

# **ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ**

Официальные разъяснения  
и профессиональный комментарий

*Под редакцией  
к.ю.н. С. Г. Пепеляева*

Москва  
ЮСТИЦИНФОРМ  
2021

УДК 347.9  
ББК 67.402.23  
О-80

**Авторский коллектив:**

С.Г. Пепеляев, В.М. Зарипов, Л.В. Кравчинский, М.Г. Кошкин

**О-80    Ответственность за налоговые преступления: официальные разъяснения и профессиональный комментарий / С.Г. Пепеляев, В.М. Зарипов [и др.]; под ред. к.ю.н. С.Г. Пепеляева. — М.: Юстицинформ, 2021. — 144 с.**

ISBN 978-5-7205-1781-6

В книге содержится подробный комментарий постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Для правильного, точного применения норм об ответственности за налоговые преступления недостаточно проштудировать текст соответствующих статей УК РФ — необходимы глубокие знания налогового законодательства, правил бухгалтерского учета и отчетности, практики их применения. Настоящий комментарий — результат совместной работы юристов, глубоко разбирающихся в уголовно-правовых, налоговых, бухгалтерских и криминалистических аспектах ответственности за уклонение от уплаты налогов и другие преступления в этой сфере.

Книга будет полезна руководителям, главным бухгалтерам, финансовым директорам и налоговым менеджерам компаний, владельцам бизнеса и индивидуальным предпринимателям, следователям, сотрудникам прокуратуры и судьям, преподавателям, аспирантам и студентам, налоговым консультантам, аудиторам и адвокатам.

**Ключевые слова:** уголовная ответственность, налоговое преступление, налоговое право, законодательство о налогах и сборах, бухгалтерский учет, уклонение от уплаты налогов, взыскание недоимки.

УДК 347.9  
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-7205-1781-6

© ООО «Пепеляев Групп», 2021  
© ООО «Юстицинформ», 2021

# **RESPONSIBILITY FOR TAX CRIMES**

Official explanations  
and professional commentary

*Edited by  
Dr. S. G. Pepeliaev*

Moscow  
YUSTITSINFORM  
2021

УДК 347.9  
ББК 67.402.23  
О-80

**Team of authors:**

Dr. S. G. Pepeliaev, V. M. Zaripov, L. V. Kravchinsky, M. G. Koshkin

О-80 **Responsibility for tax crimes: official explanations and professional commentary** / S.G. Pepeliaev, V.M. Zaripov [et al.]; ed. by Dr. S.G. Pepeliaev. — M.: Yustitsinform, 2021. — 144 p.

ISBN 978-5-7205-1781-6

The book contains a detailed commentary on the Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation No. 48 dated 26.11.2019 "On the practice of applying legislation on liability for tax crimes by courts".

To be able to apply the provisions on liability for tax crimes correctly and accurately, one should not only study the text of the relevant articles of the Russian Criminal Code, but also have profound knowledge of tax legislation and accounting rules as well as of how they apply in practice. This commentary is a result of the joint efforts of lawyers who have a profound understanding of criminal-law, tax, accounting and forensic aspects of liability for tax evasion and other crimes in this sphere.

The book will be useful for directors, chief accountants, financial directors and tax managers of companies as well as for business owners and individual entrepreneurs, investigators, employees of the prosecutor's office and judges, professors, postgraduates and students, tax advisers, auditors and attorneys.

**Keywords:** criminal liability, tax crime, tax law, legislation on taxes and levies, accounting, tax evasion, recovery of arrears.

УДК 347.9  
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-7205-1781-6

© "Pepeliaev Group", LLC, 2021  
© LLC "Yustitsinform", 2021

# ОГЛАВЛЕНИЕ

Вводный комментарий .....	7
Преамбула .....	9
Пункт 1. (Об общественной опасности уклонения, составе налогов и налогового законодательства) .....	12
Пункт 2. (О платежах, охватываемых составами налоговых преступлений) .....	28
Пункт 3. (Об учете действия актов налогового законодательства во времени) .....	29
Пункт 4. (О способах уклонения от уплаты налогов и моменте окончания преступления) .....	36
Пункт 5. (О понятии «иные документы») .....	42
Пункт 6. (О субъекте преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ) .....	45
Пункт 7. (О субъекте преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ) .....	50
Пункт 8. (О субъективной стороне налоговых преступлений) .....	60
Пункт 9. (О понятии «заведомо ложные сведения» и правовой квалификации подделки официальных документов) .....	68
Пункт 10. (О понятии «организация» как субъекте налогообложения) .....	79
Пункт 11. (О размере недоимки как признаке состава преступления) .....	80
Пункт 12. (Об исчислении крупного (особо крупного) размера недоимки) .....	84
Пункт 13. (О неустранимых сомнениях при исчислении размера недоимки) .....	86
Пункт 14. (Об установлении действительного размера налоговой обязанности) .....	87
Пункт 15. (Об особенностях исчисления доли неуплаченных налогов) .....	89

Пункт 16. (О совокупности преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ) .....	90
Пункт 17. (О добровольном отказе от преступления) .....	92
Пункт 18. (О понятии «налоговый агент») .....	95
Пункт 19. (Об особенностях состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ) .....	99
Пункт 20. (О совокупности преступлений, предусмотренных разными «налоговыми» статьями).....	104
Пункт 21. (О понятии «сокрытие имущества от взыскания недоимки») .....	105
Пункт 22. (Об исчислении сокрытых средств) .....	112
Пункт 23. (О пособничестве должностных лиц) .....	116
Пункт 24. (О понятии впервые совершенного преступления) .....	118
Пункт 25. (О возмещении ущерба казне как основании освобождения от уголовной ответственности) .....	122
Пункт 26. (О доказательствах, преюдиции и экспертизе) .....	126
Пункт 27. (О гражданском иске) .....	131
Пункт 28. (Об ограничении привлечения обвиняемого к гражданской ответственности).....	134
Пункт 29. (О требованиях к содержанию обвинительного заключения).....	137
Пункт 30. (О частных определениях) .....	140
Пункт 31. (Об утрате силы постановлением ВС РФ от 28.12.2006 № 64).....	142

## ВВОДНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

Комментируемый документ — третье постановление Пленума Верховного Суда РФ, полностью посвящённое налоговым преступлениям.

Первым было постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 04.07.1997 № 8. Оно было принято спустя всего полгода после введения в действие нового Уголовного кодекса РФ, который реформировал статьи о налоговых преступлениях УК РСФСР. И постановление скромно называлось «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов».

Второе постановление Пленума Верховного Суда РФ — от 28.12.2006 № 64 — было принято уже по итогам почти 10-летней практики применения нового Уголовного кодекса РФ и после реформы его статей о налоговых преступлениях 2003 года и называлось соответственно: «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Комментируемое постановление Пленума Верховного Суда РФ за № 48 принято 26.11.2019 и именуется «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Пленум признал, что уголовное и иное законодательство теснейшим образом переплетены, и исключил слово «*уголовного*» из названия постановления. Вспомним, что ещё в проекте постановления Пленума, который обсуждался в июне 2019 года, слово «*уголовного*» присутствовало.

Действительно, для правильного, точного применения норм об ответственности за налоговые преступления недостаточно проштудировать текст статей УК РФ. Необходимы глубокие знания законодательства о налогах и сборах, правил бухгалтерского учета и отчетности. Только через их положения раскрывается содержание уголовно-правовых норм.

Справедливо отметил судья КС РФ Г.А. Гаджиев: «Нормы одной системы правового регулирования (в нашем случае системы уголовно-правовых норм) не должны парализовывать действие норм другой

системы правового регулирования (норм налогового и гражданского права). Таким образом, пределы криминализации того или иного деяния можно обнаружить в “параллельных” с уголовным правом системах правового регулирования»<sup>1</sup>.

Уже в постановлении от 04.07.1997 № 8 Пленум ВС РФ указал, что «в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении и приговоре должно быть обязательно указано, какие конкретные нормы налогового законодательства ... нарушены обвиняемым, осужденным» (п. 13). Это положение было повторено в постановлении от 28.12.2006 № 64 (п. 25).

Аналогичные подходы реализуются Судом и в отношении иных отраслей права<sup>2</sup>.

В комментируемом постановлении ВС РФ широко ссылается на нормы НК РФ (см., например, абз. 2, 3 п. 1, п. 2, 3, абз. 2 п. 6, п. 7, абз. 2 п. 8, п. 10, п. 17, п. 18 и др.), опирается на их содержание для обоснования своих выводов.

Следовательно, уверенное знание налогового права (а не только уголовного права и уголовного процесса) — неременное требование ко всем участникам расследования налоговых преступлений и рассмотрения уголовных дел о них.

Настоящий комментарий — результат совместной работы юристов, глубоко разбирающихся в уголовно-правовых, налоговых, бухгалтерских и криминалистических аспектах ответственности за уклонение от уплаты налогов и другие преступления в этой сфере.

Благодарим д.ю.н., профессора Н.А. Лопашенко; д.ю.н., профессора Г.А. Есакова; д.ю.н., профессора К.В. Ображиева, представивших ценные замечания и предложения по тексту комментария, а также коллег из юридической компании «Пепеляев Групп», принявших участие в обсуждении работы.

Проект комментария был размещен на информационном ресурсе [Zakon.ru](http://Zakon.ru) для общественного обсуждения и рецензирования, где с ним ознакомились 3282 человека. Благодарим коллег, направивших отзывы и рекомендации. Они были учтены при окончательной доработке комментария.

---

<sup>1</sup> Ассоциация коммерческого права и юридических исследований // Материалы общероссийской научно-практической конференции «Конституционные границы уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства», 4 июня 2002 г. Бюллетень «Коммерческое право». 2002. № 12.

<sup>2</sup> См., например: п. 1 постановления Пленума ВС РФ от 26.04.2007 № 14 «О практике рассмотрения судами уголовных дел о нарушении авторских, смежных, изобретательских и патентных прав, а также о незаконном использовании товарного знака».

## ПРЕАМБУЛА

В целях обеспечения единообразного применения судами законодательства об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в соответствующий бюджет, за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам (статьи 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации), Пленум Верховного Суда Российской Федерации, руководствуясь статьей 126 Конституции Российской Федерации, статьями 2 и 5 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 года № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации», постановляет дать судам следующие разъяснения:

### КОММЕНТАРИЙ К ПРЕАМБУЛЕ

1) Целью принятия постановления Пленум традиционно называет обеспечение единообразия применения законодательства, хотя, в отличие от арбитражного процессуального закона (ст. 308.8 АПК РФ), нарушение единообразия никогда не было в уголовном процессе основанием для пересмотра судебных актов.

Принципы всеобщности налогообложения и равного налогового бремени, выводимые из содержания ст. 57 Конституции РФ, обуславливают необходимость единообразного применения и толкования налогового законодательства всеми правоприменительными органами, включая суды, рассматривающие дела о налоговых преступлениях.

Конституционный Суд РФ отметил, что полномочия высшей судебной инстанции давать разъяснения по вопросам судебной практики — один из элементов конституционного механизма охраны

единства и непротиворечивости правовой системы. Он реализуется через возможность отмены судебных актов в случае их расхождения с актами высшего суда в системе судов<sup>3</sup>.

Учитывая комментируемую позицию Пленума ВС РФ, при постановлении приговоров и их обжаловании доводы о нарушении единообразия в применении и толковании законодательства должны учитываться и получать оценку.

2) Верховный Суд в преамбулах к постановлениям по иным преступлениям<sup>4</sup> регулярно указывает, что постановление принято «*также в связи с вопросами, возникшими у судов*». В преамбулах к постановлению по налоговым преступлениям такой отсылки традиционно нет. Сложно предположить, что у судов не возникают вопросы о применении соответствующих статей УК РФ. Но, видимо, не они составляют критическую массу, сподвижную ВС РФ на разработку 3-го «издания».

Необходимо отметить большое значение активной позиции экспертов, консультантов, предпринимательских объединений, систематически и настойчиво выдвигавших аргументированные предложения по корректировке практики преследования за преступления в сфере налогообложения<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> См.: Постановление КС РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества “Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ “Карболит”, “Завод «Микропровод» и “Научно-производственное предприятие «Респиратор»»».

<sup>4</sup> Например, к постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 30.11.2017 № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате».

<sup>5</sup> См., например, публикации в журнале «Налоговед»: *Зарипов В.М.* Направления совершенствования законодательства об ответственности за налоговые преступления // *Налоговед.* 2020. № 2. С. 17–27; *Пепеляев С.Г.* О козе и корове // *Налоговед.* 2020. № 3. С. 4–5; *Пепеляев С.Г.* Признак преступления — обман // *Налоговед.* 2019. № 10. С. 4–6; *Соловьев И.Н.* Личный интерес в неисполнении обязанностей налогового агента — мотив преступления? // *Налоговед.* 2019. № 9. С. 62–66; *Гусев А.М.* Освобождение от ответственности за налоговые преступления в Италии // *Налоговед.* 2018. № 3. С. 73–77; *Пепеляев С.Г.* Пожизненная кара // *Налоговед.* 2018. № 2. С. 4–7; *Зарипов В.М.* Рекомендации ФНС и Следственного комитета России по доказыванию умысла: предложения по доработке // *Налоговед.* 2017. № 10. С. 29–39; *Кравчинский Л.В., Кошкин М.Г., Капишников Е.О.* Уголовная ответственность за уклонение от социальных страховых взносов // *Налоговед.* 2017. № 9. С. 40–43; *Ляскало А.Н.* Практические вопросы вины в налоговых преступлениях // *Налоговед.* 2016. № 6. С. 82–91.

Нужно вспомнить, что существенные изменения в статье УК РФ, посвященные налоговым преступлениям, гуманизирующие уголовно-правовую практику, были внесены в 2003 году по итогам работы общероссийской научно-практической конференции «Конституционные границы уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства»<sup>6</sup>.

Она же оказала влияние на Постановление КС РФ от 27.05.2003 № 9-П, направившего развитие законодательства и практики преследования за налоговые преступления по пути определенности и гуманизации<sup>7</sup>.

3) Верховный Суд в преамбулах к постановлениям, посвященным разным преступлениям, прибегает к разной степени подробности.

В преамбулах к некоторым постановлениям<sup>8</sup> Верховный Суд не считает необходимым называть номера статей Уголовного кодекса, по которым он далее в постановлении даст разъяснения.

В комментируемом постановлении Верховный Суд в преамбуле указывает конкретные номера статей Уголовного кодекса, по которым он дает разъяснения. От разъяснений по недавно (в июле 2017 г.) введенным новым статьям Уголовного кодекса (199.3 и 199.4) Верховный Суд воздержался. Очевидно, по ним пока нет ни практики, ни новых вопросов.

<sup>6</sup> Материалы конференции см.: Бюллетень «Коммерческое право». 2002. № 12.

<sup>7</sup> Постановление КС РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова».

<sup>8</sup> Например, к постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 30.11.2017 № 48 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате», к постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 16.10.2009 № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий».