

Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. 2025 № 1 (112). С. 255–261.
Vestnik of the East Siberian Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2025
Vol. no. 1 (112). Pp. 255–261.

**5.1.4. Уголовно-правовые науки
(юридические науки)**

Научная статья
УДК 336.225.68

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Панкратьев Анатолий Николаевич

Главное управление экономической безопасности и противодействия коррупции
МВД России, г. Москва, Российская Федерация
a.pankratev@gmail.com

Введение. Любое исследование налоговой преступности сопряжено с наличием дискуссии относительно терминологии, применяемой для описания соответствующих деяний, критериев классификации и перечня обособляемых противоправных деяний.

Значительное число предлагаемых классификаций не позволяет сформировать единой картины научных знаний по названной проблеме.

Исследование направлено на обобщение основных научных концепций в сфере классификации налоговой преступности, их комплексный анализ и критическую оценку с точки зрения применения в качестве теоретической основы формирования методики противодействия данной категории преступлений.

Материалы и методы. В рамках исследования проведена выборка и анализ наиболее значимых научных публикаций по рассматриваемой проблеме. В целях объективности результатов исследования осуществлена выборка судебной практики по вопросам квалификации налоговых преступлений. Методологическую основу исследования составили диалектический метод познания и такие специальные методы познания, как формально-юридический, системно-структурный, сравнительно-правовой.

Результаты. По итогам исследования выделены основные подходы к пониманию налоговой преступности и критерии ее классификации. Предлагается классификация налоговых преступлений не только с учетом общего объекта уголовной защиты, но равно с учетом дополнительных юридических критериев, характеризующих субъект, способ и дополнительные последствия преступления.

Выводы и заключения. С учетом авторской концепции к числу налоговых преступлений должны быть отнесены преступления, предусмотренные ст. 198-199.2 УК РФ, а также некоторые преступления, предусмотренные ст. 159 УК РФ (налоговые мошенничества).

Ключевые слова: налоговая преступность, налоговые мошенничества, классификация преступлений, уклонение от уплаты налогов, правоохранительная деятельность

Для цитирования: Панкратьев А.Н. Классификация налоговых преступлений // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России : науч.-практ. журн. Иркутск : Восточно-Сибирский институт МВД России. 2025. № 1 (112). С. 255–261.

5.1.4. Criminal law sciences (legal sciences)

Original article

CLASSIFICATION OF TAX CRIMES

Pankratev A. Nikolaevich

Main Department of Economic Security and Counteraction to Corruption
Ministry of Internal Affairs of Russia, Moscow, Russian Federation.
a.pankratev@gmail.com

Introduction. Any study of tax crimes involves a discussion on the terminology used to describe relevant acts, the classification criteria, and the list of individual unlawful actions. A significant number of suggested classifications do not allow for a unified understanding of scientific knowledge about this issue. The study aims to summarize the main scientific concepts related to the classification of tax crimes, their comprehensive analysis, and critical assessment from the perspective of their use as a theoretical foundation for developing methods to combat this type of crime.

Materials and Methods. In the framework of this study, the most significant scientific publications on this issue were selected and analyzed. To ensure the objectivity of the study's results, a sample of court cases on the qualification of tax crimes was conducted. The methodological basis for the study was formed by the dialectical method and such specific methods as formal-legal, systemic-structural and comparative-legal.

The Results of the Study. As a result of the study, the main approaches to understanding tax crimes and criteria for their classification are highlighted. The classification of these crimes is proposed, taking into account not only the general object of protection, but also additional legal criteria that characterise the subject, the method, and the additional consequences of each crime.

Findings and Conclusions. Taking into account the author's concept, tax offenses should include offenses provided for in Articles 198-199.2 of the Russian Criminal Code, as well as certain offenses provided in Article 159 (tax fraud) of the same code.

Keywords: tax crime, tax fraud, classification of crimes, tax evasion, law enforcement

For citation: Pankratev A.N. Klassifikaciya nalogovyh prestuplenij [Classification of Tax Crimes]. Vestnik Vostochno-Sibirskogo institute MVD Rossii – Vestnik of the East Siberian Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2025. No 1 (112), pp. 255–261.

Преступность как определенное социальное явление представляет собой неотъемлемый элемент объекта познания оперативно-розыскной науки. Многообразие видов преступлений формирует научную задачу их классификации, объединения в однородные группы характеризующихся общими признаками и свойствами.

Классификация представляется необъемлемым этапом любого научного познания, позволяющим с одной стороны упорядочить исследуемый материал, а с другой стороны сформировать достоверность итоговых выводов, когда каждая из выявленных закономерностей достоверно распространяется на все исследуемые явления.

Классификация преступлений предполагает в первую очередь выделение наиболее значимых характеристик, свойственных всем деянием, включаемых в группу.

В уголовно-правовой науке классификация преступлений, выступающая приемом юридической техники, неразрывна связана с терминологией, используемой для обозначения определенной группы классифицируемых деликтов.

Уголовный кодекс Российской Федерации¹, объединяя однородные группы преступлений в рамках разделов и глав уже представляет собой их классификацию, являющуюся базовой для всех уголовно-правовых наук. Ее применение обеспечивает единство и преемственность научного процесса, позволяет соотносить выводы, полученные различными учеными по отношению к одним и тем же группам преступлений.

Между тем использование уголовно-правовой классификации и соответствующей нормативной терминологии возможно не во всех случаях.

Применительно к настоящему исследованию необходимо отметить, что термин «налоговые преступления» на уровне уголовного закона нормативно не закреплён.

Существенные изменения отечественной экономической и налоговой модели в 90-х годах 20 века потребовали оперативного создания действенных мер уголовно-правовой защиты, новых институтов общества и государства, одновременно породив полемику относительно понятия и содержания налоговой преступности.

В 1992 году для обозначения нескольких деяний, криминализируемых в Уголовном кодексе РСФСР, впервые нормативно закреплён термин «уклонение от уплаты налогов»². Аналогичная терминология была использована для формулирования задач оперативно-розыскной деятельности (далее – ОРД).

Однако уже в 1993 году при описании задач налоговой полиции в нормативный оборот был введен термин «налоговые преступления»³, в дальнейшем именно данный термин преимущественно используется в нормативных актах различной юридической силы⁴.

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации : УК : принят Гос. Думой 24 мая 1996 г. : одобрен Советом Федерации 5 июня 1996 г. : послед. ред. // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 13.03.2025).

² О внесении дополнений и изменений в Закон Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации», Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР : Закон Российской Федерации от 2 июля 1992 г. № 3181-1 (утратили силу) // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_708/ (дата обращения: 13.03.2025).

³ О федеральных органах налоговой полиции : Закон Российской Федерации от 24 июня 1993 г. № 5238-1 : (утратил силу) // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2155/ (дата обращения: 13.03.2025).

⁴ О банках и банковской деятельности : Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 : послед. ред. // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5842/ (дата обращения: 13.03.2025); Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации : Указ Президента Российской Федерации от 11 марта 2003 г. № 306 : послед. ред. // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41421/ (дата обращения: 12.03.2025); Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений (вместе с «Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок», «Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения», «Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления») : приказ МВД России № 76, МНС России № АС-3-06/37 от 22 января 2004 г. : утратил силу // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46789/ (дата обращения: 13.03.2025).

В 1996 году с принятием УК РФ были криминализированы уклонение от уплаты налогов физического лица (ст. 198 УК РФ) и организации (ст. 199 УК РФ). Эти нормы до настоящего времени единообразно относятся большинством исследователей к числу налоговых преступлений. По данной причине термины «налоговое преступление» и «уклонение от уплаты налогов» длительное время использовались в нормативных источниках, научной литературе и правоприменительной практике как синонимичные либо близкие по смыслу. Например, В. Б. Волженкин [1], А. С. Дементьев [2], А. М. Яковлев [3] в качестве налоговых преступлений выделяют только ст. 198 и 199 УК РФ. Введение в 2003 году ст. 199.1 и ст. 199.2 УК РФ, являющиеся по своей сути конкретизацией способов уклонения от уплаты налогов, ранее исключенных из статей 198 и 199 УК РФ, не оказало существенного влияния на обоснование приведенных классификаций.

Тезис об обособлении налоговых преступлений в отдельную группу как правило поддерживается большинством исследователей. Однако по мере накопления правоприменительной практики, усложнения налоговой системы и соответствующих правоотношений сформировалась дискуссия относительно перечня конкретных уголовно-наказуемых деяний, объединяемых в рамках классифицируемой группы, а также критериев классификации и терминологии, используемой для их обозначения. При этом как правило исследователи, формулируя собственную классификацию, расширяли перечень налоговых преступлений, включая в одну группу со статьями 198, 199 УК РФ и иные преступления, предлагая общие для группы характеристики.

Л. Д. Гаухман, выделял статьи 192, 194, 198, 199 УК РФ в группу преступлений, посягающих на правоотношения в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов [4, с. 17–19].

Н. Н. Афанасьев к числу преступлений, посягающих на общественные отношения, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов и иных платежей, относил статьи 194, 198, 199 УК РФ [5, с. 290–291]. Б.М. Леонтьев объединял в группу преступлений в сфере налоговых и иных платежей только статьи 194, 198, 199 УК РФ [6, с. 247–248.].

Исходя из сферы экономической деятельности, в которой совершаются преступления (непосредственного объекта) А. Ф. Истомин [7] и А. И. Рарог [8] классифицировали статьи 188–194, 198, 199 УК РФ как единую группу преступлений в сфере финансовой деятельности государства.

И. М. Середа предложила единую классификацию преступлений против налоговой системы, включающую в себя статьи 170, 173, 194, 198–199.2 УК РФ [9, с. 51–73].

Приведенные широкие классификации в большинстве своем носят теоретический характер, выделяя общие закономерности связей между классами объектов в единой уголовно-правовой системе. Они безусловно упорядочивают многообразие экономических преступлений, определяют характер внутренних взаимосвязей между отдельными уголовными нормами. Вышеуказанные исследования способствовали пониманию причин и условий совершения экономических и налоговых преступлений, выявлению социально-экономических процессов, детерминирующих соответствующие виды преступлений.

Однако включенные в подобные классификации преступления, при наличии общих черт имеют и множество отличий. В одни группы включены формальные и материальные составы, совершаемые различными субъектами, и в большинстве своем имеющие лишь общие совпадения по способу совершения.

Все это формирует значительное число противоречий, не позволяющих выделить общие закономерности выявления и расследования подобных деяний. В конечном счете это привело к тому, что подобные классификации не послужили основанием формирования

сколько-нибудь заметных методик противодействия соответствующим группам деяний. Большинство значимых моделей организации работы по противодействию налоговым преступлениям разработаны для статей 198–199.2 УК РФ, качестве характерных примеров можно привести методики И. В. Александрова [10] и И. Н. Соловьева [11].

Судебная практика также пошла по пути отнесения к числу налоговых преступлений исключительно статей 198–199.2 УК РФ, что последовательно нашло свое отражение в соответствующих постановлениях Пленума Верховного суда Российской Федерации⁵.

Обособление статей 198–199.2 УК РФ в единую группу налоговых преступлений представляется обоснованным. В качестве очевидного классифицирующего признака выступает единый непосредственный объект их уголовно-правовой охраны – налоговая система. Все они неразрывно связаны с нарушением налогового законодательства, их совершение невозможно без налогового правонарушения. Преступления могут быть совершены только лицом, имеющим статус налогоплательщика (налогового агента), либо осуществляющим деятельность от его имени, в свою очередь способ совершения преступления предусматривает обязательный обман налогового органа либо противодействие его законной деятельности.

Рассматривая преступную деятельность как элемент объекта оперативно-розыскной науки, мы придерживаемся позиции о допустимости частнонаучного подхода к уголовной классификации, составляемой в интересах решения задач ОРД. Используя достижения уголовного права и криминологии, ОРД самостоятельно определяет и иные дополнительные критерии классификации, имеющие значение для оперативно-розыскной практики.

Изучение эмпирического материала, отражающего практическую сторону работы оперативных подразделений, специализирующихся на противодействии налоговой преступности, позволяет выявить закономерности реализации ими единых форм и методов выявления, проверки и закрепления сведений, представляющих оперативный интерес.

Анализ правоприменительные практики позволяет констатировать, что к числу налоговых преступлений могут быть отнесены также ряд мошеннических действий, связанных с незаконным возмещением (возвратом) налогов. Указанные деяния в настоящее время не обособлены в отдельную норму уголовного права. Однако указанное обстоятельство не исключает их общественной опасности. Сложившаяся судебная практика квалифицирует подобные деяния по ст. 159 УК РФ.

Возмещение налога может быть осуществлено только в рамках порядка, установленного налоговым законодательством, соответственно незаконное возмещение невозможно без совершения налогового правонарушения.

Способ совершения налогового мошенничества содержит обязательный прием – предоставление в налоговый органы заведомо недостоверных сведений о размере и основаниях возмещения. Как и в случае с иными налоговыми преступлениями, налоговое мошенничество может быть совершено только налогоплательщиком либо от его имени.

⁵ О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления : Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 г. № 48 : послед. ред. // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712/ (дата обращения: 13.03.2025); О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 : утратил силу // КонсультантПлюс : сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64996/ (дата обращения: 13.03.2025).

Указанные признаки хотя и не содержатся в диспозиции ст. 159 УК РФ, однако достаточно единообразно описываются судами как юридически важные для квалификации по делам соответствующей категории. Анализ соответствующей судебной практики являлся предметом отдельного исследования, результаты которого опубликованы в самостоятельной статье [12].

Таким образом, налоговые мошенничества имеют большинство признаков, характерных для налоговых преступлений. Общим объектом, присущим всем видам анализируемых преступлений, являются общественные отношения в налоговой системе России, охраняемые соответствующими уголовными нормами.

Указанное обстоятельство порождает единство форм и методов организации оперативной работы по противодействию налоговым мошенничествам и уклонениям от уплаты налогов как однородным преступлениям.

Таким образом, налоговые преступления характеризуются общим объектом уголовной охраны, а также единством дополнительных юридических признаков, таких как нарушение налогового законодательства Российской Федерации, наличие у субъекта преступления статуса налогоплательщика, общностью способа совершения связанного с обманом налогового органа (противодействием его законной деятельности). С учетом приведенных критериев в качестве налоговых можно выделить преступления, предусмотренные ст. 198–199.2 УК РФ, а также ряд преступлений, предусмотренных ст. 159 УК РФ, связанных с незаконным возмещением налога (налоговые мошенничества).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Волженкин В. Б. Преступления в сфере экономической деятельности. Комментарий к УК РФ. М., 1996. 192 с.
2. Дементьев А. С. Проблемы борьбы с экономической преступностью и коррупцией : дис... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 1997. 174 с.
3. Яковлев А. М. Экономическая преступность: закон и жизнь. М., 1990. 63 с.
4. Гаухман Л. Д. Преступления в сфере экономической деятельности / Л.Д. Гаухман, С.В. Максимов. М., 1998. 296 с.
5. Афанасьев Н. Н. Уголовное право. Особенная часть. М., 1998. 766 с.
6. Крылова Н. Е., Леонтьев Б. М. Преступления в сфере экономической деятельности. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть: Учебник. М., 1997. 264 с.
7. Истомин А. Ф. Особенная часть уголовного права: Учебное пособие. М., 1998. 427 с.
8. Уголовное право России. Особенная часть: Учебник / Под ред. А.И. Рарога. М., 1996. 800 с.
9. Середа И. М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегия борьбы: дис. ... д-ра юрид. наук. Иркутск: Байкальский гос. ун-т экономики и права, 2006. 472 с.
10. Александров И. В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования. СПб, 200. 245 с.
11. Соловьев И. Н. Налоговые преступления и преступность. М.: Экзамен, 2006. 526 с.
12. Панкратьев А. Н. Практика применения статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации по делам о налоговых мошенничествах / А. Н. Панкратьев // Научный портал МВД России. 2022. № 1 (57). С. 83-88.

REFERENCES

1. Volzhenkin V. B. Prestupleniya v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti. Kommentarij k UK RF [Crimes in the sphere of economic activity. Commentary to the Criminal Code of the Russian Federation]. Moscow, 1996, 192 p.
2. Dementiev A. S. Problemy bor'by s ekonomicheskoy prestupnost'yu i korrupciej: Dis... kand. jurid. nauk [Problems of combating economic crime and corruption: Dissertation of the cand. jurid. Nauk]. N. Novgorod, 1997, 174 p.
3. Yakovlev A. M. Ekonomicheskaya prestupnost': zakon i zhizn' [Economic crime: Law and Life]. Moscow, 1990, 63 p.
4. Gaukhman L. D. Prestupleniya v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti. Kommentarij k UK RF [Crimes in the sphere of economic activity]. Moscow, 1998, 296 p.
5. Afanasyev N.N. Ugolovnoe pravo. Osobennaya chast' [Criminal law. The special part]. Moscow, 1998, 766 p.
6. Krylova N. E., Leontiev B.M. Prestupleniya v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti. Ugolovnoe pravo Rossijskoj Federacii. Osobennaya chast': Uchebnik [Crimes in the sphere of economic activity. Criminal law of the Russian Federation. The special part: Textbook]. Moscow, 1997, 264 p.
7. Istomin A. F. Osobennaya chast' ugolovnogo prava: Uchebnoe posobie [The special part of criminal law: A textbook]. Moscow, 1998, 427 p.
8. Ugolovnoe pravo Rossii. Osobennaya chast': Uchebnik [Criminal law of Russia. The special part: The Tutorial]. Moscow, 1996, 800 p.
9. Sereda I. M. Prestupleniya protiv nalogovoj sistemy: harakteristika, otvetstvennost', strategiya bor'by: Dis. ... d-ra jurid. nauk [Crimes against the tax system: characteristics, responsibility, strategy of struggle: Dis. ...Dr. Jurid. sciences']. Irkutsk, 2006, 472 p.
10. Alexandrov I. V. Nalogovye prestupleniya: kriminalisticheskie problemy rassledovaniya [Tax crimes: criminalistic problems of investigation]. St. Petersburg, 2000, 245 p.
11. Soloviev I. N. Nalogovye prestupleniya i prestupnost' [Tax crimes and criminality]. Moscow, 2006, 526 p.
12. Pankratev A. N. Praktika primeneniya stat'i 159 Ugolovnogo kodeksa Rossijskoj Federacii po delam o nalogovyh moshennichestvah [The practice of applying Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation in cases of tax fraud]. Nauchnyj portal MVD Rossii – Scientific Portal of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2022, no 1 (57), pp. 83-88.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Панкратьев Анатолий Николаевич, кандидат юридических наук, начальник отдела. Главное управление экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России. 107078, г. Москва, Рязанский пер., д.1.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Pankratev Anatoly Nikolaevich, Candidate of Legal Sciences, Head of the department. Main Directorate of Economic Security and Anti-Corruption of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 1 Ryazansky Lane, Moscow, 107078.

Статья поступила в редакцию 19.11.2024; одобрена после рецензирования 19.12.2024; принята к публикации 10.02.2025.

The article was submitted 19.11.2024; approved after reviewing 19.12.2024; accepted for publication 10.02.2025.