

ОСОБЕННОСТИ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА ПРЕСТУПЛЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

© 2026 В. Р. Шаканова¹, А. О. Зубова²

^{1,2} Самарский университет государственного управления
«Международный институт рынка», г. Самара, Россия

В статье рассматриваются ключевые вопросы уголовной ответственности за преступления в сфере налогообложения: понятие и структура налоговых преступлений, особенности объективной и субъективной стороны составов, разграничение уголовно-наказуемых деяний и налоговых правонарушений, а также тенденции правоприменительной практики. Анализируется взаимодействие уголовного, налогового и процессуального регулирования, значение налоговой проверки и экспертных исследований, а также вопросы доказывания умысла и размера ущерба. Сформулированы предложения по совершенствованию законодательства и профилактике налоговой преступности.

Ключевые слова: налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов, умысел, налоговая проверка, финансовые документы, комплаенс, судебная практика.

Налогообложение является одной из основ функционирования государства, обеспечивая формирование бюджета и финансирование социальных обязательств. При этом налоговые отношения по своей природе конфликтогенны: интерес государства в своевременном и полном поступлении обязательных платежей сталкивается с интересом налогоплательщика минимизировать расходы. В результате возникает риск злоупотреблений и нарушения налоговой дисциплины, а наиболее опасные формы противоправного поведения приобретают характер преступлений.

Актуальность темы обусловлена постоянной трансформацией налогового законодательства, ростом сложности финансовых схем, а также необходимостью соблюдения баланса между фискальными интересами государства и гарантиями прав налогоплательщиков. Практика показывает, что квалификация налоговых преступлений сопряжена с трудностями доказывания умысла, установления размера неуплаченных сумм, разграничения административной, налоговой и уголовной ответственности, а также оценки роли специальных субъектов (руководителей, бухгалтеров, учредителей) [7].

Уголовная ответственность в сфере налогообложения выполняет двойственную функцию. С одной стороны, она выступает крайней мерой принуждения, применяемой при высокой степени общественной опасности деяния. С другой стороны, уго-

ловно-правовые запреты выполняют превентивную роль, стимулируя добросовестное налоговое поведение и развитие механизмов корпоративного комплаенса. Значение уголовно-правового инструментария усиливается в условиях цифровизации экономики, роста трансграничных финансовых потоков и распространения сложных корпоративных структур [11, 12].

В российской правовой системе содержание налоговых преступлений сосредоточено в главе 22 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) и включает уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций и физических лиц, неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов [1]. Одновременно регулирование ответственности невозможно рассматривать изолированно от положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [2] и норм уголовно-процессуального законодательства [3]. Налоговое законодательство определяет элементы налоговой обязанности, порядок исчисления и уплаты, а также процедуры контроля и взыскания. Для уголовно-правовой квалификации критически важны результаты налоговой проверки, решения налогового органа и вступившие в силу судебные акты по налоговым спорам, поскольку они задают исходные данные для определения размера неуплаты.

Существенную роль в единообразии применения норм играют разъяснения Пленума Верховного Суда РФ, прежде всего Постановление от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [5].

Цель настоящей статьи – системно проанализировать уголовную ответственность за преступления в сфере налогообложения, выявить проблемные вопросы квалификации и доказывания, а также предложить направления совершенствования правового регулирования.

В доктрине налоговые преступления определяются как общественно опасные деяния, посягающие на установленный порядок формирования бюджетных доходов и выражающиеся в умышленном нарушении налоговой обязанности либо в воспрепятствовании ее исполнению. Объектом таких преступлений является финансовая деятельность государства, а непосредственным объектом – отношения по исчислению и уплате конкретных налогов и сборов.

Систему налоговых преступлений в УК РФ формируют несколько групп:

- 1) уклонение от уплаты налогов и сборов (ст. 198, 199 УК РФ);
- 2) неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);
- 3) сокрытие денежных средств либо имущества (ст. 199.2 УК РФ) [1].

Дополнительно на практике используются смежные составы экономической направленности – мошенничество, легализация (отмывание) денежных средств, незаконное образование юридического лица и др. [1].

Практическая значимость системного подхода проявляется в том, что налоговые преступления нередко совершаются в совокупности с иными деяниями, связанными с фиктивным документооборотом, созданием «технических» организаций и выводом денежных средств.

Одной из центральных проблем является разграничение уголовной и налоговой ответственности. Налоговый кодекс РФ предусматривает меры ответственности в виде штрафов и пеней за неполную уплату налога, непредставление декларации, грубое нарушение правил учета и иные нарушения [2]. Уголовная ответственность на-

ступает при наличии признаков преступления, прежде всего крупного (особо крупного) размера неуплаченных сумм и прямого умысла [1].

Критерии разграничения включают [1]:

- пороговые значения сумм;
- способ совершения деяния – включение заведомо ложных сведений, непредставление документов, сокрытие объектов налогообложения;
- наличие прямого умысла.

Существенное значение имеют правовые позиции Верховного Суда РФ (далее – ВС РФ), ориентирующие суды на недопустимость подмены налогового спора уголовным преследованием при отсутствии доказательств умысла [5].

Рассмотрим подробно виды налоговых преступлений согласно уголовному законодательству.

1. Уклонение от уплаты налогов: составы ст. 198 и 199 УК РФ.

Уклонение от уплаты налогов и сборов является наиболее распространенным налоговым преступлением. Его объективная сторона выражается в неуплате налогов в установленный срок путем непредставления декларации или включения в нее заведомо ложных сведений, а также иных форм сокрытия объектов налогообложения [1].

Субъективная сторона уклонения характеризуется прямым умыслом. Доказывание умысла остается сложнейшим элементом, поскольку налоговые отношения включают значительный объем технических и оценочных аспектов. Для установления умысла учитываются переписка, внутренние документы, данные учета, результаты экспертиз, показания сотрудников и контрагентов, а также обстоятельства использования номинальных руководителей и фиктивных компаний [5].

Субъектом ст. 198 УК РФ является физическое лицо – налогоплательщик. По ст. 199 УК РФ субъектом выступает руководитель организации, главный бухгалтер либо иное лицо, фактически выполняющее управленческие функции и ответственное за исчисление и уплату налогов [1].

2. Неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

Налоговый агент удерживает налог у налогоплательщика и перечисляет его в бюд-

жет, например, налог на доходы физических лиц (НДФЛ) при выплате заработной платы [9]. Преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, заключается в неисполнении обязанностей налогового агента в крупном размере при наличии прямого умысла [1].

Особенность состава состоит в том, что налог удержан у третьего лица и не принадлежит агенту. Неперечисление удержанных сумм подрывает публичные финансовые интересы и доверие к институту налогового администрирования.

3. Соккрытие денежных средств или имущества (ст. 199.2 УК РФ).

Статья 199.2 УК РФ направлена на противодействие уклонению от взыскания недоимки, когда налоговый орган уже выявил задолженность и предпринимает меры принудительного взыскания [1]. Объективная сторона выражается в сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов.

К типичным способам сокрытия относятся перевод денежных средств аффилированным лицам, расчеты наличными при наличии инкассовых поручений, отчуждение имущества по заниженной стоимости и перевод активов на другую организацию. Разграничение сокрытия и хозяйственно оправданных действий требует доказывания направленности поведения на воспрепятствование взысканию и осведомленности лица о задолженности [6].

Расследование налоговых преступлений требует специальной финансово-экономической оценки. Размер неуплаченных сумм устанавливается по материалам налоговых проверок, расчетам налогового органа и заключениям экспертиз. Следователь и суд оценивают эти сведения по правилам уголовного процесса, не подменяя его налоговым спором [3].

УК РФ предусматривает специальные основания освобождения от уголовной ответственности при полном возмещении ущерба (уплате недоимки, пеней и штрафов), что отражает компенсационную направленность уголовной политики в налоговой сфере [1].

Постановление Пленума ВС РФ от 26.11.2019 г. № 48 систематизировало подходы к квалификации налоговых преступлений, определению субъекта, моменту окончания и доказательствам умысла, а также разъяснило применение освобождения от уголовной ответственности при возмещении ущерба в соответствии со ст. 76.1 УК РФ и примечаниями к ст. 198, 199 УК РФ [5].

В частности, подчеркнуто, что возмещение ущерба может быть произведено и иными лицами по просьбе виновного, а по делам ст. 199 и 199.1 – также организацией, в интересах которой совершено уклонение [5].

Важным является и подход Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ): в Постановлении от 09.07.2019 № 27–П указано, что умышленная неуплата нескольких видов обязательных платежей в пределах установленного размера не требует квалификации по совокупности преступлений, что влияет на корректность предъявляемого обвинения и пределы ответственности [4].

Судебная практика по налоговым преступлениям демонстрирует устойчивые модели доказывания.

Проанализируем типовые ситуации, встречающиеся в актах судов кассационной и надзорной инстанций.

1. «Технические» контрагенты и фиктивный налог на добавленную стоимость (НДС).

Суды оценивают реальность хозяйственных операций, фактическое движение товара, наличие деловой цели и должную осмотрительность. Для уголовного дела решающее значение имеют установление умысла на получение необоснованной налоговой выгоды и причинно-следственная связь между действиями руководителя и образованием недоимки.

2. Возмещение ущерба и прекращение дела.

При полном возмещении недоимки, пеней и штрафов возможно прекращение уголовного преследования по основаниям ст. 76.1 УК РФ и примечаниям к статьям 198-199 УК РФ при соблюдении условий «впервые» и «полностью». Пленум ВС РФ указывает на допустимость возмещения третьими лицами, что часто используется в практике для минимизации репутационных и процессуальных рисков [5].

3. Гражданский иск к руководителю.

В ряде случаев суды рассматривают вопрос о взыскании налогового ущерба с руководителя организации в рамках гражданского иска, что вызывает дискуссии о допустимости возложения гражданско-правовой ответственности за ущерб, причиненный организации, за счет личных средств руководителя. В доктрине и практике отмечается необходимость аккуратного учета позиций ВС РФ и КС РФ в целях недопущения «двойного» взыскания и нарушения принципов справедливости [4].

В ходе исследования было выявлено, что в правоприменительной практике возникают следующие проблемы.

1. Доказательство умысла и разграничение ошибки и преступления.

Одна из ключевых проблем – установление прямого умысла. В налоговой сфере возможны сложные правовые позиции, неоднозначные разъяснения и изменение практики по применению налоговых льгот и вычетов. Поэтому риск криминализации добросовестных ошибок сохраняется. Оптимальным считается подход, при котором уголовное преследование инициируется при наличии совокупности индикаторов: фиктивный документооборот, обналичивание, отсутствие реальных ресурсов у контрагента, подконтрольность цепочки поставщиков, сокрытие информации от налогового органа [8].

2. Взаимодействие Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) и следственных органов.

Эффективность расследования зависит от качества материалов налогового контроля. На практике возникают проблемы передачи доказательственной базы, неполноты аналитических справок, различия методик расчета. Это приводит к затягиванию расследований, повторным экспертизам и рискам признания доказательств недопустимыми [10].

В целях повышения эффективности правоприменения и снижения рисков необоснованной криминализации предлагаются следующие меры:

- унифицировать методики расчета размера неуплаты для уголовно-правовых целей и закрепить их в совместных разъяснениях ФНС и правоохранительных органов;

- повысить стандарт доказывания умысла: обязательная оценка экономической реальности операций, деловой цели и фактической подконтрольности контрагентов;

- развивать цифровой обмен данными между ФНС и следствием (электронные досье налоговой проверки, трассировка документов);

- стимулировать налоговый комплаенс: внедрение внутренних процедур проверки контрагентов, документирование управленческих решений, регулярные налоговые аудиты;

- расширить практику досудебного урегулирования и медиации в налоговых спорах с целью минимизировать уголовно-правовые риски на ранней стадии.

Уголовная ответственность за налоговые преступления выполняет превентивную и фискальную функции, однако ее применение требует баланса между защитой бюджета и недопущением необоснованного уголовного преследования при наличии сложных налоговых ситуаций. Разъяснения Пленума ВС РФ и правовые позиции КС РФ формируют ориентиры для единообразной практики. Перспективными направлениями являются повышение качества доказательственной базы, цифровизация межведомственного взаимодействия и развитие налогового комплаенса как инструмента профилактики.

Параллельно с уголовным преследованием возрастает риск предъявления гражданско-правовых требований о возмещении ущерба бюджету к руководителю, что усиливает нагрузку на бизнес и повышает конфликтность [8].

Важным с практической точки зрения представляется вопрос о соотношении налоговых составов с мошенничеством и легализацией доходов. На практике возникают споры о методике расчета недоимки для целей уголовной ответственности: включение страховых взносов, корректность определения периода (три финансовых года подряд), учет уточненных деклараций, зачетов и переплат.

КС РФ в Постановлении № 27-П указал, что при определении размера уклонения по ст. 199 УК РФ умышленная неуплата нескольких платежей за период не требует квалификации по совокупности преступле-

ний, а законодатель может устанавливать комплексный подход к оценке размера [4]. Это означает, что при доказывании размера важно следовать единой методике и исключать двойной учет сумм.

Отдельной проблемой является уголовное преследование в условиях спорной квалификации налоговых последствий (например, классификация операций как облагаемых НДС, применение ставки 0%, признание расходов, вопросы трансфертного ценообразования).

При наличии устойчивого налогового спора оценка умысла требует осторожности: если налогоплательщик действовал на основании разъяснений уполномоченных органов или сложившейся практики, криминализация спора о праве подрывает принцип правовой определенности. Пленум ВС РФ № 48 ориентирует суды на учет поведения лица до и после выявления недоимки, полноты раскрытия информации, наличия деловой цели и добросовестности [5].

Также существуют сложности в квалификации при споре о праве и «ошибке» в применении налогового законодательства. Проблема состоит в том, что граница между агрессивным налоговым планированием и преступным уклонением зачастую размыта. Следственные органы используют доказательства из «параллельных» источников (опросы, выемки, почерковедческие экспертизы, данные оперативно-розыскной деятельности), но защита указывает на риск подмены уголовного стандарта доказывания выводами налогового контроля. В судебной практике обращается внимание на необходимость проверки допустимости и относимости таких доказательств, а также на то, что не всякая формальная фиктивность контрагента означает осведомленность налогоплательщика и наличие умысла [5].

Одной из наиболее конфликтных зон остаются ситуации, когда налоговые органы доначисляют налоги по мотиву получения необоснованной налоговой выгоды и использования «технических» контрагентов. На практике уголовно-правовая оценка нередко строится на выводах акта налоговой проверки, однако для состава по ст. 198–199 УК РФ ключевым является установление прямого умысла на уклонение, а не только

факт формального нарушения налогового учета. В Постановлении Пленума ВС РФ № 48 подчеркивается необходимость доказывания умысла, в том числе через анализ реальности хозяйственных операций, осведомленности лица о фиктивности документооборота и целенаправленности действий по снижению налоговой базы [5].

Современная практика характеризуется повышенным вниманием к реальности хозяйственных операций, деловой цели сделок и добросовестности налогоплательщика, особенно при заявлении вычетов по НДС и учете расходов. Усиливается использование цифровых доказательств и экспертных исследований.

Среди проблем выделяются оценочность критерия «заведомости», риск криминализации спорных налоговых доначислений и сложности определения субъекта при использовании номинальных руководителей. Для минимизации рисков целесообразно развивать разъяснения высших судов [7].

Что касается профилактики налоговых преступлений, то она должна включать цифровизацию контроля и риск-ориентированный подход, обучение сотрудников. Наличие внутренних процедур проверки контрагентов и контроля первичных документов снижает вероятность умысла и повышает качество доказательственной базы. Также представляется целесообразным уточнить критерии крупного и особо крупного размера, унифицировать подход к моменту окончания преступления по различным составам, а также усилить процессуальные гарантии, исключающие возбуждение дел исключительно на основании спорных налоговых доначислений.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения является важным инструментом защиты публичных финансов. Ее эффективность определяется балансом между интересами государства и правами налогоплательщиков, качеством доказывания умысла и единообразием судебной практики. Дальнейшее совершенствование уголовно-правового и налогового регулирования должно быть направлено на повышение предсказуемости правоприменения и развитие превентивных механизмов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Уголовный кодекс Российской Федерации (УК РФ) [принят Федеральным законом от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ] // СПС КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) [Часть 1 принята Федеральным законом от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ, Часть 1 принята Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ] // СПС КонсультантПлюс.
3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ // СПС КонсультантПлюс.
4. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 09.07.2019 г. № 27-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 УК РФ» // СПС КонсультантПлюс.
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // СПС КонсультантПлюс.
6. Брызгалов А. В. Налоговые споры: теория и практика. М.: Статут, 2022. 479 с.
7. Зарбабян А. Освобождение от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов: комментарий к ст. 199 УК РФ // ГАРАНТ. 25.03.2021 г.
8. Шарипова А. Р. Процессуальные особенности уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях // Журнал российского права. 2024. № 4. С. 119–131.
9. Сасов К. В. Возмещение руководителем организации причиненного ею налогового ущерба: как защитить свои права // Пепеляев Групп. 23.01.2024 г. Электронный ресурс: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/vozmeshchenie-rukovoditelem-organizatsii>.
10. Скворцова О. В., Зитулаева Д. А. Неочевидные уголовно-правовые риски при уклонении от уплаты налогов // Ученые записки Крымского федерального университета имени В. И. Вернадского. Юридические науки. 2022. Т. 8 (74). № 4. С. 299–315.
11. Журова Л. И. Прогресс или иллюзия? Анализ достижения социальных целей устойчивого развития в России // Вестник Самарского муниципального института управления. 2025. № 4. С. 7–19.
12. Нестерова С. И., Капралова Е. А. Комплексный подход к анализу и прогнозированию финансовых показателей компании в условиях неопределенности // Вестник Международного института рынка. 2025. № 2. С. 48–55.

PECULIARITIES OF CRIMINAL LIABILITY FOR CRIMES IN THE SPHERE OF TAXATION

© 2026 Victoria R. Shakanova¹, Alevtina O. Zubova²

^{1,2} Samara University of Public Administration
“International Market Institute”, Samara, Russia

The article explores key issues of criminal liability for tax-related offenses, including the concept and structure of tax crimes, the elements of *actus reus* and *mens rea*, the delimitation between criminal conduct and administrative tax violations, and enforcement trends. The paper discusses the interaction of criminal, tax and procedural regulation, highlighting the role of tax audits and forensic expertise, as well as evidentiary challenges in proving intent and quantifying damage. The author proposes measures for improving legislation and preventing tax crime.

Keywords: tax crimes, tax evasion, intent, tax audit, evidence, financial records, compliance, case law.