**Открытое заседание Научно-экспертного совета   
Палаты налоговых консультантов по теме   
«Вопросы привлечения к ответственности за налоговые преступления»**

Уважаемые коллеги,

приглашаем вас к профессиональному разговору, одинаково важному с точки зрения интересов государства, частных лиц и общества в целом.

Экономические условия в нашей стране по-прежнему нестабильны и труднопредсказуемы даже в краткосрочной перспективе.

Налоговое законодательство остается неясным и противоречивым, полным пробелов и коллизий, чрезвычайно изменчивым. Профицитный ранее бюджет стал устойчиво дефицитным.

Неуплата налогов, нарушение налогового законодательства, налоговое злоупотребление, налоговое правонарушение, уклонение от налогов… В чем отличия между ними, не может уверенно сказать сегодня ни один специалист.

Нет сомнений, что сокрытие выручки, зарплаты «в конвертах», отражение в учете несуществующих затрат, создание и использование подставных компаний, покупка «бумажного НДС» – преступны. Как нет сомнений и в том, что законное использование налоговых льгот не должно влечь для налогоплательщиков никаких последствий, кроме благоприятных.

В то же время, остается большая серая зона, с которой приходится сталкиваться предпринимателям: как уклонение от налогов нередко рассматривается неуплата в связи с неправильной трактовкой законодательства и правил бухгалтерского учета, неправильной квалификацией налогоплательщиком хозяйственных операций, отсутствием деловой цели реально исполненных сделок, недостаточной самостоятельностью юридических лиц и предпринимателей, входящих в группу, неосмотрительностью при выборе контрагентов и т.п.

Эта зона правовой неопределенности генерирует неоправданную угрозу уголовного преследования и в совокупности с другими факторами формирует настолько токсичную среду, что в ней с трудом пробиваются к свету ростки предпринимательской инициативы, вложений в производство и новых направлений бизнеса. Инвестиции под угрозой ответственности, принуждение к инвестициям не просто неэффективны, а по определению невозможны.

Всякий посягнувший на общественную безопасность, несмотря на уголовный запрет, должен понести ответственность. Но что есть преступление и кого мы называем преступниками, когда речь идет о налогах?

Казалось бы, ответ очевиден, ведь основанием уголовной ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом, и налоговые составы в Кодексе давно предусмотрены.

С другой стороны, из понятия преступления следует, что не является таковым деяние, хотя формально и содержащее признаки, предусмотренные Особенной частью Уголовного кодекса, но не представляющее общественной опасности.

Конституционный Суд РФ постоянно подчеркивает, что уголовное преследование – крайнее средство защиты публичных интересов; оно должно задействоваться только тогда, когда неэффективны административные меры. Важно четко разграничить сферы контрольно-надзорной и правоохранительной деятельности, исключить вторжение правоохранительных органов в область государственного контроля и работу организаций. Это позволит избежать избыточной, а порой искусственной криминализации различных форм экономической активности, а также дублирования в работе госорганов.

Чтобы в условиях внешнего давления сохранить в России мощную экономику, нам следует двигаться от конфронтации госорганов и бизнеса к доверию. Первое условие доверия со стороны предпринимателей, sine qua non – это их личная безопасность и безопасность бизнеса.

Необходимо провести практическое размежевание преступных и непреступных деяний в налоговой сфере. Для этого ревизовать конкретные налоговые составы по критериям общественной опасности и объекта преступления. На этой основе провести демаркационные линии, отделяющие пусть и неправомерные ситуации от действительно криминальных. Проведение водораздела позволит расширить экономические свободы без снижения уровня правовой защиты общественных отношений.

Результаты научно-практической ревизии должны найти отражение в проекте обоснованных разъяснений, которые могут быть рассмотрены правоохранительными органами как методический материал в помощь практикующим работникам. В свою очередь предприниматели, ознакомившись с такими разъяснениями, будут лучше понимать, где проходят границы, которые нельзя преступить.

Направляем для обсуждения и доработки проект разъяснений, подготовленный группой разработчиков из числа ученых и практиков.

**Проект**

**Разъяснения по вопросам квалификации деяний   
в качестве преступных в налоговой сфере**

Россия проходит очередной этап испытаний. Наряду с оперативными правительственными мерами именно уникальная адаптивность частного бизнеса позволила избежать в 2022 г. заметного ухудшения экономической ситуации на фоне антироссийских санкций. Это означает, что в неблагоприятных внешних условиях обеспечить людям привычный уровень жизни можно только на основе желания предпринимать, рисковать, инвестировать, открывая новые направления и стремясь к очередным технологическим рубежам. Сохранить предпринимательскую инициативу невозможно без защиты прав и законных интересов предпринимателей не на словах, а на деле.

Расширить экономические свободы без снижения уровня правовой защиты общественных отношений можно путем исключения избыточной и порой искусственной криминализации нарушений, допускаемых налогоплательщиками, а также дублирования работы контролирующих и правоохранительных органов.

В то же время безопасность бизнеса и его руководителей не может противопоставляться публичным интересам или рассматриваться в ущерб растущим потребностям в финансировании государственных задач.

Наиболее оптимальное для общества решение заключается в максимально точном формально-правовом определении того, что является общественно опасным и потому должно повлечь уголовную ответственность. Соответственно, все остальные деяния, пусть и нарушающие законодательство, уголовного преследования влечь не должны. Для этого необходимо внедрить в правоприменительную практику критерии и подходы, призванные разграничить преступные и непреступные деяния.

**1. Признаком, образующим состав уклонения от уплаты налогов, выступает совершение обмана, то есть введение налогового органа в заблуждение**

1.1. Статьи 198 и 199 УК РФ, как следует из их буквального толкования, предусматривают ответственность не за неуплату налогов, а за уклонение от уплаты налогов, причем строго определенными способами – путем непредставления налоговой декларации (а также иных документов, представление которых обязательно) или путем включения в поданную декларацию (такие иные документы) заведомо ложных сведений. Указанные способы отражают совершение лицом обмана – введение им налогового органа в заблуждение в форме сообщения заведомо ложных сведений об обстоятельствах либо умолчания об обстоятельствах, которые лицо в силу закона обязано сообщить налоговому органу. Общественная опасность обманных деяний заключается в создании ими существенных или непреодолимых препятствий налоговым органам в выявлении действительной налоговой обязанности лица и в создании условий её неверного отражения в учёте налоговых органов[[1]](#footnote-1) для целей применения ими мер обеспечения её исполнения и мер взыскания соответствующей задолженности.

1.2. Если налоговому органу представлены в налоговой декларации достоверные и достаточные сведения о наличии и величине налоговой обязанности лица, то налоговый орган вправе применить один из установленных способов обеспечения исполнения такой обязанности, а также взыскать налоговую задолженность, в том числе по итогам проводимых камеральных и выездных проверок. В такой ситуации, в частности, когда налогоплательщик отразил должные сведения в декларации, однако не уплатил налог или не принимает меры к погашению налоговой задолженности, состав уклонения от уплаты налога отсутствует.[[2]](#footnote-2)

1.3. Нарушения налогового законодательства недостаточно для привлечения лица к уголовной ответственности.

1.4. С учетом постановлений Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 № 38-П и от 04.03.2021 № 5-П состав уклонения от уплаты налога также отсутствует, если представленные в налоговый орган документы не содержат подделки или подлога со стороны налогоплательщика и при обычной внимательности и осмотрительности налогового органа достаточны для выявления нарушения налогового законодательства, однако нарушение не было выявлено налоговым органом.

1.5. Уклонение от уплаты налогов возможно лишь с прямым умыслом.[[3]](#footnote-3) С учётом ч. 2 ст. 28 УК РФ это означает, что лицо, осознавая нарушение им налоговой обязанности, желает не только избежать уплаты налога, но и, учитывая совершение данного деяния путём обмана, избежать выявления и взыскания недоимки налоговым органом.

1.6. Включение в декларацию заведомо ложных сведений может выражаться:  
- в неотражении сведений об обстоятельствах, которые заведомо для лица наступили и влекут возникновение налоговой обязанности (таких как реализация лицом товаров, работ или услуг; получение имущества; выплата вознаграждений работникам наличными деньгами без оформления кассовых документов);

- в отражении сведений об обстоятельствах, которые заведомо для лица не наступали (таких как закупка товаров, работ или услуг, которая при реальном её совершении предоставляла бы налогоплательщику право на признание расходов или налоговых вычетов, однако в действительности не имела места).

1.7. Указанные заведомо ложные сведения могут формироваться, в частности, с использованием документов, содержащих сведения о вымышленных хозяйственных операциях, и (или) с использованием подставных лиц.

1.8. Включение в декларацию ложных сведений, которое не привело и не могло привести к уменьшению подлежащего уплате налога (например, об адресе юридического лица), не образует состава уклонения от уплаты налога, в том числе при наличии у налогоплательщика в силу иных обстоятельств недоимки по одному или нескольким налогам, поскольку отсутствует причинно-следственная связь такого деяния и предусмотренных уголовным законом общественно опасных последствий.

**2. Ошибка (заблуждение) лица в понимании требований законодательства или в уяснении экономического содержания операций не является обманом и не образует уклонения от уплаты налога**

2.1. Статья 57 Конституции РФ закрепляет обязанность каждого платить только законно установленные налоги и сборы. С учетом того, что налоги могут быть установлены только законом, в п. 6 ст. 3 НК РФ закреплено специальное правило о том, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (принцип нормативной определенности налогового законодательства). Однако закрепление этого принципа не означает, что требования налогового законодательства всегда отвечают ему. В частности, п. 7 ст. 3 НК РФ устанавливает правила толкования неустранимых сомнений, неясностей или противоречий налогового законодательства и отражает, что помимо них в законодательстве могут иметься пробелы, неясности или коллизии, устранимые посредством толкования. В отношении актов законодательства о налогах и сборах издаются акты официального толкования – письменные разъяснения Минфина России и иных федеральных органов исполнительной власти (постановления Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П, от 28.11.2017 N 34-П). Источником толкования указанных нормативных положений выступают также постановления Пленума и Президиума Верховного Суда РФ, иная судебная практика.

2.2. Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги не могут быть произвольными и должны иметь экономическое основание. Налоговые последствия сделок влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции[[4]](#footnote-4). Налоговые последствия определяются на основании оценки экономического содержания фактов хозяйственной жизни. Такая оценка в отдельных ситуациях требует суждения экономического субъекта и может оказаться как верной, то есть соответствующей подлинному смыслу операции, так и ошибочной. Однако методологическая ошибка в оценке не может считаться обманным деянием.

2.3. Многообразие форм и способов предпринимательской деятельности, ее динамичность создают объективные сложности в квалификации налогоплательщиками хозяйственных операций при исчислении налогов.

2.4. В Письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ разъяснено, что методологическая или правовая ошибка, выражающаяся в неправильном понимании норм права, повлекшая неверную квалификацию операций и оценку налоговых последствий их совершения, не подлежит оценке в соответствии с п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

2.5. Неправильное понимание лицом нормативных положений, приведшее к недоплате налога, а равно ошибочная оценка экономического содержания фактов хозяйственной жизни не свидетельствуют об обмане лицом налогового органа и влекут лишь отрицательные последствия, установленные налоговым законодательством.

2.6. В связи с вышеизложенным, а также с учетом положений статей 25 и 26 УК РФ представление недостоверной декларации и последующая неуплата налогов вследствие неправильного понимания налогоплательщиком положений налогового законодательства или иных нормативных актов, а также вследствие ошибочной, вызванной заблуждением лица квалификации экономического содержания налогозначимых обстоятельств не означают уклонения от уплаты налогов и не образует состава преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ.

**3. При использовании подставного лица от уплаты налога уклоняется лицо, контролирующее подставное лицо**

3.1. С учетом положений п. 4 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ и сложившейся правоприменительной практики в сфере налогообложения и банкротства подставные компании – это юридические лица, фактически не имеющие субъектности в силу отсутствия у них ресурсов (активов), функций, рисков и собственного интереса, не исполняющие свои налоговые обязанности и используемые номинально лишь в качестве средства (инструмента) с целью прикрытия уклонения от уплаты налогов другими, контролирующими их, лицами.

3.2. В п. 11 Методических рекомендаций об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты налога[[5]](#footnote-5) указано, что о прямом умысле свидетельствуют доказанные факты подконтрольности лицу подставной компании.

3.3. Как указано в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», подставные компании (фирмы-однодневки, технические компании) используются для уклонения от уплаты налогов как продавцами, так и покупателями. Данный вывод подтверждается устойчивой практикой Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ[[6]](#footnote-6).

3.4. В ст. 57 Конституции РФ закреплен принцип всеобщности налогообложения. Этот принцип означает, что каждый обязан нести свою долю налогового бремени исходя из полученных им экономических выгод[[7]](#footnote-7). С учетом этого принципа и Приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ необходимо выявлять контролирующих лиц подставных организаций – лиц, фактически принимающих решения и совершающих действия по управлению такими организациями.

3.5. Пока не доказано иное, считается, что контролирующее лицо также распоряжается доходами таких организаций, в том числе в размере неуплаченных налогов, то есть является налоговым выгодоприобретателем (презумпция контролирующего лица как выгодоприобретателя), а подставная организация действует по воле и в интересах контролирующих лиц.

3.6. Поскольку уклонение от уплаты налогов с использованием подставных компаний возможно как со стороны реального продавца, так и со стороны реального покупателя, необходимо в первую очередь выявлять, кто является контролирующим лицом подставной компании – реальный продавец, реальный покупатель, иное лицо.

3.7. По смыслу п. 1 ст. 105.3 НК РФ рыночными признаются цены, применяемые в сделках, сторонами которых выступают лица, не являющиеся взаимозависимыми по отношению к реальному продавцу или реальному покупателю. Продажа по нерыночной цене может свидетельствовать об отношениях взаимозависимости (подконтрольности) сторон сделки.

3.8. Соответственно, продажа подставным компаниям по цене, значительно заниженной по сравнению с рыночной, может выступать одним из косвенных признаков контроля реального продавца за подставными компаниями. Покупка у подставных компаний по цене, значительно завышенной по сравнению с рыночной, может выступать одним из косвенных признаков контроля реального покупателя за подставными компаниями.

3.9. С учетом п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53) об использовании подставных компаний на стороне реального продавца свидетельствует продажа товаров преимущественно или исключительно подставной компании, об использовании подставной компании на стороне реального покупателя – продажа подставной компанией преимущественно или исключительно реальному покупателю.

3.10. Косвенные признаки не могут считаться достаточными доказательствами контроля, принимая во внимание, что в действительности подставные компании могут, несмотря на такие признаки, контролироваться иным лицом.

3.11. Пока не доказано иное, следует считать, что подставные компании на стороне реального покупателя используются для завышения размера вычетов и (или) расходов реального покупателя. Пока не доказано иное, следует считать, что подставные компании на стороне реального продавца используются для занижения облагаемой налогами выручки реального продавца.

3.12. Иное может иметь место, в частности, когда контролирующими лицами подставной компании являются работники реального покупателя или реального продавца, использующие подставную компанию для хищения имущества организации вопреки её интересам, а не с целью снижения налогового бремени реального продавца или реального покупателя.

**4. Контролирующие лица неосмотрительного реального покупателя не могут привлекаться к ответственности за уклонение от уплаты налогов**

4.1. Если подставная компания контролировалась реальным продавцом, от уплаты налогов уклоняются и уголовной ответственности подлежат контролирующие его лица.

4.2. Если при этом реальный покупатель знал или мог и должен был знать о том, что вступил в отношения с компанией, не исполняющей налоговые обязательства, к нему применяется имущественная ответственность за неуплату налогов, допущенную иными лицами, посредством лишения права на вычеты и (или) расходы[[8]](#footnote-8).

4.3. В такой ситуации лишение реального покупателя суммы вычетов и (или) расходов является для него восстановительной имущественной санкцией за отсутствие должной осмотрительности, способствовавшее неуплате налога иными лицами.

4.4. Если операции, в отношении которых реальный покупатель заявил расходы и вычеты, действительно имели место, то их отражение в декларации не может признаваться заведомо ложным.

4.5. В действиях неосмотрительного реального покупателя может содержаться неосторожность (не знал, но мог и должен был знать, что контрагент является подставной компанией, либо рассчитывал, что неуплата реальным продавцом налогов будет пресечена) или косвенный умысел (знал, что контрагент является подставной компанией, но допускал неуплату налогов реальным продавцом или относился к ней безразлично), при этом прямой умысел отсутствует.

4.6. С учетом вышеизложенного контролирующие лица реального покупателя, не проявившего должную осмотрительность в отношении продавца, оказавшегося подставной компанией, не могут привлекаться к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

**5. Несоответствие между отражением операций в целях налогообложения и их подлинным экономическим содержанием, а также опровержение деловой цели операций не означают уклонения от уплаты налогов**

5.1. С учетом п. 11 Постановления № 53 признание налоговым органом или судом необоснованности налоговой выгоды или нарушения требований ст. 54.1 НК РФ не означает наличия преступного деяния, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ.

5.2. Для установления несоответствия между отражением операций в целях налогообложения и их подлинным экономическим содержанием, а также для опровержения деловой цели операций налоговыми органами в ходе мероприятий налогового контроля применяется стандарт доказывания, основанный на балансе вероятностей и перевесе доказательств, т.е. устанавливается, что нарушение соответствующих требований скорее имело, чем не имело места. В то же время в целях привлечения к уголовной ответственности прямой умысел лица должен быть установлен на основе более строгого стандарта доказывания, вне разумных сомнений.

5.3. В силу бланкетного характера норм статей 198 и 199 УК РФ привлечение к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов невозможно в отсутствие нарушения налогового законодательства. Недостаточная самостоятельность юридических лиц и предпринимателей, входящих в группу взаимозависимых лиц, не является нарушением налогового законодательства. Такая недостаточная самостоятельность не влечет ответственности за уклонение от уплаты налогов.

5.4. Мнимая сделка, то есть сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна (п. 1 ст. 170 ГК РФ). Притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна, при этом к сделке, которую стороны действительно имели в виду (прикрываемой сделке), с учетом существа и содержания сделки применяются относящиеся к ней правила (п. 2 ст. 170 ГК РФ).

5.5. Аналогично налоговое законодательство предусматривает различные последствия в отношении искажений, то есть отраженных в учете и отчетности не имевших место операций, или операций, имевших место, но не отраженных в учете и отчетности (п. 1 ст. 54.1 НК РФ), и имевших место операций, отраженных в учете и отчетности, но содержащих признаки несоответствия правовой формы экономическому содержанию (о чем свидетельствует их цель) или дефекта стороны сделки (п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

5.6. Предусмотренный ст. 54.1 НК РФ порядок налогового контроля фактически сводится к конкретизации существующих полномочий налогового органа и ограничению его усмотрения при вмешательстве в осуществление налогоплательщиком прав на исчисление налога. Данное регулирование касается процедурных вопросов проведения налоговых проверок. Фактически оно не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов, а лишь конкретизирует механизм налогового контроля и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика (Определение КС РФ от 29.09.2020 № 2311-О). Следовательно, ст. 54.1 НК РФ не устанавливает норм, за нарушение которых возможна юридическая ответственность.

5.7. Одним из обстоятельств, которое принимается во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика, является цель реально исполненных сделок (совершенных операций). Деловая цель – это оценочное понятие: она определяется по усмотрению налоговых органов и судов в процессе их правоприменительной деятельности.

5.8. При наличии оснований полагать, что основной целью сделки (операции) является занижение размера налогового обязательства, налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля производят переоценку (изменяют квалификацию) операций, отраженных в учете.

5.9. Несоответствие правовой формы хозяйственных операций их экономическому содержанию затрудняет контроль налоговыми органами за соблюдением правильности исчисления и уплаты налогов, но не создает существенных или непреодолимых препятствий и потому не влечет общественной опасности, достаточной для признания деяний преступными.

5.10. Следовательно, если налоговыми органами в соответствии с НК РФ установлено, что основной целью сделки (операции) является занижение размера налогового обязательства, а равно что отражение операции в целях налогообложения не соответствует её подлинному экономическому содержанию, этого недостаточно для вывода о наличии уклонения от уплаты налога, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ.

**6. Размер ущерба при уклонении от уплаты налогов устанавливается на основании налогового законодательства**

6.1. Уголовный кодекс РФ, согласно его статьям 2 и 3, определяет преступность деяния и основания уголовной ответственности, однако не устанавливает порядок определения размера налогового обязательства налогоплательщика.

6.2. Из п. 1 Постановления № 48 следует, что уклонение от уплаты налогов имеет место только в случае неправомерных, то есть нарушающих нормы налогового законодательства, действий виновного лица, повлекших непоступление денежных средств в бюджетную систему РФ. При этом размер недоимки определяется в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах. В п. 29 Постановления № 48 разъяснено, что по делам о налоговых преступлениях судам следует проверять, какие именно нормы законодательства о налогах и сборах нарушены обвиняемым.

6.3. Таким образом, нормы налоговых составов Уголовного кодекса РФ являются бланкетными, а наличие недоимки может быть установлено только на основе доказанного нарушения налогового законодательства. При этом размер ущерба следует устанавливать на основе применимых положений Налогового кодекса РФ, исходя из действительного размера обязательств по уплате налогов и учитывая в совокупности все факторы, как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных налогов (п. 14 Постановления № 48).

**7. Получение лицом имущественной выгоды в результате зачёта, возврата или возмещения налога на основании заведомо ложных сведений образует уклонение от уплаты налога, а не хищение имущества**

7.1. Излишний зачет налога в счет уплаты другого налога приводит к непоступлению денежных средств в бюджетную систему РФ в виде другого налога, а не к присвоению чужого имущества (бюджетных средств). Поэтому в случае представления декларации с заведомо ложными сведениями, повлекшего излишний зачет налога, деяние не может квалифицироваться по статье 159 УК РФ, а подлежит квалификации по статьям 198 и 199 УК РФ.

7.2. Излишний возврат налога (путем перечисления соответствующей денежной суммы на счет налогоплательщика) приводит к обязанности налогоплательщика вернуть излишне перечисленную ему сумму налога в бюджет, то есть к возникновению недоимки по данному налогу, этот налог считается неуплаченным в соответствующей сумме. Поскольку в результате представления декларации с заведомо ложными сведениями возникает неуплата налога, а не хищение чужого имущества, такое деяние не может квалифицироваться по статье 159 УК РФ, а подлежит квалификации по статьям 198 или 199 УК РФ.

7.3. В силу бланкетного характера норм статей 198 и 199 УК РФ в случае возмещения налога по правилам статей 176, 1761, 203, 2031 НК РФ следует учитывать, что согласно п. 8 ст. 101 НК РФ в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога). Поскольку в результате представления декларации с заведомо ложными сведениями возникает недоимка, деяние подлежит квалификации по статье 198 или 199 УК РФ, а не по статье 159 УК РФ.

**8. Уголовная ответственность при неисполнении обязанностей налогового агента возможна только в случае представления налоговым агентом заведомо ложных форм отчётности**

8.1. С учетом п. 2 ст. 123 НК РФ необходимо разграничивать ситуацию, когда налоговый агент не представляет расчет или включает в расчет заведомо ложные сведения, чем создает препятствия для налогового контроля и последующего взыскания недоимки, и ситуацию, когда надлежащим образом задекларированный налог, пусть даже и в личных интересах, не удерживается и (или) не перечисляется в бюджет. Во второй ситуации имеет место лишь неуплата налога, и критерий личной заинтересованности не усугубляет противоправное деяние до криминального.

8.2. Соответственно, если налоговый агент указал в расчете, представленном в налоговый орган, достоверную сумму налога, подлежащего перечислению в бюджет, то совершенное им деяние не является преступлением, ответственность за которое предусмотрена статьей 1991 УК РФ, поскольку в силу малозначительности не представляет общественной опасности.

**9. В качестве сокрытия имущества от взыскания недоимки следует квалифицировать намеренное уменьшение недоимщиком имущественной массы, а не использование им альтернативных форм расчёта с контрагентами**

9.1. Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, в статье 1992 УК РФ следует понимать фиктивное отчуждение имущества, отчуждение по многократно заниженной цене или приобретение по многократно завышенной цене, а также иное подобное деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам путем уменьшения имущественной массы должника или искажения ее фактического размера.

9.2. Организация расчетов путем оплаты дебиторами кредиторам налогоплательщика, использование векселей, наличных средств и т.п. при наличии требований об уплате налогов и инкассовых распоряжений налоговых органов не запрещены законом, то есть незаконными не являются. В силу ч. 2 ст. 8 Конституции РФ у государства нет приоритета перед другими кредиторами. Направление средств на текущие производственные нужды организаций хотя и создает определенные сложности в работе налоговых органов, но не влечет общественной опасности при условии их эквивалентности получаемым организацией материальным благам. В случае отсутствия средств на счете налогоплательщика налоговые органы не лишены возможности взыскания налоговой задолженности за счет иного имущества в порядке, предусмотренном ст. 47 НК РФ.

**10. Уклонение от уплаты таможенных платежей предполагает в качестве обязательного признака обман таможенных органов и не охватывает ошибки (заблуждения) лица при исчислении платежей**

10.1. Статья 194 УК РФ не указывает на способы уклонения от уплаты таможенных платежей, однако с учетом Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П и системного толкования во взаимосвязи со статьей 1992 УК РФ уклонение от таможенных платежей возможно либо путем непредставления декларации или представления декларации с заведомо ложными сведениями, либо путем сокрытия имущества от взыскания недоимки. Следовательно, вышеизложенные положения в отношении статей 198, 199 и 1992 УК РФ применимы к нормам статьи 194 УК РФ в соответствующей части.

10.2. Соответственно, сокрытие товара от таможенного контроля или занижение стоимости товаров при ввозе товаров с последующей их продажей через подконтрольные подставные компании по рыночной цене преследуются по статье 194 УК РФ.

10.3 Методологические и правовые ошибки при исчислении таможенных платежей, такие как невключение в таможенную стоимость дополнительных выплат, осуществляемых в пользу продавцов (например, лицензионных платежей за пользование товарными знаками, относящимися к ввозимым товарам), а также неправильная классификация товаров по кодам ТН ВЭД, повлекшие неуплату таможенных платежей, по смыслу статьи 194 УК РФ не являются уклонением от таможенных платежей.

1. В частности, с 1 января 2023 г. в сальдо единого налогового счёта. [↑](#footnote-ref-1)
2. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.05.2007 № 15162/06 разъяснено, что одна лишь неуплата налога не означает наличие состава правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ. [↑](#footnote-ref-2)
3. Пункт 8 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – Постановление № 48). [↑](#footnote-ref-3)
4. Пункт 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148. [↑](#footnote-ref-4)
5. Направлены Следственным комитетом Российской Федерации по системе следственных органов Письмом от 03.07.2017 № 242/3-32-2017 и Федеральной налоговой службой по системе налоговых органов Письмом от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@. [↑](#footnote-ref-5)
6. Определения СКЭС ВС РФ от 29.11.2016 по делу № А40-71125/2015 ООО «Центррегионуголь», от 06.12.2017 по делу № А40-120736/2015 ПАО «Сити», от 27.09.2018 по делу № А40-32793/2017 ЗАО «НПФ Технохим», от 15.12.2021 по делу № А40-131167/2020 ООО «Спецхимпром». [↑](#footnote-ref-6)
7. Постановления Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 № 6273/08, от 09.12.2008 № 9520/08, от 10.02.2009 № 8337/08, от 10.03.2009 № 9821/08, от 06.04.2010 № 17036/09. [↑](#footnote-ref-7)
8. Пункт 10 Постановления № 53, подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, Определение СКЭС ВС РФ от 14.05.2020 по делу № А42-7695/2017 АО «Специализированная производственно-техническая база «Звездочка». [↑](#footnote-ref-8)