

# ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПЛЕНУМА ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№

г. Москва

\_ 2019 г.

## **О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления**

В целях обеспечения единообразного применения судами уголовного законодательства об 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<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> 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:

1. Обратить внимание судов на то, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Исходя из положений пунктов 1, 4, 5 и 6 статьи 1 и пункта 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах,

сборах и страховых взносах, законов субъектов Российской Федерации о налогах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах, принятых в соответствии с данным Кодексом.

При рассмотрении уголовных дел о преступлениях, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах (статьи 198, 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) судам следует руководствоваться понятиями налогов, сборов, страховых взносов, содержащимися в статье 8 НК РФ, и учитывать, что в Российской Федерации установлены следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги субъектов Российской Федерации (региональные налоги) и местные налоги и сборы (статьи 12, 13, 14 и 15 НК РФ), а также специальные налоговые режимы (статья 18 НК РФ). В соответствии со статьей 18<sup>1</sup> НК РФ страховые взносы являются федеральными. При этом ответственность по статье 198 или по статье 199 УК РФ наступает в случае уклонения от уплаты как федеральных налогов и сборов, страховых взносов, так и налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов.

2. В соответствии с пунктом 5 статьи 3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов или сборов, которые им не предусмотрены, либо установленные в ином порядке, чем определено данным Кодексом. Исходя из этого статьи 198–199<sup>2</sup> УК РФ предусматривают уголовную ответственность в отношении налогов, сборов и страховых взносов, уплата которых предусмотрена статьями 13, 14, 15, 18 и 18<sup>1</sup> НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с пунктом 7 статьи 12 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК РФ.

3. Под уклонением от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Способами уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов.

Исходя из того, что в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах срок представления налоговой декларации (расчета) и сроки уплаты налога, сбора, страхового взноса могут не совпадать, преступление, предусмотренное статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует

квалифицировать как оконченное с момента неуплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов в установленный срок. С учетом того, что данные преступления являются длящимися, сроки давности уголовного преследования исчисляются с момента фактического прекращения виновным лицом преступной деятельности, в частности со дня добровольного погашения либо взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам.

**Вариант абзаца 3 пункта 3:**

Исходя из того, что преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ, являются длящимися, сроки давности уголовного преследования исчисляются с момента их фактического окончания, в частности со дня добровольного погашения либо взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам.

4. Под иными документами, указанными в статьях 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, непредставление которых либо включение в которые заведомо ложных сведений могут служить способами уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов.

5. Субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов, сборов и (или) страховых взносов, по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу статьи 11 НК РФ им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, другое лицо, занимающееся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов, страховых взносов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

В тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, его действия следует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части 4 статьи 34 УК РФ – как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

6. Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, может быть лицо, уполномоченное в силу закона либо на основании доверенности подписывать документы, представляемые в налоговые органы организацией, являющейся плательщиком налогов, сборов и (или) страховых взносов, в качестве отчетных за налоговый (расчетный) период. Такими лицами являются руководитель организации – плательщика налогов, сборов и (или) страховых взносов либо уполномоченный представитель такой организации (статья 29 НК РФ). К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя организации – плательщика налогов, сборов и (или) страховых взносов. Содеянное надлежит квалифицировать по пункту «а» части 2 статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией.

Иные служащие организации – плательщика налогов, сборов и (или) страховых взносов, оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как пособники данного преступления (часть 5 статьи 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, уполномоченного представителя организации – плательщика налогов, сборов и (или) страховых взносов, главного бухгалтера (бухгалтера) или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ.

7. Уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом судам следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ, исключаящие вину в налоговом правонарушении, а также что согласно пункту 7 статьи 3 НК РФ все неустраняемые сомнения, противоречия и

неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

В ходе рассмотрения уголовных дел о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ, подлежит установлению и доказыванию, что лицо, привлекаемое к уголовной ответственности, осознавало, что оно своими действиями (бездействием) нарушает требования законодательства о налогах и сборах, в том числе вносит искажения в соответствующие документы, желая тем самым уклониться от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, либо предпринимает определенные действия в целях сокрытия денежных средств, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки.

8. Под включением в налоговую декларацию (расчет) или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, о расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов, сборов, страховых взносов.

Включение в налоговую декларацию (расчет) или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т.п.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 198 или статьей 199 и статьей 327 УК РФ.

9. К организациям, указанным в статье 199 УК РФ, относятся все перечисленные в пункте 2 статьи 11 НК РФ организации: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные

организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

10. Разъяснить судам, что обязательным признаком составов преступлений, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ, является крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов, определяемый согласно примечаниям к статьям 198 и 199 УК РФ. При этом крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд.

По смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ либо статьей 199 УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный Налоговым кодексом Российской Федерации (например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов, сборов, страховых взносов составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты.

11. При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, страховых взносов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом следует учитывать лишь суммы тех налогов, сборов, страховых взносов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов, сборов, страховых взносов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.

Конкретная сумма неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов (как обязательный признак состава преступления) должна быть рассчитана исходя из пункта 2 примечаний к статье 198 УК РФ или из пункта 1 примечаний к статье 199 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов в крупном размере или особо крупном размере, необходимо исходить из суммы всех налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд в совокупности. При этом доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов в крупном размере по статье 198 УК РФ должна превышать 10% и составлять сумму более девятисот тысяч рублей, а по статье 199 УК РФ – превышать 25% и быть более пяти миллионов рублей либо составлять сумму свыше пятнадцати миллионов рублей. Для наличия особо крупного размера доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов по статье 198 УК РФ

должна быть свыше 20% и быть более четырех миллионов пятисот тысяч рублей, а по статье 199 УК РФ – превышать 50% и составлять сумму более пятнадцати миллионов рублей. Выявленная сумма неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов должна включаться в общую сумму налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате.

Порядок определения неуплаченной доли налогов, сборов, страховых взносов не относится к случаям, когда крупный или особо крупный размер составляет более двух миллионов семисот тысяч рублей или более тринадцати миллионов пятисот тысяч рублей для соответствующих частей статьи 198 УК РФ и соответственно более пятнадцати миллионов рублей или сорока пяти миллионов рублей для соответствующих частей статьи 199 УК РФ.

12. В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, то его действия при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями статьи 199 УК РФ.

13. Если налогоплательщик, плательщик сборов или плательщик страховых взносов не представил налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным (статья 23 НК РФ), либо включил в налоговую декларацию (расчет) или в эти документы заведомо ложные сведения, в том числе в случаях подачи в налоговый орган заявления о дополнении и изменении налоговой декларации (расчета) после истечения срока ее (его) подачи, но затем до истечения срока уплаты налога, сбора, страхового взноса сумму обязательного взноса уплатил (пункты 4, 6, 7 статьи 81 НК РФ), добровольно и окончательно отказавшись от доведения преступления до конца (часть 2 статьи 31 УК РФ), то в его действиях состав преступления, предусмотренный статьей 198 или статьей 199 УК РФ, отсутствует.

14. При производстве по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199<sup>2</sup> УК РФ, необходимо учитывать особенности действия актов законодательства о налогах и сборах во времени, регламентированные в статье 5 НК РФ.

Обратить внимание судов на то, что в соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации и с пунктом 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы, страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, тарифы страховых взносов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, а также иных участников этих отношений, обратной силы не имеют.

При расчете размера налога, сбора, страхового взноса, образованного в результате уклонения от их уплаты, суды должны принимать во внимание только те налоги, сборы, страховые взносы, налоговые ставки и их размеры, которые были установлены законодательством для конкретного налогового периода. В случаях, когда актом законодательства были отменены налоги, сборы, страховые взносы либо снижены размеры ставок налогов (сборов), тарифы страховых взносов, расчет должен производиться с учетом этого нового обстоятельства, если соответствующему акту придана обратная сила (пункт 4 статьи 5 НК РФ).

15. Судам следует иметь в виду, что согласно статье 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Такие обязанности возлагаются законодательством только на те организации и на тех физических лиц, которые являются источниками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (например, на добавленную стоимость (статья 161 НК РФ), на доходы физических лиц (статья 226 НК РФ), на прибыль организаций (статья 286 НК РФ)).

16. Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199<sup>1</sup> УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а равно иное лицо, на которое в силу закона либо на основании доверенности возложены обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (нотариус, занимающийся частной практикой, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, руководитель организации или уполномоченный представитель организации либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя организации).

Преступление, предусмотренное статьей 199<sup>1</sup> УК РФ, квалифицируется как оконченное с момента неперечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (пункт 3 статьи 24 НК РФ), в соответствующий бюджет сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика. Данное преступление является длящимся, в связи с чем сроки давности уголовного преследования исчисляются с момента фактического прекращения виновным лицом преступной деятельности, в частности со дня добровольного погашения либо взыскания недоимки по налогам, сборам.

**Вариант абзаца 2 пункта 16:**

С учетом того, что преступление, предусмотренное статьей 199<sup>1</sup> УК РФ, является длящимся, сроки давности уголовного преследования исчисляются с момента его фактического окончания, в частности со дня добровольного погашения либо взыскания недоимки по налогам, сборам.



Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п. В силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного статьей 199<sup>1</sup> УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.

Если действия налогового агента, нарушающие законодательство о налогах и сборах по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет, совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества.

При определении крупного (особо крупного) размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в статье 199<sup>1</sup> УК РФ, суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в пункте 1 примечаний к данной уголовно-правовой норме, и исчислять его исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом.

17. В том случае, когда лицо в личных интересах не исполняет обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и одновременно уклоняется от уплаты налогов, сборов, страховых взносов с физического лица или организации в крупном или особо крупном размере, содеянное им при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 199<sup>1</sup> УК РФ и соответственно статьей 198 УК РФ или статьей 199 УК РФ. Если названное лицо совершает также действия по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, содеянное им подлежит при наличии к тому оснований дополнительной квалификации по статье 199<sup>2</sup> УК РФ.

18. Обратит внимание судов на то, что по смыслу уголовного закона субъектом преступления, предусмотренного статьей 199<sup>2</sup> УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, являющееся руководителем организации либо выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом, а равно иное физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста.

19. Разъяснить судам, что преступление, предусмотренное статьей 199<sup>2</sup>

УК РФ, заключается в сокрытии денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки (пункт 2 статьи 11 НК РФ) по налогам, сборам, страховым взносам.

Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (статья 199<sup>2</sup> УК РФ), следует понимать деяние, направленное на избежание взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам в крупном размере. Это предполагает необходимость в каждом конкретном случае установить не только наличие у организации или индивидуального предпринимателя денежных средств или имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, но и обстоятельства, свидетельствующие о том, что указанные денежные средства и имущество были намеренно сокрыты с целью уклонения от взыскания недоимки.

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

Исходя из примечания к статье 170<sup>2</sup> УК РФ, под крупным и особо крупным размером следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей соответственно два миллиона двести пятьдесят тысяч рублей и девять миллионов рублей. Состав преступления, предусмотренного статьей 199<sup>2</sup> УК РФ, наличествует и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого в крупном размере с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки.

При этом следует иметь в виду, что уголовная ответственность по статье 199<sup>2</sup> УК РФ может наступить после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога, сбора, страхового взноса (статья 69 НК РФ).

20. При решении вопроса о том, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размере, судам следует иметь в виду, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются.

Если лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размере, осуществляет

сокрытие денежных средств или имущества организации либо индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им подлежит дополнительной квалификации по статье 199<sup>2</sup> УК РФ.

В тех случаях, когда лицо совершает в крупном или особо крупном размере сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, и предметом сокрытия выступают денежные средства либо имущество, в отношении которых применены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов в виде приостановления операций по счетам (статья 76 НК РФ) и (или) ареста имущества (статья 77 НК РФ), содеянное полностью охватывается составом преступления, предусмотренного статьей 199<sup>2</sup> УК РФ. При этом умышленные действия служащего кредитной организации, осуществившего банковские операции с находящимися на счетах денежными средствами (вкладами), на которые наложен арест, при наличии к тому оснований подлежат квалификации по части 1 статьи 312 УК РФ.

Сокрытие физическим лицом (независимо от того, является оно индивидуальным предпринимателем или нет) имущества, предназначенного для повседневного личного пользования данным лицом или членами его семьи (подпункт 4 пункта 5 статьи 48 НК РФ, статья 446 ГПК РФ), состава преступления, предусмотренного статьей 199<sup>2</sup> УК РФ, не образует.

21. Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших совершению преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> УК РФ, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении указанных преступлений, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по соответствующим статьям Уголовного кодекса Российской Федерации, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (статьи 285, 292 УК РФ).

22. При освобождении от уголовной ответственности лиц, обвиняемых в совершении преступлений, предусмотренных статьями 198–199<sup>1</sup> УК РФ, по основаниям, указанным в статье 76<sup>1</sup> УК РФ, необходимо учитывать примечания к соответствующим статьям Уголовного кодекса Российской Федерации. Исходя из этого, судам следует иметь в виду, что лицо признается впервые совершившим преступление, если оно не имеет неснятую или непогашенную судимость за преступление, предусмотренное той же уголовно-правовой нормой, от ответственности по которой оно освобождается.

Принимая во внимание взаимосвязанные положения части 1 статьи 76<sup>1</sup>, пункта 2 примечаний к статье 198, пункта 2 примечаний к статье 199, пункта 2 примечаний к статье 199<sup>1</sup> УК РФ и части 2 статьи 28<sup>1</sup> УПК РФ, под

возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, предусмотренного статьями 198–199<sup>1</sup> УК РФ, следует понимать уплату в полном объеме до назначения судом первой инстанции судебного заседания недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах с учетом представленного налоговым органом расчета размера пеней и штрафов.

Полное возмещение ущерба бюджетной системе Российской Федерации после назначения судебного заседания не является основанием для освобождения лица от уголовной ответственности на основании статьи 76<sup>1</sup> УК РФ, но в соответствии с пунктом «к» части 1 статьи 61 УК РФ признается судом обстоятельством, смягчающим наказание.

С учетом положений пункта 1 статьи 45 НК РФ о возможности исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога также иным лицом для целей применения части 1 статьи 76<sup>1</sup> УК РФ полное возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, может быть подтверждено документами, удостоверяющими факт перечисления в бюджетную систему Российской Федерации начисленных сумм в счет задолженности налогоплательщика – организации или физического лица (например, платежным поручением или квитанцией с отметкой банка). При этом суд не лишен возможности проверить указанный факт.

Возмещение ущерба и (или) денежное возмещение, предусмотренные статьей 76<sup>1</sup> УК РФ, могут быть произведены не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия) другими лицами. В случае совершения преступлений, предусмотренных статьями 199 и 199<sup>1</sup> УК РФ, возмещение ущерба допускается и организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется лицу (пункт 2 примечаний к статье 199 УК РФ).

Обещания, а также различного рода обязательства лица, совершившего преступление, возместить ущерб и перечислить денежное возмещение в федеральный бюджет в будущем не являются обстоятельствами, дающими основание для освобождения этого лица от уголовной ответственности.

23. Судам надлежит иметь в виду, что доказательствами, подтверждающими наличие или отсутствие в содеянном признаков составов преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> УК РФ, могут быть налоговые декларации (расчеты), другие необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов документы, акты проверок исполнения законодательства о налогах и сборах, иные формы проведения налогового контроля органами, уполномоченными на это законодательством, а также заключение эксперта, материалы проверок исполнения законодательства о налогах и сборах иных органов.

При рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях судам необходимо учитывать вступившие в законную силу решения арбитражных судов, судов общей юрисдикции, постановленные в иных видах судопроизводства, имеющие значение по делу. Фактические обстоятельства,

установленные в таких судебных решениях, сами по себе не определяют выводы суда о виновности либо невиновности лица в совершении преступления.

В целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с этими преступлениями, суды могут привлекать к участию в судебном разбирательстве специалистов, а в необходимых случаях проводить соответствующие экспертизы.

24. В силу статьи 309 УПК РФ судам надлежит учитывать, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> УК РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску. Данный гражданский иск может быть предъявлен прокурором (часть 3 статьи 44 УПК РФ), а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (статьи 1064 и 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (статья 54 УПК РФ).

При этом судам необходимо учитывать, что по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов не подлежит удовлетворению гражданский иск в части взыскания с виновного штрафа, назначенного ему в связи с нарушением законодательства о налогах и сборах.

Приняв решение об удовлетворении гражданского иска, суд должен указать в приговоре размер подлежащей взысканию денежной суммы и в зависимости от вида неуплаченного налога, сбора, страхового взноса – наименование бюджета (федеральный, региональный, местный), в доход которого указанная сумма подлежит взысканию.

Обратить внимание судов на то, что по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> УК РФ, связанных с деятельностью организаций, являющихся налоговыми агентами либо плательщиками налогов, сборов и (или) страховых взносов, виновное физическое лицо может быть привлечено в качестве гражданского ответчика лишь в случаях, когда отсутствуют правовые и (или) фактические основания для удовлетворения налоговых требований за счет самой организации или лиц, отвечающих по ее долгам в предусмотренном законом порядке (например, если у организации-налогоплательщика имеются признаки недействующего юридического лица, указанные в пункте 1 статьи 21<sup>1</sup> Федерального закона от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», либо установлена невозможность удовлетворения требований об уплате обязательных платежей с учетом рыночной стоимости активов организации).

25. Рекомендовать судам, исходя из положений главы 34 УПК РФ по поступившим уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> УК РФ, исследовать, содержатся ли в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления,

нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога, сбора, страхового взноса.

Если в обвинительном заключении отсутствуют указанные и другие данные, что исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения на основе данного заключения, судья в силу статьи 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе должен решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению.

26. В связи с принятием настоящего постановления признать утратившим силу постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Председатель Верховного Суда  
Российской Федерации

В.М. Лебедев

Секретарь Пленума,  
судья Верховного Суда  
Российской Федерации

В.В.

Момотов