

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

Д. А. БЕЗБОРОДОВ

УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ  
ХАРАКТЕРИСТИКА  
НАЛОГОВЫХ  
ПРЕСТУПЛЕНИЙ

*Учебное пособие*

Санкт-Петербург  
2012

УДК 343.359(07)  
ББК 67.408я73  
БЗ9

### *Р е ц е н з е н т ы*

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

*Е. Н. РАХМАНОВА, заведующая кафедрой уголовного права Северо-Западного филиала Российской академии правосудия, доктор юридических наук, доцент.*

#### **Безбородов, Д. А.**

БЗ9 Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений : учебное пособие / Д. А. Безбородов. — Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский юридический институт (филиал) Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации, 2012. — 120 с.

УДК 343.359(07)  
ББК 67.408я73

В пособии рассматриваются проблемы, связанные с вопросами уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений. На основе имеющихся достижений теории уголовного права и задач, стоящих перед правоохранительными органами в борьбе с экономической преступностью, исследуются составы преступлений, посягающих на бюджетную систему Российской Федерации, предусмотренные статьями 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ.

Предназначено для использования в учебном процессе при подготовке и повышении квалификации прокурорских кадров.

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

## ***Введение***

В Конституции Российской Федерации закреплены основополагающие нормы, регулирующие налоговую обязанность. Так, в соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый публично-правовой характер. Об этом, в частности, свидетельствует постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральных органах налоговой полиции”» от 17 декабря 1996 г. № 20-П, которое поставило точку в научном споре, указав, что в соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Следует отметить, что эта конституционная обязанность имеет специфический характер, а именно публично-правовой, а не частноправовой. Данное положение обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти, по смыслу ст.ст. 1, 3, 4 и 7 Конституции Российской Федерации. Исполнение этой конституционной обязанности должно осуществляться в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Согласно ст. 7 Конституции Российская Федерация Россия — социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное

развитие человека. В Российской Федерации охраняются труд и здоровье людей, обеспечивается государственная поддержка семьи, материнства, отцовства и детства, инвалидов и пожилых граждан, развивается система социальных служб, устанавливаются государственные пенсии, пособия и иные гарантии социальной защиты.

Налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществляться социальная функция государства. Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов и т. д.<sup>1</sup> Поэтому обеспечение своевременного и полного поступления денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации является одной из важнейших функций судебных и правоохранительных органов.

В связи с этим на современном этапе достаточно важным является анализ положений уголовного законодательства Российской Федерации в части ответственности за налоговые преступления, выявление пробелов и противоречий, проблемных ситуаций, возникающих при уголовно-правовой оценке такого рода деяний, а также несовершенство законодательной техники конструирования составов налоговых преступлений.

---

<sup>1</sup> См.: п. 4 постановления Конституционного Суда Рос. Федерации «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» от 23 дек. 1997 г. № 21-П.

## 1. Предмет налоговых преступлений

В пункте 1 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64 обращено внимание на то, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, т. е. умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Предметом налоговых преступлений являются:

- 1) суммы неуплаченных налогов (ст.ст. 198—199<sup>1</sup> УК РФ);
- 2) суммы неуплаченных сборов (ст.ст. 198—199<sup>1</sup> УК РФ);
- 3) денежные средства или иное имущество (ст. 199<sup>2</sup> УК РФ).

Сущность налога заключается в изъятии государством в свою пользу определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса. Поэтому конституционная обязанность уплачивать законно установленные налоги представляет собой не что иное, как публичную обязанность граждан и организаций отчуждать часть своей собственности в пользу государства. В этой связи достаточно часто отмечается, что налог — это платеж, связанный с переходом права собственности от частного субъекта к публичному<sup>2</sup>. Плательщик налога расстается со своим имуществом и лишается права собственности на него<sup>3</sup>. Данная черта налоговой обязанности особенно четко проявляется в юридическом определении понятия налога.

В соответствии с п. 1 ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) *под налогом понимается* обязательный, индивидуальный 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 или муниципальных образований.

---

<sup>2</sup> Затулина Т. Н. К вопросу о конституционной обязанности по уплате налогов и сборов // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 5. С. 38—39.

<sup>3</sup> Соловьев В. А. О правовой природе налога // *Журнал российского права*. 2002. № 3. С. 24.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (п. 6 ст. 3 НК РФ). Установить налог или сбор, как указывает Конституционный Суд Российской Федерации, не значит только дать ему название, необходимо определить в законе существенные элементы налоговых обязательств<sup>4</sup>.

Основными составляющими любого налога в соответствии со ст. 17 НК РФ являются:

а) объект налогообложения (доходы (прибыль)), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности налогоплательщиков, пользование природными ресурсами, имущество юридических и физических лиц, передача имущества, добавленная стоимость продукции (работ, услуг) и др.;

б) налоговая база (сумма, с которой взимаются налоги);

в) налоговая ставка (доля изъятия);

г) налоговый период (календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате);

д) порядок исчисления налога;

е) порядок и сроки уплаты налога (ст.ст. 57—58 НК РФ).

В необходимых случаях при установлении налога в законодательстве о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (п. 2 ст. 17 НК РФ).

Таким образом, помимо шести элементов, указанных в п. 1 ст. 17 НК РФ, существует еще один элемент — налоговая льгота, который иногда именуют факультативным элементом, поскольку его отсутствие в законодательстве не означает, что налог не установлен.

В Российской Федерации установлены следующие *виды налогов и сборов* (ст.ст. 12—15 НК РФ):

---

<sup>4</sup> По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года: постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 11 ноября 1997 г. № 16-П.

а) федеральные налоги и сборы (ст. 13 НК РФ) — это налоги и сборы, которые устанавливаются и отменяются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации;

б) налоги субъектов Российской Федерации (региональные налоги) (ст. 14 НК РФ) — это налоги, которые устанавливаются НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводятся в действие в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, отменяются НК РФ, обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации;

в) местные налоги (ст. 15 НК РФ) — это налоги, которые устанавливаются НК РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований, вводятся в действие и прекращают действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, отменяются НК РФ, обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований;

г) специальные налоговые режимы (ст. 18 НК РФ) — устанавливаются исключительно НК РФ, могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, а также могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст.ст. 13—15 НК РФ.

Уголовная ответственность наступает за уклонение от уплаты всех видов налогов и сборов, независимо от их уровня.

Плательщиками налогов в России являются юридические и физические лица, на которых законодательством возложена обязанность по уплате налогов.

Под сбором (п. 2 ст. 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).

Таким образом, составы налоговых преступлений формально связываются с уклонением от уплаты не только налогов, но и сборов. Анализируя особенности данного предмета налоговых преступлений, следует констатировать, что реформы в финансовой сфере привели к серьезному изменению не только всей си-

стемы фискальных платежей, но и источников их регулирования. На сегодняшний день остается серьезная проблема, касающаяся систематизации существующих сборов, обязанность по уплате которых закреплена в ст. 57 Конституции Российской Федерации. Отсутствие на законодательном уровне системного подхода к регулированию фискальных платежей, являющихся сборами в смысле ст. 57 Конституции Российской Федерации, вызывает в судебной практике трудности при выборе режима их правового регулирования. Решение данной проблемы имеет важное прикладное значение, поскольку «...свободный подход законодателя к определению условий взимания платежей, сопряженных с совершением государственными органами юридически значимых действий в отношении граждан и юридических лиц, создает условия для коммерциализации государственного управления, что должно быть запрещено»<sup>5</sup>.

Анализируя общее понятие сбора в рамках составов налоговых преступлений, предусмотренных УК РФ, особо следует указать на недостаточную четкость общего понятия «сбор», используемого действующим законодательством. Вместе с тем «...правильное определение природы платежа (налог, сбор, плата, взнос и т. д.) является предпосылкой не только системы построения государственных доходов на научной основе, но и рациональной организации каждого платежа в отдельности, а также условием соблюдения прав граждан»<sup>6</sup>. Поэтому представляется целесообразным вести речь о совершенствовании действующего законодательства в части более четкой регламентации понятия сбора и его основных признаков. Это позволит отграничить сборы от смежных институтов, в частности от платежей гражданско-правового характера.

Можно выделить несколько групп законно установленных сборов:

а) сборы, определение которых закреплено в ст. 8 НК РФ и которые урегулированы нормами НК РФ (сюда прежде всего можно отнести: государственную пошлину<sup>7</sup> сборы за пользование объ-

---

<sup>5</sup> Пепеляев С. Г. Налоги: реформы и практика. М., 2005. С. 55.

<sup>6</sup> Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 33.

<sup>7</sup> По сути, государственная пошлина является на сегодняшний момент единственным фискальным сбором, установленным непосредственно НК РФ. В юридической литературе отмечается, что «...трудно однозначно определить,



ектами животного мира; сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов и т. д.);

б) таможенные сборы, понятие и признаки которых закреплены в ч. 1 ст. 72 Таможенного кодекса Таможенного союза;

в) сборы, которые напрямую не урегулированы нормами Таможенного кодекса Таможенного союза и НК РФ, однако по сути подпадают под определение сбора, закрепленное в ч. 2 ст. 8 НК РФ. Значит, они должны регулироваться общими положениями законодательства о налогах и сборах.

В основе сборов, являющихся с точки зрения законодателя государственной пошлиной, лежит возможность совершения юридически значимых действий, за которые предусмотрена уплата государственной пошлины. Данный критерий классификации вытекает из содержания гл. 25.3 НК РФ.

Итак, законодатель в гл. 25.3 предусматривает следующие разновидности сборов, относящихся к государственной пошлине:

1) сборы за предоставление специального права (сбор за право вывоза культурных ценностей, за право временного ввоза культурных ценностей);

2) сборы за выдачу документов (их копий, дубликатов) (за выдачу лицензий, за выдачу водительского удостоверения, за выдачу паспорта, за выдачу копии зарегистрированного решения о выпуске эмиссионных ценных бумаг, за выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя и др.);

---

является ли государственная пошлина единым сбором или представляет собой обобщающее наименование нескольких сборов, имеющих различные объекты налогообложения, разные ставки, сроки уплаты и объединенных только тем, что они все взимаются в связи с обращением за совершением юридически значимых действий» (см.: Приходько И. Государственная пошлина по судебным делам. Спорные вопросы // Хозяйство и право. 2005. № 8. С. 77—78). В целом государственная пошлина объединяет множество по существу различных сборов, имеющих свои особенности в зависимости от характера юридически значимых действий, за совершением которых обращается заинтересованное лицо. Говоря о государственной пошлине, необходимо помнить о том, что положения ст.ст. 8, 333.16 и подп. 36 п. 1 ст. 333.33 НК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования означают, что государственная пошлина является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий, к каковым приравнена выдача документов, включая водительские удостоверения (Определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 1 марта 2007 г. № 326-О-П).

3) сборы за рассмотрение заявок (за рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг, за рассмотрение заявления о выдаче разрешения на размещение и обращение эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов за пределами Российской Федерации, за рассмотрение заявки на официальную регистрацию программы для ЭВМ, за рассмотрение ходатайств, предусмотренных антимонопольным законодательством и др.);

4) сборы за совершение регистрационных действий (например, за регистрацию воздушных судов, за государственную регистрацию юридического лица, индивидуального предпринимателя, за государственную регистрацию средств массовой информации, за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, за государственную регистрацию изделий медицинского назначения и др.);

5) сборы за рассмотрение дел в судебных органах;

6) сборы за совершение нотариальных действий (за удостоверение доверенностей, договоров, сделок и т. д.);

7) сборы за проведение экспертизы уполномоченными органами (ювелирных, бытовых изделий из драгоценных металлов, за геммологическую экспертизу драгоценных камней);

8) сборы за опробование и клеймение ювелирных и других изделий из драгоценных металлов.

К фискальным сборам, которые не нашли отражения в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации, могут быть отнесены:

1) таможенные сборы, элементы обложения которых установлены главой 33.1 Таможенного кодекса Российской Федерации (ТК РФ);

2) парафискальные сборы, правовое регулирование которых хотя и осуществляется за рамками НК РФ, однако не должно выходить из сферы действия ст. 57 Конституции Российской Федерации и п. 3 ст. 17 НК РФ.

Таможенные сборы, являясь разновидностью фискальных сборов, представляют собой в соответствии с ч. 1 ст. 72 Таможенного кодекса Таможенного союза, платежи, уплата которых является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных Таможенным кодексом Таможенного союза и (или)

законодательством государств—членов таможенного союза. К таможенным сборам относятся: таможенные сборы за таможенное оформление, таможенные сборы за таможенное сопровождение, таможенные сборы за хранение.

Проблема правового регулирования таможенных сборов неоднозначно решается в действующем законодательстве. Так, на основании ст. 2 НК РФ к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не установлено НК РФ. Однако при регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей таможенное законодательство применяется в части, не урегулированной законодательством о налогах и сборах. Следовательно, можно сделать вывод о том, что при возникновении коллизии между нормами таможенного и налогового законодательства, регулирующей одно и то же правоотношение, применять следует норму законодательства о налогах и сборах<sup>8</sup>.

В целом, суммы неуплаченных таможенных платежей не являются предметами налоговых преступлений<sup>9</sup>. Их неуплата образует самостоятельный состав преступления, предусмотренного ст. 194 УК РФ<sup>10</sup>. При этом следует иметь в виду, что средства, поступившие в таможенный орган в виде таможенных платежей, становятся собственностью государства. Поэтому последующее завладение этими средствами путем представления заведомо недостоверных документов, якобы дающих право на возврат данных средств, необходимо квалифицировать как мошенничество в рамках ст. 159 УК РФ.

---

<sup>8</sup> Васянина Е. Л. Современные проблемы классификации фискальных сборов // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 5. С. 23—28.

<sup>9</sup> В соответствии со ст. 70 Таможенного кодекса Таможенного союза к таможенным платежам 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. В ч. 2 ст. 70 ТК содержится указание на то, что специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины устанавливаются в соответствии с международными договорами государств-членов таможенного союза и взимаются в порядке, предусмотренном ТК для взимания ввозной таможенной пошлины.

<sup>10</sup> Сучков Ю. И. Таможенные преступления. Калининград, 2000. С. 71.

Кроме того, не образует составов налоговых преступлений уклонение от уплаты иных обязательных неналоговых платежей, которые уплачиваются не в бюджет, а непосредственно в пользу организаций публичного и частного права (речь идет о парафискальных сборах — парафискалитетах)<sup>11</sup>. *Парафискальные сборы* — это обязательные платежи, обладающие признаками сборов, обязанность по уплате которых закреплена в ст. 57 Конституции Российской Федерации, но при этом:

а) поступающие исключительно в целевые бюджетные (внебюджетные) фонды либо в иные фонды специально уполномоченных публичных субъектов;

б) взимаемые с субъектов предпринимательской деятельности, заинтересованных в силу характера своей деятельности в развитии определенного сегмента экономики, и (или) уплачиваемые ими (этими субъектами) для финансирования мер по защите прав и интересов определенной категории субъектов.

К числу таковых, например, относятся: портовые и третейские сборы; отчисления оператора связи в целях возмещения операторам универсального обслуживания убытков (ст.ст. 59, 60 Федерального закона «О связи» от 7 июля 2003 г. № 126-ФЗ); страховые взносы банков, осуществляемые в соответствии с Федеральным законом «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ; страховые взносы на обязательное страхование (страховые взносы в пенсионный фонд, в фонд обязательного страхования вкладов) и некоторые другие неналоговые платежи<sup>12</sup>.

Таким образом, под парафискальными сборами понимаются обязательные обеспеченные государственным принуждением платежи, поступающие как в бюджеты, так и в иные учреждения публично-правового характера, не обладающие признаками налога или сбора, закрепленными в НК РФ, взимаемые с субъектов предпринимательской деятельности, заинтересованных в разви-

---

<sup>11</sup> Кучеров И. И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография. М., 2010. С. 56 ; Васянина Е. Л. Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2008. С. 6 ; Ромашенко Л. В. Понятие парафискального платежа: история возникновения и правовая природа // Налоги и налогообложение. 2011. № 7 С. 27—37 и др.

<sup>12</sup> Васянина Е. Л. Современные проблемы ...

тии определенной хозяйственной отрасли в целях решения общегосударственных социальных и экономических задач.

Сегодня существует еще одна группа фискальных сборов, которые хотя и обладают признаками, закрепленными в ст. 8 НК РФ, однако установлены за рамками отечественного налогового законодательства. Это может быть, к примеру:

- а) патентная пошлина;
- б) сбор за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и реализацией алкогольной, спиртосодержащей продукции;
- в) сбор за выдачу лицензий на осуществление деятельности на оказание услуг в сфере связи.

Однако правовая природа такого рода фискальных сборов отвечает признакам, установленным в п. 2 ст. 8 НК РФ, соответственно, они должны подпадать под налогово-правовой режим регулирования и могут образовывать предмет налоговых преступлений.

Классификация фискальных сборов в зависимости от распространяющегося на них режима правового регулирования имеет важное практическое значение, поскольку предоставит возможность избежать незаконного установления как фискальных сборов, обладающих признаками, закрепленными в ст. 8 НК РФ и в ст. 11 ТК РФ, так и фискальных сборов, не обладающих этими признаками (т. е. парафискальных сборов), к отношениям по установлению которых применяются положения налогового законодательства.

Можно выделить следующие виды фискальных взиманий, которые обладают признаками сбора, установленного отечественным законодательством:

- а) сборы, взимаемые в связи с предоставлением административных услуг (например, за рассмотрение ходатайства о получении или прекращении гражданства);
- б) сборы, взимаемые за предоставление какого-либо права (например, за выдачу разрешений за право охоты);
- в) сборы, взимаемые как компенсация за определенные расходы общества в интересах конкретных лиц (например, пошлины с владельцев крупнотоннажных транспортных средств, оказывающих повышенное разрушающее действие на автодороги).

Исходя из приведенного выше небольшого анализа понятия сборов и их классификации, можно сделать вывод о том, что

применение УК РФ в части сборов представляется весьма проблематичным<sup>13</sup>. Проблема, как представляется, состоит в том, что уплата сборов противопоставлена совершению в пользу плательщика юридически значимых действий (например, принятие искового заявления, оформление паспорта, выдача лицензии на пользование объектами животного мира, разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов и др.). Соответственно, неплата таких сборов практически исключает совершение указанных действий, тем самым плательщик сборов фактически полностью лишен как мотивации к уклонению, так и возможности к этому. Однако в некоторых случаях уклонение от уплаты сборов теоретически все же возможно. Например, в случае предоставления подложных документов об уплате сбора либо злоупотребления доверием при осуществлении незаконной предпринимательской деятельности (в тех ситуациях когда, занятие предпринимательской деятельностью носит уведомительный характер).

Федеральное законодательство о бюджете среди доходов федерального бюджета в качестве его источников наряду с налогами и налоговыми сборами также выделяет и так называемые иные обязательные платежи:

- а) плата за негативное воздействие на окружающую среду;
- б) платежи за пользование недрами;
- в) плата за геологическую информацию о недрах;
- г) плата за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям;
- д) платежи за пользование лесным фондом;
- е) плата за пользование водными объектами и т. д.

Исходя из буквального толкования ст.ст. 198—199<sup>1</sup> УК РФ уклонение от уплаты иных обязательных платежей не может образовывать составов данных налоговых преступлений. Правильность такого вывода, в частности, подтверждается содержанием п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64, в котором обращается внимание на то, что в соответствии с п. 5 ст. 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, которые Кодексом не

---

<sup>13</sup> На это обстоятельство справедливо указывает И. И. Кучеров (см. подробнее: Кучеров И. И. Указ. соч.).

предусмотрены либо установленные в ином порядке, чем определено в НК РФ.

В соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ могут устанавливаться специальные налоговые режимы, предусматривающие федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ (например, единый сельскохозяйственный налог).

## **2. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов**

Налоговые преступления объединяет общий *родовой объект* — общественные отношения, складывающиеся в сфере экономической деятельности<sup>14</sup>.

В соответствии со ст. 2 НК РФ налоговые отношения — это:

1) отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

2) отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, *видовым объектом* налоговых преступлений являются совокупность общественных отношений по взиманию налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля.

*Основным объектом*, на который посягают налоговые преступления, выступают общественные отношения по поводу сбора и уплаты налогов и (или) сборов. В качестве дополнительного

---

<sup>14</sup> И. Н. Соловьев считает, что объектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является финансово-хозяйственная система государства в части отношений, возникающих в связи с исчислением и внесением в бюджет государства налогов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (см. подробнее: Соловьев И. Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002. С. 38). Кроме того, нельзя не согласиться и с положением о том, что составной частью указанного непосредственного объекта налоговых преступлений является принцип добропорядочности субъектов экономической деятельности, обеспечения свободной и честной конкуренции на рынке (см. подробнее: Лопашенко Н. А. Преступления в сфере экономической деятельности. Ростов н/Д, 1999. С. 317).

объекта могут рассматриваться общественные отношения, обеспечивающие порядок управления<sup>15</sup>.

Предметом налогового преступления, могут быть суммы налогов и (или) сборов в соответствии с примечанием к ст.ст. 198, 199 УК РФ.

*Объективная сторона преступлений*, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, определена законодателем: «уклонение от уплаты налогов».

Из содержания п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 следует, что под уклонением от уплаты налогов 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.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» от 27 мая 2003 г. № 9-П указал на то, что органы, осуществляющие уголовное преследование, обязаны не только установить сам факт неуплаты налога, но и доказать «противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога»<sup>16</sup>. По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, недопустимо «установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа»<sup>17</sup>. Данное обстоятельство обязывает в ходе предварительного расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела:

---

<sup>15</sup> Об этом, в частности, свидетельствуют положения ст. 119 НК РФ, в которой речь идет об ответственности за непредставление налоговой декларации.

<sup>16</sup> Собрание законодательства Российской Федерации. 2003. № 24. Ст. 2431.

<sup>17</sup> Судебная практика по уголовным делам / сост. Г. А. Есаков. М., 2005. С. 738, 739.



- а) установить факт неуплаты налога или сбора;
- б) доказать противоправность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика или плательщика сбора;
- в) установить наличие умысла на уклонение от уплаты налога или сбора.

Противоправность действий (бездействия), образующих уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, определяется нормами отраслей права, регламентирующей деятельность налогоплательщика (плательщика сбора), в результате которой создаются доходы и расходы. Любое лицо вправе выбрать те правовые формы деятельности, которые, по его мнению, приводят к уплате меньшей суммы налога (иначе говоря, оптимизировать налогообложение) или, например, уменьшить объем выполняемой по договорам работы для уменьшения причитающегося с него налога или сбора.

В связи с этим решением в практике судебных органов появились попытки определить некоторые специфические особенности правового содержания уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Так, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в правоприменительную практику ввел понятие *необоснованной налоговой выгоды*<sup>18</sup>. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 содержит несколько положений, позволяющих определить границы легальной налоговой оптимизации:

а) налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в тех случаях, когда для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);

б) налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;

в) о необоснованности налоговой выгоды может свидетельствовать наличие особых форм расчетов и сроков платежей, сви-

---

<sup>18</sup> См.: пункты 3—5, 7, 9, 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53.

детельствующих о групповой согласованности операций, при отсутствии разумных экономических или иных причин (деловых целей);

г) если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции;

д) если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано;

е) налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

В связи с этим в правоприменительной практике некоторые трудности вызывают разграничение допустимых пределов налоговой оптимизации и налоговых правонарушений. При разрешении данного вопроса прежде всего следует учитывать, что по смыслу ст. 21 НК РФ налогоплательщик вправе применять все доступные методы для законного сокращения (минимизации) платежей в бюджет. В силу этого обстоятельства достаточно важно разграничить незаконное уклонение от уплаты налогов и действия по легальному снижению налоговых выплат, иначе говоря, налоговую оптимизацию (налоговую выгоду). В качестве незаконного уменьшения налогов или уклонения от уплаты налогов необходимо рассматривать только те способы, при которых экономический эффект в виде снижения налоговых платежей, достигается с применением каких-либо противозаконных действий, т. е. действий, прямо нарушающих нормы законодательства. Такого рода деяния в зависимости от размера уклонения влекут за собой налоговую или же уголовную ответственность.

Вообще, что касается налоговой оптимизации, государство, с одной стороны, в принципе не препятствует такого рода поведе-

нию налогоплательщиков, а с другой — пытается бороться со злоупотреблениями в данной сфере. При этом у государственных органов, осуществляющих фискальную деятельность, существует несколько ориентиров, помогающих определить легальность налоговой оптимизации. К ним можно отнести:

- а) концепцию «преобладания существа над формой»;
- б) концепцию «деловой цели»;
- в) презумпцию облагаемости;
- г) заполнение пробелов в налоговом законодательстве.

Концепция «преобладания существа над формой» заключается в том, что правовые последствия сделки определяются ее содержанием — юридическим содержанием, а не внешней формой. Главным при этом выступает ее содержание, т. е. реальный объем правовых последствий. Таким образом, в соответствии с данной концепцией, значение имеет фактический характер правоотношений, а не форма (внешние атрибуты) договора.

В качестве примера можно привести ситуацию, которая сложилась в 1996 году со страховыми взносами в Пенсионный фонд. В данный период страховые взносы не начислялись по договорам возмездного оказания услуг, в то время как на договоры подряда взносы начислялись в установленном порядке. Предприятия, не желая платить взносы, стали вместо договоров подряда заключать договоры возмездного оказания услуг, в то время как оказываемые услуги фактически носили подрядный характер (например, договор на «оказание услуг по ремонту помещений»). Контролирующие органы при проверках обоснованно признавали такие договоры договорами подряда и применяли к предприятиям соответствующие финансовые санкции. Как указал Федеральный арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 28 марта 2007 г. по делу № Ф09-2058/07-СЗ, применение гражданско-правовых инструментов не должно вступать в противоречие с общим запретом на недобросовестное осуществление прав налогоплательщиком, а действия субъекта предпринимательской деятельности должны быть обусловлены достижением деловой цели.

Таким инструментом могут быть мнимые или притворные сделки, совершая которые налогоплательщик стремится получить налоговую выгоду, например, в результате появления права на возмещение НДС, занижения доходов или увеличения расходов и т. д.

Таким образом, применение концепции «преобладания существа над формой» обуславливается положениями отечественного

гражданского законодательства, предусматривающими ничтожность мнимых и притворных сделок.

В настоящее время существует достаточно солидная практика арбитражных судов по рассмотрению вопросов признания сделок налогоплательщиков мнимыми и притворными. Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации отмечает, что при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам, в частности мнимые и притворные сделки, являются недействительными независимо от признания их таковыми судом<sup>19</sup>.

Мнимая сделка совершается контрагентами с целью создать лишь видимость правовых последствий, однако при этом они не желают их наступления в действительности, преследуя иные цели (например, получение необоснованной налоговой выгоды).

В соответствии со ст. 170 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) мнимыми признаются сделки, которые совершаются лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия. Признание сделки мнимой и, соответственно, применение последствий ее недействительности на практике может привести к довольно серьезным последствиям для налогоплательщика. Например, при выявлении налоговыми органами факта фиктивной передачи предприятием денежных средств (без реального перечисления) в качестве добровольных пожертвований в избирательные фонды кандидатов в депутаты, которые подлежат льготированию по налогу на прибыль, данная сделка будет признана судом недействительной, что, в свою очередь, приведет к доначислению налога на прибыль, начислению пени и применению к предприятию налоговых санкций за недоплату налога на прибыль.

О мнимости сделки могут свидетельствовать различные обстоятельства. Так, суд может признать сделку мнимой, если приобретение и сдача товара на комиссию произведена в короткий срок, реализация его на экспорт произведена по цене значительно

---

<sup>19</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 12 окт. 2006 г. № 53.

ниже покупной и валютная выручка не поступила от иностранного покупателя<sup>20</sup>.

Кроме того, суды соглашались с тем, что налогоплательщик не имеет права на налоговый вычет, если имеет место искусственное увеличение числа участников операций по продаже торгового оборудования путем совершения мнимых сделок с целью увеличения НДС, подлежащего возмещению из бюджета<sup>21</sup>.

Мнимость сделки может быть также установлена, если не было реальной возможности исполнения договора (например, в силу отсутствия необходимых производственных мощностей)<sup>22</sup>.

Под притворными понимаются сделки, цель которых прикрыть другую сделку. К сделке, которую стороны действительно собрались совершить, применяются соответствующие правила. К притворной сделке применяются правила сделки, которую стороны имели в виду при совершении притворной сделки. Например, договор комиссии может быть выдан предприятием за договор купли-продажи имущества. В случае признания такого договора притворным, к данной сделке будет применен порядок регулирования отношений комиссии и, соответственно, на комиссионера будут наложены налоговые санкции за занижение сумм налога, вызванного неприменением повышенной ставки налога на прибыль, а также доначислен налог и пени.

И мнимые, и притворные сделки являются ничтожными. При этом следует отметить, что налоговые органы при обращении в суд зачастую заявляют, что сделка налогоплательщика является одновременно и мнимой, и притворной. В этом случае суды справедливо указывают на то, что сделка не может быть признана одновременно и мнимой, и притворной<sup>23</sup>. Следовательно, нужно учитывать особенности этих сделок и их отличия. Мнимая сделка совершается ее контрагентами с целью создать лишь видимость правовых последствий, они не желают их наступления в действительности, преследуя иные цели (например, получить необосно-

---

<sup>20</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Поволжского округа от 25 марта 2004 г. по делу № А65-2117/03-СА1-7.

<sup>21</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского округа от 24 апреля 2006 г. по делу № А43-2066/2005-31-90.

<sup>22</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного округа от 6 октября 2004 г. по делу № Ф03-А04/04-2/1568.

<sup>23</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 12 февраля 2007 г. по делу № А56-20721/2006.

ванную налоговую выгоду). В такого рода сделке намерения сторон по ее реальному исполнению отсутствуют.

По основанию притворности недействительной может быть признана сделка, которая направлена на достижение других правовых последствий, чем те, что прямо следуют из нее, такая сделка прикрывает иную волю всех ее участников. Следовательно, можно сделать вывод о том, что притворная сделка может быть признана недействительной, если оба контрагента имеют намерение ее совершить. При этом притворная сделка должна быть совершена между теми же сторонами, что и «прикрываемая»<sup>24</sup>.

При разрешении вопроса о признании сделок мнимыми или притворными суды требуют, чтобы фактическая и юридическая позиция налогового органа была аргументирована и выглядела для суда достаточно убедительной<sup>25</sup>. Соответственно, отличия между разными видами ничтожных сделок могут сыграть существенную роль при рассмотрении дела. Такое положение объясняется тем, что суды требуют от налоговых органов указывать, по каким признакам сделка является ничтожной, представлять доказательства мнимого или притворного характера сделок налогоплательщиков с контрагентами или доказывать фиктивность хозяйственных отношений между сторонами<sup>26</sup>. В силу данного обстоятельства налоговые органы должны документально доказать, что сделки были совершены исключительно для вида, без фактического намерения создать правовые последствия либо с целью прикрыть другую сделку. Так, судам зачастую необходимы доказательства того, что по сделкам не производились оговоренные операции, что влечет иные правовые последствия, в том числе в целях налогообложения<sup>27</sup>.

Кроме того, часто при разрешении вопроса о мнимости сделок особое внимание уделяется фактическим действиям налогоплательщика и реальности совершаемых им операций, даже в том случае, когда документальное оформление сделок полностью со-

---

<sup>24</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 25 января 2007 г. по делу № А33-10792/06-Ф02-7479/06-С1.

<sup>25</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 16 апреля 2007 г. по делу № Ф04-2185/2007(33314-А46-34).

<sup>26</sup> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 марта 2007 г. по делу № А19-20339/06-20-Ф02-865/07, А19-20339/06-20-Ф02-2012/07.

<sup>27</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 25 августа 2004 г. по делу № Ф04-5750/2004 (А46-3851-14).

ответствует закону. Поэтому намерения налогоплательщика по заключению договора должны подтверждаться реальным исполнением обязанностей по нему<sup>28</sup>, т. е. при заключении сделки ее участники должны совершить необходимые действия, направленные на достижение типовых юридических последствий, присущих заключаемому договору<sup>29</sup>. Например, должны совершаться реальные операции с товарами, услуги должны оказываться. Кроме того, значение имеет даже сама возможность исполнить взятые на себя в соответствии с договором обязательства. Так, если силами сторон обязательство по сделке явно не может быть выполнено, то в договоре должны быть предусмотрены возможности его исполнения за счет привлечения третьих лиц<sup>30</sup>.

Таким образом, при рассмотрении вопроса о ничтожности сделок налогоплательщика решающее значение имеют фактические обстоятельства и реальные операции, которые подвергаются анализу в сопоставлении с документальным оформлением сделки.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении от 5 апреля 2006 г. № 15825/05 указал, что при отсутствии достоверных доказательств реального экспорта товаров наличие у налогоплательщика документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, не может служить безусловным и достаточным основанием для возмещения НДС.

Что касается признания сделок притворными, то здесь следует отметить некоторые особенности. Они обусловлены необходимостью установления реальной сделки, на совершение которой были направлены действия сторон. Однако в практике деятельности арбитражных судов достаточно часто встречаются ситуации, когда сделки налогоплательщика все же признаются притворными. Например, суд признал притворность сделки, поскольку фирма заключила с гражданином, осуществляющим функции единолич-

---

<sup>28</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 20 июня 2007 г. по делу № А05-8960/2006-19.

<sup>29</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 6 апреля 2007 г. по делу № А56-40998/2005; Постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского округа от 23 января 2006 г. № А39-117/2005-9/17.

<sup>30</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 6 февраля 2007 г. по делу № А05-16664/05-33.

ного исполнительного органа этого юридического лица, договор на управление этой же компанией<sup>31</sup>.

В другом случае суд признал притворной сделку, заключенную как договор займа, поскольку сама сделка была квалифицирована как договор дарения. В частности, было установлено, что у налогоплательщика образовался доход в виде безвозмездно полученного имущества<sup>32</sup>.

Анализируя спорные сделки при заявлении налогового органа об их притворности, суды также достаточно часто обращают внимание на фактические действия сторон по заключенной сделке. Так, суд признал договор простого товарищества притворным, обосновав тем, что действия сторон свидетельствовали о заключении договора аренды (один участник вносил лишь денежные средства в адрес налогоплательщика, в то время как налогоплательщик предоставлял в пользование торговое место сроком на год; в договорах не были оговорены цели совместной деятельности, порядок распределения прибыли; осуществлялась совместная эксплуатация вещевого рынка). В результате налогоплательщик был признан виновным в занижении доходов<sup>33</sup>.

Таким образом, притворность сделки может быть установлена, если налоговый орган сможет доказать, что правовые последствия заключенного договора соответствуют другой сделке. Поэтому если суд признает позицию налогового органа верной, то налогоплательщик может быть признан виновным в получении необоснованной налоговой выгоды и будет обязан исполнить налоговые обязательства таким образом, как если бы была заключена реально подразумеваемая сделка.

Таким образом, налоговые последствия притворных сделок состоят в том, что налоговый орган при переоценке заключенной сделки производит исчисление (доначисление) налогов (сборов), основываясь на реальных отношениях сторон сделки, а не на притворной их форме. Поэтому любая сделка должна быть надлежащим образом оформлена, а ее исполнение подтверждаться всеми необходимыми документами (например, платежными

---

<sup>31</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Уральского округа от 28 марта 2007 г. по делу № Ф09-2058/07-С3.

<sup>32</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа от 17 апреля 2006 г. по делу № А66-2962/2005.

<sup>33</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа от 17 мая 2005 г. № Ф08-1868/2005-780А.



документами, дополнительными соглашениями к договорам, актами прекращения обязательств зачетом взаимных требований, уведомлениями о проведении зачетов, товарными накладными, актами оказанных услуг, счетами, счетами-фактурами, учетными карточками, деловой перепиской и т. д.).

Вместе с тем необходимо учитывать, что после вступления в силу первой части НК РФ налоговые органы утратили право самостоятельно переквалифицировать сделки налогоплательщика с третьими лицами, в связи с чем практическая реализация концепции «преобладания существа над формой» в настоящее время несколько затруднена. Отсутствие такого права у налоговых органов лишает их возможности бесспорно взыскивать доначисленные суммы налогов, сборов и пени. В то же время юридическая квалификация сделки в соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ может быть осуществлена в судебном порядке по иску налогового органа о взыскании недоимки или налоговой санкции.

Сущность концепции «деловой цели» заключается в том, что сделка, которая создает налоговые преимущества, подлежит переквалификации, если она не преследует деловой цели.

Достаточно типичным примером является следующий казус, взятый из арбитражной практики. Предприятие заключало договор займа с другим предприятием и с заемных средств не уплачивало налог на добавленную стоимость. В счет погашения этого займа предприятие поставляло свою продукцию займодателю. При налоговой проверке займополучателя налоговые органы посчитали займы предоплатой за продукцию и доначислили налог на добавленную стоимость с полученных авансов (займов). При рассмотрении данного дела суд встал на сторону налоговых органов и указал, что так как деловая цель у предприятий была не получение и предоставление займа, а получение продукции, то заем нужно рассматривать как аванс в счет поставляемой продукции и с него необходимо уплачивать налог на добавленную стоимость<sup>34</sup>.

Кроме того, налоговый орган может отказать в признании расходами затрат налогоплательщика по сделке, которая является мнимой, в качестве расходов и доначислить налог на прибыль. Так, суд признал налогоплательщика виновным в неправомерном

---

<sup>34</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 17 сент. 1996 г. № 367/96.

завышении расходов и получении необоснованной налоговой выгоды<sup>35</sup>. Мотивировано данное решение было тем, что в действиях налогоплательщика полностью отсутствовала какая-либо разумная хозяйственная цель при передаче другому лицу исключительных прав на свой товарный знак, так как в этот же день контрагент передал заявителю неисключительные права на этот же товарный знак, причем за значительную плату.

«Презумпция облагаемости» предполагает, что налогом должны облагаться все объекты налогообложения, за исключением тех, которые прямо перечислены в законе. В соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщик при наличии у него объекта налогообложения обязан вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, представлять в налоговые органы необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения. Обязанности по ведению бухгалтерского учета и представлению отчетности возникают у налогоплательщика с момента его государственной регистрации, а обязанности по правильному исчислению и уплате налогов — с момента появления у налогоплательщика объектов налогообложения. Поэтому принцип «презумпции облагаемости» подразумевает необходимость налогоплательщику самому доказывать, что он не заплатил налог на вполне законных основаниях. В соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться так называемыми оправдательными документами. Такие документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Организация обязана вести учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального отражения.

Необходимо учитывать, что возможности применения данного способа «борьбы» государства с уклонением от уплаты налогов (уменьшением налогов) в последнее время несколько сократились в связи с принятием и вступлением в силу Налогового кодекса Российской Федерации, который законодательно закрепил принцип «презумпции невиновности» плательщиков налогов, в

---

<sup>35</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Поволжского округа от 29 ноября 2006 г. по делу № А65-5203/2006-СА2-41.

связи с чем в настоящее время обязанность по доказыванию факта совершения правонарушения лежит на налоговых органах и, соответственно, налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность.

Заполнение пробелов в налоговом законодательстве зачастую сводится к тому, что законодатель регулярно принимает соответствующие поправки к налоговым законам, закрывая различные пути, дающие возможность уменьшать размеры налоговых отчислений и уклоняться от уплаты налогов (сборов). Как указывалось выше, такие поправки в основном принимаются по результатам практической деятельности налоговых органов и вносимых ими в парламент предложений в связи с выявлением случаев легального уклонения от уплаты налогов (сборов), которые становятся возможными из-за нечеткости законодательных формулировок.

До недавнего времени одним из самых действенных способов борьбы государственных органов с «налоговыми уклонистами» являлось признание сделок недействительными по искам налоговых органов. Право на обжалование сделок было предоставлено налоговым органам п. 11 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах в Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1. В соответствии с указанной нормой налоговые органы были вправе обращаться в суд с требованием о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам имущества (аналогичная норма содержалась и в п. 1 ст. 31 НК РФ в первоначальной редакции, однако впоследствии она была исключена).

В настоящий момент право на обращение в суд с исками о признании сделок недействительными налоговым органам не предоставлено. Однако учитывая, что данный способ является достаточно эффективным, можно предположить, что государство вряд ли о нем «забудет» и фискальные органы вновь будут наделены такими полномочиями.

Исходя из изложенного выше в категорию законного уменьшения налогов можно отнести только те способы, при которых экономический эффект достигается с помощью квалифицированной организации работы. При этом речь идет не об уклонении от налогов, а о такой организации работы, при которой снижаются необоснованная переплата налогов и не начисляются пени либо штрафы, т. е. минимизация налогов определяется формулой «как

налоги не переплачивать и как не платить штрафы» — в этом и заключается суть легального уменьшения налоговых платежей. Таким образом, налоговая оптимизация (минимизация налогов или законное уменьшение налогов) — это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов. Другими словами, это такая организация деятельности, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения норм налогового и уголовного законодательства. Данные способы с точки зрения действующих правовых норм не предполагают нарушения законных интересов бюджетной и фискальной политики российской Федерации.

К налоговой оптимизации относятся способы, при которых экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается, например, путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает случаи их необоснованной переплаты. К условиям законности деятельности по оптимизации, в частности, относятся:

- а) применение налогоплательщиком такого режима налогообложения, который не нарушает налоговое законодательство;
- б) изменение режима налогообложения производится в соответствии с нормами НК РФ;
- в) совпадение формального и фактического содержания хозяйственно-экономических операций.

Действия, выполненные с учетом указанных выше требований, не образуют составов налоговых правонарушений или преступлений и не влекут неблагоприятных последствий для налогоплательщика в виде доначисления налогов, взыскания пени или применения каких-либо налоговых санкций.

Так, достаточно часто предприятие в силу неопытности либо некомпетентности бухгалтера осуществляет за счет своей чистой прибыли какие-либо затраты, подлежащие в соответствии с установленным законодательством порядком включению в расходы, учитываемые при исчислении прибыли, либо предприятие не пользуется предоставленной льготой, использует повышенную ставку налога и т. д. Привлечение же предприятием квалифицированных специалистов устраняет вышеуказанные негативные моменты, что в конечном итоге приводит к снижению налоговых

выплат в бюджет, но основания такого рода снижения являются абсолютно законными.

Допустим, предприятие по расчетам бухгалтерии уплатило в отчетном периоде в бюджет 600 тыс. р. При проведении проверки аудиторская фирма установила, что на самом деле по результатам своей хозяйственной деятельности предприятие должно было уплатить в бюджет только 400 тыс. р., и выдала клиенту соответствующие рекомендации. Это и есть пример налоговой оптимизации. Но если допустить, что предприятию будет предоставлена та или иная методика расчета налогов, с помощью которой предприятие начнет платить не 400 тыс. р. как положено, а, например, уменьшит сумму уплачиваемых налогов до 150 тыс. р., то в этом случае речь уже будет идти не о налоговой оптимизации, а о незаконном уклонении от уплаты налогов.

Именно данные обстоятельства имеют значение для установления наличия либо отсутствия в действиях лица признаков составов преступлений, предусмотренных ст. 198 либо ст. 199 УК РФ.

Напротив, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если она получена налогоплательщиком вне зависимости от осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом, как уже отмечалось, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является достаточным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Таким образом, в качестве главного отличия налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов необходимо рассматривать использование разрешенных и незапрещенных способов уменьшения налоговых платежей.

Кроме того, в п. 1 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64 под уклонением от уплаты налогов и сборов понимается умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. Поэтому не следует рассматривать в качестве признаков указанных преступлений такие обстоятельства, как наличие в представленных налогоплательщиком в налоговый ор-

ган документах неточностей, описок, исправлений, арифметических ошибок. В этом случае имеют место так называемые налоговые ошибки, которые исключают уголовную ответственность, но могут влечь налоговую ответственность. Однако суды не всегда учитывают данное обстоятельство, привлекая за налоговые ошибки к уголовной ответственности.

В качестве примера неосторожного неотражения полученного имущества, исключающего применение к налогоплательщику мер ответственности, можно привести осуществление операций по реализации транзитного товара. Транзитная поставка основана на положении ч. 1 ст. 313 ГК РФ, в соответствии с которым исполнение обязательства может быть возложено должником на третье лицо. В этом случае кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника третьим лицом. Следовательно, поставщик вправе возложить исполнение своей обязанности по поставке товаров в адрес посреднической организации на третьих лиц (грузоотправителей), а посредник, в свою очередь, может поручить исполнение своей обязанности по приему товаров (ст. 484 ГК РФ) их покупателям. Под поставкой товара транзитом подразумевается операция в рамках договоров купли-продажи (поставки) по приобретению товарной продукции одного предприятия (производителя) и отправки ее другому предприятию (потребителю) сразу без оприходования на склад организации. Особенностью данной операции является то, что отгружаемый товар не нужен третьему предприятию, а поэтому он отправляется в адрес иных субъектов. Как правило, эта операция возникает в рамках проведения трехстороннего зачета задолженностей. Один из участников операции (производитель) отгружает товар в счет погашения собственной задолженности за товары перед третьим предприятием по его распоряжению в адрес его контрагента (потребителя). В результате у потребителя возникает задолженность перед третьим предприятием, а у третьего предприятия возникает встречная задолженность перед производителем. После получения третьим предприятием оплаты от потребителя вся операция оформляется трехсторонним актом взаимозачета. Однако в бухгалтерском учете предприятия отражается только реализация, возникшая из первоначальной задолженности производителя перед третьим предприятием за товар. Связано это с тем обстоятельством, что позиция третьего предприятия сводится к тому,

что оно не является собственником транзитной продукции, поскольку предприятие ее не производит и не покупает. Реализация для третьего предприятия возникает лишь в отношении отгруженного производителю собственного товара, и по акту взаимозачета эта реализация третьим предприятием отражается. Что же касается отгрузки производителем продукции в адрес контрагентов, то в данном случае это предприятие закрывает свой долг по взаимозачету. Денежные средства, поступившие на расчетный счет третьего предприятия, являются его выручкой от реализации первоначального товара, а не транзитной продукции. Однако анализ документов, на основании которых производится рассматриваемая операция, как правило, говорит об обратном. Именно третье предприятие становится собственником продукции, поскольку именно оно является покупателем и именно оно распоряжается ею: поручает отгрузить ее в адрес своего контрагента. В данной ситуации налицо сокрытие объекта налогообложения оборота по реализации транзитной продукции.

Следует отметить, что налоговое законодательство предусматривает:

а) возможность зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки<sup>36</sup>;

б) возврат налогоплательщику излишне уплаченного налога (ст.ст. 78, 79 НК РФ);

в) систему налоговых вычетов, в частности при уплате налога на добавленную стоимость (ст.ст. 171, 176 НК РФ).

Так, в соответствии с действующим налоговым законодательством от НДС освобождаются экспортируемые товары, как собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые работы и услуги, а также услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию Российской Федерации (пп.1—3 ч. 1 ст. 164 НК РФ). Механизм освобождения от уплаты НДС предусматривает его возмещение:

а) либо непосредственными выплатами из бюджета;

---

<sup>36</sup> В соответствии со ст. 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

б) либо путем погашения задолженности по уплате налогов или освобождением от уплаты налогов в ближайшие три отчетных периода (ст. 176 НК РФ).

При этом предполагается, что до осуществления компенсационных выплат или предоставления налогового зачета в бюджет были перечислены соответствующие суммы НДС субъектами, включенными в хозяйственные операции, связанные с движением экспортируемого товара.

При реализации этого механизма возмещения НДС налоговые органы сталкиваются с тем, что нередко компенсационные выплаты не обеспечиваются предварительным перечислением НДС в бюджет. В некоторых случаях НДС не уплачивается организациями, которые обязаны его уплатить, хотя экспортер полностью выполняет действия, отраженные в поступивших в налоговые органы документах, предоставляющих ему право на льготу. Иногда экспортер не уплачивает НДС в силу того, что товар был приобретен незаконным путем. Часто в налоговые органы представляются поддельные документы об осуществлении экспорта. При этом НДС по экспортируемой продукции может и перечисляться в бюджет, однако поскольку экспортная сделка является мнимой, то и права на возмещение налога не возникает.

При уголовно-правовой оценке получения компенсации по НДС необходимо исходить из того, что деяние будет содержать признаки состава налогового преступления только при соблюдении следующих условий:

1) экспортер не перечислил НДС контрагенту при покупке товара, следовательно, нет тех затрат экспортера, которые должны компенсироваться по смыслу налогового законодательства;

2) нарушены, по существу, условия экспорта, предоставляющие право на возмещение НДС;

3) экспортная организация используется ее руководителями с целью получения возмещения НДС при его предварительном неперечислении в бюджет.

Если же данные обстоятельства отсутствуют, однако контрагенты экспортера не перечислили НДС в бюджет, вывод о неправомерности возмещения уплаченного налога организации-экспортеру является весьма спорным. Дело в том, что руководитель экспортной организации, соблюдающий все установленные законом условия получения компенсации по НДС, не обязан осо-



знавать и предполагать возможность совершения контрагентами незаконных действий с полученными от экспортера суммами налога на добавленную стоимость.

Незаконный возврат законно уплаченного налога содержит признаки хищения имущества, а не уклонения от уплаты налога и подлежит квалификации по ст. 159 УК РФ. Если же имеет место незаконный зачет якобы излишне уплаченных сумм налога, то может иметь место уклонение от уплаты налога.

*К способам уклонения от уплаты налогов* в соответствии с п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 относятся:

а) действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений;

б) бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Однако определение подобного рода действий в качестве способа совершения преступления не вполне удачно по следующей причине. Согласно ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком в следующих случаях:

а) при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика — с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога;

б) при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации.

Следовательно, основываясь на положениях ст. 45 НК РФ можно выделить два альтернативных способа уплаты налога самим налогоплательщиком:

а) перечисление денежных средств в сумме, соответствующей имеющемуся у него объекту налогообложения и определяемой налоговым законодательством, со своего счета в банке;

б) внесение аналогичной суммы наличных денег в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо

организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Нужно констатировать, что формулировка ст. 45 НК РФ в свое время создала предпосылки для уклонения от уплаты налогов с использованием банковской сферы по следующим достаточно типичным схемам. Суть первой из них сводится к тому, что организация открывает счет в банке, который фактически не проводит платежи. Счет пополняется с использованием вексельных и иных схем (например, организация покупает вексель банка за 25% стоимости, который погашается на следующий день с зачислением всей суммы на расчетный счет организации в данном банке). При этом достаточно часто у банка отсутствуют реальные денежные средства, поэтому все операции по счетам осуществляются формально, без реального движения средств. С этого счета организация уплачивает налоги авансом, при этом они не поступают в бюджет. Вторая схема заключается в том, что организация покупает за полцены остаток на счетах в проблемных банках, затем деньги перечисляются в бюджет по номиналу. В результате клиент банка формально исполняет обязанность по уплате налогов на несколько месяцев вперед, а банк платеж в бюджет не производит вследствие отсутствия реальных денежных средств на его счете. В таких ситуациях вина формально лежит на банке, однако фактически уклоняется от уплаты налогов другое лицо. В настоящее время в правоприменительной и судебной практике сложился следующий подход к решению данной проблемы. В соответствии с Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» от 12 октября 1998 г. № 24-П, содержащиеся в указанном Постановлении положения о прекращении обязанности налогоплательщика-юридического лица по уплате налога со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет — касаются только добросовестных налогоплательщиков. Это предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства (см. подробнее: Письмо МНС России «Об исполнении обязанности по уплате налогов (сборов)» от 30 августа 2001 г. № ПИС-6-14/668).

При этом Конституционный Суд Российской Федерации основывался на том, что из признания банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не распространяется его правовая позиция, содержащаяся в указанном Постановлении, поскольку, по существу, они от исполнения обязанности по уплате налогов уклонились. Поэтому если налоговым органом выявлена недобросовестность налогоплательщика, налоговый орган вправе самостоятельно выставить инкассовые поручения на взыскание налоговых платежей в бюджет на расчетный счет налогоплательщика в ином, платежеспособном банке.

Поэтому в целом конституционная обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненной в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В соответствии с постановлением Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» от 12 октября 1998 г. № 24-П налог считается уплаченным со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета налогоплательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. Несколько позднее Конституцион-

---

Арбитражные суды рассматривая дела по ст. 45 НК РФ, сделали вывод о необоснованности в некоторых случаях требований налогоплательщиков о признании исполненной обязанности по уплате налогов. При этом аргументами в пользу такого вывода послужило то, что налог не может быть признан уплаченным в случае представления налоговым органом доказательств, свидетельствующих об отсутствии реальной возможности поступления соответствующих сумм в бюджеты и внебюджетные фонды и недобросовестности действий налогоплательщиков. Об отсутствии реальной возможности поступления сумм налогов и сборов в бюджеты и недобросовестности налогоплательщиков, по мнению судов, могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

а) отсутствие реального остатка денежных средств, достаточных для исполнения обязанностей по уплате налогов на счете налогоплательщика в банке, на корреспондентском счете банка (об этом, например, могут свидетельствовать выписки ГУ ЦБ РФ по корреспондентскому счету банка на даты мнимой уплаты налогов, а также информация о состоянии корреспондентского счета банка, полученные от налогового органа по месту учета данного банка);

б) отсутствие у банка, в который были направлены платежные поручения на уплату налогов, права на совершение соответствующих операций;

в) недобросовестность действий налогоплательщиков (оперативность и согласованность действий банка и налогоплательщика, направленных на «безденежное» исполнение обязанности по уплате налога, например при вексельных схемах; отсутствие фактов проведения налогоплательщиком иных операций, кроме операций по мнимой уплате налогов, через данный банк; наличие у налогоплательщика счетов с достаточным остатком денежных средств для исполнения обязанности по уплате налогов в платежеспособных банках; отсутствие факта отгрузки продукции, выполнения работы, оказания услуги, в счет оплаты которых на расчетный счет налогоплательщика в проблемном банке были зачислены денежные средства и т. д.).

При наличии этих обстоятельств обязанность по уплате налогов не является исполненной. Следовательно, положения ст.45 НК РФ в таких случаях не применяются, а по истечении срока для уплаты налогов вполне возможно привлечение виновных к ответственности.

ный Суд Российской Федерации по ходатайству МНС России вынес Определение от 25 июля 2001 г. № 138-О, согласно которому выводы, содержащиеся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П, касаются только добросовестных налогоплательщиков, что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязанностей в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случае выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты<sup>38</sup>.

Таким образом, способ уклонения от уплаты налогов только один — это невыполнение приведенных выше действий.

Указанные в диспозициях ст.ст. 198, 199 УК РФ признаки объективной стороны в большей степени представляют собой действия, которые направлены на уход от уголовной ответственности, и являются способом обмана налоговых органов. В подтверждение этой позиции можно привести пример, когда лицо уплачивает налоги, но при этом не подает налоговую декларацию.

Время совершения преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ — один из важнейших элементов их уголовно-правовой характеристики, который имеет ярко выраженные особенности, обусловленные предметом налогового преступления. Под временем в данном случае понимается налоговый период, по истечении которого необходимо внести в бюджет причитающиеся налоги или сборы.

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 216 НК РФ, а также ст. 12 Бюджетного кодекса Российской Федерации). Общая сумма налога (сбора) исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (ст. 225 НК РФ).

---

<sup>38</sup> Таким образом, можно сделать вывод о том, что ст. 45 НК РФ распространяет свое действие только на добросовестное поведение налогоплательщика, направленное на реальное исполнение обязанности по уплате налогов. Такое положение вещей в принципе подтверждено и соответствующими решениями Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (см.: Еналева И. Д., Сальникова Л. В. Налоговое право России : учебник для вузов. М., 2006. С. 99).

Следовательно, в соответствии с п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64, если налогоплательщик с умыслом на уклонение от уплаты налога не представил в установленный срок налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, или включил в налоговую декларацию или в эти документы заведомо ложные сведения (в том числе) в случаях подачи в налоговую инспекцию заявления о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока ее подачи), он еще не совершил оконченного преступления и до истечения срока, установленного законодательством для уплаты налога или сбора, может добровольно отказаться от доведения преступления до конца, полностью уплатив положенную сумму налога и (или) сбора.

Согласно п. 1 ст. 229 НК РФ налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с п. 6 ст. 227 НК РФ общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Указанное положение имеет существенное значение для определения момента окончания преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ, так как в соответствии с ними определяется конечный срок уплаты налога. Следовательно, до окончания налогового периода нельзя говорить о возникновении налогового обязательства, поскольку истечение налогового периода рассматривается в данном случае элементом юридического состава для возникновения налогового обязательства (наряду с таким элементом, как объект налогообложения).

Поэтому до наступления установленного срока уплаты налога у лица остается возможность добровольно отказаться от совершения преступления, внося исправления в декларацию или уплатив полностью положенный налог.

Если уточненная декларация представляется после истечения установленного срока подачи, но до истечения срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что уточненная декларация была представлена до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом факта

неотражения или неполноты отражения сведений, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

В п. 4 ст. 81 НК РФ предусмотрена возможность дополнения и изменения налоговой декларации после истечения не только срока подачи налоговой декларации, но и срока уплаты налога. В этой ситуации налогоплательщик освобождается от ответственности, если дополнение или изменение было сделано до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, приводящих к занижению суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период и при условии, что до представления уточненной декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени. Однако даже в этом случае освобождение от ответственности за налоговое правонарушение не исключает уголовной ответственности.

Само по себе непредставление налоговой декларации влечет ответственность в рамках ст. 119 НК РФ и может вызывать последствия, предусмотренные ст. 76 НК РФ, а именно приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей. Это означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Нужно, однако, констатировать, что указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии со ст. 855 ГК РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. В соответствии с Постановлением Пленума Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» от 23 декабря 1997 г. № 21-П при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, производятся в порядке календарной очередности поступления

указанных документов после перечисления платежей, осуществляемых в соответствии со ст. 855 ГК РФ в первую и во вторую очередь. Министерство финансов Российской Федерации в Письме от 17 апреля 2007 г. № 03-0207/1-182 разъясняет, что указанные положения применяются как в отношении остатков денежных средств на счетах налогоплательщика-организации в банке на момент приостановления операций налогоплательщика-организации по этим счетам, так и в отношении денежных средств, которые будут поступать на эти счета в дальнейшем. Следовательно, учитывая положения ст. 76 НК РФ и Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1997 г. № 21-П, налоги и сборы должны фактически взыскиваться в третью очередь, и в случае приостановления операций по счету налогоплательщика-организации банк не вправе осуществлять все расходные операции по данному счету, за исключением платежей, осуществляемых в соответствии с п. 2 ст. 855 ГК РФ в первую и вторую очередь. Таким образом, заработная плата не может быть перечислена или снята для выплаты из кассы в случае приостановления операций по счету.

Кроме того, необходимо отметить, что несвоевременная подача налоговой декларации, не связанная с намерением уклониться от уплаты налога, а равно искажение данных о фактически полученных доходах или понесенных при этом расходов, произошедшее по ошибке, не влечут уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ.

Таким образом, уклонением признается невыполнение виновным определенных норм налогового и иного законодательства, действия и бездействие лица, подтверждающие его нежелание вносить обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды.

Рассматриваемые преступления могут выражаться в следующих исчерпывающе альтернативных вариантах противоправного поведения:

- а) непредставление налоговой декларации;
- б) непредставление иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;
- в) включение в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений.

Неуплата налога без использования названных в законе вариантов считается налоговым правонарушением и оценивается в рамках ст. 122 НК РФ.

Следовательно, преступления, предусмотренные ст.ст. 198, 199 УК РФ могут быть совершены с использованием фиктивных документов:

- а) налоговой декларации;
- б) иных документов.

*Налоговая декларация* в соответствии со ст. 80 НК РФ представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется по каждому налогу, подлежащему уплате налогоплательщиком, в налоговый орган по месту своего учета по установленной форме.

Налоговая декларация может быть подана на бумажном носителе либо в электронном виде.

Как уже говорилось, налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Предоставление налоговой декларации по итогам налогового периода обязательно для следующих категорий:

- а) физических лиц, зарегистрированных в установленном порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- б) частных нотариусов и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой;
- в) физических лиц, получающих доходы по гражданско-правовым договорам от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;
- г) физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации, получающих доходы из источников, находящихся за пределами России, по суммам таких доходов;
- д) физических лиц, получающих другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами;
- е) физических лиц, получающих выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр.



Данные категории плательщиков налогов обязаны уплатить общую сумму налога, исчисленную исходя из налоговой декларации, в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для лиц, на которых возложена обязанность представлять налоговую декларацию, в случае прекращения существования деятельности (доходов для лиц, указанных в ст. 228 НК РФ) до окончания налогового периода предусмотрена обязанность в пятидневный срок со дня прекращения деятельности (доходов) представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

В случае прекращения в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, по которой в обязательном порядке подается налоговая декларация, и выезде его за пределы территории России налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории Российской Федерации, должна быть представлена им не позднее, чем за один месяц до выезда за пределы территории России.

Срок уплаты налога, доначисленного по специальным налоговым декларациям, не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Действующее законодательство предусматривает возможность подачи декларации в электронном виде. Отправка декларации в электронном виде возможна с помощью специализированного оператора связи.

Представление налоговой декларации в электронном виде осуществляется в следующем порядке:

во-первых, после подготовки информации, содержащей данные налоговой декларации, налогоплательщик подписывает ее электронной цифровой подписью (ЭЦП) уполномоченного лица налогоплательщика и отправляет в зашифрованном виде в адрес налогового органа по месту учета;

во-вторых, в течение суток в адрес налогоплательщика налоговый орган высылает квитанцию о приеме декларации в электронном виде. После проверки подлинности ЭЦП уполномоченного лица налогового органа налогоплательщик сохраняет документ в своем архиве.

Датой представления налоговой декларации в электронном виде является дата ее отправки, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

Под *иными документами* следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов<sup>39</sup>.

К иным документам, в частности, могут быть отнесены:

а) выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций (ст. 145 НК РФ);

б) копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (ст. 145 НК РФ);

в) расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст.ст. 243 и 398 НК РФ);

г) справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ);

д) годовые отчеты (ст. 307 НК РФ);

е) документы, подтверждающие право на налоговые льготы<sup>40</sup>.

Указание в уголовном законе о том, что представлению подлежат иные документы помимо налоговых деклараций, требует ответа на вопрос, может ли физическое лицо быть привлечено за уклонение от подачи таких документов, которые требуется представлять не по итогам налогооблагаемого периода, а по итогам отчетного периода. Поэтому при решении вопроса об ответственности следует исходить из объекта налогообложения и принимать в расчет лишь итоговые документы за налогооблагаемый период, в которых сведения отражаются в искаженном, не соответствующем действительности виде. Основание для такого понимания дает и содержание п. 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ, посвященной давности привлечения к налоговой ответственности за правонарушения, указанные в ст.ст. 120 и 122 НК РФ.

---

<sup>39</sup> См.: пункт 5 постановления Пленума Верховного Суда Рос. Федерации «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64.

<sup>40</sup> Данный перечень не является исчерпывающим и может различаться применительно к отдельным видам налогов.

Если уклонение от уплаты налогов с физического лица совершается путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, то можно говорить о том, что *данное преступление совершается в форме бездействия*. Для привлечения к уголовной ответственности за бездействие в рамках составов налоговых преступлений следует установить его начальный и конечный моменты. При этом должны учитываться три составляющие:

- а) обязанность лица выполнить определенное действие;
- б) возможность совершить его в данных условиях;
- в) невыполнение лицом тех действий, которые от него требуются<sup>41</sup>.

Итак налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Учитывая это обстоятельство и то, что отчетные периоды по различным видам налогов могут различаться<sup>42</sup>, можно сделать вывод о том, что непредставление декларации по одному из видов налогов, отчетный период по которому прошел, может говорить (при наличии необходимой суммы неуплаченного налога) об уклонении от уплаты налога.

Однако следует отметить, что до истечения срока представления налоговой декларации, уклонения от уплаты налога в рамках составов преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ не будет, так как лицо не обременено обязательствами подавать декларацию до этого срока. После же истечения срока представления налоговой декларации, если лицо имело возможность представить декларацию, но не сделало этого, имеет место уклонение от представления налоговой декларации путем бездействия как признак объективной стороны состава налогового преступления (ст. 198 или ст. 199 УК РФ).

---

<sup>41</sup> Кучеров И. И. Указ. соч. С. 63.

<sup>42</sup> В соответствии со ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу признается календарный год, а отчетными периодами по налогу — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Кроме того, отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

В связи с изложенным выше необходимо учитывать разъяснение, данное в п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64, в котором указывается на то, что если налогоплательщик не представил налоговую декларацию или иные документы, представление которых обязательно, либо включил в эти документы заведомо ложные сведения, но затем, до истечения срока уплаты налога или сбора, сумму обязательно взноса уплатил, добровольно и окончательно отказавшись от доведения преступления до конца, то в его действиях в соответствии со ст. 31 УК РФ отсутствует состав преступления, предусмотренного ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

*Уклонение от уплаты налогов (сборов) возможно посредством совершения активных действий* — включения в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений.

Соответственно, неуплата налога (сбора), являющаяся следствием арифметической или технической ошибки или неправильного применения законодательства, состава данного преступления не образует.

Под сведениями, применительно к составам налоговых преступлений, следует понимать любую информацию, необходимую налоговым органам для осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов и представление которой предусмотрено законодательством. Речь идет о так называемой налоговой значимой информации.

Ложные сведения (ст.ст. 198 и 199 УК РФ) могут касаться различных аспектов хозяйственной деятельности налогоплательщика. Характер сведений зависит от позиций, которые должны быть отражены в документах, представляемых в налоговые органы. Физические лица, уплачивающие налог на доходы физического лица (п. 4 ст. 229 НК РФ), указывают в декларации доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обяза-

тельным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание любых не соответствующих действительности данных:

а) об объекте налогообложения (сюда можно, прежде всего, отнести занижение объема и стоимости реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг; в такой ситуации все записи внесены правильно, например указан род и наименование товара, реквизиты покупателя и т. д., но различие имеется либо в объеме, либо в стоимости продукции, отраженной в счетах бухгалтерского учета);

б) о расчете налоговой базы (сюда можно отнести, например, завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства; неотражение либо неправильное отражение курсовых единиц по оприходованной валюте; неотражение или неправильное отражение результатов переоценки имущества предприятия; отнесение затрат по ремонту на себестоимость продукции при наличии сформированного ремонтного фонда и др.);

в) о наличии налоговых льгот или вычетов (например, отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством, отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством, незаконное использование налоговых льгот; фальсификация количества инвалидов, работающих на предприятии; отражение в документации фиктивных экспортных сделок; заключение фиктивных договоров о совместной деятельности);

г) иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов (например, отражение цифровых результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета; нарушение правил ведения кассовых операций; нарушение правил списания товарно-материальных ценностей; нарушение правил документооборота и др.).

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных:

а) о доходах из определенных источников;

б) об объектах налогообложения (сокрытие объекта налогообложения путем осуществления следующих операций: фиктивный бартер; лжеэкспорт; фиктивная сдача в аренду основных фондов; совершение мнимых сделок; осуществление финансово-

хозяйственных операций без соответствующего документального оформления с использованием крупных наличных сумм; представление по взаимной договоренности руководителями юридических лиц своих расчетных счетов для совершения денежных операций, скрываемых от бухгалтерского учета; открытие в различных банках нескольких расчетных счетов и проведение через них расчетно-денежных операций без отражения в бухгалтерском учете; искусственной самоликвидации организации в конце отчетного налогового периода, либо перед ожидаемой проверкой, либо после проведенной налоговой проверки, выявившей большие суммы сокрытых от налогообложения доходов; регистрация предприятий в одном районе или городе при открытии счетов в банках других городов, уклонение от уплаты налогов как по месту регистрации, так и по месту ведения хозяйственной деятельности; составление фиктивных контрактов и договоров для сокрытия реально произведенной или финансово-хозяйственной операции: фиктивные договоры поставки, оказания услуг, лизинга и др.);

в) об уменьшении действительного размера дохода (использование схем сокрытия доходов путем создания посреднических аффилированных фирм, в том числе зарегистрированных в оффшорных зонах);

г) об искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов<sup>43</sup> (например, расходы, вы-

---

<sup>43</sup> Однако в некоторых случаях судебные органы не всегда верно оценивают, что именно образует размер произведенных расходов, исключая из них затраты, связанные с обеспечением деятельности. Так, стоимость средств, приобретенных нотариусом и необходимых ему для осуществления деятельности (например, компьютер, сейф), при налогообложении полностью включается в состав расходов нотариуса. Нотариус П. обратилась в суд, оспаривая действия инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, которой по итогам проверки ее деятельности она была привлечена к налоговой ответственности за неполное внесение налоговых платежей в результате занижения налогооблагаемой базы. Заявитель просила признать это решение инспекции незаконным, обязать включить в состав расходов суммы, выплаченные на приобретение компьютера, сейфа и другой техники, необходимых для осуществления нотариальной деятельности, а также произвести перерасчет подоходного налога. Нотариус, занимающийся частной практикой, уплачивает подоходный налог как физическое лицо, не занимающееся предпринимательской деятельностью, и ведет учет по упрощенной форме. Следовательно, учитывая, что нотариус не занимается предпринимательской деятельностью, требования нормативных актов в части принятия к учету затрат на приобретение основных средств в полном объеме и списания их стоимости по механизму амортизации на физиче-

читаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода; занижение в официальных учетных и платежных документах по договоренности сторон реальной стоимости выполненных работ, оказанных услуг, поставленных товаров с проведением расчетов наличными деньгами без отражения в бухгалтерском учете; занижение облагаемого налогом оборота; маскировка оплаты за неучтенную продукцию оказанием финансовой помощи; использование различных вексельных схем<sup>44</sup>; завышение произведенных затрат, завышение затрат, отнесенных на себестоимость продукции, отражение в бухгалтерской отчетности затрат, которые в действительности не производились)<sup>45</sup>.

---

ское лицо не распространяется. Таким образом, при налогообложении частных нотариусов в состав расходов должна включаться полная стоимость приобретенных средств, необходимых нотариусу для осуществления его профессиональной деятельности, а потому решение о привлечении нотариуса П., занимающейся частной практикой, к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения нельзя признать правильным (Определение президиума Верховного Суда Республики Татарстан от 4 августа 2004 г.).

Незаконным был признан судом и отказ налоговой инспекции включить в состав расходов и расходной части декларации о доходах нотариуса невзысканные суммы тарифов за совершение нотариальных действий в отношении лиц, которым законодательством предоставлены льготы по государственной пошлине, а также суммы затрат на уплату членских взносов в Нотариальную палату и обязательных страховых взносов по договору страхования нотариальной деятельности (Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 1999. № 2).

<sup>44</sup> Например, вполне возможна такая ситуация, когда предприятия одного субъекта разбиваются на несколько юридических лиц, и все платежи закрепляются за одним из них – самым убыточным. При этом в счет платежей одно предприятие принимает от другого векселя, затем эти векселя сдаются третьему юридическому лицу, векселями которого рассчитываются по платежам. Первое предприятие является прибыльным. В вексельной схеме иногда участвуют местные банки. Кроме того, возможно использование кредитно-залоговой схемы, осуществляемой при помощи банка: предприятие берет в этом банке кредиты под залог какого-либо имущества, например мазута, с обязательным условием хранения его на нефтебазах фирм, контролируемых банком. Кредитный договор действует от трех и более месяцев в течение отопительного сезона, когда цены и спрос на мазут максимальны. В это время предприятие добывается поставки топлива из государственного резерва, а выдавший кредит банк проводит ряд операций с заложенным мазутом.

<sup>45</sup> Доходом признаются денежные и материальные ресурсы, поступающие после завершения производственного цикла. В более широком понимании это выручка и другие денежные средства, поступающие на предприятие, индивидуальному предпринимателю. Расходы — это понесенные гражданином затраты, влекущие в предусмотренных налоговым законодательством случаях уменьше-

К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные:

а) о времени (периоде) понесенных расходов;

б) о полученных доходах;

в) о физических показателях, характеризующих определенный вид деятельности (сюда можно отнести, например, полное или частичное неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета: осуществление сделок без документального оформления; неоприходование товарно-материальных ценностей; неоприходование денежной выручки в кассу; использование операций с рублевой и валютной наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учете и отчетности; отсутствие учета товарно-материальных ценностей; фальсификация учетно-отчетной документации, например ряд организаций, получавших товары по импорту, представляли в таможенную службу фиктивные инвойсы с заниженными ценами, в результате чего значительно снижались суммы таможенных платежей и налога на добавленную стоимость, в повседневной же работе организации и «черном», теневом, учете использовались подлинные документы; таким образом присваивалась разница между реальными и должными налоговыми и таможенными платежами);

г) об уплате единого налога на вмененный доход и т. п.

Если 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 ст. 198 или ст. 199 и ст. 327 УК РФ<sup>46</sup>. При этом нужно учитывать, что официальным документом следует признавать документ, который составлен (изготовлен), выдан или находится в обороте государственных (муниципальных) органов, учреждений, организаций и предприятий и отвечающий определенным требованиям. Таким образом, официальный документ, который предоставляет права или осво-

---

ние налоговой базы. В правоприменительной практике иногда ошибочно отождествляется размер сокрытых налогов с размером фиктивных расходов.

<sup>46</sup> См.: абзац 3 п. 9 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 дек. 2006 г. № 64.



бождает от обязанностей либо не обладает такой юридической силой, но находится в документообороте государственной или негосударственной организации это:

а) документированная информация, зафиксированная на любом материальном носителе (в том числе и электронный документ), выдаваемая (исходящая) государственными органами, органами местного самоуправления, государственными и муниципальными учреждениями, государственными корпорациями, органами управления и должностными лицами Вооруженных Сил, других войск и воинских формирований Российской Федерации;

б) документированная информация (обязательства, справки, договоры и т. п.), выдаваемая частными лицами, коммерческими и иными организациями, находящаяся в ведении (делопроизводстве) государственных и муниципальных органов, для удостоверения фактов и событий, имеющих юридическое значение<sup>47</sup>.

Официальные документы порождают для использующих их лиц определенные юридические последствия, предоставляют права, возлагают обязанности либо освобождают от них<sup>48</sup>. Они должны содержать необходимые реквизиты в зависимости от характера документа и его материального носителя и быть подписаны соответствующим должностным лицом либо снабжены электронной цифровой подписью, если речь идет о документе, хранимом, обрабатываемом и передаваемом с помощью автоматизированных информационных и телекоммуникационных систем.

При искажении данных о доходах и расходах осуществляется фальсификация сведений о доходах и расходах, в соответствии с которыми исчисляется налог. Действия должны быть направлены на заведомое уклонение от уплаты налога.

В действующей редакции ст.ст. 198, 199 УК РФ речь идет об уклонении от уплаты налогов (в ранее существовавшей редакции ст. 198 УК РФ речь шла об уклонении «от уплаты налога», где, как видно, слово «налог» употреблялось в единственном числе). Такая формулировка свидетельствует о том, что уголовная ответственность может наступать как за уклонение от уплаты всех налогов, в отношении которых у физического лица имеются со-

---

<sup>47</sup> О понятии «официальный документ» см. подробнее: Волженкин Б. В. Служебные преступления. М., 2000. С. 181—182.

<sup>48</sup> Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2003. № 5. С. 15, 16.

ответствующие обязанности, так и за уклонение от уплаты обязательного налогового платежа какого-либо одного вида (при наличии минимально необходимого размера)<sup>49</sup>.

Данное обстоятельство как раз вполне согласуется с тем, что при квалификации преступлений суммы неуплаченных налогов (сборов) подлежат сложению.

Уклонение от уплаты налогов (сборов) в крупном размере является одним из основных условий привлечения лица к уголовной ответственности. При этом применяется два критерия определения крупного размера:

- а) сумма неуплаченного налога (сбора), выраженная в рублях;
- б) доля неуплаты.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. р., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн 800 тыс. р. (примечание 1 к ст. 198 УК РФ).

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн р., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышающая 9 млн р.

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

а) сумма неуплаченных налогов (сборов) должна превышать 600 тыс. р. либо 1 млн 800 тыс. р.;

б) сумма неуплаты должна иметь место в одном финансовом году или слагаться из неуплат за два—три любых финансовых года подряд (в данном случае финансовый год согласно ст. 12 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ) соответствует календарному году), но с учетом временных ограничений уголовного преследования, предусмотренных сроком давности привлечения к уголовной ответственности;

---

<sup>49</sup> Кучеров И. И. Указ. соч. С. 61.

в) при нижнем суммовом пороге (более 600 тыс. р.) доля неуплаты должна составить более 10% от всех причитающихся к уплате налогов и сборов;

г) при верхнем суммовом пороге (более 1 млн 800 тыс. р.) доля неуплаты во внимание не принимается.

При расчете размера налога или сбора, образованного в результате уклонения от их уплаты, во внимание принимаются исключительно те налоги, сборы, налоговые ставки и их размеры, которые были установлены законодательством по отношению к конкретному налоговому периоду.

В том случае, когда налоги (сборы) были отменены или уменьшены размеры ставок налогов (сборов), расчет производится с учетом этого нового обстоятельства, если это прямо указано в соответствующем акте (п. 4 ст. 5 НК РФ).

Как уже отмечалось, преступления, предусмотренные ст.ст. 198, 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Об этом, в частности, свидетельствуют положения налогового законодательства, а также разъяснения Верховного Суда Российской Федерации. Так, в п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 разъяснено, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога могут не совпадать, поэтому моментом окончания преступления следует считать фактическую неуплату налогов в срок, установленный налоговым законодательством<sup>50</sup>.

При этом, как специально указал Пленум Верховного Суда Российской Федерации в абз. 2 п. 9 Постановления от 28 декабря 2006 г. № 64, по смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное ст. 198 (или ст. 199) УК РФ, может наступить

---

<sup>50</sup> В правоприменительной практике возникал вопрос о том, можно ли относить неуплату налогов и других платежей к дящимся преступлениям. Неуплата налогов, в отличие, например, от уклонения от уплаты алиментов, не является дящимся преступлением. Налоговым кодексом Российской Федерации и подзаконными нормативными актами установлены жесткие сроки уплаты налогов. Неуплата налогов в эти сроки образует оконченный состав преступления по ст. 198 и ст. 199 УК РФ. Неуплата в следующем году образует новый состав данного преступления. В принципе возможна квалификация по совокупности (см.: Кузнецова Н. Ф. Проблемы квалификации преступлений. М., 2007. С. 305).

при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ (например, за календарный год или иной период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) по сумме составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты. Из указанного положения следует вывод о том, что разовая неуплата налога, размер которой подпадает под признаки, изложенные в примечании к ст.ст. 198 и 199 УК РФ, является окончанным преступлением.

Таким образом, даже однократное внесение заведомо ложных сведений в налоговую декларацию по определенному налогу, повлекшее неуплату этого налога в крупном или особо крупном размере, является преступлением. Если же крупный или особо крупный размер отсутствует, то возможны два варианта оценки:

а) при неустановлении умысла на уклонение от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере — как налоговое нарушение или административный проступок<sup>51</sup>;

б) при констатации умысла на уклонение от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере — как покушение на преступление, предусмотренное ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

В правоприменительной практике достаточно часто возникают вопросы, касающиеся толкования терминов «в пределах трех финансовых лет подряд» и «подлежащих уплате сумм налогов» при исчислении крупного и особо крупного размера, т. е. когда существует необходимость исчислять процентное соотношение суммы неуплаченного налога от сумм налогов, подлежащих уплате в целом. Приведем пример. Индивидуальный предприниматель обязан уплачивать несколько видов налогов: а) НДФЛ; б) земельный налог; в) НДС (допустим, в случае если это индивидуальный предприниматель, не подпадающий под упрощенные системы налогообложения). В ходе налоговой проверки проверяется выборочно один финансовый год, который является самостоятельным налоговым периодом для налога НДФЛ и земельного налога, и в котором существует четыре налоговых периода по НДС. При этом выясняется, что нарушений по уплате НДС и земельного налога нет, однако установлен факт неполной уплаты НДФЛ. При

---

<sup>51</sup> Кузнецова Н. Ф. Указ. соч. С. 213.

этом сумма неуплаченного НДФЛ составляет 1 млн р. В этой ситуации для установления крупного размера требуется исчисление доли неуплаченного налога. Разрешаться вопрос должен с учетом следующих обстоятельств.

При расчете доли неуплаченного налога во внимание должны приниматься все виды налогов, которые налогоплательщик обязан был уплачивать за налоговый период (в приведенном примере — финансовый год является налоговым периодом по двум видам налогов и содержит в себе четыре налоговых периода по третьему виду налога). При исчислении доли неуплаты должны быть учтены, в том числе, и те, которые им правомерно исчислены и уплачены в течение данных налоговых периодов. Так, за 2010 г. налогоплательщик обязан был уплатить НДФЛ в размере 2 млн р., НДС в размере 16 млн р. и земельный налог в размере 5 млн р. Общая сумма налогов, подлежащих уплате, составила 23 млн р., при этом налогоплательщик уклонился от уплаты одного вида налога: НДФЛ в сумме 1 млн р. Процентное соотношение доли неуплаченного налога (1 млн р.) от сумм, подлежащих уплате (23 млн р.), составит 4,37%. Следовательно, размер крупным не будет и состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, нет.

Данная позиция обусловлена буквальным толкованием диспозиции ст.ст. 198 и 199 УК РФ, в которых речь идет о доле, превышающей 10% (20% для особо крупного размера) *подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов*. В соответствии с нормами ч. 2 НК РФ налогоплательщик обязан уплачивать все конкретно установленные в его случае налоги. В разъяснениях, данных Постановлением Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 также речь идет о том, что необходимо исходить «из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд...».

Судебная практика, основываясь на примечании к ст.ст. 198, 199 УК РФ, пошла по пути возможности суммирования неуплаченных налогов в соответствии с разъяснениями Верховного Суда Российской Федерации при исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом Верховный Суд Российской Федерации указал, что необходимо учитывать лишь те 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 НК РФ<sup>52</sup>.

Данная возможность вытекает из допущения того обстоятельства, что налоговые преступления могут рассматриваться как продолжаемые. Значимая с точки зрения уголовной ответственности сумма ущерба может быть результатом неуплаты нескольких различных налогов. Продолжаемое налоговое преступление возможно независимо от видов складываемых налогов и периодов времени (однако в соответствии с положениями Примечаний к ст.ст. 198, 199 УК РФ оно ограничивается тремя финансовыми годами подряд), за которые они должны были быть уплачены, если имеет место единая цель и сходство способов совершения преступления. В целом систематичность совершения противоправных деяний, которые в отдельности сами по себе не преступны, в данном случае может являться признаком единого продолжаемого налогового преступления, предусмотренного ст.ст. 198, 199 УК РФ.

Таким образом, поскольку для разных видов налогов, подлежащих уплате физическим либо юридическим лицом, НК РФ предусмотрены различные сроки предоставления налоговых деклараций и различные сроки уплаты, то моментом окончания преступления следует считать неуплату налога (сбора), подлежащего уплате последним по времени. Данное обстоятельство имеет существенное значение для правоприменителей, поскольку достаточно часто имеют место случаи прекращения уголовных дел в связи с истечением сроков давности уголовного преследования в части уклонения от уплаты отдельного вида налога, который входит во всю совокупность неуплаченных лицом налогов.

Поэтому нужно учитывать, что в соответствии с НК РФ сроки уплаты различных налогов индивидуальны и отличаются друг от друга. Однако это не влечет необходимости квалифицировать деяние как самостоятельное преступление по каждому виду неуплаченного налога и исчислять сроки давности, исходя из неуплаты каждого отдельного налога.

---

<sup>52</sup> См.: абз. 1 п. 12 постановления Пленума Верховного Суда Рос. Федерации «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 дек. 2006 г. № 64.

Следовательно, момент окончания налогового преступления (при наличии необходимого размера) совпадает с моментом истечения срока уплаты соответствующего налога. Поскольку для разных видов налогов, подлежащих уплате физическим или юридическим лицом, НК РФ предусмотрены различные сроки представления налоговых деклараций и различные сроки уплаты, то моментом окончания преступления следует считать неуплату налога (сбора), подлежащего уплате последним по времени. Данное обстоятельство значимо для правоприменительной практики, поскольку достаточно часто имеют место случаи прекращения уголовных дел в связи с истечением сроков давности уголовного преследования в части уклонения от уплаты отдельного вида налога, который входит в совокупность не уплаченных лицом налогов. В соответствии с ч. 1 ст. 57 НК РФ сроки уплаты различных налогов индивидуальны и отличаются друг от друга, но это не влечет необходимости квалифицировать деяние как самостоятельное преступление по каждому виду неуплаченного налога и исчислять сроки давности, исходя из неуплаты каждого отдельного налога.

Достаточно часто возникают вопросы, связанные с исчислением сроков давности и определением момента окончания налогового преступления в том случае, если оно является продолжаемым. Например, при неподаче деклараций (или внесении заведомо ложных сведений в данные декларации путем занижения налогооблагаемой базы) на протяжении трех финансовых лет подряд. По НДФЛ налоговым периодом является год; при налоговой проверке выявлен факт неполной уплаты НДФЛ за все три проверяемых налоговых периода (допустим: 2008, 2009, 2010 гг., по которым срок подачи декларации в соответствии с ч. 1 ст. 229 НК РФ ограничен 30 апреля года, следующего за налоговым периодом, а срок уплаты в соответствии с ч. 4 ст. 228 НК РФ ограничен 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом). Следовательно, по первому налоговому периоду момент окончания деяния — 15.07.2009 г.; по второму — 15 июля 2010 г.; по третьему — 15 июля 2011 г. Размер суммы по конкретной налоговой проверке исчисляется при сложении только за все три финансовых года (налоговых периода) и если исключить по давности совершения деяния первый финансовый период, то крупного (особо крупного) размера не будет. При этом из материалов проверки усматривается единство умысла налогопла-

тельщика на уклонение от уплаты НДСЛ на протяжении всего периода в пределах трех финансовых лет подряд: один и тот же способ — занижение сумм полученных доходов в подаваемых декларациях либо непредставление деклараций вообще. Как следствие, возникает два вполне закономерных вопроса:

1) возможно ли в таком случае расценивать ситуацию как продолжаемое преступление, начало которого связано с непредставлением декларации или представлением ложных сведений 30 апреля 2009 г., а окончание — с моментом окончания последнего преступного эпизода, т. е. с моментом фактической неуплаты НДСЛ за 2010 г., т. е. 15 июля 2011 г.?

2) существует ли возможность применять ст. 78 УК РФ о давности не по отдельности к каждому налоговому периоду, а от единой даты окончания продолжаемого преступления, т. е. от 15 июля 2011 г.?

Уклонение от уплаты совокупности налогов, имеющее место в один временной промежуток, одним и тем же лицом, которое действовало с единым умыслом, требует единой квалификации как продолжаемое преступление.

Искусственное же разделение одного деяния на несколько самостоятельных составов преступлений влечет, помимо всего прочего, неправильное исчисление действительного размера уклонения от уплаты налогов (сборов), вступая в противоречие с примечаниями к ст.ст. 198 и 199 УК РФ.

Так, приговором Ревдинского городского суда 7 июля 2006 г. Д. был осужден по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ за уклонение от уплаты налога на прибыль и налога на добавленную стоимость с организации в период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г. в сумме 2 млн 559 тыс. 468 р. 47 к. Доля неуплаченных налогов была исчислена не из общей суммы всех подлежащих уплате налогов, а отдельно из суммы подлежащего уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль, что вызывает сомнения в правильности установления судом процентной доли неуплаченных налогов<sup>53</sup>.

Однако нельзя квалифицировать как преступление уклонение от уплаты налогов (сборов) в различные налоговые периоды, разделенные между собой временными рамками (это следует из бук-

---

<sup>53</sup> См.: Назарова М. Н. Справка по результатам обобщения практики рассмотрения дел о налоговых преступлениях Свердловского областного суда Российской Федерации // Свердловский областной суд : [сайт]. URL: [http://www.ekbobsud.ru/sudpr\\_det.php?srazd=2&id=18&page=1](http://www.ekbobsud.ru/sudpr_det.php?srazd=2&id=18&page=1) (дата обращения: 18.02. 2012).



вального токования примечаний к ст.ст. 198, 199 УК РФ — три финансовых года подряд). Поэтому, если в каждый из этих периодов размер неуплаченного налога (налогов), сбора (сборов) не достиг крупного размера, состав преступления отсутствует.

Если же сумма неуплаченных налогов (сборов) в одном отчетном периоде составляла крупный или особо крупный размер, то следует руководствоваться направленностью умысла виновного лица. Если умысел возникал каждый раз вновь, то данное деяние нужно квалифицировать по совокупности преступлений при наличии крупного или особо крупного размера в каждом из преступных эпизодов.

Исходя из рекомендаций Постановления Пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 можно сделать вывод о том, что хотя выявление сумм неуплаты возможно и за отдельный налоговый период в пределах трех финансовых лет подряд (например, за 1 год, за 1 квартал и т. д.), но при определении крупного размера при необходимости расчета процентного соотношения нужно учитывать все налоги и сборы, подлежащие уплате за все три финансовых года. Такой вывод может быть подтвержден тем, что исходя из смысла диспозиции ст.ст. 198, 199 УК РФ ограничения по периоду выявления неуплаты (иначе говоря, временные рамки предельно возможной продолжаемости преступления) установлены для проверяющих органов, чтобы они произвольно не выходили за рамки данного срока.

Однако если налогоплательщик за предшествующие или последующие проверке два финансовых года добросовестно платил налоги, то при учете сумм неуплаченных налогов процентное соотношение изменится в сторону, улучшающую позицию субъекта преступления. Поэтому непроведение проверки именно за все три финансовых года нарушает права налогоплательщика, и, следовательно, проверка трех финансовых лет подряд в этом случае является обязанностью налоговых и следственных органов. В случае признания такой позиции правомерной может возникнуть вопрос о том, какие налоговые периоды, укладываемые в три финансовых года, необходимо учитывать — предшествующие проверенному налоговому периоду или последующие. Действительно, при определении периода времени, за который следует учитывать неуплаченные налоги при отсутствии единого умысла на их неуплату, возможно возникновение некоторых затрудне-

ний. В ранее действовавшей редакции ст. 87 НК РФ содержалось положение, согласно которому налоговой проверкой могли быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сборов и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. На сегодняшний момент данное положение не действует. Однако применительно к выездным налоговым проверкам в соответствии с ч. 4 ст. 89 НК РФ в рамках ее проведения может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. А в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. Кроме того, у налогоплательщика, в отношении которого ранее выездные налоговые проверки не проводились, проверкой могут быть охвачены налоговые периоды, начиная с даты его государственной регистрации, но с учетом указанных выше положений ч. 4 ст. 89 НК РФ.

При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов суммируются налоги, сборы, которые не были уплачены организацией-налогоплательщиком в пределах трех финансовых лет подряд. При расчете необходимо принимать во внимание налоговые периоды по видам налогов и (или) сборов, установленные в соответствии с НК РФ. Следует отметить, что если сумма неуплаченных налогов должна определяться с учетом окончания налогового периода, то уклонение до момента окончания этого периода вполне вероятно рассматривать как приготовление или покушение на данное преступление. Поэтому действия, состоящие в фальсификации бухгалтерских документов до момента представления их в налоговые органы вполне возможно рассматривать как приготовление к налоговому преступлению (учитывая при этом положения ч. 2 ст. 30 УК РФ, в соответствии с которым приготовление наказуемо в том случае, если речь идет о тяжком или особо тяжком преступлении).

В соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации или иных документов и сроки уплаты налога могут не совпадать. Поэтому законодатель в ст.ст. 198, 199 УК РФ устанавливает уголовную ответственность не за непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно в соответствии с

законодательством о налогах и сборах, и не за внесение в такие документы заведомо ложных сведений, а за уклонение от уплаты налога и сбора, совершенное этими способами. Следовательно, рассматриваемые составы преступлений является материальными, т. е. наступление последствий в виде неуплаченного налога в установленном в УК РФ размере является обязательным. В теории уголовного права высказывалась и иная позиция по данному вопросу — составы налоговых преступлений по конструкции являются формальными, поскольку законодатель установил момент их окончания, основываясь на установлении формального срока. Установление формального срока для констатации того, что данный состав преступления сконструирован как формальный еще недостаточно, поскольку существует еще административная ответственность (например, ст. 15.5 КоАП РФ, предусматривающая ответственность за нарушение сроков представления налоговой декларации, ст. 15.6. КоАП РФ, устанавливающая ответственность за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля) и налоговая ответственность (например, ст. 119 НК РФ, предусматривающая ответственность за непредставление налоговой декларации расчета финансового результата инвестиционного товарищества), которые регулируют сходные по некоторым объективным признакам правонарушения. В связи с этим, несмотря на то что деяния, предусмотренные ст.ст. 198, 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством, для признания их преступлениями требуется причинение последствия в виде непоступления денежных средств в крупном или особо крупном размере в бюджетную систему Российской Федерации.

Во всех случаях следует учитывать, что согласно ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

Если это делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности, но при условии, что соответствующее уточнение налогоплательщик сделал до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом

нарушения законодательства о налогах и сборах либо о назначении выездной налоговой проверки.

Налогоплательщик освобождается от ответственности и в случае, если срок уплаты налога (сбора) пропущен, но при условии, что до подачи уточненной декларации уплачена недостающая сумма налога (сбора) и соответствующие ей пени.

Особо следует остановиться на рассмотрении вопроса о том, возможна ли квалификация по совокупности преступлений случаев осуществления незаконной предпринимательской деятельности в рамках ст. 171 УК РФ и уклонения от уплаты налогов. Исходя из анализа уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за незаконное предпринимательство и за уклонение от уплаты налогов с физического лица, можно сделать вывод о том, что такая совокупность в принципе возможна, но в случае одновременного выявления фактов осуществления тем или иным лицом незаконной предпринимательской деятельности и уклонения от уплаты налогов от легальной деятельности<sup>54</sup>.

В данном случае следует учитывать, что согласно абз. 3 ч. 1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, осуществляемая лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Что касается объектов налогообложения, то они представляют собой юридические факты, выражающиеся только в правомерных действиях. В данной ситуации необходимо учитывать, что с точки зрения уголовного права незаконная предпринимательская или банковская деятельность — такое же преступление, как незаконный оборот наркотиков, драгоценных металлов, оружия, контрабанда, получение взятки и т. д. Следовательно, доходы от незаконного предпринимательства получены преступным путем, как и доходы от названных преступлений. Если признать необходимость платить налог на доходы от незаконной предпринимательской деятельности, то необходимо признать, что следует платить налоги во всех случаях преступного обогащения<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Аналогичной позиции по данному вопросу придерживается И. И. Кучеров (Кучеров И. И. Указ. соч. С. 67).

<sup>55</sup> См. подробнее: Смаков Р. Верховный Суд взгляделся в физические лица // Экономический союз : ведомственное приложение Российской газеты. 1997.

По этой причине доход от незаконной предпринимательской деятельности, т. е. полученный без регистрации хозяйствующего субъекта или без получения им соответствующей лицензии, нельзя рассматривать в качестве объекта налогообложения. Соответственно, у лица, его получившего, нет обязанности по уплате с него налогов. Такой доход должен полностью обращаться в доход государства. Следовательно, нужно констатировать, что доходы, полученные в результате систематического производства или оказания услуг, по своим характеристикам являющимся предпринимательской деятельностью, не могут рассматриваться как доходы, предусмотренные ст. 228 НК РФ. Уголовная ответственность может наступить в указанных случаях только по ст. 171 УК РФ, либо по ст. 171<sup>1</sup> и ст. 180 УК РФ при наличии к тому оснований без дополнительного вменения составов налоговых преступлений. В статье 227 НК РФ указано, что уплачивать налог на доходы физических лиц, являющихся предпринимателями, должны лица, зарегистрированные в этом качестве. В силу данного обстоятельства действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплачивающего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ<sup>56</sup>, и дополнительной квалификации по ст. 198 или ст. 199 УК РФ не требуют.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что если характер деятельности будет свидетельствовать о том, что лицо осуществляет предпринимательскую деятельность и не будет зарегистри-

---

5 июля ; Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). СПб., 2002. С. 496—499 ; Лопашенко Н. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Налоговые и иные экономические преступления. Вып. 2. Ярославль, 2000. С. 49—50 ; Её же. Спорные аспекты понимания и квалификации налоговых преступлений : в порядке инициирования дискуссии // Юрист. 2001. № 6. С. 49—50 ; Её же. Квалификация налоговых преступлений // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения. Ярославль, 2001. С. 12.

<sup>56</sup> См.: п. 16 постановления Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 18 нояб. 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем».

ровано в качестве предпринимателя то ответственность может наступить только по ст. 171 УК РФ.

Иная ситуация складывается, когда не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя лицо приобрело для личных нужд жилое помещение или иное недвижимое имущество либо получило его по наследству или по договору дарения, но в связи с отсутствием необходимости в использовании этого имущества временно сдало его в аренду или внаем и в результате такой гражданско-правовой сделки получило доход (в том числе в крупном или особо крупном размере). В этом случае содеянное не влечет уголовной ответственности за незаконное предпринимательство. Однако если данное лицо уклоняется от уплаты налогов или сборов с полученного в результате такого рода сделки, то в его действиях при наличии к тому оснований содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ<sup>57</sup>.

Согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации отсутствие в ст. 199 УК РФ перечня конкретных способов уклонения от уплаты законно установленных налогов (сборов) не дает правоприменителю оснований для произвольного привлечения к уголовной ответственности за неуплату налога (сбора), в том числе в случае, если налогоплательщик использует не противоречащие закону механизмы уменьшения налоговых платежей или допускает неуплату налога (сбора) по неосторожности.

В связи с этим следует отметить, что в практике обмана налоговых органов могут присутствовать способы, которые напрямую не связаны с обязанностью отражать в данных об объектах налогообложения недостоверных (ложных) сведений. К их числу следует отнести:

- 1) производство неучтенной продукции на незарегистрированных предприятиях;
- 2) осуществление выплат заработной платы посредством использования страховых схем расчетов;
- 3) неуплату налогов путем использования банков, имеющих финансовые проблемы;

---

<sup>57</sup> См.: пункт 2 постановления Пленума Верховного Суда Рос. Федерации «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем» от 18 нояб. 2004 г. № 23.

4) неуплату (уклонение от уплаты) налогов, по которым не требуется представление в налоговые органы деклараций или иных документов;

5) уклонение от уплаты налога на прибыль с помощью оффшорных компаний;

6) использование льгот по налогообложению, предоставленных не налоговым, а иным законодательством;

7) использование подставных компаний для реализации им товаров, идущих на экспорт по заниженным ценам;

8) посредством применения натуральной формы расчетов по договоренности, по бартерным сделкам.

В указанных и других подобных случаях в декларациях и иных документах, обязанность представления которых лежит на налогоплательщике, объекты налогообложения будут отражаться в действительно существующих (объективных) показателях. Но при этом в бюджеты различных уровней фактически не будут перечислены денежные средства, которые могли быть перечислены в результате правомерного поведения налогоплательщиков.

*Субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, имеющее облагаемый налогом доход. Кроме того, в соответствии с гражданским законодательством заниматься трудовой и предпринимательской деятельностью может и лицо, не достигшее 16 лет.*

Статья 207 НК РФ определяет, что налогоплательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, или физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Нужно отметить, что на определение статуса налогового резидента не влияет время фактического нахождения в Российской Федерации для российских военнослужащих, проходящих службу за границей, и сотрудников органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированных на работу за пределы Российской Федерации.

В соответствии с разъяснениями Минфина России (Письмо от 23 июля 2007 г. № 03-04-06-01/258) при определении налогового статуса физического лица необходимо учитывать 12-месячный период, определяемый на дату получения дохода физическим лицом, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде и продолжающийся в другом налоговом периоде.

При расчете времени пребывания в Российской Федерации суммируются все календарные дни, в которых физическое лицо находилось в Российской Федерации в течение 12 следующих подряд месяцев.

Таким образом, субъект в рамках состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, совпадает с субъектами налогообложения.

В соответствии с п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является достигшее 16-летнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством 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 соответствии со ст. 11 НК РФ им может быть:

а) индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

б) частный нотариус;

в) адвокат, учредивший адвокатский кабинет;

г) иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В пункте 6 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 разъяснено, что субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответ-



ствии со ст.ст. 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя.

В целом понятие представительства как деятельности одного лица от имени другого дается в ст. 182 ГК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 182 ГК РФ не являются представителями лица, действующие хотя и в чужих интересах, но от собственного имени (коммерческие посредники, конкурсные управляющие при банкротстве, душеприказчики при наследовании и т. п.). В пункте 3 ст. 182 ГК РФ указывается, что представитель не может совершать юридически значимые действия от имени представляемого в отношении себя лично, а также в отношении другого лица, представителем которого он одновременно является. Кроме того, налоговое законодательство запрещает быть уполномоченными представителями налогоплательщиков должностным лицам налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, а также судьям, прокурорам и следователям, которые представляют в налоговых отношениях интересы государства. Однако данное обстоятельство не мешает указанным лицам в общеустановленном порядке выступать в качестве законных представителей налогоплательщиков.

Определение понятия «законный представитель» дается и в ст. 27 НК РФ. Это лица, являющиеся таковыми в силу закона в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Законное представительство для несовершеннолетних регламентируется ст. 28 ГК РФ — это родители, усыновители или опекуны, для недееспособных — опекуны или попечители (ст.ст. 29, 30 ГК РФ). Законные представители в соответствии с гражданским законодательством могут совершать или давать согласие на совершение сделок по согласованию с органами опеки и попечительства.

В статье 27 НК РФ выделяются две категории законных представителей налогоплательщика (плательщика сборов):

- а) законные представители налогоплательщика-организации;
- б) законные представители налогоплательщика-физического лица.

Уполномоченным представителем налогоплательщика в соответствии с п. 1 ст. 29 НК РФ признается физическое лицо или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (та-

моженными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации; уполномоченный представитель налогоплательщика-физического лица — на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством (п. 3 ст. 29 НК РФ).

Однако следует обратить внимание на то обстоятельство, что, несмотря на наличие в НК РФ норм, регулирующих вопросы представительства, в п. 1 ст. 45 НК РФ закреплено положение о том, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах). Данное положение не дает однозначного и исчерпывающего ответа на вопрос о том, что конкретно подразумевается под самостоятельным исполнением обязанности по уплате налога и какие случаи могут образовывать исключение из этого правила.

Разрешая эту ситуацию, Конституционный Суд Российской Федерации высказал мнение о том, что содержание нормы п. 1 ст. 45 НК РФ не препятствует уплате налогов через представителя, однако при этом должны соблюдаться одновременно три следующих условия:

а) представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями (т. е. полномочиями на уплату налога) либо на основании закона или учредительных документов, либо в силу доверенности, выданной согласно требованиям п. 3 ст. 29 НК РФ в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации;

б) платежные документы должны быть оформлены и подписаны самим налогоплательщиком (в случае представительства по уполномочию);

в) уплата налога должна производиться за счет собственных средств налогоплательщика, что предполагает списание денеж-

ных средств с расчетного счета налогоплательщика, а не представителя<sup>58</sup>.

При соблюдении вышеперечисленных условий уплата налога (сбора) представителем рассматривается как уплата его самим налогоплательщиком, поскольку субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично он участвует в этом правоотношении или через представителя, а действия представителя расцениваются как действия самого налогоплательщика. Если же хотя бы одно из этих условий не соблюдено, налог (сбор) будет считаться неуплаченным, а обязанность по уплате налога (сбора) — неисполненной, что повлечет возникновение у налогоплательщика недоимки, начисление пеней и штрафа.

Итак, субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является специальным. Это вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, в должностные обязанности которого входит уплата налогов (страховых взносов) с организации.

Под организациями, указанными в ст. 199 УК РФ, понимаются организации, указанные в ст. 11 НК РФ:

- а) юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- б) иностранные юридические лица;
- в) компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью;
- г) созданные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории Российской Федерации.

Уплата налогов является обязанностью руководителя организации-налогоплательщика. Руководитель организации — это единоличный исполнительный орган юридического лица или руководитель коллегиального исполнительного органа, а также иное лицо, осуществляющее в соответствии с федеральным законом деятельность от имени юридического лица без доверенности.

---

<sup>58</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Открытого акционерного общества «Сибирский «Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации»: определение Конституционного Суда Рос. Федерации» от 22 янв. 2004 г. № 41-О.

Пределы полномочий руководителей юридического лица установлены федеральными законами «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ, «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, уставами организаций, трудовыми договорами (контрактами), заключаемыми с руководителями или учредителем (учредителями) предприятий, положением о бухгалтерском учете и отчетности, положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, нормативными актами руководителя предприятия, которыми определяются лица, ответственные за уплату налогов (Федеральные законы «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ; «Об акционерных обществах» от 9 февраля 2009 г. № 9-ФЗ; «О производственных кооперативах» от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ; «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ; «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ. В целом, круг руководителей организации применительно к разным юридическим лицам определяется:

- 1) для полного товарищества — ст. 72 ГК РФ;
- 2) для товарищества на вере (командитного товарищества) — ст. 84 ГК РФ;
- 3) для общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью — ст. 91 ГК РФ и ст.ст. 40, 41 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»;
- 4) для акционерного общества — ст. 103 ГК РФ и ст.ст. 69, 70 Федерального закона «Об акционерных обществах»;
- 5) для производственного кооператива — ст. 110 ГК РФ и ст. 17 Федерального закона «О производственных кооперативах»;
- 6) для государственного и муниципального унитарного предприятия — ст. 113 ГК РФ и ст. 21 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»;
- 7) для потребительского кооператива — ст. 116 ГК РФ;
- 8) для фонда — ст. 118 ГК РФ и ст.ст. 7, 30 Федерального закона «О некоммерческих организациях».

К субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ в соответствии с п. 7 Постановления Пленума Верховного Суда

Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64, могут быть отнесены:

- а) руководитель организации-налогоплательщика<sup>59</sup>;
- б) главный бухгалтер<sup>60</sup>;
- в) бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера, в обязанности которого входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов;

---

<sup>59</sup> В зависимости от объема учетной работы руководители в соответствии с п. 2 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ могут: а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; б) ввести в штат должность бухгалтера; в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; г) вести бухгалтерский учет лично (в данном случае должности руководителя и бухгалтера совпадают в одном лице).

Учетная политика организации утверждается приказом или распоряжением руководителя и применяется последовательно. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года (об этом речь идет в п. 4 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

<sup>60</sup> Главный бухгалтер (бухгалтер — при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер должен обеспечивать соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства организации считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (см. п. 3 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете»). При этом в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций (см. п. 4 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

г) иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий;

д) лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).

Кроме того, содеянное надлежит квалифицировать по п. «а» ч. 2 ст. 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

Следует помнить о том, что 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 ст. 199 УК РФ как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Кроме того, нужно учитывать возможности уголовно-правовой оценки в соответствии с нормами о соучастии в преступлении. 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 следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу ч. 4 ст. 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.

В правоприменительной практике достаточно часто возникают проблемы при оценке следующих ситуаций.

Так, А. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, им в установленном порядке получено свидетельство о регистрации. Однако намерения вести предпринимательскую деятельность он не имеет, предпринимательскую деятельность не ведет. Предпринимательскую деятельность без какого-либо документального оформления (нет доверенности, нет трудового соглашения) фактически ведет Б., который в данном качестве не зарегистрирован (лично оформляет документы первичного учета, заключает сделки с контрагентами от имени А., не ставя в известность об этом А.). При выездной налоговой проверке путем встречных проверок по контрагентам устанавливается факт уклонения от уплаты НДС в крупном размере. Юридически действия А. не содержат состава самостоятельного преступления (поскольку ответственность за лжепредпринимательство, предусмотренная ст. 173 УК РФ, исключена в соответствии с Феде-

ральным законом от 7 апреля 2010 г. № 60-ФЗ, а ст. 173<sup>1</sup> УК РФ предусматривает ответственность за незаконное образование (создание, реорганизацию) юридического лица). В таком случае привлечь А. за неуплату налогов невозможно, поскольку он реально предпринимательскую деятельность не осуществлял, следовательно, доход получать не мог. Действия Б. можно квалифицировать по ст. 171 УК РФ как незаконную предпринимательскую деятельность, так как этот гражданин свою предпринимательскую деятельность фактически осуществляет без регистрации и его действия полностью охватываются данным составом преступления, а поскольку, как уже отмечалось, совокупность незаконного предпринимательства и уклонения от уплаты налогов невозможна, Б. может подлежать ответственности только по ст. 171 УК РФ. В данном случае все доходы будут являться предметом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ, которые в целом (а не в части исчисленных налогов) будут обращены в доход государства<sup>61</sup>. Об уклонении А. от уплаты налогов и о возможности привлечения его к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ можно вести речь только в случае соблюдения следующих условий: а) осознание А. фактического характера действий, совершаемых Б.; б) оценка сложившихся между ними отношений как трудовых (поскольку ТК РФ допускает признание отношений трудовыми без их надлежащего оформления при соблюдении необходимых условий)<sup>62</sup>.

В соответствии с разъяснениями, которые даются в абз. 3 п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 г. № 64, когда лицо фактически осуществляет свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя) и уклоняется

---

<sup>61</sup> См.: пункт 10 постановления Пленума Верховного Суда Рос. Федерации «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем» от 18 нояб. 2004 г. № 23.

<sup>62</sup> В соответствии со ст. 15 ТК РФ трудовые отношения — это отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором. Часть 3 статьи 16 ТК РФ содержит положение, согласно которому трудовые отношения между работником и работодателем возникают также на основании фактического допущения работника к работе с ведома или по поручению работодателя или его представителя в случае, когда трудовой договор не был надлежащим образом оформлен.

при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу ч. 4 ст. 34 УК РФ — как его пособника при условии, если он осознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления. В соответствии с данным разъяснением действия лица, незаконно осуществляющего предпринимательскую деятельность (без регистрации) следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ. При этом абз. 3 п. 6 указанного Постановления отчасти противоречит абз. 1 п. 6 о том, что субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, является лицо, на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов, а также по предоставлению в налоговые органы налоговой декларации, поскольку обязанность по предоставлению декларации возлагается именно на индивидуального предпринимателя. В рассмотренном примере более верной представляется квалификация в соответствии с которой Б. несет ответственность за незаконную предпринимательскую деятельность в рамках ст. 171 УК РФ как исполнитель, а А. (при осознании им фактических обстоятельств деяния, совершенного Б.) — как пособник совершению данного преступления по ч. 5 ст. 33 и ст. 171 УК РФ.

Однако в том случае, когда лицо организовало совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, либо склонило к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т. п., оно несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ.

Вполне вероятны следующие ситуации. Например, физическое лицо В. по просьбе физического лица Г. регистрируется в качестве индивидуального предпринимателя без намерения вести предпринимательскую деятельность и открывает на свое имя расчетный счет в банке с целью получения пластиковой карты и передачи данной карты Г. для распоряжения денежными средствами, которые будут поступать на данный расчетный счет. При этом предварительным сговором лиц В. и Г. охватывается только



факт фиктивной регистрации, открытия счета и передачи пластиковой карты. Сведениями о том от кого, в какой сумме будут поступать денежные средства на данный расчетный счет В. не располагает. В дальнейшем на расчетный счет В. от индивидуальных предпринимателей (либо от юридических лиц) поступают денежные средства под видом оплаты за якобы оказанные услуги с указанием фиктивных первичных документов бухгалтерского учета (ссылки на несуществующие счета-фактуры, договоры и т. д.), которые снимаются Г.

Фактически в данном случае речь идет об обналичивании денежных средств. Однако возникает вопрос о возможном наличии признаков налоговых преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ (в зависимости от субъекта, от которого денежные средства переводятся).

Представляется, что в такого рода случаях вопрос об уголовной ответственности можно ставить в отношении лиц, которые перечисляли денежные средства на указанный счет под видом оплаты за фиктивные сделки или иные услуги, поскольку именно ими данные денежные средства выводятся из налогооблагаемой базы под видом фактически понесенных расходов, которые на самом деле данные лица не несут. Возможно привлечение к уголовной ответственности и Г. как лица, фактически получившего доход в виде денежных средств, снятых со счета В. При этом в отношении Г. речь может идти лишь о НДФЛ. Действия В. можно оценить как оказание содействия в открытии расчетного счета в зависимости от объема предварительного сговора с Г. и другими лицами, перечислявшими денежные средства на счет В. под видом оплаты за фиктивные сделки или иные услуги, т. е. по ч. 5 ст. 33 и ст.ст. 198, 199 УК РФ (при установлении умысла на данные действия и достоверной осведомленности о суммах денежных средств, которые будут зачисляться на счет, осведомленности о целях данных зачислений и т. д.). В принципе можно рассматривать и наличие в действиях группы лиц, которые перечисляли денежные средства на указанный счет под видом оплаты за фиктивные сделки или иные услуги и Г. признаков преступления, предусмотренного ст.ст. 172, 171, 174, 174<sup>1</sup> УК РФ.

*Субъективная сторона преступлений*, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ, — прямой умысел. На это обстоятельство прямо указано в п. 8. Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64. Уклонение от

уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» от 27 мая 2003 г. № 9-П разъяснено, что использование в диспозиции ст. 199 УК РФ термина «уклонение» указывает на определенную цель совершаемого деяния — избежать уплаты законно установленных налогов. Это свидетельствует о том, что состав этого преступления предполагает наличие в действиях виновного лица именно умысла (ч. 2 ст. 25 УК РФ), который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога.

Поэтому применительно к преступлениям, предусмотренным ст.ст. 198, 199 УК РФ, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с прямым умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. При отсутствии умышленной формы вины составов уклонения от уплаты налогов нет.

Так, Жуковским районным судом Калужской области 29 января 2001 г. З. был осужден по ч. 2 ст. 198 УК РФ. Он был признан виновным в уклонении от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах, совершенном в особо крупном размере. З. продал У. принадлежавший ему на праве личной собственности земельный участок с незавершенным строительством жилого дома за 1 млн 47 тыс. 225 р. Полученный в результате сделки доход, облагаемый налогом, составил 629 тыс. 775 р. Подлежащий уплате подоходный налог с дохода — 197 тыс. 21 р. В соответствии с п. 1 ст. 18 Закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. (действовавшего на момент совершения преступления) З. был обязан представить в ИМНС России декларацию о фактически полученных доходах и произведенных расходах за 1999 год. Однако в нарушение указанных требований он этого не сделал, причитющийся к уплате с дохода, полученного в результате заключения договора купли-продажи, налог в установленные законодательством сроки не уплатил. В подтверждение вины З. в совершении указанного преступления суд в приговоре сослался на показания свидетелей, а также на извещение осужденного о необходимости его явки в налоговую инспекцию и на договор купли-продажи недвижимости.

Согласно показаниям осужденного З. при продаже им дома в июне 1999 г. присутствовал нотариус, во время совершения сделки объяснивший ему, что документы будут направлены в налоговую инспекцию. 5 апреля 2000 г. он заключил договор консалтинговых услуг с фирмой ООО «МТЦ Альфа» о состав-

лении декларации о доходах и направлении ее в налоговую инспекцию. З. был уверен, что декларация поступила в налоговую инспекцию. В мае 2000 г. он у инспектора налоговой инспекции интересовался о наличии или отсутствии к нему каких-либо претензий, однако таковых не было. Когда ему стало известно, что им интересуется налоговая полиция, он 2 октября 2000 г. сам связался по телефону с работником этой службы и из разговора понял, что его декларация в инспекцию не поступила. По возвращении из командировки он собрал копии декларации и документов и представил их в налоговую инспекцию. Поскольку они были приняты как поступившие впервые, то за несвоевременное предоставление декларации З. был привлечен к административной ответственности. Все указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что умысла на уклонение от уплаты налогов у него не было<sup>63</sup>.

При решении вопроса о наличии у лица умысла необходимо учитывать следующие обстоятельства:

а) невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных им в налоговых документах операций с учетом времени, места нахождения имущества либо объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

б) отсутствие необходимых условий для достижения результатов конкретной экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, а также основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

в) учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций.

Не представляя налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо включая в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложные сведения, виновное лицо сознает, что вводит в заблуждение (обманывает) налоговые органы (а в их лице — государство) и желает этого.

Так, суд принял обоснованное решение о наличии в действиях виновного прямого умысла на уклонение от уплаты налога путем заключения притворных договоров мены автомобилей на приобретаемые покупателями векселя банка.

---

<sup>63</sup> Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2003. № 5. С. 6—8.

По приговору Тимирязевского районного суда г. Москвы К. осужден по ч. 1 ст. 199 УК РФ (в ред. от 25 июня 1998 г.). К., генеральный директор ОАО <...>, как руководитель организации-налогоплательщика был обязан обеспечивать уплату налогов и сборов в установленные законом сроки. С целью уклонения от уплаты налога с продаж он разработал и внедрил в ОАО <...> схему, согласно которой фактическая реализация автомобилей за наличный расчет оформлялась путем заключения притворных договоров мены этих автомобилей на якобы приобретаемые покупателями векселя банка.

К. от имени ОАО <...> заключил с Московским филиалом «...банк» договор «О порядке предъявления к погашению векселей», в соответствии с которым «...банк» обязался принимать от ОАО <...> свои векселя с дисконтом (удержанием в пользу банка) 1%. Он же отдал распоряжение сотрудникам торгового отдела и бухгалтерии склонять клиентов ОАО <...> приобретать автомашины не за наличный расчет, а по векселям указанного банка на сумму, равную стоимости автомобиля, после чего оформлять приобретение автомашины посредством заключения договоров мены автомобилей на вексель. При этом К. исходил из того, что согласно Закону г. Москвы от 17 марта 1999 г. налог не взимается с операций по реализации товара, если при этом не производится наличный расчет за товар.

Неосведомленные о преступных намерениях К. начальник торгового отдела и бухгалтер ОАО <...> подготовили бланки заявлений от имени покупателей с просьбой о принятии оплаты за автомашину векселем, а также получили в отделе ценных бумаг «...банк» образцы договоров купли-продажи векселей, актов приема-передачи векселей и объявления на взнос наличными.

Хозяйственные операции по реализации автомашин физическим лицам по указанию К. оформлялись как их мена на векселя банка. По предложению сотрудников торгового отдела ОАО <...> (действующих по распоряжению руководителя) покупатели заполняли и подписывали заявления с просьбой о принятии оплаты за автомашину векселями. От имени ОАО <...> подавалось заявление в «...банк» и предъявлялся к погашению вексель, якобы полученный в оплату за автомашину.

Действуя через начальника торгового отдела и бухгалтера, реализующих вексельную схему оплаты, заключая от имени ОАО <...> притворные сделки по приобретению автомобилей с оплатой векселями при фактической реализации автомобилей за наличный расчет, К. занижал налог с продаж с ОАО <...>, для исчисления которого налогооблагаемой базой стоимость товаров, реализуемых в розницу или оптом за наличный расчет. Располагая сведениями о полученных ОАО <...> денежных средствах, на которые подлежал начислению налог с продаж, и осознавая, что в бухгалтерскую отчетность ОАО <...> включены заведомо недостоверные данные, не отражающие сведения о фактической реализации автомобилей за наличный расчет, Кашковский подписал, заверил печатью ОАО и представил в налоговую инспекцию расчеты, содержащие искаженные сведения о стоимости реализованных товаров, облагаемых налогом с продаж, а также об объектах налогообложения. В результате действий К. в бюджет г. Москвы не был уплачен налог с продаж в крупном размере. Установив, что мена векселей банка на автомобиль являлась притворной сделкой с целью прикрыть куплю-

продажу автомобиля за наличные деньги, суд обоснованно квалифицировал действия К. по ч. 1 ст. 199 УК РФ<sup>64</sup>.

Целью подобных действий является снижение размера налогов, подлежащих уплате в бюджет, или полное избежание обязанности по их уплате.

Таким образом, положение ст. 199 УК РФ предусматривает уголовную ответственность только за такие деяния, которые совершаются умышленно и направлены непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога в нарушение закрепленных в налоговом законодательстве правил.

Важным в данном случае является обстоятельство, на которое указано в п. 8. Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64. В частности, следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в ст. 111 НК РФ, которые исключают вину в налоговом правонарушении.

К ним относятся:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств<sup>65</sup> (данные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания). Стоит отметить, что в практике арбитражных судов в качестве обстоятельств непреодолимой силы, в частности, признавались: разбойное нападение на офис организации, в результате которого были похищены компьютеры с заложенной в них рабочей информацией, необходимой для составления отчетности и уплаты налогов; уничтожение бухгалтерских документов в результате их затопления; уничтожение документов в результате пожара при условии, что у налогоплательщика они хранились в надлежащем месте; нахождение индивидуального предпринимателя на стационарном лечении. Напротив, арбитражные суды не признавали в качестве действия непреодолимой силы такие обстоятельства, как заболе-

---

<sup>64</sup> Постановление президиума Московского городского суда от 29 апреля 2004 г. // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2005. № 1. С. 4.

<sup>65</sup> При наличии данных обстоятельств вполне возможна постановка вопроса о применении ст. 39 УК РФ.

вания лиц, выполняющих управленческие функции в организации-налогоплательщике; нахождение индивидуального предпринимателя в командировке; нахождение индивидуального предпринимателя в другом городе по причине ухода за тяжелобольной матерью, находящейся на стационарном лечении; нахождение налогоплательщика-физического лица на амбулаторном лечении; нахождение документов на аудиторской проверке;

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 письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога 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);

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения. В качестве такого рода обстоятельств арбитражные суды признавали, например: незаконное предоставление налоговых льгот; неопределенность, допущенная законодателем в регулировании налоговых отношений; неправомерные или недобросовестные действия контрагентов.

В статьях 198, 199 УК РФ предусмотрены специальные случаи освобождения от уголовной ответственности. При этом должны быть соблюдены следующие обязательные условия:

- 1) лицо должно совершить налоговое преступление впервые<sup>66</sup>;
- 2) лицо должно полностью уплатить суммы недоимки и соответствующие пени;
- 3) лицо должно уплатить сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Существование в уголовном законодательстве возможности освобождения от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов обусловлено следующими обстоятельствами. Уплата налога (сбора) является обстоятельством, влекущим возникновение у публичного субъекта права на денежные средства налогоплательщиков. Поэтому с момента надлежащей уплаты налога (сбора) налогоплательщиком государство теряет к нему право требования, и налоговая обязанность считается исполненной. Уплата налога (сбора) представляет собой активные действия налогоплательщика по передаче денежных средств в собственность государства и муниципальных образований. В этом процессе реализуется потенциал экономической категории «налог», выступающей как платеж, т. е. как определенный процесс отчуждения собственности налогоплательщика в пользу публичных субъектов. Уплата налогов (сборов) представляет собой конечную цель, на достижение которой направлена налоговая политика государства.<sup>67</sup> Существует мнение, согласно которому налоговые правоотношения, возникающие по поводу уплаты налогов (сборов), являются основными, а иные производными<sup>68</sup>. Видимо в силу данного обстоятельства и УК РФ<sup>69</sup> и

---

<sup>66</sup> В соответствии с разъяснениями, данными в абз. 2 п. 20 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике назначения судами Российской Федерации уголовного наказания» впервые совершившим преступление небольшой или средней тяжести следует считать лицо, совершившее одно или несколько преступлений, ни за одно из которых оно ранее не было осуждено, либо когда предыдущий приговор в отношении его не вступил в законную силу от 11 января 2007 г. № 2.

<sup>67</sup> Затулина Т. Н. К вопросу о конституционной обязанности по уплате налогов и сборов // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 5. С. 38.

<sup>68</sup> Евтушенко В. Ф. *Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений* / под общ. ред. И. И. Кучерова. М., 2006. С. 87.

<sup>69</sup> Федеральным законом «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и законодательные акты Российской Федерации» от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ принципиально изменен порядок освобождения от уголовной ответственности лиц, совершивших преступления в экономической сфере. Так, в УК РФ включена ст. 76<sup>1</sup>, устанавливающая правовые основания для освобожде-

УПК РФ<sup>70</sup> предусматривают возможность освобождения от уголовной ответственности лиц, исполнивших налоговую обязанность. Общие требования по исполнению налоговой обязанности закреплены в ст. 45 НК РФ. Анализ данной нормы позволяет рассматривать уплату налога (сбора) в двух аспектах:

а) уплата налогов (сборов) как процесс, в результате которого погашаются налоговые претензии государства;

б) уплата налога (сбора) как результат действия налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности.

### **3. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента**

*Объект преступления* составляют общественные отношения, возникающие в связи с неисполнением налоговыми агентами своих обязанностей.

Согласно ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются организации и физические лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

---

ния от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных ст.ст. 198—199<sup>1</sup> УК РФ. Лицо освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме, а именно если лицо возместило ущерб, причиненный гражданину, организации или государству в результате совершения преступления, и перечислило в федеральный бюджет денежное возмещение в размере пятикратной суммы причиненного ущерба либо перечислило в федеральный бюджет доход, полученный в результате совершения преступления, и денежное возмещение в размере пятикратной суммы дохода, полученного в результате совершения преступления.

<sup>70</sup> Так, ст. 28<sup>1</sup> УПК РФ предусматривает возможность прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст.ст. 198—199<sup>1</sup> УК РФ, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме. Под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, в ч. 2 ст. 28<sup>1</sup> УПК РФ понимается уплата в полном объеме: 1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу; 2) соответствующих пеней; 3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.



Такие обязанности могут быть возложены только на те организации и на тех физических лиц, которые являются источниками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (п. 16 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64):

- а) на добавленную стоимость (ст. 161 НК РФ);
- б) на доходы физических лиц (ст. 226 НК РФ);
- в) на прибыль (ст. 286 НК РФ).

Уголовным законом предусмотрена ответственность только физических лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов.

*Предметом преступления* в соответствии со ст. 199<sup>1</sup> УК РФ являются денежные средства, которые должны быть удержаны и перечислены в бюджеты всех уровней налоговыми агентами по тем видам налогов и в отношении тех налогоплательщиков, за которых согласно налоговому законодательству эту обязанность исполняют налоговые агенты.

Предметом преступления, предусмотренного ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, выступают налоги и сборы. Однако ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента относительно сборов едва ли возможна по той причине, что в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах у налоговых агентов нет обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему России сборов.

*Объективная сторона данного преступления* выражается в неисполнении обязанностей по:

- а) исчислению налогов;
- б) удержанию налогов;
- в) перечислению налогов в соответствующий бюджет или государственный внебюджетный фонд, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, возможны три ситуации неисполнения налоговым агентом своих обязанностей:

- 1) налог не исчислен, не удержан и не перечислен в бюджет;
- 2) налог исчислен, но не удержан и не перечислен в бюджет;
- 3) налог исчислен, удержан (соответствующая бухгалтерская проводка и отражение в налоговой отчетности удержанной суммы), но не перечислен в бюджет.

Главная особенность этих обязанностей заключается в том, что налоговые агенты перечисляют налоги не за счет собственно-

го имущества, а за счет средств, удерживаемых из сумм, причитающихся другим лицам, являющимся по этим налогам плательщиками.

Объективная сторона предусмотренного ст. 199<sup>1</sup> УК РФ преступления состоит в неисполнении действием или бездействием обязанностей налогового агента.

Согласно законодательству о налогах и сборах в обязанности налоговых агентов входит:

1) уплачивать законно установленные налоги (подп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ);

2) информировать налоговые органы и их должностных лиц о результатах своей деятельности (подп. 2, 4 п. 3 ст. 24 НК РФ);

3) вести в установленном порядке учет (подп. 3 п. 3 ст. 24 НК РФ):

а) согласно ст. 230 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных физическими лицами в налоговом периоде, по установленной форме;

б) организации-налоговые агенты ежегодно представляют в инспекцию по месту своего учета сведения о выплаченных физическим лицам доходах за налоговый период, а также о начисленных и удержанных суммах налога;

4) выполнять иные обязанности, связанные с процедурой исчисления, удержания и перечисления в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) конкретных налогов:

а) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

б) вести учет по каждому налогоплательщику начисленных и выплаченных доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов;

в) представлять в налоговый орган документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов, и др.

Обязанность налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему России налогов возникает в следующих случаях:

1) в соответствии со ст. 161 НК РФ российские организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах Российской Федерации, приобретающие на террито-

рии России товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на добавленную стоимость;

2) согласно ст. 226 НК РФ организации и физические лица, выступающие как работодатели, обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджетную систему Российской Федерации налог на доходы физических лиц;

3) в соответствии с п. 5 ст. 286 НК РФ российские организации, выплачивающие дивиденды владельцам акций или долей в уставных капиталах, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль;

4) согласно п. 4 ст. 286, ст. 310 НК РФ российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство, — партнеры иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств и получающих доходы на территории Российской Федерации, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль.

Согласно ст. 45 НК РФ, если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с законодательством на налогового агента, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Подобные действия посягают на установленный порядок налогообложения и причиняют существенный вред системе налогового администрирования.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает ответственность налогового агента за неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика (ст. 123 НК РФ).

Указанное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. При этом взыскание штрафа за неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика. В соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы до-

кументов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа за каждый непредставленный документ<sup>71</sup>.

Взимание других налогов, а также сборов в настоящее время осуществляется без использования налоговых агентов в механизме налогообложения.

Уголовная ответственность предусмотрена только за неисполнение обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов (сборов).

Если следовать буквальному пониманию текста закона, то нужно констатировать, что неисполнение любой из трех составляющих обязанности налогового агента должно влечь ответственность по ст. 199<sup>1</sup> УК РФ.

Неисчисление налогов и (или) сборов означает, что они не рассчитаны, т. е. не определена величина их в количественном (стоимостном) выражении. Суммы налогов (сборов) неотражены в соответствующих бухгалтерских (налоговых) документах.

Неудержание означает, что денежные суммы продолжают находиться в распоряжении либо налогового агента, либо налогоплательщика, вводятся в оборот по совершаемым этими лицами сделкам.

Неперечисление означает неписание денежных сумм со счета в результате непредставления в банк платежного поручения или невнесения денежной суммы в банк или кассу органа местного самоуправления либо организации связи.

Момент окончания совершения преступления связан с истечением срока перечисления денежных средств в соответствующий бюджет независимо от вида неисполненной обязанности.

Неисполнение каких-либо иных обязанностей налоговым агентом состава преступления, предусмотренного ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, не образует. Так, отказ налогового агента от представления налогового органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, или непредставление их в установленные сроки

---

<sup>71</sup> Пункты 44, 45 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 28 февраля 2001 г. № 5.

признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Преступление, предусмотренное ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, является оконченным с момента перечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные законодательством (п. 3 ст. 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.

Следует помнить о том, что состав преступления, предусмотренный ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, является специальным по отношению к составу преступления, предусмотренному ст. 201 УК РФ. Деяния же, совершаемые налогоплательщиками, если они прямо непадают под действие ст. 198 или ст. 199 УК РФ, должны квалифицироваться, при наличии к тому оснований, как соучастие в преступлении, предусмотренном ст. 199<sup>1</sup> УК РФ. Это возможно, если налогоплательщик подстрекает руководителя налогового агента к неисполнению им обязанностей налогового агента.

Крупным размером в ст. 199<sup>1</sup> УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн р., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн р., а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн р., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн р.

При определении крупного (особо крупного) размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, необходимо руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к ст. 199 УК РФ, и исчислять его, исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом.

Исчисление данного размера должно производиться от сумм тех налогов, которые субъект в силу положений НК РФ обязан перечислить в бюджетную систему Российской Федерации в качестве налогового агента. Обязанность налогового агента возникает только в четырех вышеописанных случаях в отношении исчисления, удержания и перечисления в бюджетную систему Рос-

сии налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость и двух случаев по уплате налога на прибыль. Иных случаев налоговое законодательство не предусматривает. Налоги и сборы, не уплаченные субъектом в качестве налогоплательщика, но не в качестве налогового агента, не могут учитываться при определении крупного (особо крупного) размера по ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, поскольку данная статья предусматривает уголовную ответственность именно и исключительно за неисполнение обязанностей налогового агента.

Законодатель предусмотрел в качестве признака данного преступления наряду с традиционным размером налога также долю неуплаты, исчисляемую исходя из общего объема налогов.

Доля неуплаты не учитывается только в случае соответствия размера неуплаченного, в данном случае неперечисленного, налога крайнему суммовому критерию.

Исчисление общей суммы неперечисленных налогов для целей квалификации возможно на основе сложения соответствующих их сумм в пределах трех финансовых лет подряд, но с учетом срока давности.

Финансовый год по смыслу ст. 12 Бюджетного кодекса Российской Федерации соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря.

В случае если в нарушение обязанностей налогового агента не исчислена, не удержана или не перечислена сумма налога, не соответствующая этим суммовым и долевым критериям, имеет место не преступление, предусмотренное ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, а невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, т. е. налоговое правонарушение, за которое ст. 123 НК РФ предусмотрена ответственность.

В правоприменительной практике часто возникают вопросы по определению крупного и особо крупного размера налога, который подлежит исчислению, удержанию и перечислению налоговым агентом. Так, при получении материалов о неисполнении обязанностей налоговыми агентами истребуются дополнительные материалы, из которых усматриваются суммы налогов, подлежащих именно *уплате* (как сказано в ст. 199 УК РФ при определении крупного или особо крупного размера) данной организацией (а платить в соответствии с НК РФ она может лишь как налогоплательщик) за тот же налоговый период, в котором произошло неисчисление, удержание или неперечисление налога

(именно в качестве налогового агента), и доля определяется именно по этим суммам.

Если исходить из буквального толкования текста примечания к ст. 199 УК РФ, то при исчислении крупного и особо крупного размера следует исходить из доли всех налогов, которые подлежат уплате данным налоговым агентом в качестве налогоплательщика, поскольку в примечании к ст. 199 УК РФ речь идет о суммах налогов, подлежащих именно уплате. Однако часто исчисление осуществляется исходя из сумм налогов, подлежащих исчислению, удержанию и перечислению как налоговым агентом. В соответствии с нормами НК РФ налоговый агент вообще не является плательщиком налога, так как обязанность по уплате лежит на налогоплательщике. В случаях с НДС/Л (наиболее часто встречающийся вид налога по материалам ст. 199<sup>1</sup> УК РФ) налог подлежит уплате работниками предприятия и считается уплаченным с даты его удержания налоговым агентом (ст. 207, пп. 5 п. 2 ст. 45 НК РФ).

К сожалению, в разъяснении, данном в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 (п. 17), при указании на то, что при определении крупного (особо крупного) размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к ст. 199 УК РФ, и исчислять его, исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат *перечислению* в бюджет (внебюджетные фонды) *самим налоговым агентом*. В тексте данного Постановления хотя и есть отсылка к тексту примечания к ст. 199 УК РФ, но далее речь идет о суммах налогов, которые подлежат перечислению. Таким образом, возникает двойственное толкование положений, даваемых Верховным Судом Российской Федерации, термин употребляется либо:

а) неточно и при этом подразумевается, что «перечисление» в данном случае является синонимом «подлежащих уплате»;

б) Верховный Суд Российской Федерации отходит от буквального толкования примечания к ст. 199 УК РФ и дает фактически иное определение крупного (особо крупного) размера.

При этом термин «подлежат перечислению» в сочетании со словами «самим налоговым агентом» позволяет и налоговым, и правоохранительным органам вести речь о том, что при исчислении крупного (особо крупного) размера налогов в ст. 199<sup>1</sup> УК РФ

следует исходить из сумм налогов, которые подлежат исчислению, удержанию и перечислению субъектом преступления именно как налоговым агентом.

В связи с изложенным выше особо следует отметить, что налоговый агент налоги не выплачивает, а только исчисляет, а затем удерживает и перечисляет, т. е. фактически передает в бюджет не принадлежащие ему денежные средства налогоплательщиков. Следовательно, при определении крупного или особо крупного размеров при неисполнении обязанностей налогового агента применительно к примечанию к ст. 199 УК РФ нельзя требовать от органов, осуществляющих предварительное расследование, исчисления доли не перечисленного в бюджет НДФЛ от суммы всех налогов, подлежащих уплате лицом как налогоплательщиком. Данное обстоятельство имеет существенное значение, так как налогоплательщик и налоговый агент — это различные субъекты налоговых правоотношений, имеющие различные права и обязанности. Таким образом, в обвинительном акте должна быть указана только процентная доля налога, который исчисляет и перечисляет налоговый агент, а не процентная доля от суммы всех налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком<sup>72</sup>.

Поэтому абсолютно верным в данной ситуации представляется в качестве крупного и особо крупного размера рассматривать подлежащую перечислению в бюджет сумму налогов и (или) сборов исчисляемую за те же налоговые периоды, что и сумма не перечисленных налогов. Подлежащая уплате сумма состоит из сумм перечисленных и не перечисленных в бюджет (сокрытых) налогов. При этом учитываются только те налоги и (или) сборы, которые физическое или юридическое лицо обязано перечислить в бюджет как налоговый агент, а не как налогоплательщик.

Например, организация, являясь налогоплательщиком и налоговым агентом, обязана уплатить налогов (как налогоплательщик) в сумме 25 млн р. Указанные суммы налогов организация уплатила. Кроме того, как налоговый агент в этом же налоговом периоде организация обязана была исчислить, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ в размере 2 млн 200 тыс. р. Лицами, выполняющими управленческие функции в указанной организации, исчислена и удержана сумма НДФЛ в размере 2 млн 200 тыс. р., из которых в бюджет перечислено лишь 100 тыс. р. В

---

<sup>72</sup> См.: Назарова М. Н. Указ. соч.



данной ситуации при направлении материала в порядке ч. 3 ст. 32 НК РФ в следственные органы налоговые органы указывают лишь сумму НДСЛ, подлежащего перечислению и сумму НДСЛ, неперечисленного в бюджет, и от этого соотношения рассчитывают долю при определении крупного (особо крупного размера). При таком подходе доля неперечисленных налогов (2 млн 100 тыс. р.) от подлежащих перечислению (2 млн 200 тыс. р.) составляет 95,45%, превышает 2 млн р., следовательно, является крупным размером, достаточным для констатации факта совершения преступления по ст. 199<sup>1</sup> УК РФ.

*Субъектом преступления, предусмотренного ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, Пленум Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 определяет:*

- а) физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя;
- б) лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов.

Налоговыми агентами указанный Пленум признает лиц, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов<sup>73</sup>.

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 (ст. 161 НК РФ), на доходы физических лиц (ст. 226 НК РФ), на прибыль (ст. 286 НК РФ). В некоторых случаях контролирующие и право-охранительные органы не учитывают этих моментов, привлекая к ответственности без достаточных к тому оснований. Так, признание в рамках административных правоотношений организации налоговым агентом, на котором лежит обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов, было оценено как незаконное.

Определением заместителя руководителя межрайонной инспекции МНС России № 2 по Читинской области от 8 августа 2003 г. по результатам проведенной с 8 по 15 июля 2003 г. выездной налоговой проверки возбуждено дело об

---

<sup>73</sup> См. подробнее: Евтушенко В. Ф. Указ. соч.

административном правонарушении, предусмотренном ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ, в отношении М. — руководителя ООО <...>, оказывающего услуги по предоставлению гражданам краткосрочных кредитов под залог движимого имущества, по мотиву непредставления им в налоговые органы сведений за 2002 год о доходах, выплаченных физическим лицам (256 человек).

В протесте заместитель Генерального прокурора Российской Федерации ставил вопрос об отмене состоявшихся по делу судебных постановлений и прекращении производства по делу, указывая на отсутствие состава административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ. Заместитель Председателя Верховного Суда Российской Федерации 6 декабря 2005 г. протест прокурора удовлетворил по следующим основаниям.

В ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ установлена административная ответственность за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 данной статьи.

Привлекая М. к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ, судья исходил из того, что в случае реализации заложенного имущества при невозврате гражданами кредитов ООО <...> становилось источником выплаты дохода физическим лицам, т. е. налоговым агентом, на которого в силу ст. 230 НК РФ возложена обязанность по представлению в налоговые органы документов и сведений о доходах физических лиц, необходимых для осуществления налогового контроля. Однако такой вывод нельзя признать правильным в силу следующих причин.

Как установлено в п. 1 ст. 24 НК РФ, налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Применительно к налогу на доходы физических лиц согласно подп. 2 п. 1, п. 2 ст. 228 НК РФ обязанность по исчислению и уплате налога, исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности, возложена на этих лиц и осуществляется ими самостоятельно. В п. 3 данной статьи устанавливается обязанность физических лиц представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения в отношении указанных доходов в форме налоговой декларации.

При продаже заложенного имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности, ООО <...> не обладало статусом налогового агента в отношении полученных ими доходов и, следовательно, не несло установленной ст. 230 НК РФ обязанности по представлению в налоговые органы документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

При таких обстоятельствах основания для привлечения М. к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ отсутствовали. Поэтому про-

изводство по делу прекращено на основании п. 1 ст. 24.5 КоАП РФ в связи с отсутствием события административного правонарушения<sup>74</sup>.

Субъектами преступления являются лица, исполняющие обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию или перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Ими могут быть:

- 1) индивидуальные предприниматели;
- 2) нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- 3) адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Если налоговым агентом является организация, то обязанности налогового агента выполняют:

- 1) руководитель;
- 2) главный (старший) бухгалтер организации;
- 3) иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий;
- 4) либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, за некоторым исключением.

В ряде статей НК РФ указывается, применяется ли данная статья к налоговым агентам. Например, ст. 78 «Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени» применяется также в отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм сбора и пеней и распространяется на налоговых агентов и плательщиков сборов.

В соответствии со ст. 226 НК РФ организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить соответствующую сумму налога.

Удержание начисленной суммы налога производится непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической

---

<sup>74</sup> Постановление заместителя Председателя Верховного Суда Рос. Федерации от 6 дек. 2005 г. № 72-АД05-3.

выплате. Удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент письменно извещает в течение одного месяца налоговый орган о невозможности удержать налог в сумме задолженности.

Порядок извещения регламентируется Приказом Федеральной налоговой службы от 13 октября 2006 г. № САЭ-3-04/706@. При выплате дохода в натуральной форме у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. Агент только направляет необходимую информацию в налоговый орган в порядке, предусмотренном подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ.

*Субъективная сторона данного преступления* характеризуется прямым умыслом.

Целью подобных действий является уклонение от выполнения обязанностей налогового агента и удержание подлежащих перечислению в бюджет денежных средств.

Обязательный признак субъективной стороны преступления, предусмотренного ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, — мотив совершения преступления — личный интерес.

Мотив, руководствуясь которым лицо не исполняло обязанности налогового агента, подлежит обязательному установлению и мотивировке в обвинительных актах.

Установление личного мотива действий налогового агента представляет особую сложность.

Анализ ст. 199<sup>1</sup> УК РФ позволяет сделать вывод, что мотивом рассматриваемого преступления является стремление виновного лица добиться какой-либо выгоды для себя или близких ему лиц.

Причем такая выгода не должна быть материальной. Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера.

Эта выгода может быть обусловлена такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, надежда на получение взаимной услуги, стремление заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т. п.

Таковыми интересами признаются низменные устремления лица добиться тех выгод, которые перечислены в п. 17 Постановления

Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64, путем нарушения налогового законодательства. Личные интересы лица, совершившего преступление, предусмотренное ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, должны быть связаны, прежде всего, с достижением целей самого виновного, а также лиц, интересы которых он воспринимает как свои собственные (члены семьи, родственники, друзья, близкие).

Действия должностного лица предприятия, в результате которых какую-либо выгоду получает само предприятие, рассматривать как совершенные в личных интересах нельзя. Интересы юридического лица по сути являются производственными. Высшие судебные органы пришли к однозначному выводу: смешение личных интересов должностного лица и интересов предприятия (т. е. интересов, связанных с производственной деятельностью) недопустимо.

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 ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, не образует, в том числе и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.

Неисполнение обязанностей налогового агента, совершенное за вознаграждение материального характера, квалифицируется по совокупности преступлений, предусмотренных ст.ст. 199<sup>1</sup> и 290 либо ст. 204 УК РФ.

Если же 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.

В правоприменительной практике достаточно часто не учитывается, что индивидуальные предприниматели, организации и иные лица — налоговые агенты, кроме того, сами являются плательщиками различного рода налогов. Невыполнение обязанно-

стей налогового агента и уклонение от уплаты налогов этим же субъектом следует квалифицировать по совокупности ст. 198 или ст.199, а также по ст. 199<sup>1</sup> УК РФ. В то же время нельзя объединять суммы не исчисленного и не уплаченного в бюджет налога налоговым агентом и суммы, по которым этот же субъект, но уже как налогоплательщик уклоняется от уплаты единого социального налога, налога на доходы физических лиц. Таким образом, 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 ст. 199<sup>1</sup> УК РФ и соответственно ст. 198 УК РФ или ст. 199 УК РФ.

#### **4. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов**

Статья 199<sup>2</sup> УК РФ предусматривает ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

В отличие от ст.ст. 198, 199, а также ст. 199<sup>1</sup> УК РФ данное преступление направлено не на уклонение от уплаты налогов (сборов), а имеет целью сокрытие имущества с целью избежать уплаты уже имеющейся недоимки, которая образовалась в результате неисполнения соответственно налогоплательщиком (плательщиком сбора), налоговым агентом указанных обязанностей<sup>75</sup>.

Преступление посягает на порядок уплаты налогов и сборов и на отношения, обеспечивающие процедуру взыскания недоимок по налогам и сборам. Как указывается в п. 2 Постановления Кон-

---

<sup>75</sup> См. подробнее: Соловьев И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. М., 2010.

ституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П, право частной собственности не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые в соответствии с ч. 3 ст. 56 Конституции Российской Федерации не подлежат ограничению ни при каких условиях. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, в противном случае нарушаются права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества. Оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности<sup>76</sup>. Поэтому неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для принятия мер принудительного исполнения этой обязанности в соответствии со ст.ст. 46—48 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок. Как следует из законодательного определения налога, налоговая обязанность включает отчуждение денежных средств, не только находящихся в собственности налогоплательщиков, но и принадлежащих им на праве хозяйственного ведения и оперативного управления. Расширение перечня источников денежных средств в уплату налогов призвано обеспечить принцип равенства налогоплательщиков, в том числе частных, государственных и муниципальных<sup>77</sup>.

В статье 45 НК РФ говорится, что взыскание налога производится за счет средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке и за счет иного имущества. Особенности принудительного исполнения обязанности по уплате налога предусмотрены в ст.ст. 46, 47 и 48 НК РФ.

При взыскании налога за счет денежных средств находящихся в банке налоговый орган направляет в банк инкассовое поручение на списание и перечисление в бюджеты денежных средств со счета налогового агента или налогоплательщика.

---

<sup>76</sup> По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 дек. 1996 г. № 20-П; см. также: Камышанский В. П. Право собственности: пределы и ограничения. М., 2000. С. 54.

<sup>77</sup> См.: Затулина Т. Н. Указ. соч. С. 40.

Взыскание налога производится по решению налогового органа. Решение о взыскании принимается не позже двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента)— организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Предметом преступлений, предусмотренных ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, являются денежные средства или иное имущество, на которое обращается взыскание. Статья 446 ГК РФ устанавливает перечень имущества физического лица, на которое не может быть обращено взыскание. В этом случае предмет преступления не совпадает с суммой денежных средств, которые должны быть уплачены в погашение недоимки.

В соответствии с примечанием к ст. 169 УК РФ, применяемым в этом случае, крупным ущербом, доходом либо задолженностью в крупном размере признаются стоимость, ущерб, доход либо задолженность в сумме, превышающей 1 млн 500 тыс. р.

Применение данной статьи возможно, только когда взыскиваемые денежные средства или иное имущество обеспечивают уплату недоимки, т. е. суммы налогов и сборов, не уплаченных в установленном законом порядке.

Сумма пени не должна приниматься в расчет и увеличивать сумму недоимки при расчете величины сокрытых денежных средств или иного имущества.

Под недоимкой понимается не внесенная в срок и числящаяся за плательщиком часть налога (сбора). Статьей 31 НК РФ налоговым органам предоставлено право взыскивать недоимки по налогам и сборам. При исчислении у налогоплательщика (налогового агента) недоимки ему направляется требование об уплате налога.

Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для принятия мер принудительного исполнения этой обязанности (ст.ст. 46—48 НК РФ):

а) обращение взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках;



б) взыскание налога или сбора за счет иного имущества (наличные денежные средства, ценные бумаги, валютные ценности, автотранспорт, сырье и материалы, готовая продукция, станки, оборудование, здания, сооружения и т. д.), за исключением имущества, предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом и членами его семьи.

В соответствии с налоговым законодательством под денежными средствами и имуществом организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, понимаются денежные средства налогоплательщика (плательщика сборов) на счетах в банках, их наличные денежные средства, а также иное имущество, перечисленное в ст.ст. 47 и 48 НК РФ.

Необходимо учитывать, что законодательство о налогах и сборах (ст. ст. 47, 48 НК РФ) предусматривает определенную очередность, в соответствии с которой осуществляется взыскание в зависимости от вида имущества. Последовательно взыскание обращается на:

- 1) денежные средства на счетах в банке;
- 2) наличные денежные средства;
- 3) имущество, не участвующее непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;
- 4) готовую продукцию (товары), а также иные материальные ценности, не участвующие и не предназначенные для непосредственного участия в производстве;
- 5) сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производственной деятельности, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;
- 6) имущество, переданное по договору во владение, 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);
- 7) другое имущество.

Согласно п. 5 ст. 46 НК РФ взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов

налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов.

Применительно к организациям каких-либо ограничений по обращению взыскания на имущество, кроме оговоренных выше, в законодательстве о налогах и сборах не предусмотрено. Однако в некоторых случаях исключения все таки допускаются. Так, следует принимать во внимание, что в соответствии с ч. 5 ст. 21 Федерального закона «О свободе совести и о религиозных объединениях» от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ взыскание не может быть обращено на движимое и недвижимое имущество культового назначения.

Из разъяснения, данного в абз. 4 п. 20 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64, можно сделать вывод о том, что в имущество, за счет которого должно производиться взыскание недоимки по налогу или сбору, не входят имущественные права недоимщика. Однако непосредственно в ст.ст. 46 и 47 НК РФ определения денежных средств и имущества не содержится. В пункте 5 статьи 47 НК РФ лишь указывается очередность взыскания недоимки, пеней и штрафа за счет иного имущества организации или индивидуального предпринимателя. Определение же имущества дано в п. 2 ст. 38 НК РФ, согласно которому под имуществом в НК РФ понимаются «виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ». Вместе с тем нужно констатировать, что понятие имущества, приведенное в п. 2 ст. 38 НК РФ, используется с целью определения объекта налогообложения. Взыскание же недоимки по налогу или сбору, пени и штрафа за счет иного имущества организации или индивидуального предпринимателя согласно прямому указанию об этом в абз. 2 п. 1 ст. 47 НК РФ производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве» и с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей. Однако ни указанный закон, ни ст. 47 НК РФ не ограничивают права налоговых органов по взысканию недоимки за счет имущественных прав организации или индивидуального предпринимателя<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> На это обстоятельство обращается внимание в Письме Министерства финансов Российской Федерации от 19 янв. 2007 г. № 03-02-07/1-15.

Представляется, что взыскание недоимки по налогу и сбору возможно и за счет имущественных прав, в частности дебиторской задолженности налогоплательщика-организации. Поэтому оплата напрямую третьим лицам, минуя расчетный счет недоимщика, образует сокрытие имущества, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогу или сбору. В рассматриваемой ситуации необходимо учитывать такое обстоятельство, исключающее преступность деяния, как крайняя необходимость (ст. 39 УК РФ).

Применительно к имуществу физического лица (в данном случае индивидуального предпринимателя) необходимо учитывать, что взыскание недоимки не может быть обращено на имущество, предназначенное для повседневного пользования физическим лицом или членами его семьи. По смыслу ст. 446 ГПК РФ (имущество, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам) к таковому относится следующее имущество, принадлежащее гражданину-должнику на праве собственности:

а) жилое помещение (его части), если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением;

б) земельные участки, на которых расположены объекты, указанные в абзаце втором настоящей части, а также земельные участки, использование которых не связано с осуществлением гражданином-должником предпринимательской деятельности;

в) предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования (одежда, обувь и др.), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

г) имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина-должника, за исключением предметов, стоимость которых превышает сто установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда;

д) племенной, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птица, пчелы, используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, а также хозяйственные строения и сооружения, корма, необходимые для их содержания;

е) семена, необходимые для очередного посева;

ж) продукты питания и деньги на общую сумму не менее трехкратной установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника, лиц, находящихся на его иждивении, а в случае их нетрудоспособности — шестикратной установленной величины прожиточного минимума на каждого из указанных лиц;

з) топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления своего жилого помещения в течение отопительного сезона;

и) средства транспорта и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;

к) призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

Соккрытие имущества, на которое в соответствии с законодательством не может быть обращено взыскание, состава рассматриваемого преступления не образует.

Следует помнить о том, что взыскание недоимки по налогам не всегда должно осуществляться за счет средств либо имущества, которое сокрыто.

Так, если в отношении должника (организации или индивидуального предпринимателя) арбитражным судом в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ или аналогичным Федеральным законом от 8 января 1998 г., который также в настоящее время действует в ряде случаев, было возбуждено дело о банкротстве и введена одна из процедур банкротства, то приоритетными перед НК РФ являются именно нормы указанных законодательных актов, предусматривающие специальную очередность удовлетворения требований кредиторов и очередность покрытия внеочередных платежей. Очередность устанавливается арбитражным управляющим и налоговые органы не вправе требовать погашения недоимки за счет денежных средств или имущества, которое направляется арбитражным управляющим на иные нужды в соответствии с положениями вышеуказанных Федеральных законов «О несостоятельности (банкротстве)». Поэтому если за счет сокрытого имущества или денежных средств не должно было производиться взыскание недоимки по налогам и сборам, то в действиях лица отсутствует состав преступления, предусмотренный ст. 199<sup>2</sup> УК РФ.

Обязанность погашения недоимки не ограничена во времени. Однако, если в силу причин экономического, социального или юридического характера взыскание недоимки оказалось невозможным, она признается безнадежной и списывается в установленном порядке (ст. 59 НК РФ).

Например, списание безнадежной недоимки по федеральным налогам и сборам осуществляется в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам» от 12 февраля 2001 г. № 100. В соответствии с его положениями признается безнадежной к взысканию и списывается недоимка в случае:

а) ликвидации организации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» — в части задолженности, не погашенной по причине недостаточности имущества должника;

в) смерти или объявления судом умершим физического лица — по всем налогам и сборам, а в части поимущественных налогов — в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, либо в случае перехода наследства к государству.

При таких обстоятельствах сокрытие имущества от взыскания недоимки исключается.

*Объективная сторона данного деяния* предполагает активные действия, которые выражаются в сокрытии денежных средств или имущества налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента, за счет которых должно производиться взыскание, причитающихся с него налогов и (или) сборов. В тексте диспозиции ст. 199<sup>2</sup> УК РФ используется термин «сокрытие». Законодатель имеет в виду действия, направленные на изъятие денежных средств (имущества) в крупном размере, принадлежащих организации или индивидуальному предпринимателю, из оборота, сокрытие их с целью неисполнения обязанности по уплате налога. Такие действия препятствуют взысканию денежных средств налогоплательщика, находящихся в банке и иного имущества налогоплательщика.

Скрывая их, преступник фактически пытается ввести в заблуждение государство в лице налоговых органов относительно своей налоговой способности, создавая, таким образом, ложное представление о своих возможностях погашать недоимку.

Взыскание может предварять применение мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора), например в виде приостановления операций по счетам в банке или ареста имущества. В этом случае состав данного преступления образует сокрытие имущества, в отношении которого они применены.

При отсутствии же отдельных признаков данного преступления, например крупного размера, такие действия могут быть квалифицированы как налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 125 НК РФ (несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест).

Законодатель не конкретизирует перечень действий, предусмотренных ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, как преступные, ограничиваясь понятием «сокрытие». Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199<sup>2</sup> УК РФ), следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

Суть сокрытия заключается в утаивании денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам (сборам).

Способы сокрытия имущества и денежных средств основаны на специфике учета их поступления и движения. При этом чаще всего действия по сокрытию направлены на утаивание денежных средств, продолжающих поступать после направления требования о погашении.

В зависимости от формы использования денежных средств в целях, отличных от погашения недоимки, на основе анализа направленных в суд обвинительных заключений можно выделить следующие способы совершения указанного преступления, которые могут использоваться как самостоятельно, так и в сочетании друг с другом:

1. Осуществление хозяйствующим субъектом — недоимщиком расчетов по обязательствам наличными денежными средствами через кассу без зачисления их на свой расчетный счет.

Сюда относятся расчеты с кредиторами путем договоренности руководителя организации и дачи им финансовых поручений дебиторам произвести оплату, минуя расчетный счет организации в банке, т. е. непосредственно кредитору.

2. Осуществление расчетов через счета третьих лиц. В этом случае предприятие, осуществляя финансово-хозяйственную деятельность, не погашает дебиторскую задолженность перед поставщиками оборотных средств и т. д. При этом товары или услуги реализуются заказчиком, но оплата производится по указанию руководителя не на расчетный счет предприятия, а на счета взаимозависимых физических или юридических лиц либо специально созданных предприятий. Основанием для такой формы оплаты являются фиктивные сделки между предприятием, имеющим налоговую недоимку, и взаимозависимым лицом (например, на оказание консультационных, консалтинговых и других трудно проверяемых услуг), по итогам которых у предприятия образуется дебиторская задолженность перед указанными лицами.

3. Расчеты с использованием банковских счетов, неизвестных налоговым органам в нарушение банком и налогоплательщиком своей обязанности сообщать налоговым органам об открытии банковских счетов, предусмотренной п. 2 ст. 23 НК РФ.

4. Осуществление расчетов по своим обязательствам и за поставленную продукцию (оказанные услуги) посредством взаимозачетов.

5. Создание дочерних предприятий с последующей передачей им основных средств, недвижимого имущества основного юридического лица. В этом случае коммерческую деятельность осуществляют вновь созданные предприятия, а у недоимщиков в результате таких действий остаются непогашенными задолженности по налогам и сборам.

6. Открытие новых расчетных счетов для проведения финансовых операций (поскольку, как правило, на имеющиеся счета выставлены инкассовые поручения).

7. Использование для финансовых операций векселей. В данном случае расчеты производятся выпущенными или полученными векселями без их отражения на балансе предприятия.

8. Использование бюджетных счетов.

В числе способов преступления иногда называют непредставление сведений о месте нахождения имущества, в том числе не отражение данных об имуществе в бухгалтерских документах

организации, неправильное указание места его нахождения. Сюда отнесена фиктивная передача правомочий по владению, пользованию, распоряжению объектами собственности в аренду, переоформление имущества на третьих лиц и другие<sup>79</sup>. Однако если следовать данной позиции и понимать под сокрытием неотражение данных об имуществе в бухгалтерских документах, то отличить рассматриваемое преступление от продолжаемого уклонения от уплаты налогов невозможно, поскольку неотражение объектов налогообложения в документах учета является условием совершения уклонения от уплаты налогов. Именно такое понимание понятия «сокрытие» дало повод предположить, что, введя в гл. 22 УК РФ ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, законодатель, по сути, создал прецедент двойной ответственности за одно и то же поведение налогоплательщика<sup>80</sup>. В отличие от уклонения от уплаты налогов сокрытие денежных средств или иного имущества представляет собой деяние, совершаемое после определенного события, порождающего новые обязанности налогоплательщика (погасить недоимку) и соответствующие права органов налоговой инспекции (обеспечить ее взыскание).

Под термином «сокрытие» иногда понимают и передачу имущества во временное владение<sup>81</sup>. Однако нужно констатировать, что в ст.ст. 47, 48 НК РФ говорится о возможности обращения взыскания на имущество, переданное во владение, распоряжение или пользование, поэтому наделение третьего лица одним из указанных прав едва ли может охватываться термином «сокрытие».

Необходимо учитывать то обстоятельство, что придание широкого смысла понятию «сокрытие» далеко не во всех случаях согласуется с обнаружением факта совершения преступления. Недоимка устанавливается в ходе налоговых проверок, на основе документального анализа финансово-хозяйственной деятельности организации или предпринимателя. Вполне вероятна такая ситуация, когда документы, отражающие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, уничтожаются или изымаются. В то же время, если это сделано до выявления

---

<sup>79</sup> См.: Зрелов А. П., Краснов М. В. Налоговые преступления. М., 2004. С. 125.

<sup>80</sup> См.: Лопашенко Н. А. Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 5. С. 15—16.

<sup>81</sup> Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / под общ. ред. В. М. Лебедева. 2-е изд., пер. и доп. М., 2004. С. 483.



недоимки и не отражено документально органами налоговой службы, говорить о начале совершения преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ нельзя.

Изъятие и уничтожение документов может привести к неустановлению имущества, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки. Неотражение в документах бухгалтерского учета сведений о финансовых операциях, движении имущества, имущественных обязательствах, препятствующее взысканию недоимки, может иметь место, если в результате таких операций появляется имущество, за счет которого должно быть обеспечено такое взыскание, т. е. если указанные действия совершаются после установления факта недоимки и результатом таких действий должно быть отсутствие имущества у налогоплательщика, что не позволяет обеспечить его взыскание. В этом случае вполне возможно усматривать в содеянном признаки преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ.

Многообразие способов сокрытия можно объединить в следующие группы:

а) полное или частичное неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета;

б) использование необоснованных изъятий и скидок;

в) искажение экономических показателей, позволяющее уменьшить размер налогооблагаемой базы;

г) включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о расходах и доходах;

д) сокрытие выручки, полученной от розничной торговли путем подмены или уничтожения накладных и других документов после продажи товара;

е) неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц;

ж) осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности;

з) неправомерное использование нормативов ускоренной амортизации основных фондов;

и) искажение объекта налогообложения: занижение объема (стоимости) реализованной продукции, работ, услуг;

к) проведение финансовых операций (минуя расчетный счет) с использованием других счетов в коммерческих банках;

л) маскировка объекта налогообложения (фиктивный бартер, лжеэкспорт, фиктивная сдача в аренду основных средств; подмена объекта налогообложения);

м) использование особых отношений со специально созданными посредническими аффилированными фирмами, в том числе зарегистрированными в оффшорных зонах.

Правомерные гражданско-правовые сделки (например, расчеты с контрагентами через третьих лиц), совершаемые лицом при наличии недоимки и надлежащим образом отражаемые в учете, не образуют состава преступления, предусмотренного ст. 199<sup>3</sup> УК РФ, поскольку в таких случаях сокрытия каких-либо объектов не происходит.

Законодательство не содержит прямого запрета на совершение должниками сделок с имуществом, которое может стать предметом взыскания. С другой стороны, такие действия совершаются умышленно, для того чтобы избежать их утраты, в соответствии с принятым решением налогового органа, действующего на основании закона. Более правильно говорить об уклонении от взыскания недоимки, а не о сокрытии денежных средств или иного имущества, если операции с имуществом находят отражение в бухгалтерских документах.

Сокрытие будет иметь место в том случае, если хозяйствующий субъект не отражает документально производство соответствующих операций с имуществом либо, если и отражает, маскирует характер сделки или иной операции, представляя дело иначе, чем оно обстоит на самом деле. Например, признает не существующий долг перед организацией и перечисляет на ее расчетный счет свои денежные средства в счет погашения долга. При этом сокрытие будет там, где по закону нельзя будет обратиться взыскание на такое имущество, если не доказать мнимость сделки. Если же организация, являющаяся должником перед бюджетом, открывает новый счет в банке, проводит нужные операции с денежными средствами, при этом сообщает в налоговый орган согласно ст. 23 НК РФ об открытии такого счета, то сокрытия денежных средств не будет.

Оконченным рассматриваемое преступление считается с момента совершения любого из действий по сокрытию.

Неисполнение и ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования письменного извещения

о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить ее в установленный срок. Данное требование должно быть исполнено в течение 10 дней с даты его получения. Неисполнение обязанностей по уплате налога или сбора, а также обязанностей налогового агента по перечислению налога является основанием для применения мер принудительного исполнения данных обязанностей, которые предусмотрены ст. 46 НК РФ. Однако сокрытие денежных средств или имущества применительно к составу преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, не обусловлено совершением всех действий налоговых органов, направленных на взыскание недоимки (направления требования об уплате недоимки, принятия решения о взыскании, направления в банк инкассового поручения о перечислении в бюджетную систему денежных средств со счетов налогоплательщика). Уголовная ответственность по ст. 199<sup>2</sup> УК РФ наступает уже после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога или сбора (ст. 69 НК РФ).

При этом деяние, связанное с сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, образует состав преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, независимо от того, было ли такое сокрытие отражено в документах бухгалтерского учета или нет.

Обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках; на иное имущество (наличные денежные средства, ценные бумаги, валютные ценности, автотранспорт, сырье и материалы, готовая продукция, станки, оборудование, здания, сооружения и т. д.), за исключением имущества, предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом и членами его семьи.

Действия по сокрытию денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, после истечения срока, установленного законодательством для уплаты соответствующего налога (сбора), могут быть совершены:

а) до получения налогоплательщиком (налоговым агентом), знающим об имевшей месте неуплате в установленный срок сум-

мы налога (сбора), требования об уплате налога (сбора), направленного налоговым органом;

б) после получения им требования об уплате налога (сбора), направленного налоговым органом.

Крупный размер исчисляется величиной сокрытых денежных средств или иного имущества в сумме, превышающей 1 млн 500 тыс. р.

Обязательными признаками объективной стороны являются:

а) крупный размер сокрытого;

б) время совершения преступления: сокрытие должно иметь место после образования недоимки по налогам и (или) сборам.

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, следует иметь в виду, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штраф в суммы недоимок не включаются.

Преступление совершается в период после наступления сроков уплаты налогов и (или) сборов и до момента установления факта сокрытия налоговыми органами или службой судебных приставов денежных средств или иного имущества.

Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для принятия мер принудительного исполнения этой обязанности.

При рассмотрении данной категории дел нужно установить, что:

а) скрыты именно те денежные средства, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, т. е. должен быть соблюден порядок, предусмотренный ст.ст. 46 и 47 НК РФ;

б) имелась ли возможность погасить за исследуемый период недоимку по налогам и сборам при условии перечисления денежных средств от третьих лиц на расчетные счета указанного предприятия и списания с этих расчетных счетов денежных средств в порядке очередности, предусмотренной ч. 2 ст. 855 ГК РФ.

Если лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, осуществляет сокрытие денежных средств либо имущества организации либо индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет ко-

торых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им подлежит дополнительной квалификации по ст. 199<sup>2</sup> УК РФ.

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 применены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов в виде приостановления операций по счетам (ст. 76 НК РФ) и (или) ареста имущества (ст. 77 НК РФ), содеянное полностью охватывается составом преступления, предусмотренного статьей 199<sup>2</sup> 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 ч. 1 ст. 312 УК РФ.

Сокрытие физическим лицом (независимо от того, является ли оно индивидуальным предпринимателем) имущества, предназначенного для повседневного личного пользования данным лицом или членами его семьи (п. 7 ст. 48 НК РФ, ст. 446 ГПК РФ), состава преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, не образует.

Нужно констатировать, что наибольшая сложность при уголовно-правовой оценке данного состава преступления связана с необходимостью установления прямого умысла субъекта на сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам (сборам). Поскольку сокрытие имущества или денежных средств осуществляется, как правило, легальным способом (на это обстоятельство уже указывалось ранее) путем совершения различных гражданско-правовых сделок, открытия новых расчетных счетов в банках, что также не запрещено законом, то доказывание умысла виновного на сокрытие имущества (денежных средств) предполагает тщательную и всестороннюю оценку всех имеющихся доказательств. При этом следует подчеркнуть, что законность сделок и отсутствие со стороны организации либо индивидуального предпринимателя нарушений в ведении бухгалтерской от-

четности не означают отсутствия в действиях лица состава преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ.

*Субъектом преступления предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, признается физическое лицо:*

1) имеющее статус индивидуального предпринимателя;  
2) лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов:

- а) руководитель организации;
- б) главный (старший) бухгалтер организации;
- в) иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий;
- г) лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера<sup>82</sup>.

Анализ ст.ст. 48, 50, 113—115, 294—300 ГК РФ, Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ позволяет сделать вывод о том, что 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. В этом случае они также могут быть, при наличии к тому оснований, субъектами преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ.

В принципе действия субъекта преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, скрывающего денежные средства либо имущество от взыскания недоимки, могут быть обусловлены хозяйственными интересами предприятия. Однако гражданско-правовой и частный интерес хозяйствующего субъекта не может быть признан более значимым, нежели интерес общественный и государственный.

Так, мотивируя отсутствие в действиях К., который обвинялся в совершении преступлений, предусмотренных ч. 1 ст. 199<sup>1</sup> и ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, состояния крайней необходимости, Алапаевский городской суд указал на то, что действия К.

---

<sup>82</sup> Пункт 10 постановления Пленума Верховного Суда Рос. Федерации и Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 11 июня 1999 г. № 41/9.

действительно были обусловлены хозяйственными интересами предприятия. Однако обязанность уплаты налогов является обязательной, предусмотрена ст. 57 Конституции Российской Федерации и от желания налогоплательщика не зависит. Данные выводы суда основаны на действующем законодательстве и являются обоснованными<sup>83</sup>.

В правоприменительной практике иногда встречаются случаи, когда, скрывая денежные средства либо имущество, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки, лицо находится в состоянии крайней необходимости. Данный вопрос следует разрешать с учетом положений ст. 39 УК РФ, где содержится понятие состояния крайней необходимости. О крайней необходимости в данной ситуации могут свидетельствовать такие обстоятельства, как перечисление средств на оплату текущих коммунальных платежей, а также поставок электроэнергии, газа, угля, защитных устройств, специального оборудования для перевозки и хранения опасных и взрывчатых веществ, водоочистки и т. п. Осуществление такого рода платежей способствует предотвращению техногенных или экологических катастроф, социальных взрывов либо человеческих жертв.

С учетом изложенного следует четко разграничивать интерес хозяйствующего субъекта и состояние крайней необходимости, когда действия подсудимого направлены на устранение опасности, угрожающей интересам общества или государства.

Так, приговором Красноуральского городского суда от 20 июня 2005 г. П. был оправдан по ст. 199<sup>2</sup> УК РФ в связи с отсутствием в деянии состава преступления. Он обвинялся в том, что, являясь в период с 7 июня 2004 г. по 31 декабря 2004 г. и. о. директора ФГУП <...>, достоверно зная о наличии у предприятия задолженности по обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды в сумме 365 млн 993 тыс. 528 р., обладая сведениями о том, что на расчетные счета предприятия выставлены инкассовые поручения, допустил расчеты с дебиторами векселями по имеющейся задолженности на сумму 1 млн 208 тыс. 995 р., минуя расчетные счета предприятия и нарушая установленный ст. 855 Гражданского кодекса Российской Федерации порядок очередности платежей. Вместе с тем, как видно из материалов дела, расчеты векселями и взаимозачетами производились с целью оплаты за поставки предприятию газа, света и воды. В случае отключения завода от указанных источников энергии и воды в связи с особенностями производства произошло бы нарушение технологического процесса, что могло привести к взрыву завода, находящегося в городской

---

<sup>83</sup> Назарова М. Н. Указ. соч.

черте. Таким образом, П. действовал в состоянии крайней необходимости, т. е. с целью устранения опасности, которая угрожала жителям города в случае отключения завода от источников энергии и воды<sup>84</sup>.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Земельный кодекс Российской Федерации.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации.
6. Таможенный кодекс Таможенного Союза.
7. Уголовный кодекс Российской Федерации.
8. О банках и банковской деятельности : федер. закон от 2 дек. 1990 г. № 395-1 в ред. федер. закона от 3 февр. 1996 г. № 17-ФЗ с изм. и доп.
9. О валютном регулировании и валютном контроле : федер. закон от 10 дек. 2003 г. № 173-ФЗ с изм. доп.
10. О вывозе и ввозе культурных ценностей : закон Рос. Федерации от 15 апр. 1993 г. № 4804-1 с изм. и доп.
11. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федер. закон от 8 авг. 2001 г. № 129-ФЗ с изм. и доп.
12. О коммерческой тайне : федер. закон от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ с изм. и доп.
13. О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках : закон РСФСР от 22 марта 1991 г. № 948-1 с изм. и доп.
14. О лицензировании отдельных видов деятельности : федер. закон от 8 авг. 2001 г. № 99-ФЗ с изм. и доп.
15. О несостоятельности (банкротстве) : федер. закон от 26 окт. 2002 г. № 127-ФЗ с изм. и доп.

---

<sup>84</sup> Там же.



16. О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций : федер. закон от 25 февр. 1999 г. № 40-ФЗ с изм. и доп.

17. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : федер. закон от 7 авг. 2001 г. № 115-ФЗ с изм. и доп.

18. О рынке ценных бумаг : федер. закон от 22 апр. 1996 г. № 39-ФЗ с изм. и доп.

19. О таможенном тарифе : закон Рос. Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1.

20. О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров : закон Рос. Федерации от 23 сент. 1992 г. № 3520-1 с изм. и доп.

21. Об акционерных обществах : федер. закон от 26 дек. 1995 г. № 208-ФЗ с изм. и доп.

22. Об ипотечных ценных бумагах : федер. закон от 11 нояб. 2003 г. № 152-ФЗ с изм. и доп.

23. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 28 дек. 2006 г. № 64 .

24. О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 18 нояб. 2004 г. № 23 с изм.

25. О судебной практике по делам об изготовлении или сбыте поддельных денег или ценных бумаг : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 28 апр. 1994 г. № 2 с изм.

26. Аистова, Л. Соотношение норм частного и публичного права в преступлениях в сфере экономической деятельности // Уголовное право. 2004. — № 4. — С. 4—6.

27. Алмазов, С. Налоговая преступность — зеркало теневого бизнеса // Закон и право. — 1997. — № 1. — С. 2—8.

28. Алмазов, С. Н. Налоговая преступность — угроза экономической безопасности России // Право. — 1997. — № 1. — С. 18—23.

29. Андреев, В. Д. Налог на прибыль : судебная практика, комментарии, рекомендации, риски и возможности : справочное пособие / В. Д. Андреев. — Москва : Статут, 2007. — 747 с.

30. Белова, Г. Проблемы применения уголовного и налогового законодательства // Уголовное право. — 2000. — № 1. — С. 86—87.

31. Верин, В. П. Преступления в сфере экономики / В. П. Верин. — Москва : Дело, 1999. — 200 с.

32. Витвицкая, С. С. Преступления в сфере экономической деятельности (уголовно-правовой аспект) / С. С. Витвицкая, А. А. Витвицкий Ростов-на-Дону, 2008. — 103 с.

33. Волженкин, Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности / Б. В. Волженкин. — Санкт-Петербург : Юрид. центр Пресс, 2002. — 641 с.

34. Глебов, Д. А. Налоговые преступления и налоговая преступность / Д. А. Глебов, А. И. Ролик. — Санкт-Петербург : Издание проф. В. Б. Малинина, 2005. — 698 с.

35. Дармаева, В. Д. Уголовная ответственность за налоговые преступления / В. Д. Дармаева, Л. В. Золотухина, Е. И. Кузюнова // Право и экономика. — 2007. — № 2. — С. 88—91.

36. Дармаева, В. Д. Уголовно-правовая характеристика преступлений в форме уклонения от уплаты налогов и сборов / В. Д. Дармаева, Н. А. Двуреченская, Т. Н. Демьянова // Право и экономика. — 2007. — № 3. — С. 87—90.

37. Евтушенко, В. Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В. Ф. Евтушенко. — Москва : Юриспруденция, 2006. — 136 с.

38. Звечаровский, И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей // Российская юстиция. — 1999. — № 9. — С. 41—42.

39. Зимнухов, А. А. Экономико-правовая обусловленность криминализации сокрытия денежных средств и имущества от взыскания налоговой задолженности // Право и экономика. — 2006. — № 11. — С.101—102.

40. Зрелов, А. П. Налоговые преступления / А. П. Зрелов, М. В. Краснов. — Москва : Статус-Кво 97, 2004. — 48 с.

41. Иванчин, А. В. Ответственность за налоговые преступления и обратная сила налогового законодательства : юридическая ответственность // Юридические записки Ярославского государственного университета П. Г. Демидова. — Ярославль : Изд-во Ярославского государственного университета. — 2005. — Вып. 9. — С. 103—109.

42. Караханов, А. Изменения в законе о налоговых преступлениях: вопросы практики правоприменения // Уголовное право. — 2005. — № 1. — С. 28—30.

43. Караханов, А. Н. Новые уголовно-правовые вопросы применения судами России уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : позиция Пленума Верховного Суда РФ // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2007. — № 5. — С. 49—53.

44. Караханов, А. Н. Проблемы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации / А. Н. Караханов ; Рос. акад. правосудия. — Москва : МСХА, 2003. — 135 с.

45. Карякин, В. В. Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления // Современное право. — 2006. — № 8. — С. 21—24.

46. Клепицкий, И. А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается // Закон. — 2007. — № 7. — С. 166—190.

47. Клепицкий, И. А. Система хозяйственных преступлений / И. А. Клепицкий. — Москва : Статут, 2005. — 532 с.

48. Клепицкий, И. А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. — 2004. — № 5. — С. 25—35 ; № 6. — С. 22—30.

49. Коротков, А. П. Преступления в сфере экономической деятельности как угроза экономической безопасности России : научно-практическое издание / А. П. Коротков. — Москва : Приор, 2002. — 96 с.

50. Кочубей, М. Уклонение от уплаты таможенных платежей и новый Таможенный кодекс РФ // Уголовное право. — 2005. — № 1. — С. 126—129.

51. Кошаева, Т. О. Преступления в сфере налогообложения // Журнал российского права. — 1997. — № 12. — С. 85—93.

52. Кучеров, И. И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, И. И. Шереметьев. — Москва : Юриспруденция, 2006. — 128 с.

53. Кучеров, И. И. Налоги и криминал / И. И. Кучеров. — Москва : Первая Образцовая типография, 2000. — 351 с.

54. Кучеров, И. И. Налоговые преступления : (теория и практика расследования) : монография / И. И. Кучеров. — Москва : Центр ЮрИнфоР, 2010. — 286 с.

55. Кучеров, И. И. Налоговая тайна : правовой режим защиты информации / И. И. Кучеров, А. В. Торшин. — Москва : Центр ЮрИнфоР, 2003. — 329 с.

56. Кучеров, И. И. Уголовная ответственность за налоговые преступления / И. И. Кучеров, И. Н. Соловьев. — Москва : Центр ЮрИнфоР, 2004. — 121 с.

57. Кучеров, И. И. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов / И. И. Кучеров, А. В. Щукин. — Москва : Юриспруденция, 2006. — 120 с.

58. Ларичев, В. Д. Налоговые преступления / В. Д. Ларичев, А. П. Бембетов. — Москва : Экзамен, 2001. — 336 с.

59. Лопашенко, Н. А. Парадоксы уголовной политики в области налоговых преступлений и пути их преодоления // Российская юстиция. — 2005. — № 3. — С. 12—22.

60. Магизов, Р. Р. Уголовно-правовой анализ налоговых преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> // Следователь. — 2006. — № 9. — С. 6—9.

61. Нагорная, Э. Н. Налоговые споры. Оценка доказательств в суде / Э. Н. Нагорная. — Москва : Юстицинформ, 2009. — 528 с.

62. Налоговое расследование : экспериментальный учебник / А. П. Балакина [и др.] ; под общ. ред. Ю. Ф. Кваши ; Всероссийская государственная налоговая академия Министерства по налогам и сборам Рос. Федерации. — Москва : Юрист, 2000. — 1093 с.

63. Налоговые и иные экономические преступления : сборник научных статей. — Ярославль. — 2005. — Вып. 6.

64. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. И. И. Кучерова. — Москва : Центр ЮрИнфоР, 2001. — 256 с.

65. Огородов, Д. Г. Налоговые ошибки / Д. Г. Огородов. — Ярославль : Кондор-пресс, 1995. — 95 с.

66. Пастухов, И. Соккрытие имущества налогоплательщика от принудительного взыскания: начало и окончание / И. Пастухов, П. Яни // Законность. — 2007. — № 5. — С. 19—23.

67. Пастухов, И. Ответственность за налоговые преступления / И. Пастухов, П. Яни // Российская юстиция. — 1999. — № 4. — С. 23—25.

68. Рагозина, И. Г. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ) // Следователь. — 2005. — № 8. — С. 8—11.

69. Сапожков, А. А. Кредитные преступления / А. А. Сапожков. — Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс, 2002. — 240 с.

70. Сатуев, Р. С. Экономическая преступность в финансово-кредитной сфере / Р. С. Сатуев, Д. А. Шраер, Н. Ю. Яськова. — Москва : Центр экономики и финансов, 2000. — 272 с.

71. Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность / И. Н. Соловьев. — Москва : Экзамен, 2006. — 526 с.

72. Соловьев, И. Н. Налоговые преступления : специфика выявления и расследования / И. Н. Соловьев. — Москва : Проспект, 2011. — 216 с.

73. Соловьев, И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление / И. Н. Соловьев. — Москва : Проспект, 2010. — 232 с.

74. Тюнин, В. И. Конструкция составов преступлений гл. 22 УК и проблема установления вины // Следователь. — 2000. — № 9. — С. 8—13.

75. Тюнин, В. И. Налоговые преступления в Уголовном кодексе России // Российская юстиция. — 2004. — № 2. — С. 62—66.

76. Тюнин, В. И. Налоговые преступления в Уголовном кодексе России // Российское уголовное право: традиции, современность, будущее : материалы научной конференции, посвященной

памяти профессора М. Д. Шаргородского (к столетию со дня рождения), 1—2 июля 2004 г., Санкт-Петербург / отв. ред. : Б. В. Волженкин, Н. М. Кропачев. — Санкт-Петербург : Изд. Дом СПб. гос. ун-та, 2005. — С. 214—219.

77. Тюнин, В. И. О «длящихся» и «продолжаемых» преступлениях в сфере экономической деятельности // Журнал российского права. — 2001. — № 1. — С. 44—48.

78. Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения : монография / А. В. Пирогов, Ю. В. Серов, В. И. Тюнин. — Воронеж : ВИ МВД России, 2004. — 136 с.

79. Ходырев, А. А. Соотношение налоговых преступлений и иных нарушений налогового законодательства в Российской Федерации и зарубежных странах как критерий, определяющий организацию международного сотрудничества в сфере борьбы с налоговыми правонарушениями // Соотношение преступлений и иных правонарушений : современные проблемы : материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова, 27—28 мая 2004 г. — Москва : ЛексЭст, 2005. — С. 628—630.

80. Яни, П. Длящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов // Российская юстиция. — 1999. — № 1. — С. 40—42.

81. Яни, П. С. Объективные признаки налоговых преступлений : позиция Пленума Верховного Суда РФ // Законодательство. — 2007. — № 5. — С. 27—35.

82. Яни, П. С. Соккрытие имущества налогоплательщика от принудительного взыскания: начало и окончание // Законность. — № 5. — 2007. — С. 19—23.

83. Яни, П. Специальный случай освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления // Российская юстиция. — 2000. — № 1. — С. 44—46.

84. Яни, П. С. Субъективные признаки налоговых преступлений: позиция Пленума Верховного Суда РФ / П. С. Яни,

Э. С. Мурадов // Законы России : опыт, анализ, практика. — 2007.  
— № 3. — С. 69—74.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>ВВЕДЕНИЕ</i> .....	3
1. ПРЕДМЕТ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ...	5
2. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ .....	15
3. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕ- ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА .....	80
4. УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СО- КРЫТИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ЛИБО ИМУЩЕ- СТВА ОРГАНИЗАЦИИ ИЛИ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ, ЗА СЧЕТ КОТОРЫХ ДОЛЖНО ПРОИЗВОДИТЬСЯ ВЗЫСКАНИЕ НАЛО- ГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ.....	94
<i>ЛИТЕРАТУРА</i> .....	112



УЧЕБНОЕ ИЗДАНИЕ

*Дмитрий Анатольевич БЕЗБОРОДОВ,*  
*кандидат юридических наук, доцент*

УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ  
ХАРАКТЕРИСТИКА  
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

*Учебное пособие*

Редактор *О. Е. Тимоцук*  
Компьютерная верстка *Т. И. Павловой*

Подписано в печать 08.10.2012 г. Бум. тип. № 1.  
Гарнитура “Times New Roman Суг”. Печ. л. 7,5.  
Уч.-изд. л. 7,75. Тираж 500 экз. (завод 1—140). Заказ 2070.

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