договор об оказании услуг), то при наличии иных признаков состава содеянное будет образовывать налоговое правонарушение.

17. *Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199¹ УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгал-*

**Субъект преступления,
предусмотренного
ст. 199¹ УК РФ**

тер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера).

Пленум Верховного Суда Российской Федерации признает субъектом неисполнения обязанностей налогового агента следующих лиц:

физических лиц, имеющих статус индивидуального предпринимателя. Если индивидуальный предприниматель выступает в качестве работодателя, он, выплачивая заработную плату своим работникам, должен удерживать ту часть, которая подлежит уплате в качестве налоговых платежей, и перечислить ее в бюджет. Таким образом осуществляются функции налогового агента. Вопрос о субъекте преступления в подобных случаях, как правило, не возникает;

сотрудников организации, на которых возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель организации, главный (старший) бухгалтер, иной уполномоченный сотрудник). Именно эти лица и де-юре и де-факто исполняют обязанности, о которых говорится в диспозиции ст. 191¹ УК РФ;

лиц, фактически выполняющих обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера. До принятия комментируемого Постановления отсутствием соответствующим образом (документально) оформленной обязанности являлось препятствием для привлечения лица к ответственности как налогового агента. Однако Пленум Верховного Суда Российской Федерации при решении вопроса о субъекте преступления, предусмотренного ст. 199¹ УК РФ, предлагает, как и в случае со статьями об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов, исходить не только из документального оформления деятельности, но и из фактически выполняемых функций, признавая это достаточным.

Преступление, предусмотренное статьей 199¹ УК РФ, является оконченным с момента *Момент окончания неисполнения обязанностей налогового агента* *неперечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (пункт 3 статьи 24 НК РФ), в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) сумм налогов и*

(или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199¹ УК РФ, состоит из невыполнения трех обязанностей налогового агента: 1) обязанности по исчислению, 2) обязанности по удержанию и 3) обязанности по перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика (плательщика сборов) и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). При этом в налоговом законодательстве установлен срок только для выполнения одной из указанных обязанностей, а именно для перечисления налоговым агентом сумм налогов и (или) сборов. Две другие обязанности выполняются до перечисления налогов и (или) сборов в любое время, когда для этого появляются основания.

Стадия исчисления налога включает действия налогового агента по определению конкретного размера платежа, подлежащего внесению в бюджетную систему Российской Федерации. Процедуру исчисления налога можно представить как логическую последовательность операций: определение объекта налогообложения, определение базы налога, выбор ставки налога, применение налоговых льгот, расчет суммы налога.

Исчисление налога имеет самостоятельный характер и не может быть объединено с уплатой налога, так как налог может быть правильно исчислен налоговым агентом, но не перечислен в бюджет. Исчисление налога оканчивается подачей налоговой декларации или выставлением квитанции с указанием срока платежа.

Порядок исчисления налога установлен для каждого налога в части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Налоговая база и налоговая ставка определяются в ст. 53 НК РФ.

Стадия удержания налога следует за стадией его исчисления. Удержание выражается в том, что налоговый агент, выдавая налогоплательщику суммы его доходов, не выдает тех сумм, которые тот должен уплатить в качестве налогов, аккумулируя их временно у себя.

С наступлением срока, установленного налоговым законодательством для уплаты налогов, удержанных у налогоплательщиков, налоговый агент обязан перечислить удержанные суммы в бюджетную систему Российской Федерации.

Таким образом, до наступления срока перечисления платежей неисполнение обязанностей налогового агента не может быть признано оконченным преступлением. До наступления этого срока налоговый агент вправе выполнить любую из предусмотренных ст. 191¹ УК РФ обязанностей. Поэтому позиция Пленума Верховного Суда Российской Федерации представляется обоснованной, когда он указал, что при невыполнении любой обязанности налогового агента преступление будет окончено после наступления срока перечисления налоговых платежей.

Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т. п. В силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного статьей 199¹ УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.

Личный интерес

Личный интерес — обязательный признак субъективной стороны преступления, предусмотренного ст. 199¹ УК РФ. При его установлении важно понимать, что к уголовной ответственности привлекается конкретное физическое лицо, которое либо в качестве индивидуального предпринимателя, либо в силу трудовых отношений с организацией выполняло функции налогового агента. Личный интерес должен быть установлен именно для конкретного физического лица, а не для организации в целом. Чаще всего личный интерес связан с корыстью, когда виновное лицо желает незаконно получить материальные блага или избежать законных трат. В Постановлении указываются, помимо корысти, и иные типичные варианты личного интереса при совершении данного преступления: карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, полу-

чить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса.

Анализ правоприменительной практики показал, что именно отсутствие мотива по большинству дел послужило основанием для прекращения их на стадии предварительного следствия за отсутствием состава преступления. Нередко неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов вызвано интересом предприятия в части улучшения его финансового положения. Конкретное физическое лицо никаких преимуществ при этом не получает и не желает получить.

В Постановлении подчеркивается, что без личной заинтересованности неисполнение обязанностей налогового агента, даже совершенное в крупном или особо крупном размере, не образует состава преступления, предусмотренного ст. 191¹ УК РФ.

К сожалению, Пленум Верховного Суда Российской Федерации в очередной раз не называет критерии разграничения действий, совершенных в личных интересах и совершенных в интересах организации, когда лицо не имело личного интереса. Проблема заключается в том, что работник организации, как правило, лично заинтересован действовать в интересах организации, поскольку это связано с его положением (статусом) в этой организации. Особо сложные случаи для квалификации возникают, когда работник организации, действующий в интересах организации, одновременно является акционером или учредителем этой организации. На практике в подобных ситуациях принимаются несовпадающие решения.

Если действия налогового агента, нарушающие налоговое законодательство по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества.

Совокупность неисполнения обязанностей налогового агента с хищением

Нередко в отношении средств, которые не перечисляются налоговым агентом в бюджет, совершается хищение, обычно в

форме мошенничества, присвоения или растраты. В связи с этим требуется решить вопрос о допустимости квалификации содеянного по совокупности преступлений: неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 191¹ УК РФ) и хищение (ст. 159 или ст. 160 УК РФ).

Пленум Верховного Суда Российской Федерации занял позицию, согласно которой требуется вменение совокупности преступлений, что соответствует доминирующей в теории уголовного права точке зрения. Данную позицию следует признать обоснованной, поскольку имеют место два деяния. Либо сначала не выполняются обязанности налогового агента, а затем перечисленные средства обращаются в свою пользу или пользу третьих лиц, либо сначала совершается хищение, а потом не исполняются обязанности налогового агента.

В Постановлении не делается исключений для каких-либо случаев. В то же время следует обратить внимание на ситуацию, когда в результате хищения имущества организации становится невозможным выполнить обязанности налогового агента из-за отсутствия средств. Здесь имеет место одно деяние, которым причиняется вред двум объектам уголовно-правовой охраны: собственности и общественным отношениям в сфере экономических отношений. В данной ситуации представляется возможным квалификация содеянного по совокупности преступлений при условии, что умыслом виновного при совершении хищения охватывается невозможность перечисления в бюджет налогов.

При определении крупного (особо крупного) размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в статье 199¹ УК РФ, суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к статье 199 УК РФ, и исчислять его исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом.

Размер неисполнения налоговым агентом обязанностей

Согласно примечанию 1 к ст. 199 УК РФ крупным размером применительно к ст. 199¹ УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо

превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей.

Пленум отсылает для исчисления крупного и особо крупного размера неисполнения обязанностей налогового агента к этому примечанию. При этом указывает, что исчислять эти размеры необходимо исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом. Последнее указание не снимает вопрос, ради ответа на который давалась эта рекомендация. Остается не до конца ясным, какую сумму необходимо принимать за 100 процентов при исчислении доли неуплаченных налогов налоговым агентом. То ли это те налоги и сборы, по отношению к которым индивидуальный предприниматель или организация являются налоговыми агентами, то ли это те налоги и сборы, по отношению к которым индивидуальный предприниматель или организация выступают налогоплательщиками.

Если сумма не перечисленных налоговым агентом налогов (сборов) превышает шесть миллионов рублей, то имеет место крупный размер. Если же сумма неуплаты составляет от двух до шести миллионов рублей, то решающее значение имеет то, какую сумму должен был перечислить налоговый агент за соответствующий период в пределах трех финансовых лет.

18. В том случае, когда лицо в личных интересах не исполняет обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и одновременно уклоняется от уплаты налогов с физического лица или организации в крупном или особо крупном размере, содеянное им при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 199¹ УК РФ и соответственно статьей 198 УК РФ или статьей 199 УК РФ. Если названное лицо совершает также действия по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им

**Совокупность преступлений,
предусмотренных ст. 199¹
и ст.ст. 198, 199 УК РФ**

подлежит при наличии к тому оснований дополнительной квалификации по статье 199² УК РФ.

В Постановлении обращается внимание на то, что одно и то же лицо может исполнять несколько обязанностей: обязанности налогового агента и одновременно обязанности по уплате налогов. Кроме того, существует обязанность не скрывать денежные средства и имущество, за счет которых должна взыскиваться недоимка по налоговым платежам. За неисполнение всех трех обязанностей, при соблюдении определенных условий, может наступать уголовная ответственность. Пленум Верховного Суда Российской Федерации подчеркивает самостоятельность как самих обязанностей, так и возможной уголовной ответственности, что, в свою очередь, влечет квалификацию по совокупности преступлений.

19. В соответствии с законом субъектом преступления, предусмотренного статьей 199² УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ

Исходя из смысла статей 48, 50, 113—115, 294—300 ГК РФ и Федерального закона от 14 ноября 2002 года № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», права собственника имущества юридических лиц (организаций), в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов, вправе осуществлять руководители органов государственной власти Российской Федерации и субъекта Российской Федерации, руководители органов местного самоуправления, а также юридические лица и граждане (пункт 3 статьи 125 ГК РФ).

В соответствии со статьей 120 ГК РФ, статьей 9 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» и статьями 11 и 39 Закона Российской Федерации от 10 июля 1992 года № 3266-1 «Об образовании» собственниками имущества учреждения могут быть физические лица. В этом случае они также могут быть при наличии к тому оснований субъектами преступления, предусмотренного статьей 199² УК РФ.

В диспозиции ст. 199² УК РФ прямо названы лица, которые могут нести уголовную ответственность за сокрытие денежных

средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. Это собственник или руководитель организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в организации, или индивидуальный предприниматель. Именно этот перечень воспроизводится в Постановлении. Лица, которые фактически осуществляют функции руководителя или иного лица, выполняющего управленческие функции в организации, но юридически таковыми не являющиеся, не могут нести уголовную ответственность за данное преступление как исполнители преступления. В то же время не исключается квалификация их действий по ст. 199² УК РФ со ссылкой на ст. 33 УК РФ.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации конкретизирует понятие лиц, выполняющих управленческие функции в организации. Субъектами преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, могут быть не любые управленцы, а только те, функции которых связаны с распоряжением имуществом организации. Данную конкретизацию следует признать обоснованной, поскольку по смыслу закона лицо, выполняющее управленческие функции в организации, чтобы стать субъектом рассматриваемого преступления должно обладать административно-хозяйственными полномочиями в отношении имущества, которое скрывается и за счет которого должна быть взыскана недоимка.

Также Пленум Верховного Суда Российской Федерации раскрывает содержание понятия собственника имущества юридических лиц (организаций). Собственниками могут быть: граждане, юридические лица, руководители органов государственной власти Российской Федерации и субъекта Российской Федерации, руководители органов местного самоуправления.

20. Преступление, предусмотренное статьей 199² УК РФ, заключается в сокрытии денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки.

Недоимка

Недоимкой является сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (пункт 2 статьи 11 НК РФ).

Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на то, что объективная сторона преступления, преду-

смотренного ст. 199² УК РФ, состоит в сокрытии денежных средств либо иного имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки. Также воспроизводится законодательное определение понятия недоимки.

Взыскание недоимки законно только в отношении тех средств и того имущества, за счет которых может быть произведено взыскание. Если скрывается имущество или средства, за счет которых не может быть произведено взыскание, то состава преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, не будет. В этой связи важным является установление того, выдержан ли порядок взыскания недоимки, предусмотренный налоговым законодательством.

Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст.ст. 46 и 47 НК РФ.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:

- 1) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание;
- 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налога, подлежащего уплате участником договора инвестиционного товарищества — управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества), обязанность по уплате этого налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах инвестиционного товарищества.

При отсутствии или недостаточности средств на счетах инвестиционного товарищества взыскание производится за счет средств на счетах управляющих товарищей. При этом в первую очередь взыскание обращается на денежные средства на счетах управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счетах управляющих товарищей взыскание обращается на денежные средства на счетах товарищей пропорционально доле каждого из них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах инвестиционного товарищества, управляющих товарищей, товарищей взыскание налога производится за счет общего имущества товарищей.

При отсутствии или недостаточности общего имущества товарищей взыскание производится за счет имущества управляющих товарищей. При этом в первую очередь взыскание обращается на имущество управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

В случае отсутствия или недостаточности имущества управляющих товарищей взыскание обращается на имущество товарищей пропорционально доле каждого из них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

Взыскание налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в первую очередь производится за счет наличных денежных средств и денежных средств в банках ответственного участника этой группы, на которые не было обращено взыскание.

При недостаточности (отсутствии) у ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание, взыскание налога производится у иных участников этой группы за счет наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание.

При недостаточности (отсутствии) у участников консолидированной группы налогоплательщиков наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание, взыскание налога производится за счет иного имущества ответственного участника этой группы в последовательности, предусмотренной для взыскания недоимки за счет имущества налогоплательщика-организации.

При недостаточности имущества ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков для исполнения обязанности по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов взыскание налога производится за счет иного имущества иных участников этой группы в последовательности, предусмотренной для взыскания недоимки за счет имущества налогоплательщика-организации.

Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно про-

Скрытие денежных средств либо имущества

изводиться взыскание налогов и (или) сборов (статья 199² УК РФ), следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

В Постановлении дается определение преступного деяния, предусмотренного ст. 199² УК РФ. Сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, признается деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам. Данное определение следует признать неудачным, поскольку под него подпадают не только действия с имуществом, но и физическое воспрепятствование действиям приставов (например, когда их не допускают на территорию организации), которое само по себе вряд ли образует состав рассматриваемого преступления.

Можно выделить два основных способа сокрытия денежных средств либо имущества:

юридический, когда в бухгалтерских документах не отражается факт наличия денежных средств или имущества;

физический, когда юридически имущество есть, а физически оно отсутствует — припрятано.

Иногда присутствуют оба способа.

Кроме того, теория и практика признают сокрытием производство расчетов, минуя расчетный счет, когда денежные средства, подлежащие перечислению на расчетный счет организации, направляются третьими лицами контрагентам данной организации.

Неоднозначно в доктрине и на практике решается вопрос относительно наличия признака сокрытия денежных средств, когда организация открывает новые банковские счета и, пока на них не выставлены инкассовые поручения, через них осуществляет расчеты.

Признак сокрытия денежных средств отсутствует, если сотрудники налоговой инспекции не используют предоставленное им право по взысканию сумм задолженности перед бюджетом, это является обстоятельством, исключаящим общественную

опасность налогоплательщика, и свидетельствует об отсутствии оснований для применения к нему уголовно-правовых санкций.

Исходя из примечания к статье 169 УК РФ, под крупным размером следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей двести пятьдесят тысяч рублей. Состав преступления, предусмотренный статьей 199² УК РФ, наличествует и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого в крупном размере с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки.

**Крупный размер
применительно
к ст. 199² УК РФ**

При этом следует иметь в виду, что уголовная ответственность по статье 199² УК РФ может наступить после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога и (или) сбора (статья 69 НК РФ).

Если применительно к составам иных налоговых преступлений законодатель определил крупный размер в примечаниях к ст.ст. 198 и 199 УК РФ, то при исчислении крупного размера в отношении преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, Пленум рекомендует исходить из примечания к ст. 169 УК РФ.

Согласно Федеральному закону от 30 октября 2009 г. № 241-ФЗ в статьях главы 22 УК РФ (за исключением ст.ст. 174, 174¹, 178, 185—185⁴, 193, 194, 198, 199 и 199¹), в том числе в ст. 199² УК РФ, крупным размером признается сумма, превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей, особо крупным — шесть миллионов рублей.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на то, что крупный размер содеянного по ст. 199² УК РФ имеет место при наличии двух обстоятельств:

недоимка составляет не менее одного миллиона пятисот тысяч рублей. Если недоимка по налогам составляет меньшую сумму, то даже при условии сокрытия имущества в размере больше полутора миллионов рублей состава преступления нет;

скрываются от взыскания денежные средства и (или) имущество в крупном размере. При определении стоимости имущества необходимо исходить из его рыночной стоимости на момент совершения преступления.

В Постановлении отмечается, что преступление не может быть признано оконченным до истечения срока, установленного в

полученном требовании об уплате налога и (или) сбора. Согласно ст. 69 НК РФ требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Требование об уплате налога может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Форматы и порядок направления налогоплательщику требования об уплате налога в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (приказ ФНС России «Об утверждении формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» от 28 декабря 2010 г. № ММВ-7-6/773@).

21. При решении вопроса о том, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, в крупном размере, судам следует иметь в виду, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются.

Неучет пеней и штрафов при исчислении крупного размера применительно к ст. 199² УК РФ

Согласно налоговому законодательству помимо недоимки подлежат взысканию пени и штрафы, которые, однако, недоимки не образуют. Недоимка в соответствии с законодательством о налогах и сборах — это исключительно неуплаченные налоги и сборы. В связи с этим Пленум Верховного Суда Российской Федерации обратил внимание на то, что пени и штрафы не должны приниматься в расчет при исчислении размера сокрытия денеж-

ных средств и имущества организации или индивидуального предпринимателя.

Если лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, осуществляет сокрытие денежных средств или имущества организации либо индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им подлежит дополнительной квалификации по статье 199² УК РФ.

Совокупность преступлений, предусмотренных ст. 199² и ст.ст. 198, 199 УК РФ

Относительно типичной является ситуация, при которой лицо, уклонившееся от уплаты налогов и (или) сборов, после признания наличия недоимки совершает действия по сокрытию денежных средств или имущества, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам. Пленум рекомендует квалифицировать содеянное в таких случаях по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 198 или ст.199 и ст. 199² УК РФ. Данный подход представляется обоснованным, поскольку имеет место реальная совокупность преступлений.

Спорной представляется квалификация содеянного по совокупности указанных преступлений, если сокрытие денежных средств или имущества имело место одновременно с фактом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, когда сокрытие совершается что называется «на перспективу» — одним действием лицо уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов и страхуется от возможного взыскания недоимки в будущем.

В тех случаях, когда лицо совершает в крупном размере сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, и предметом сокрытия выступают денежные средства либо имущество, в отношении которых приме-

Сокрытие денежных средств либо имущества, в отношении которых применены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и (или) сборов в виде приостановления операций по счетам и (или) ареста имущества

нены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов в виде приостановления операций по счетам (статья 76 НК РФ) и (или) ареста имущества (статья 77 НК РФ), содеянное полностью охватывается составом преступления, предусмотренным статьей 199² УК РФ. При этом умышленные действия служащего кредитной организации, осуществившего банковские операции с находящимися на счетах денежными средствами (вкладами), на которые наложен арест, при наличии к тому оснований подлежат квалификации по части 1 статьи 312 УК РФ.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации разрешил проблему квалификации незаконных действий по распоряжению денежными средствами либо имуществом, в отношении которых применены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов в виде приостановления операций по счетам и (или) ареста имущества. Такие действия полностью охватываются ст. 199² УК РФ и не требуют дополнительной квалификации.

Следует, однако, дополнить эту рекомендацию. Если незаконное распоряжение указанными денежными средствами либо имуществом образует признаки хищения, то содеянное требует квалификации по соответствующим нормам об ответственности за преступления против собственности. В этом случае нет сокрытия имущества, оно не скрывается, а отчуждается.

Также в Постановлении разрешена проблема квалификации действий работника кредитной организации, осуществившего банковские операции с находящимися на счетах денежными средствами (вкладами), на которые наложен арест. Согласно позиции Пленума, его действия подлежат квалификации по ст. 312 УК РФ («Незаконные действия в отношении имущества, подвергнутого описи или аресту либо подлежащего конфискации») и не требуют дополнительной оценки как соучастие в преступлении, предусмотренном ст. 199² УК РФ. Несмотря на то что в этом случае имеет место совместное совершение общественно опасного деяния, тем не менее отвечать участники будут за разные преступления. Норма, предусмотренная ст. 312 УК РФ, является специальной по отношению к установлению, предусмотренному ст. 199² УК РФ. Поэтому работник кредитной организации будет нести ответственность по специальной норме (ст. 312 УК РФ).

Собственник или руководитель организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, или индивидуальный предприниматель, которые распоряжаются средствами, находящимися на банковских счетах, будут нести ответственность по ст. 199² УК РФ, а не как соучастники преступления, предусмотренного ст. 312 УК РФ. Их умысел направлен именно на сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. В их действиях отсутствуют признаки преступления, предусмотренного ст. 312 УК РФ.

Соккрытие физическим лицом (независимо от того, является ли оно индивидуальным предпринимателем) имущества, предназначенного для повседневного личного пользования данным лицом или членами его семьи (пункт 7 статьи 48 НК РФ, статья 446 ГПК РФ), состава преступления, предусмотренного статьей 199² УК РФ, не образует.

Соккрытие имущества, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам

В статье 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации приведен перечень имущества, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам. Соккрытие такого имущества не может образовывать состав преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ.

22. Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших совершению преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199 и 199² УК РФ, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении указанных преступлений, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по соответствующим статьям Уголовного кодекса Российской Федерации, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (статьи 285, 292 УК РФ).

Квалификация действий должностных лиц

Иногда совершению налоговых преступлений оказывают содействие должностные лица органов государственной власти и местного самоуправления. В Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации обращается внимание на то, что их действия требуют оценки не только как соучастия в налоговом преступлении, но, и при наличии оснований, по соответствующим нормам о преступлениях против государственной власти, интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления — по ст. 285 УК РФ («Злоупотребление должностными полномочиями») и по ст. 292 УК РФ («Служебный подлог»). Требование квалификации по совокупности является обоснованным, поскольку имеет место причинение вреда различным объектам уголовно-правовой охраны: общественным отношениям в сфере экономической деятельности и государственной власти, интересам государственной службы и службы в органах местного самоуправления.

23. Судам надлежит иметь в виду, что доказательствами, подтверждающими наличие или отсутствие в содеянном признаков составов преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199¹ и 199²

<i>Доказательства по делам о налоговых преступлениях</i>
--

УК РФ, могут быть налоговые декларации, другие необходимые для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов документы, акты проверок исполнения законодательства о налогах и сборах, иные формы проведения налогового контроля органами, уполномоченными на это законодательством, а также заключение эксперта, материалы проверок исполнения законодательства о налогах и сборах иных органов.

При рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях судам необходимо учитывать вступившие в законную силу решения арбитражных судов, судов общей юрисдикции, а также другие решения, постановленные в порядке гражданского судопроизводства, имеющие значение по делу. Такие решения подлежат оценке в совокупности с иными собранными доказательствами по правилам статьи 88 УПК РФ.

В целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с этими преступлениями, суды могут

привлекать к участию в судебном разбирательстве специалистов, а в необходимых случаях проводить соответствующие экспертизы.

В Постановлении называются наиболее типичные документы, признаваемые доказательствами по делам о налоговых преступлениях. Во многих случаях такие документы являются необходимыми.

Рекомендация Пленума Верховного Суда Российской Федерации относительно учета при рассмотрении уголовных дел, постановленных в порядке гражданского судопроизводства судебных решений, вступивших в силу, утратила свое значение в связи с изменением ст. 90 УПК РФ.

Статья 90 УПК РФ предусматривает, что обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором либо иным вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки. При этом такие приговор или решение не могут предрешать виновность лиц, не участвовавших ранее в рассматриваемом уголовном деле.

В постановлении «По делу о проверке конституционности положений статьи 90 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан В. Д. Власенко и Е. А. Власенко» от 21 декабря 2011 г. № 30-П Конституционный Суд Российской Федерации указал: «Признать положения статьи 90 УПК Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения означают, что:

имеющими преюдициальное значение для суда, прокурора, следователя, дознавателя по находящемуся в их производстве уголовному делу являются фактические обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом, разрешившим дело по существу в порядке гражданского судопроизводства, т. е. когда в уголовном судопроизводстве рассматривается вопрос о правах и обязанностях того лица, правовое положение которого уже определено ранее вынесенным судебным актом;

фактические обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом, разрешившим дело по существу в

порядке гражданского судопроизводства, сами по себе не определяют выводы суда о виновности обвиняемого по уголовному делу, которая устанавливается на основе всей совокупности доказательств, включая не исследованные при разбирательстве гражданского дела доказательства, подлежащие рассмотрению в установленных уголовно-процессуальным законом процедурах, что в дальнейшем может повлечь пересмотр гражданского дела по вновь открывшимся обстоятельствам;

признание при рассмотрении уголовного дела преюдициального значения фактических обстоятельств, установленных вступившим в законную силу судебным актом, разрешившим дело по существу в порядке гражданского судопроизводства, не может препятствовать рассмотрению уголовного дела на основе принципа презумпции невиновности лица, обвиняемого в совершении преступления, которая может быть опровергнута только посредством процедур, предусмотренных уголовно-процессуальным законом, и только в рамках уголовного судопроизводства;

фактические обстоятельства, не являвшиеся основанием для разрешения дела по существу в порядке гражданского судопроизводства, при наличии в них признаков состава преступления против правосудия подлежат проверке на всех стадиях уголовного судопроизводства, включая возбуждение и расследование уголовного дела, в том числе на основе доказательств, не исследованных ранее судом в гражданском или арбитражном процессе».

Пленум Верховного Суда Российской Федерации рекомендует привлекать к участию в судебном разбирательстве по делам о налоговых преступлениях специалистов, а в необходимых случаях проводить соответствующие экспертизы.

24. В соответствии со статьей 309 УПК РФ судам надлежит учитывать, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199¹

Решение по предъявленному гражданскому иску

и 199² УК РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску. Истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы (подпункт 16 пункта 1 статьи 31 НК РФ) или органы прокуратуры (часть третья статьи 44 УПК РФ), а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (статьи 1064 и

1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (статья 54 УПК РФ).

При этом судам необходимо учитывать, что по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов не подлежит удовлетворению гражданский иск в части взыскания с виновного штрафа, поскольку в соответствии с пунктом 3 статьи 108 НК РФ предусмотренная данным Кодексом ответственность (в виде штрафа) за деяние, совершенное физическим лицом, наступает в том случае, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Приняв решение об удовлетворении гражданского иска, суд должен указать в приговоре размер подлежащей взысканию денежной суммы и в зависимости от вида неуплаченного налога — наименование бюджета (федеральный, региональный, местный) или государственного внебюджетного фонда, в доход которого указанная сумма подлежит взысканию.

25. Рекомендовать судам исходя из положений главы 34 УПК РФ по поступившим уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199¹ и 199² УК РФ, исследовать, содержатся ли в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора.

Указание в процессуальном документе, какие нормы НК РФ нарушены

Если в обвинительном заключении отсутствуют указанные и другие данные, что исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения на основе данного заключения, судья в силу статьи 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе должен решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению.

Статьи УК РФ об ответственности за налоговые преступления содержат бланкетную диспозицию, которая предполагает необходимость обращения к налоговому законодательству при установлении противоправности содеянного. В связи с этим Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на

особенности отражения квалификации налоговых преступлений в тексте процессуальных документов. В частности, постановление о привлечении в качестве обвиняемого в указанных преступлениях и обвинительное заключение в обязательном порядке должны содержать информацию о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым (здесь необходима ссылка на конкретные статьи Налогового кодекса Российской Федерации), а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора. В случае отсутствия таких сведений исключается постановление приговора. В соответствии со ст. 237 УК РФ судья по ходатайству стороны или по собственной инициативе возвращает уголовное дело прокурору для устранения препятствий его рассмотрения судом.

26. В связи с принятием настоящего Постановления признать утратившим силу Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов».

**Отмена постановления
«О некоторых вопросах
применения судами
Российской Федерации
уголовного законодательства
от ответственности
за уклонение от уплаты
налогов» от 4 июля 1997 г. № 8**

УКАЗАТЕЛЬ ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ

В

Возможность признания преступлением уклонения от уплаты налогов и (или) сборов за отдельный налоговый период 36

Д

Доказательства по делам о налоговых преступлениях 61

Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени 40

З

Заведомо ложные сведения 31

И

Иные документы 18

К

Квалификация действий должностных лиц 60

Крупный и особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов 34

Крупный размер применительно к ст. 199² УК РФ 56

Л

Личный интерес 46

М

Момент окончания неисполнения обязанностей налогового агента 44

Момент окончания преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ 14

Н

Налог 6

Налоговая декларация 17

Налоговый агент 42

Недоимка 51

Неучет пеней и штрафов при исчислении крупного размера применительно к ст. 199² УК РФ 57

О

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и (или) сборов 3

Обязанность уплачивать налоги и сборы 9

Определение доли неуплаченных налогов и сборов 38

Организации применительно к ст. 199 УК РФ 33

Ответственность за неуплату налогов и (или) сборов иных служащих организации-налогоплательщика 28

Ответственность представителя налогоплательщика физического лица 20

Ответственность фактического предпринимателя, действующего через подставное лицо 22

Отмена постановления «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 4 июля 1997 г. № 8 65

П

Подделка официальных документов организации в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов 33

Предмет преступления 8

Прямой умысел 29

Р

Размер неисполнения налоговым агентом обязанностей 48

Решение по предъявленному гражданскому иску 63

С

Сбор 6

Сложение сумм неуплаченных налогов и сборов 37

Совокупность неисполнения обязанностей налогового агента с хищением 47

Совокупность преступлений, предусмотренных ст. 199¹ и ст.ст. 198, 199 УК РФ 49

Совокупность преступлений, предусмотренных ст. 199² и ст.ст. 198, 199 УК РФ 58

Соккрытие денежных средств либо имущества 54

Соккрытие денежных средств либо имущества, в отношении которых применены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и (или) сборов в

виде приостановления операций по счетам и (или) ареста имущества 58

Соккрытие имущества, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам 60

Соучастие в неуплате налогов и (или) сборов 29

Способы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов 12

Субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ 19

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ 25

Субъект преступления, предусмотренного статьей 199¹ УК РФ 43

Субъект преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ 50

У

Указание в процессуальном документе, какие нормы НК РФ нарушены 64

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов 11

Ю

Юридическое или фактическое руководство несколькими предприятиями 39

Научно-практическое издание

*Алексей Валентинович САЛЬНИКОВ,
кандидат юридических наук*

*Владислав Федорович ЩЕПЕЛЬКОВ,
доктор юридических наук*

*Наталья Александровна ЕРМОЛАЕВА,
кандидат юридических наук*

КОММЕНТАРИЙ
К ПОСТАНОВЛЕНИЮ ПЛЕНУМА
ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
«О ПРАКТИКЕ ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ
УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ»

от 28 декабря 2006 года № 64

Под редакцией профессора А. Н. ПОПОВА

Редактор *Н. Я. Ёлкина*
Компьютерная верстка *О. А. Хропиной*

Подписано в печать 09.11.2012 г. Бум. тип. № 1.
Гарнитура “Times New Roman Cyr”. Печ. л. 4,25
Уч.-изд. л. 4,25. Тираж 500 (1-й завод 1—130). Заказ 2071.

Редакционно-издательская лаборатория
Санкт-Петербургского юридического института (филиала)
Академии Генеральной прокуратуры РФ

Отпечатано в Санкт-Петербургском юридическом институте (филиале)
Академии Генеральной прокуратуры РФ

191104, Санкт-Петербург, Литейный пр., 44