

УДК 343.222.43:347.9

## УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: ПРОБЛЕМЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ НОВЕЛЛЫ

Скворцова О. В., Зитулаева Д. А.

*Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского*

Статья посвящена анализу сложившейся практики применения статей 159, 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, с учетом законодательных новелл, затронувших как материально-правовые, так и процессуальные аспекты деятельности судебных органов по оценке совершенных деяний в финансово-бюджетной сфере государства. В работе приведены статистические данные количества раскрытых и нераскрытых органами предварительного расследования преступлений как на территории Российской Федерации в целом, так и на территории Республики Крым, проанализирована судебная практика применения статей 159, 198, 199 и проблемы их разграничения, предложены пути преодоления несовершенств уголовного законодательства в сфере пресечения налоговых преступлений и налогового мошенничества.

**Ключевые слова:** налоговое преступление, налоговое мошенничество, бюджет, недоимка, налогоплательщик.

Конституция Российской Федерации в главе 2, наряду с гарантированием гражданам прав, обеспечивающих нормальное функционирование демократического общества, устанавливает и их основные обязанности. Так, статьей 57 закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы [1, с. 17]. Уплата налога является одной из наиболее важных обязанностей налогоплательщика, поскольку обеспечивает функционирование экономической системы государства в целом. По состоянию на декабрь 2021 г. размер полученных федеральным бюджетом доходов составил 18 765 101 678,2 тыс. руб., из которых:

- оборотные налоги, к числу которых отнесены: НДС, акцизы, ввозная пошлина, – составили 9 341 068 140,5 тыс. руб.;
- налоги на доходы – 1 257 872 293 руб. [2].

Между тем, установленный органами Следственного комитета Российской Федерации ущерб от налоговых преступлений (то есть размер недополученных различными уровнями бюджетной системы России налоговых доходов) составил около 60 млрд. рублей, из них добровольно было возмещено 39,7 млрд. руб., что составляет 66% [3].

Согласно данным правовой статистики, размещенным Генеральной прокуратурой Российской Федерации, на территории Республики Крым зарегистрировано преступлений экономической направленности (в том числе преступлений, совершаемых в сфере налогообложения) за 2021 г. – 1022 преступления, из которых: выявлено лиц, совершивших указанные деяния, – 673; предварительно расследовано преступлений экономической направленности – 843; уголовные дела по которым переданы в суд – 606 (на 122 преступления больше, чем в 2020 г.). Постепенно снижается показатель количества преступлений экономической направленности, не раскрытых органами предварительного расследования, образованными на территории субъекта. Количество таких преступлений за 2021 г. составляет 144 преступления экономической направленности, что ниже на 2,7 % аналогичных показателей за

2020 г., при том, что в 2020 г. было зарегистрировано преступлений экономической направленности – 974 [4].

Таким образом, неуклонный рост количества совершаемых преступлений, при учете высокой степени их латентности, обусловленной такими факторами, как: стремление субъектов предпринимательской деятельности сокрыть налоговую базу в целях получения незаконного материального обогащения, низкая правовая культура, недоверие граждан к деятельности налоговых и правоохранительных органов, недобросовестное исполнение отдельными государственными служащими возложенных на них обязанностей по проведению налогового контроля, приводят к тому, что часть статей Уголовного кодекса Российской Федерации (далее по тексту – УК РФ), устанавливающих ответственность за совершение преступлений в сфере налогообложения, остаются неприменимыми на практике.

В подтверждение указанных обстоятельств, приведем судебную статистику за 2019-2020 годы. Так, в 2019 г. по обвинению в совершении деяний, предусмотренных ч. 1 ст. 198 УК РФ, а именно: уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, – постановлено 46 обвинительных приговоров, из которых назначено наказание в виде реального лишения свободы – 1 осужденному, три осужденных приговоры к лишению свободы без реального отбывания наказания (условно); назначен штраф в качестве основного вида наказания – по 37 уголовным делам. В 2020 году по части 1 ст. 198 УК РФ постановлено 26 обвинительных приговоров, по 23-м из которых в качестве основного вида наказания назначен штраф.

За совершение деяния, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, в особо крупном размере, в 2020 году осуждено 5 лиц, из которых штраф назначен 4 осужденным, 1 лицо приговорено к лишению свободы условно. В 2019 году из 15 осужденных лиц 13-ти был назначен штраф в виде основного вида уголовного наказания.

Наибольшее количество обвинительных приговоров постановлено по ст. 199 УК РФ:

– по ч. 1 – за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, – постановлено 65 обвинительных приговоров в 2019 г., 40 приговоров – в 2020 г.;

– по ч. 2 – за совершение указанных деяний при наличии отягчающих обстоятельств (группой лиц по предварительному сговору; в особо крупном размере) – в 2020-м году осуждено 139 лиц, оправдано 4 лица; в 2019-м году осуждено 288 лиц, постановлено 4 оправдательных приговора [5].

Примечательно, что по ст. ст. 199.3 – 199.4 УК РФ за период 2019-2020 года ни одного обвинительного приговора постановлено не было, однако, как следует из

представленного выше доклада представителя Следственного комитета Российской Федерации, причиняемый ежегодно ущерб бюджетной системе Российской Федерации исчисляется миллиардами рублей. Безусловно, на показатели судебной статистики влияет тот факт, что, как правило, по делам указанной категории обвиняемые в ходе предварительного расследования заявляют о прекращении уголовного дела (уголовного преследования), как следует – в порядке ст. 25.1 УПК РФ им назначается мера уголовно-правового характера в виде судебного штрафа, что является эффективным механизмом реагирования государства на нарушение порядка налогообложения и способом реализации принципа экономии уголовной репрессии.

Из изложенного следует вопрос: снижение показателей постановленных российскими судами приговоров по статьям УК РФ, предусматривающим уголовную ответственность за нарушения в сфере налогообложения, (с учетом повышения общего числа преступлений экономической направленности), являются свидетельством повышения уровня правовой сознательности налогоплательщиков или практических проблем, возникающих при толковании правовых норм, и, как следствие, неправильной квалификации деяний (например, не по ст. ст. 198 – 199.2 УК РФ, а по ст. 159 УК РФ)? Необходимость разрешения поставленного вопроса обуславливает *актуальность* исследуемых в данной публикации аспектов.

Постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 г. Москва «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» к числу налоговых преступлений отнесены общественно опасные деяния, уголовная ответственность за которые предусмотрена статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ [6]. Определение перечня преступлений, относимых правоприменителем в лице высшего судебного органа России, к числу налоговых имеет важное практическое значение: по делам о налоговых преступлениях существует специальный порядок возбуждения производства по уголовному делу, который вступившими с 09.03.2022 года поправками изменен: статья 140 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее по тексту – УПК РФ) дополнена ч. 1.3., предусматривающей, что поводом для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях служат *только* материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела [7]. Тем самым, исключается существовавшая ранее возможность возбуждения уголовного дела и до поступления следователю материалов налоговой проверки, например, на основании собранных оперативными подразделениями управлений экономической безопасности и противодействия коррупции (далее по тексту – УЭБиПК) материалов. Подобные меры свидетельствуют о либерализации уголовно-правовой политики государства, позволяющей избежать избыточного давления со стороны и налоговых органов, и силовых структур на субъектов предпринимательской деятельности.

Вместе с тем, общий порядок возбуждения уголовного дела распространяется на расследование преступлений, предусмотренных ст. 159 УК РФ, которые совершаются, в том числе, в финансово-бюджетной сфере, в связи с чем имеют сходные характеристики объективных и субъективных признаков составов налоговых преступлений. Кроме того, лицам, обвиняемым в совершении преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 – 199.2 УК РФ, согласно ст. 108 УПК РФ, не может быть назначена мера пресечения в виде содержания под стражей, тогда как в отношении лица, об-

виняемого в совершении деяния, предусмотренного ст. 159 УК РФ, такой законодательный запрет не установлен (за исключением случаев совершения преступления индивидуальным предпринимателем в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности и (или) управлением принадлежащим ему имуществом, используемым в целях предпринимательской деятельности). Таким образом, правильность разграничения указанных составов влияет не только на окончательную правовую оценку государства, даваемую судом в приговоре, но и на весь ход предварительного расследования по уголовному делу, даже – на стадию его возбуждения и избрание меры пресечения.

Объективная сторона уклонения заключается в бездействии – уклонении от уплаты налогов и (или) сборов в нарушение установленной законодательством и известной лицу обязанности уплатить налоги, сборы, взносы при наличии реальной возможности уплатить такие обязательные платежи. Это бездействие связано с двумя альтернативно указанными способами совершения преступления:

– уклонение путём непредставления налоговой декларации (расчёта) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным (п. 4, 5 постановления Пленума);

– уклонение путём включения в налоговую декларацию (расчёт) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений.

Как видим, первой проблемой конструирования диспозиций налоговых преступлений является их бланкетность. Так, законодателем в качестве способа совершения преступления предусмотрено непредоставление *иных документов*, под которыми, согласно разъяснениям Пленума ВС РФ, понимаются предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) и принятыми в соответствии с ним федеральными законами, региональными законами и нормативными правовыми актами муниципальных образований документы, подлежащие приложению к налоговой декларации (расчету) и служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов. Между тем, в самой диспозиции ст. 198 УК РФ наступление уголовной ответственности связано с уклонением от уплаты тех обязательных платежей, которые установлены *только законодательством Российской Федерации*. В силу ст. 1 НК РФ, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Следовательно, региональные и муниципальные нормативно-правовые акты не отнесены действующим налоговым законодательством, которое подлежит применению при установлении наличия в деянии лица признаков состава налогового преступления (п. 29 Постановления Пленума ВС РФ), к числу актов, нарушение которых влечет уголовную ответственность. В то же время, согласно абз. 3 п. 1 Постановления Пленума ВС РФ, ответственность по ст. ст. 198 – 199 УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты федеральных налогов и сборов, страховых взносов, региональных налогов и местных налогов и сборов. Таким образом, Постановление ВС РФ, призванное, согласно преамбуле, обеспечить единообразное применение судами законодательства об уголовной ответственности за налоговые преступления, с учетом запрета расширительного толкования уголовно-правовых норм, создает практический вопрос: соответ-

ствует ли дача уголовно-правовой оценки государством деяниям лица, связанным с уклонением от уплаты регионального или муниципального налога, буквальному толкованию содержания закона?

Определенную проблему на практике составляет установление субъективной стороны преступления. Верховный суд РФ обратил внимание судов на то, что совершение налоговых преступлений возможно *только с прямым умыслом*. Соответственно, суду необходимо дать оценку, имеются ли обстоятельства, прямо указывающие на осознание лицом противоправного характера своих деяний, желание либо сознательное допущение наступления вредных последствий в виде причинения крупного либо особо крупного ущерба. На наличие таких обстоятельств может указывать, например:

1) согласованность действий группы лиц, нацеленная на минимизацию налоговых обязательств. При наличии доказательственной базы совершения преступления группой лиц и согласованности указанных действий, необходимо обратить внимание на то, что в качестве квалифицирующего признака законодателем в ст. 198 УК РФ учтен только особо крупный размер уклонения, тогда как в ст. 199 УК РФ содержится квалифицирующий признак в виде совершения деяния группой лиц по предварительному сговору. В таком случае возникает необходимость при постановлении обвинительного приговора давать ссылку на п. «в» ч. 1 ст. 63 УК РФ, в котором законодателем перечислены формы соучастия от менее общественно опасной (группа лиц) до наиболее опасной (преступное сообщество). Вместе с тем, отсутствие разграничения общественной опасности преступного посягательства в зависимости от совершения деяния в соучастии может приводить к злоупотреблениям на практике: правоприменитель назначает наказание, опираясь на размер уклонения, тогда, как установление факта совершения преступления в соучастии свидетельствует о направленности преступного умысла, заранее спланированном характере совершаемого деяния, достижении преступного сговора между соучастниками, как следствие, – продолжительности во времени совершенного преступления. Кроме того, необходимо помнить и о соразмерности назначаемого наказания, которой не представляется возможным достичь в ситуации, когда составы простого, квалифицированного и, например, особо квалифицированного состава не разграничены по форме соучастия.

Говоря о способах совершения уклонения, хотелось бы обратить внимание на необходимость установления критериев разграничения совершения преступления путем минимизации налогового бремени от допустимых пределов налоговой оптимизации, под которой понимается легальное снижение налоговых выплат путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов. К условиям законности деятельности по оптимизации можно, например, отнести применение налогоплательщиком такого режима налогообложения, который допускается налоговым законодательством (упрощенная система налогообложения; действовавший до 01.01.2021 года Единый налог на вмененный доход (далее по тексту – ЕНВД), отмененный в связи с увеличением числа случаев уклонения от уплаты налогов с помощью этого специального налогового режима, поскольку исчисленный налог при ЕНВД не зависел от реальной выручки и часто использовался при реализации схем по дроблению бизнеса);

2) доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе, выполнение ряда административно-хозяйственных операций организации якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием материально-технического резерва или рабочей силы проверяемого налогоплательщика;

3) факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками.

Кроме того, Следственный комитет России в Методических рекомендациях «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» указал, что доказательствами наличия прямого умысла могут служить и прямые улики противоправной деятельности: например, наличие "черной бухгалтерии", обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами их расходования на те или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников) [8].

Следует отметить, что при установлении умысла лица в совершении преступных деяний, посягающих на установленный порядок взимания налогов и сборов, судам необходимо учитывать позицию Конституционного суда Российской Федерации, возлагающего на налоговые органы обязанность по проверке достоверности сведений, содержащихся в документах налогового учета и налоговой отчетности, подаваемых декларантом.

4 марта 2021 года Конституционным судом РФ была рассмотрена жалоба гр-на Калугарова В.В. о признании ч. 1 ст. 159 УК РФ противоречащей ст. ст. 18 и 46 (часть 1) Конституции РФ, поскольку, по мнению заявителя, указанная норма позволяет привлекать действовавшего добросовестно налогоплательщика к уголовной ответственности, возлагая только на него одного, не имеющего специального образования, ответственность за ошибочные решения налоговых органов о предоставлении ему налогового вычета. Гражданин Калугаров обвинялся в мошенничестве, а именно: ему инкриминировалось, что, приобретя квартиру за счет средств федерального бюджета, он представил в налоговый орган две налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц за 2015 и 2016 годы с заявлением о предоставлении имущественных налоговых вычетов, на получение которых он не имел права, будучи участником накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих. Судом первой инстанции В.В. Калугарову было назначено наказание в виде штрафа в размере 50 тыс. руб. Судом апелляционной инстанции приговор был оставлен без изменения и было установлено, что подсудимый действительно представил договор купли-продажи, кредитный договор и сообщил, что жилое помещение приобретено «по военной ипотеке», однако не уточнил, что расходов из личных сбережений он не понес. По мнению судов, подсудимый не мог заблуждаться относительно правомерности своих действий, поскольку в силу п. 5 ст. 220 НК РФ ему не положен имущественный налоговый вычет: жилое помещение приобретено подсудимым за счет средств бюджетной системы РФ, а не за счет собственных средств [9].

Конституционный суд РФ, рассматривая жалобу, обратил внимание судов на то, что не исключены как добросовестное заблуждение налогоплательщика относительно законности основания для получения имущественного налогового вычета

(Постановление от 24 марта 2017 года № 9-П), так и ошибки в расчетах, в том числе, вследствие незнания налогового закона, при исчислении подлежащей уплате суммы налога (Постановление от 31 октября 2019 года № 32-П и Определение от 21 июня 2001 года № 173-О). Следовательно, обращение приобретателя жилого помещения в налоговый орган и представление им документов, чтобы подтвердить наличие у него права на вычет, служат предпосылкой для выполнения налоговым органом своей обязанности по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Если в ходе проводимой камеральной проверки выявлены ошибки, противоречия, несоответствия сведений, предоставленных декларантом, об этом должно быть ему сообщено, с требованием представить в течение 5 дней пояснения или внести надлежащие исправления в установленный срок.

Необходимо отметить, что вопросы соответствия ст. 159 УК РФ Конституции при признании лица виновным в совершении мошенничества в связи с предоставлением ему налогового вычета были предметом неоднократного рассмотрения Конституционным судом. В Постановлении от 22 июля 2020 года № 38-П по делу о проверке конституционности ч. 3 ст. 159 УК РФ Конституционный Суд указал, что не образует объективных признаков мошенничества обращение лица, приобретшего жилой дом, квартиру, комнату или долю (доли) в них, в налоговый орган для подтверждения его права на вычет, если такое обращение повлекло ошибочное признание этого права налоговым органом или ошибочное установление размера вычета по результатам налоговой проверки, проведенной по документам, необходимым для разрешения данного вопроса и достаточным для его правильного разрешения, тем более, когда эти документы не содержат признаков подделки или подлога либо их представление не сопряжено с совершением других намеренных действий, специально направленных на создание условий для принятия налоговым органом ошибочного решения, и когда на их основании при обычной внимательности и осмотрительности сотрудников налогового органа могло бы быть принято решение об отказе в предоставлении налогового вычета. Конституционный суд пришел к выводу, что само по себе такое обращение может быть необоснованным (например, если налогоплательщик ошибается в оценке наличия права на вычет и полагается на компетентность сотрудников налогового органа, чтобы подачей обращения разрешить вопрос о наличии или отсутствии этого права), не свидетельствует об умысле на совершение мошенничества.

Таким образом, Конституционный суд пришел к выводу, что само по себе необоснованное обращение налогоплательщика в налоговый орган с целью реализации права на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения не может считаться представляющим достаточную для криминализации общественную опасность, поскольку предоставление вычета должно быть в такой ситуации исключено действиями сотрудников налогового органа, которые принимают решение, с учетом наличия специального образования, определенной законом квалификации [10].

Следственным комитетом РФ налоговым и следственным органам рекомендовалось учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные, к числу которых отнесена непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении

налога. К числу обстоятельств, повлекших по неосторожности совершение налогового правонарушения, следственным органом отнесены низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации. Установление подобных фактов в ходе проводимой налоговой проверки, не является основанием для освобождения лица от ответственности и влечет наложение предусмотренных налоговым законом санкций, однако, вследствие отсутствия прямого умысла лица на совершение противоправных деяний, *уголовная ответственность должностных лиц или представителей организации не наступает.*

Проблемы квалификации деяний, связанных с получением необоснованного налогового вычета, возникают не только в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязанностей налогового органа при проведении проверки предоставленных налогоплательщиком сведений, как в рассмотренном выше примере, но и в случае установления умысла лица на получение неосновательного обогащения ввиду необходимости разграничения в процессе квалификации смежных составов: ст. 159 УК РФ и ст. ст. 198-199 УК РФ.

Так, ст. 171 НК РФ налогоплательщику гарантировано право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость на установленные законом налоговые вычеты. Может сложиться ситуация, при которой суммарный размер налоговых вычетов по налогам может превысить сумму исчисленного налога. В таком случае законом предусмотрена альтернатива: налогоплательщику предоставляется право на возмещение разницы между суммой исчисленного налога и суммой налоговых вычетов в форме либо зачета, либо возврата суммы излишне уплаченного налога. Процедура возмещения налогового вычета проводится как в заявительном порядке (до проведения камеральной проверки), так и в общем порядке – при проведении налоговым органом проверки по поданной налогоплательщиком декларации. Следовательно, внося в декларацию недостоверную информацию, лицо может, как недоплатить в бюджет налог при зачете разницы, в счет имеющихся недоимок или будущих налоговых платежей, так и получить возмещение из бюджета соответствующего уровня в форме возврата. Как видим, квалификация деяния может зависеть от итогового решения, принимаемого налоговым органом по результатам рассмотрения предоставленной декларации с недостоверной информацией:

– если лицу предоставляется возврат, то речь идет о хищении чужого имущества (бюджетных средств соответствующего уровня бюджета) путем обмана, следовательно, квалификация содеянного – по ст. 159 УК РФ (часть статьи – в зависимости от размера причиненного возвратом ущерба);

– если производится зачет разницы налогового платежа, вследствие чего виновное лицо не вносит в бюджет денежные средства, то речь идет о недополучении государством налога, следовательно, квалификация содеянного – по ст. ст. 198, 199 УК РФ (часть статьи – в зависимости от размера уклонения).

В другом случае, как квалифицировать содеянное, если лицо подает налоговую декларацию с недостоверными сведениями с намерением получить возврат уплаченной суммы налога? Налоговый орган в ходе проведения проверки, установив обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению и выявив наличие у лица недоимки по иному налогу, вправе самостоятельно принять решение о зачете суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения недоимки (п. 4 ст. 176 НК РФ), в результате чего уменьшается размер суммы налогов, подлежащих оплате налого-



плательщиком. Однако, учитывая незавершенность исполнения объективной стороны по независящим от лица обстоятельствам, как правильно квалифицировать деяние: по направленности умысла – по ст. 159 УК РФ со ссылкой на ч. 3 ст. 30 УК РФ, или по фактически достигнутому результату – ст. 198 УК РФ?

Еще одним дискуссионным вопросом разграничения составов мошенничества и налоговых преступлений является случай обращения лица, включившего недостоверные сведения в декларацию, с заявлением о предоставлении возврата суммы излишне уплаченного налога, а после принятия решения введенным в заблуждение налоговым органом о возврате, недобросовестный налогоплательщик подает заявление об изменении формы возмещения налога – с возврата на зачет в счет предстоящих платежей. На наш взгляд, решение введенного в заблуждение налогового органа о возмещении суммы излишне уплаченного налога выступает в качестве правоупорождающего факта, обуславливающего появление у декларанта права требования в отношении денежных средств из соответствующего уровня бюджета. Такой вывод следует из того, что государство, реализующее властные полномочия через налоговые органы, принимая решение о возмещении суммы излишне уплаченного налога, теряет правомочие по распоряжению указанными денежными средствами, что подтверждается возложенной на налогоплательщика обязанностью возвратить полученные в заявительном порядке суммы с учетом процентов за пользование чужими денежными средствами (п. 24 ст. 176.1 НК РФ). Согласно п. 6 Постановления Пленума ВС РФ от 30.11.2017 N 48 "О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате" состав мошенничества считается оконченным со дня вступления в силу принятого уполномоченным органом или лицом, введенными в заблуждение относительно наличия у виновного или иных лиц законных оснований для владения, пользования или распоряжения имуществом, правоустанавливающего решения [11]. Следовательно, мошенничество при возмещении НДС считается оконченным с момента вынесения налоговым органом решения о возмещении, поскольку именно с данным решением связывается момент возникновения у лица права требования имущества из соответствующего бюджета.

Из приведенных выше ситуаций следует вопрос: существуют ли общепринятые критерии разграничения мошенничества и уклонения от уплаты налогов? В правоприменительной практике – нет.

Так, Советский районный суд г. Краснодара постановлением от 05.03.2018 г. вышел за пределы полномочий и направил дело прокурору, усмотрев необходимость переквалификации деяний подсудимого со ст. 199 УК РФ на ст. 159 УК РФ, посчитав квалификацию по ст. 199 УК РФ слишком мягкой и заявив о необходимости рассмотрения вопроса о вычете НДС как мошенничества. С. инкриминировалось то, что он, являясь генеральным директором ОАО, уклонился от уплаты НДС путём включения в налоговые декларации недостоверных сведений, обосновавших налоговый вычет, в результате чего была занижена налогооблагаемая масса, что повлекло неполучение бюджетом 26308302 рублей. Недостоверные сведения касались приобретения ОАО у ООО услуг и товарно-материальных ценностей. Краснодарский краевой суд, отменив постановление как незаконное и направив дело на новое рассмотрение, указал на следующее:

1) для решения вопроса о наличии в действиях обвиняемого состава хищения путём мошенничества суду необходимо установить полно и всесторонне обстоя-

тельства дела, свидетельствующие о наличии в действиях директора умысла на совершение мошенничества, а именно: истребовать документы, подтверждающие либо опровергающие невыполнение контрагентом перед заказчиками договорных обязательств; допросить конкурсного управляющего, которому передана хозяйственная документация предприятия, в том числе, документы, подтверждающие или опровергающие факт оказания услуг и поставки оборудования (акты приема-передачи, счета-фактуры и т.д.). Между тем, суд первой инстанции ограничился показаниями свидетеля К., участвовавшего в налоговой проверке ОАО, о том, что была установлена невозможность подрядными организациями выполнить взятые на себя обязательства. Суд кассационной инстанции указал, что для решения вопроса о наличии в действиях обвиняемого состава хищения путём мошенничества суд не истребовал документы, подтверждающие либо опровергающие фактическое невыполнение ОАО договорных обязательств. Выводы суда о том, что в материалах уголовного дела имеются 2 судебно-бухгалтерские экспертизы, противоречащие выводам акта исследования, проведённого в ходе доследственной проверки, также не могут служить основанием для возвращения дела прокурору;

2) *уголовный закон исключает идеальную совокупность преступлений, предусматривающих ответственность за хищение денежных средств мошенническим путём, легализацию доходов, полученных преступным путём, с неуплатой налогов с организации;*

3) суд первой инстанции не учел и процессуальные особенности возбуждения уголовного дела: поводом к возбуждению уголовного дела в отношении С. по ст. 199 УК РФ явились результаты налоговой проверки. Указывая на признаки в действиях С. злоупотребления полномочиями с целью личного обогащения и извлечения выгод, суд не учёл, что поводом для возбуждения уголовного дела, предусмотренного гл. 23 УК РФ, является только заявление руководителя коммерческой организации либо его согласие [12].

Ростовский областной суд, наоборот, поддержал приговор суда первой инстанции, которым Радошевич А.И. был признан виновным в совершении деяния, предусмотренного ст. 159 УК РФ, а именно: по двум эпизодам хищения путем мошенничества группой лиц по предварительному сговору денежных средств из бюджета Российской Федерации в особо крупном размере, путем незаконного возмещения НДС ООО в размере 4 861 746 руб. 13 коп. и незаконного возмещения НДС ООО в размере 4 028 503 руб. 68 коп. Судебная коллегия не нашла оснований для удовлетворения жалобы стороны защиты о неправильной квалификации преступления и возможном наличии в данном случае признаков преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, исходя из того, что названной нормой предусмотрена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налога при условиях, указанных в ее диспозиции. Однако по настоящему уголовному делу судом первой инстанции было установлено, что Радошевичем А.И. было совершено хищение путем мошенничества денежных средств из бюджета Российской Федерации, путем незаконного возмещения НДС, фактически принадлежащим ему юридическим лицам. То есть, указанные денежные средства из бюджета РФ были переведены на счета юридических лиц, в результате действий Радошевича А.И. и его соучастников, использовавших преступную схему неправомерного возмещения НДС, что, по мнению коллегии, не может быть расценено как уклонение от уплаты налогов [13].

Некоторые суды квалифицируют преступные деяния лица по получению и удержанию незаконно полученного налогового вычета как действия, образующие идеальную совокупность: приговором Усинского городского суда Республики Коми от 22 мая 2017 года Коз-В В.Г. был осужден по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ и по ч. 3 ст. 159 УК РФ. Согласно приговору, являясь директором организации, Коз-в, путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений уклонился от уплаты налогов на прибыль и на добавленную стоимость в особо крупном размере в сумме 17 575 121 руб., что составило 81,12% от всех подлежащих уплате налогов. В ходе проведения налоговой проверки было установлено, что необоснованная налоговая выгода НДС возникла, в том числе:

1) в результате включения в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, и в состав налоговых вычетов по НДС сведений об операциях с организациями, при отсутствии реальных финансово-хозяйственных операций с контрагентами, у которых отсутствовали необходимые условия для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов. Заключение подобных договоров с этими организациями не было обусловлено разумными экономическими причинами, носило формальный характер и преследовало цель получения необоснованной налоговой выгоды;

2) в результате включения в состав расходов формально начисленных премий руководителю Коз-ву В.Г. и бухгалтеру Ш. без согласования с соучредителем организации, без учета стажа работы, должностного оклада, вне зависимости от конкретных производственных и трудовых результатов, что повлекло завышение расходов на выплату компенсаций за неиспользованный отпуск и страховых взносов и имело цель получения необоснованной налоговой выгоды.

При этом суд апелляционной инстанции исключил из квалификации содеянного ссылку на ч. 3 ст. 159 УК РФ, руководствуясь тем, что действия Коз-ва В.Г., направленные на принятие налоговым органом решения о возмещении по НДС за 1 квартал 2012 года в сумме 214 570 рублей, уже вошли в событие преступного деяния, за которое он осужден по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ [14]. Таким образом, идеальной совокупности деяния лица не образуют и требуют четкого разграничения критериев составов мошенничества и налоговых преступлений.

Доктриной уголовного права разработаны три подхода к разграничению указанных составов:

1. Сторонники первого подхода (Трохов С. В.) полагают, что квалификацию содеянного необходимо осуществлять в зависимости от направленности умысла лица и целей, им преследуемых [15].

2. Сторонники второго подхода (Васильева М.В., Перекрестова Л.В.) относят незаконное возмещение НДС к уклонению от уплаты налогов, независимо от направленности умысла, формы получения налогового возмещения: либо путем возврата, либо путем зачета [16].

3. Сторонники третьего подхода (Белов Е.В., Харламова А.А.) квалифицируют возмещение НДС только как хищение, совершенное путем обмана [17].

Между тем, отсутствие единого подхода к вопросам разграничения мошенничества и составов уклонения имеет важное практическое значение:

1) составы уклонения отнесены к категориям небольшой тяжести (только ч. 2 ст. 199 УК РФ законодателем отнесена к тяжким преступлениям), в то время как ч. 1 ст. 158 УК РФ отнесена к преступлениям небольшой тяжести, ч. 2 – средней тяжести, ч. 3, 4 – к тяжким преступлениям. Определение категории преступления влияет на определение вида рецидива, сроков применения условно-досрочного освобождения от наказания, исчисления сроков давности, в том числе – для освобождения от уголовной ответственности;

2) составы уклонения предусматривают специальное основание для освобождения – полная уплата суммы недоимки и соответствующих пеней, а также суммы штрафа; основания для освобождения от уголовной ответственности за мошенничество общие, предусмотренные главой 11 УК РФ;

3) преступления различаются и по моменту окончания: уклонение от уплаты налогов считается оконченным в момент фактического неисполнения налогоплательщиком обязанности по их уплате, который, согласно разъяснениям Пленума Верховного суда, может не совпадать со сроком подачи налоговой декларации. Поскольку, по общему правилу, мошенничество признается оконченным с момента, когда имущество поступило в незаконное владение виновного или других лиц и они получили реальную возможность пользоваться или распорядиться им по своему усмотрению, то мошенничество в сфере налогообложения следует считать оконченным с момента принятия введенным в заблуждение налоговым органом решения о наличии у лица права на получение налогового вычета.

Решая проблему разграничения составов уклонения и мошенничества в сфере налогообложения, на наш взгляд, законодателю необходимо закрепить состав «налогового мошенничества» в ст. 159.7 УК РФ, сформулировав диспозицию статьи следующим образом: «мошенничество в сфере налогообложения, то есть хищение денежных средств из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований при возмещении налога, сбора, страховых взносов, путем включения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным».

Кроме того, в целях стимулирования возмещения причиненного бюджету ущерба, необходимо внести изменения в ст. 76.1 УК РФ (часть 2), указав среди оснований освобождения от уголовной ответственности возмещение ущерба лицом, совершившим впервые преступление, предусмотренное ст. 159.7 УК РФ. Здесь следует обратить внимание на позицию Конституционного суда РФ, указавшего на то, что установление неодинаковых условий для освобождения от уголовного преследования лиц, совершивших разные преступления (разграничение ст. ст. 159 и 198, 199 УК РФ), направлено на достижение целей дифференциации уголовной ответственности и наказания, усиления их исправительного воздействия, предупреждения новых преступлений, и тем самым – защиты личности, общества и государства от преступных посягательств [18]. Вместе с тем, установление специальных оснований для освобождения от уголовной ответственности за налоговое мошенничество, на наш взгляд, может стать одним из направлений гуманизации уголовно-правовой политики, позволяющей в условиях серьезной санкционной нагрузки на экономику Российской Федерации обеспечить беспереывную деятельность предпринимателей,

которые могли бы активно создавать необходимые для импортозамещения товары, оказывать услуги. Кроме того, уплата в бюджет денежного возмещения в размере двукратной суммы причиненного ущерба (даже за исключением недоимки, поскольку в данном случае она не образуется), само по себе, уже оказывает сильное превентивное влияние на лицо, решившее ввести в заблуждение налоговый орган. На необходимость снижения «репрессивного давления» на хозяйствующих субъектов в кризисный период указывает и внесенный в Государственную Думу законопроект об объявлении амнистии в отношении граждан Российской Федерации, совершивших преступления небольшой и средней тяжести в сфере экономики, к числу которых предложено отнести, среди прочего, ч. 1, 2, 3 ст. 159, ч. 1 ст. 199 УК РФ.

Для приведения в соответствие норм материального и процессуального права, на наш взгляд, в ч. 2 ст. 140 УПК РФ необходимо внести изменения, указав, что «поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 159.7, 198 – 199.2 УК РФ, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела».

В 2020 году блок норм, регулирующих вопросы уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, претерпел изменения: был изменен механизм исчисления крупного и особо крупного размера неуплаченного налога. Прежняя модель исчисления предполагала альтернативу: исчисление в твердой денежной сумме или в процентах, что позволяло учесть особенности различных налогоплательщиков в целях обеспечения справедливости при дифференциации уголовного наказания, когда речь шла, например, об исчислении налоговой обязанности организации, исходя из показателей ее предпринимательской деятельности, принадлежащего ей имущества, обособленного от имущества ее учредителей и участников и др. Новая модель исчисления предполагает применение только твердых сумм неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов за период в пределах трёх финансовых лет подряд. При этом в рассчитываемую сумму входит только сумма недоимки, за исключением штрафа и пени, хотя в случае освобождения лица от уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, наряду с недоимкой, необходимо оплатить сумму штрафа и пеней, а по ст. 199 УК РФ – сумму штрафа.

Введение законодателем в примечание к ст. 198 УК РФ конструкции крупного размера, посредством установления требования к продолжительности периода времени, в течение которого формируется недоимка, – 3 финансовых года, порождает ряд практических вопросов: каким образом подсчитывается причиненная недоимка по многоэпизодным преступлениям? В какой момент считать деяние оконченным? Как влияет направленность умысла на исчисление размера недоимки по многоэпизодным преступлениям? Можно ли относить составы уклонения к продолжаемым преступлениям?

Наглядным примером является приговор Свердловского районного суда г. Костромы по делу № 1-137/2019, оставленный без изменения апелляционным постановлением Костромского областного суда по делу № 22-799/2019. Первоначально лицу было предъявлено обвинение в совершении двух преступлений (ч. 1 ст. 198 УК РФ), разделённых по налоговым периодам – за 2011–2013 гг. и за 2014–2015 гг. Суд объединил эпизоды и по первому эпизоду, в связи с истечением сроков давности, производство прекратил. Суд апелляционной инстанции, рассмотрев жалобу

стороны о необходимости эпизодной квалификации, указал следующее: «три финансовых года подряд, подлежащих учёту при исчислении недоимки, представляют собой минимальный период, за который налогоплательщик может быть привлечён к уголовной ответственности при неуплате им соответствующей части налога. И в том случае, если этот временной период составляет большую продолжительность, а также, если сумма недоимки превысит одновременно 2 700 000 рублей, это позволяет квалифицировать такое деяние как одно продолжаемое преступление, состоящее из ряда тождественных действий, объединённых единым умыслом на сокрытие доходов от налогообложения, поэтому доводы жалобы в этой части о необходимости его эпизодной квалификации по признаку цикличности, суд находит не состоятельными» [19].

Таким образом, момент окончания длящегося преступления (авторы настоящего исследования исходят из того, что под длящимся преступлением в науке уголовного права понимается действие или бездействие, сопряжённое с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под угрозой уголовного преследования) рассчитывается по последнему эпизоду, и за совершенные деяния по первым эпизодам лицо не освобождается от уголовной ответственности в связи с истечением сроков давности, а недоимка за все эпизоды, объединённые единым умыслом, суммируется, образуя тем самым обязательный признак преступления с материальным составом – крупный размер.

Подводя итог настоящему исследованию, следует отметить, что уголовный закон в части установления ответственности за преступления в сфере налогообложения достаточно динамичен: с учетом изменяющейся макроэкономической ситуации, увеличения санкционной нагрузки, в целях стимулирования предпринимателей к производству импортозамещающих товаров и услуг и снижения нагрузки на отечественных производителей со стороны правоохранительных органов изменилась процедура возбуждения уголовных дел, на рассмотрении нижней палаты Парламента находится законопроект об объявлении экономической амнистии. Вместе с тем, гуманизация уголовно-правовой политики требует и однозначности в формулировании составов преступлений, отнесенных к числу налоговых, четкого разграничения их с мошенничеством, в связи с чем авторами предложено внести изменения в главу 21 УК РФ путем закрепления ст. 159.7 УК РФ в следующей редакции: «мошенничество в сфере налогообложения, то есть хищение денежных средств из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований при возмещении налога, сбора, страховых взносов, путем включения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным».

#### Список литературы:

1. Российская Федерация. Конституция (1993). Конституция Российской Федерации: офиц. текст. – М.: Проспект, 2022. – 62 с. – Текст: непосредственный.
2. О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов: Федеральный закон № 51-ФЗ от 04.03.2022: [принят Государственной Думой 26.11.2020; одобрен Советом Федерации 02.12.2020]. – Электронные текстовый данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_370144/6e24082b0e98e57a0d005f9c20016b1393e16380/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_370144/6e24082b0e98e57a0d005f9c20016b1393e16380/) (дата обращения: 11.06.2022).

3. В СКР оценили ущерб от налоговых преступлений в 58 млрд рублей в год [Текст] // Ведомости: [сайт]. – Москва: 2022. – URL: <https://www.vedomosti.ru/society/news/2022/01/17/905010-uscherb-nalogovih-prestuplenii> (дата обращения: 23.05.2022). – Режим доступа: общий. – Текст: электронный.
4. Портал правовой статистики Генеральной прокуратуры Российской Федерации: сайт. – Москва, 2022. – URL: [http://crimestat.ru/regions\\_chart\\_total](http://crimestat.ru/regions_chart_total) (дата обращения: 24.05.2022). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей. – Текст: электронный.
5. Судебная статистика РФ: уголовное судопроизводство: данные о назначенном наказании по статьям УК: сайт. – Москва, 2022. – URL: <http://stat.api-пресс.пф/stats/ug/t/14/s/17> (дата обращения: 28.05.2022). – Режим доступа: для авторизованных пользователей. – Текст: электронный.
6. «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 г. Москва "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления". – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_338712/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712/) (дата обращения: 26.05.2022).
7. О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации: Федеральный закон № 51-ФЗ от 04.03.2022: [принят Государственной Думой 04.03.2022; одобрен Советом Федерации 04.03.2022]. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_411111/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_411111/) (дата обращения: 25.05.2022).
8. <Письмо> ФНС России "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России) [утв. 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@]. – Электронный ресурс. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220597/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/).
9. «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного суда РФ от 04.03.2021 N 5-П г. Москва "По делу о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.В. Калугарова". – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_378650/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_378650/) (дата обращения: 21.05.2022).
10. «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного суда РФ от 22.07.2020 N 38-П г. Москва "По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.А. Литвинова". – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358137/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358137/) (дата обращения: 20.05.2022).
11. «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30.11.2017 N 48 г. Москва "О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате". – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_283918/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283918/) (дата обращения: 03.06.2022).
12. Апелляционное постановление Краснодарского краевого суда от 25.04.2018 года по делу № 22-2431/18. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [kraevoi-krd.sudrf.ru](http://kraevoi-krd.sudrf.ru) (дата обращения: 02.06.2022).
13. Апелляционное определение Ростовского областного суда от 07.02.2018 года по делу № 22-763/18. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [oblsud--ros.sudrf.ru](http://oblsud--ros.sudrf.ru) (дата обращения: 26.05.2022).
14. Апелляционное определение Верховного суда Республики Коми от 27.09.2017 года по делу № 22-2217/17. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [vs--komi.sudrf.ru](http://vs--komi.sudrf.ru) (дата обращения: 19.05.2022).
15. Трохов, С.В. Незаконное возмещение налога на добавленную стоимость: вопросы уголовно-правовой квалификации / С.В.Трохов // Судья. – Москва, 2020. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/law/podborki/ugolovnaya\\_otvetstvennost\\_za\\_nezakonnoe\\_vozmeschenie\\_nds/](http://www.consultant.ru/law/podborki/ugolovnaya_otvetstvennost_za_nezakonnoe_vozmeschenie_nds/) (дата обращения: 06.06.2022).
16. Васильева, М.В. Мероприятия по пресечению налоговых преступлений и уклонений от уплаты налогов физическими лицами / М.В. Васильева М.В., Л.В. Перекрестова, Г.Я. Чухнина. – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/meropriyatiya-po-presecheniyu-nalogovyh-prestupleniy-i-ukloneniy-ot-uplaty-nalogov-fizicheskimi-litsami-1> (дата обращения: 27.05.2022).

17. Белов, Е.В., Харламова, А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации. Научно-практическое пособие / Е.В. Белов, А.А. Харламова: под ред. Н.Г.Каднива. - Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [https://www.studmed.ru/belov-e-v-harlamova-a-analogovye-prestupleniya-ugolovnaya-otvetstvennost-problemy-kvalifikacii\\_4254b556a87.html](https://www.studmed.ru/belov-e-v-harlamova-a-analogovye-prestupleniya-ugolovnaya-otvetstvennost-problemy-kvalifikacii_4254b556a87.html) (дата обращения: 22.05.2022).
18. «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного суда РФ от 09.07.2019 N 27-П г. Москва "По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова". – Электронные текстовые данные. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_328817/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328817/) (дата обращения: 05.06.2022).
19. Приговор Свердловского районного суда г. Костромы по делу № 1-137/2019 от 12 сентября 2019 г. – Текст: электронный. – Режим доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/v7y3WrgX6m1/> (дата обращения: 01.06.2022).

**Skvortsova O.V., Zitulayeva D.A. Criminal responsibility for tax offenses: problems of differentiation and legislative novelties** // Scientific notes of V. I. Vernadsky crimean federal university. Juridical science. – 2022. – Т. 8 (74). № 4. – P. 299-315.

The article is devoted to the analysis of the current practice of applying articles 159, 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation, with consideration of legislative novelties that have affected both substantive and procedural aspects of the activities of bodies for evaluating committed acts in the financial and budgetary sphere of the state. The paper presents statistical data on the number of crimes disclosed and undisclosed by the bodies of preliminary investigation both on the territory of the Russian Federation as a whole and on the territory of the Republic of Crimea, the judicial practice of applying Articles 159, 198, 199 and the problems of their differentiation are analyzed, ways of overcoming the imperfections of the criminal legislation in prevention of tax crimes and tax fraud.

**Keywords:** tax crime, tax fraud, budget, arrears, taxpayer.

#### Spisok literatury:

1. Rossiyskaya Federatsiya. Konstitutsiya (1993). Konstitutsiya Rossiyskoy Federatsii: ofits. tekst. – М.: Prospekt. 2022. – 62 s. – Текст: neposredstvennyy.
2. О federal'nom byudzhete na 2021 god i na planovyy period 2022 i 2023 godov: Federal'nyj zakon № 51-FZ ot 04.03.2022: [prinyat Gosudarstvennoj Dumoj 26.11.2020; odobren Sovetom Federacii 02.12.2020]. – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_370144/6e24082b0e98e57a0d005f9c20016b1393e16380/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_370144/6e24082b0e98e57a0d005f9c20016b1393e16380/) (data obrashcheniya: 11.06.2022).
3. V SKR otsenili ushcherb ot nalogovykh prestupleniy v 58 mlrd rubley v god [Tekst] // Vedomosti: [sayt]. – Moskva: 2022. – URL: <https://www.vedomosti.ru/society/news/2022/01/17/905010-uscherb-nalogovih-prestupleniy> (data obrashcheniya: 23.05.2022). – Rezhim dostupa: obshchiy. – Tekst: elektronnyy.
4. Portal pravovoy statistiki Generalnoy prokuratury Rossiyskoy Federatsii: sayt. – Moskva. 2022. – URL: [http://crimestat.ru/regions\\_chart\\_total](http://crimestat.ru/regions_chart_total) (data obrashcheniya: 24.05.2022). – Rezhim dostupa: dlya zaregistr. polzovateley. – Tekst: elektronnyy.
5. Sudebnaya statistika RF: ugolovnoye sudoproizvodstvo: dannyye o naznachennom nakazanii po stadiam UK: sayt. – Moskva. 2022. – URL: <http://stat.api-press.rf/stats/ug/t/14/s/17> (data obrashcheniya: 28.05.2022). – Rezhim dostupa: dlya avtoriz. polzovateley. – Tekst: elektronnyy.
6. «KonsultantPlyus» [Elektronnyy resurs]: Postanovleniye Plenuma Verkhovnogo Suda RF ot 26.11.2019 N 48 g. Moskva "O praktike primeneniya sudami zakonodatelstva ob otvetstvennosti za nalogovyye prestupleniya". – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_338712/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712/) (data obrashcheniya: 26.05.2022).
7. О vnesenii izmeneniy v statii 140 i 144 Ugolovno-protsessual'nogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii: Federal'nyj zakon № 51-FZ ot 04.03.2022: [prinyat Gosudarstvennoj Dumoy 04.03.2022; odobren Sovetom Federatsii 04.03.2022]. – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_411111/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_411111/) (data obrashcheniya: 25.05.2022).
8. FNS Rossii "O napravlenii metodicheskikh rekomendatsiy po ustanovleniyu v khode nalogovykh i protsessualnykh proverok obstoyatelstv. svidetelstvuyushchikh ob umysle v deystviyakh dolzhnostnykh lits nalogooplatelshchika. napravlennom na neuplatu nalogov (sborov)" (vmeste s "Metodicheskimi rekomendatsiyami "Ob issledovanii i dokazyvanii faktov umyshlennoy neuplaty ili nepolnoy uplaty summ naloga (sborov)". utv.



SK Rossii. FNS Rossii) [utv. 13.07.2017 N ED-4-2/13650@]. – Elektronnyy resurs. – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220597/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/)

9. «KonsultantPlyus» [Elektronnyy resurs]: Postanovleniye Konstitutsionnogo suda RF ot 04.03.2021 N 5-P g. Moskva "Po delu o provere konstitutsionnosti chasti pervoy stati 159 Ugolovnoy kodeksa Rossiyskoy Federatsii v svyazi s zhaloboy grazhdanina V.V. Kalugarovaya". – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_378650/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_378650/) (data obrashcheniya: 21.05.2022).

10. «KonsultantPlyus» [Elektronnyy resurs]: Postanovleniye Konstitutsionnogo suda RF ot 22.07.2020 N 38-P g. Moskva "Po delu o provere konstitutsionnosti chasti tretyey stati 159 Ugolovnoy kodeksa Rossiyskoy Federatsii v svyazi s zhaloboy grazhdanina M.A. Litvinova". – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358137/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358137/) (data obrashcheniya: 20.05.2022).

11. «KonsultantPlyus» [Elektronnyy resurs]: Postanovleniye Plenuma Verkhovnogo Suda RF ot 30.11.2017 N 48 g. Moskva "O sudebnoy praktike po delam o moshennichestve, prisvoenii i rastrate". – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_283918/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283918/) (data obrashcheniya: 03.06.2022).

12. Apellyatsionnoye postanovleniye Krasnodarskogo krayevogo suda ot 25.04.2018 goda po delu № 22-2431/18. - Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [kraevoi-krd.sudrf.ru](http://kraevoi-krd.sudrf.ru) (data obrashcheniya: 02.06.2022).

13. Apellyatsionnoye opredeleniye Rostovskogo oblastnogo suda ot 07.02.2018 goda po delu № 22-763/18. - Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [oblsud--ros.sudrf.ru](http://oblsud--ros.sudrf.ru) (data obrashcheniya: 26.05.2022).

14. Apellyatsionnoye opredeleniye Verkhovnogo suda Respubliki Komi ot 27.09.2017 goda po delu № 22-2217/17. - Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [vs--komi.sudrf.ru](http://vs--komi.sudrf.ru) (data obrashcheniya: 19.05.2022)

15. Trokhov, S.V. Nezakonnoye vozmeshcheniye naloga na dobavlenuyu stoimost: voprosy ugolovno-pravovoy kvalifikatsii / S.V.Trokhov // Sudia. – Moskva. 2020. - Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa:

[http://www.consultant.ru/law/podborki/ugolovnaya\\_otvetstvennost\\_za\\_nezakonnoe\\_vozmeschenie\\_nds/](http://www.consultant.ru/law/podborki/ugolovnaya_otvetstvennost_za_nezakonnoe_vozmeschenie_nds/) (data obrashcheniya: 06.06.2022).

16. Vasilyeva, M.V. Meropriyatiya po presecheniyu nalogovykh prestupleniy i ukloneniya ot uplaty nalogov fizicheskimi litsami / M.V. Vasilyeva M.V., L.V. Perekrestova, G.Ya. Chukhnina. - Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: <https://cyberleninka.ru/article/n/meropriyatiya-po-presecheniyu-nalogovykh-prestupleniy-i-ukloneniy-ot-uplaty-nalogov-fizicheskimi-litsami-1> (data obrashcheniya: 27.05.2022).

17. Belov, E.V., Kharlamova, A.A. Nalogovyye prestupleniya: ugolovnaya otvetstvennost. problemy kvalifikatsii. Nauchno-prakticheskoye posobiye / E.V. Belov, A.A. Kharlamova: pod red. N.G.Kadniva. - Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [https://www.studmed.ru/belov-e-v-harlamova-a-a-nalogovyye-prestupleniya-ugolovnaya-otvetstvennost-problemy-kvalifikatsii\\_4254b556a87.html](https://www.studmed.ru/belov-e-v-harlamova-a-a-nalogovyye-prestupleniya-ugolovnaya-otvetstvennost-problemy-kvalifikatsii_4254b556a87.html) (data obrashcheniya: 22.05.2022).

18. «KonsultantPlyus» [Elektronnyy resurs]: Postanovleniye Konstitutsionnogo suda RF ot 09.07.2019 N 27-P g. Moskva "Po delu o provere konstitutsionnosti polozheniy stati 199 Ugolovnoy kodeksa Rossiyskoy Federatsii v svyazi s zhaloboy grazhdanina D.N. Alganova". – Elektronnyye tekstovyye dannyye. – Rezhim dostupa: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_328817/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328817/) (data obrashcheniya: 05.06.2022).

19. Prigovor Sverdlovskogo rayonnogo suda g. Kostromy po delu № 1-137/2019 ot 12 sentyabrya 2019 g. – Tekst: elektronnyy. – Rezhim dostupa: <https://sudact.ru/regular/doc/v7y3WrgX6m1/> (data obrashcheniya: 01.06.2022).