

**ПАНКРАТЬЕВ АНАТОЛИЙ НИКОЛАЕВИЧ**

Главное управление экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России (Москва, Россия)

a.pankratev@gmail.com

## ПЕРСПЕКТИВЫ И УСЛОВИЯ УГОЛОВНО-ПРАВОВОГО ОБОСОБЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО МОШЕННИЧЕСТВА

**Аннотация.** В статье проводится анализ правовой природы налоговых мошенничеств и современной системы мер по уголовному преследованию лиц, их совершивших. Дается оценка соответствия действующей редакции норм УК РФ современной уголовно-правовой политике. По результатам исследования приводится обоснование необходимости создания статьи 159.7 УК РФ «Мошенничество в налоговой сфере».

**Ключевые слова и словосочетания:** налоговая преступность, налоговое мошенничество, выявление и расследование преступлений в налоговой сфере, налоговая политика, уголовная политика, развитие уголовного законодательства

*Для цитирования:* Панкратьев А. Н. Перспективы и условия уголовно-правового обособления налогового мошенничества / А. Н. Панкратьев // Вестник ВИПК МВД России. – 2024. – № 3 (71). – С. 31-35; doi: 10.29039/2312-7937-2024-3-31-35

---

**PANKRATEV ANATOLY N.**

Main Directorate of Economic Security and Anti-Corruption  
of the Ministry of Internal Affairs of Russia (Moscow, Russia)

### PROSPECTS AND CONDITIONS OF CRIMINAL LAW ISOLATION OF TAX FRAUD

**Annotation.** The article analyzes the legal nature of such acts and the modern system of measures for the criminal prosecution of persons who committed tax fraud. The assessment of compliance of the current version of the norms of the Criminal Code of the Russian Federation with modern criminal law policy is given. According to the results of the study, the justification for the need to create Article 159.7 of the Criminal Code of the Russian Federation ("Fraud in the tax sphere") is provided.

**Key words and word combinations:** tax crime, tax fraud, detection and investigation of crimes in the tax sphere, tax policy, criminal policy, development of criminal legislation

*For citation:* Pankratev A.N. Prospects and conditions of criminal law isolation of tax fraud / A.N. Pankratev // Vestnik Advanced Training Institute of the MIA of Russia. – 2024. – № 3 (71). – P. 31-35; doi: 10.29039/2312-7937-2024-3-31-35

Дискуссия о понятии и содержании налогового мошенничества как самостоятельного налогового преступления ведется уже достаточно длительное время. Большинство авторов единообразно употребляют данный термин применительно к противоправным деяниям, связанным с возмещением налога из бюджета Российской Федерации. Однако до настоящего времени данное преступление не выделено в самостоятельный состав.

На текущий момент действия, связанные с незаконным возмещением (возвратом) налога, в зависимости от суммы хищения, квалифицируются по признакам ч. 1-4 ст. 159 УК РФ.

Статистически налоговые мошенничества длительное время выделяются из общей массы мошенничеств, проведенное нами исследование позволяет констатировать наличие тенденции устойчивого роста количества таких преступлений. За 2023 год выявлено 467 преступлений, связанных с незаконным возмещением налога (+20%), а по итогам первого полугодия 2024 года выявлено уже 481 (+78,8%) преступление.

Кроме статистического обособления таких деяний, необходимо отметить, что и на уровне правоприменения налоговые мошенничества рассматриваются как обособленный от иных мошенничеств вид преступлений, по отношению к которому выработана собственная методика выявления и расследования [1, с. 83-88].

В указанных условиях длительное время ведется полемика о перспективе нормативного закрепления понятия «налоговое мошенничество» и введении соответствующей статьи Особенной части Уголовного кодекса.

Имеет место длительная доктринальная дискуссия о правовой природе предмета хищения при незаконном возмещении налогов [2, с. 42-46] и допустимости отнесения таких деяний к налоговым преступлениям [3, с. 47-53; 4; 5, с. 189-196], способах разрешения имеющихся коллизий и противоречий [6, с. 53-55].

Автор настоящей статьи придерживается последовательной позиции, в соответствии с которой имеется закономерность обособления хищений при возмещении (возврате) налогов в специальный вид «налоговых мошенничеств», отличных от других мошенничеств по признаку сферы экономической деятельности, особому предмету посягательства и способу совершения [7, с. 18-24; 8, с. 147-152].

По нашему мнению, как положительную тенденцию в вопросе обособления налоговых мошенничеств следует оценить появившуюся в 2022 году законодательную инициативу о дополнении гл. 21 Уголовного кодекса Российской Федерации («Преступления против собственности») ст. 159.7 «Мошенничество в налоговой сфере» [9].

Хотя указанный законопроект и не прошел первое чтение, его обсуждение в научной и профессиональной среде способствовало актуализации и развитию дискуссии. Так, например, ФНС России в своем письме заявило о концептуальной поддержке законопроекта [10].

Немаловажной представляется позиция Верховного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой «вопрос о целесообразности введения проектной статьи 159.7 УК РФ требует дополнительного обсуждения, поскольку предусмотренные в ней действия в настоящее время квалифицируются по соответствующей части статьи 159 УК РФ» [11].

Исходя из содержания письма, можно заключить, что, во-первых, Верховный Суд Российской Федерации придерживается позиции о том, что незаконное возмещение налога является мошенничеством и обоснованно квалифицируется по ст. 159 УК РФ, во-вторых, предложение о введении специальной нормы не отвергается как таковое, а ставится в зависимость от аргументации и обоснованности.

Рассматривая вопросы организации работы правоохранительных органов по противодействию налоговым мошенничествам, следует отметить отсутствие явных проблем с выявлением и квалификацией подобных деяний.

Как было указано ранее, судебная практика достаточно однообразно квалифицирует соответствующие действия по ст. 159 УК РФ, вне зависимости от особенностей конкретного дела, способа совершения деяния, наличия уточненной декларации, использования возмещенного налога для зачета недоимки и других аспектов, ранее вызывавших ожесточенные теоретические споры и сложности правоприменения.

В криминалистической науке происходит активное обобщение эмпирического материала, научное изучение и классификация не только налоговых мошенничеств как

таковых, но отдельных типовых способов и схем, характерных для таких деяний. Это, в свою очередь, формирует научно обоснованную базу для выработки наиболее удачных форм и методов противодействия, позволяет совершенствовать применение тактических приемов выявления и расследования схожих деяний [12, с. 83-88; 13, с. 177-181; 14, с. 68-73; 15, с. 299-315].

В условиях введения специального повода для возбуждения уголовных дел по ст. 198-199.2 УК РФ [16], после марта 2022 года силы и средства правоохранительных органов во многом переориентировались на выявление налоговых мошенничеств, не имеющих подобных ограничений. Кроме всего прочего, незаконное возмещение налога на сумму свыше одного миллиона рублей квалифицируется по ч. 4 ст. 159 УК РФ и является тяжким преступлением, при том что по части второй ст. 199, 199.1, 199.2 УК РФ стали относить к категории преступлений средней тяжести [17].

В равной мере на ст. 159 УК РФ не распространяются запреты при избрании меры пресечения в отношении подозреваемых и обвиняемых и ограничения, связанные с порядком изъятия вещественных доказательств, действующие для других налоговых преступлений.

С подобной позиции действительно может сложиться мнение о том, что существующая конструкция является эффективной, не требующей каких-либо изменений, а все предложения о выделении специальной нормы носят исключительно теоретический характер, не имея под собой прикладной составляющей.

Вопрос обоснованности законодательных изменений является предметом многих научных исследований. Так, например, профессор В.А. Толстик в качестве обоснованного изменения законодательства выделяет три основания: кардинальное или существенное изменение общественных отношений, возникновение новых общественных отношений, правотворческая ошибка [18, с. 232-235]. В свою очередь, И.П. Кожокар, в целом поддерживая приведенную В.А. Толстиком концепцию объектных оснований, добавляет к ним и субъективные, в частности правовой нигилизм [19, с. 158].

Между тем динамичность социально-правовых условий жизни общества является только условием криминализации или декриминализации отдельных деяний. Движителем самих изменений является текущая уголовная политика государства.

В последнее время многие авторы проводили исследования, направленные на комплексную оценку тенденций и направлений отечественной уголовно-правовой политики. Так, заслуживает внимания монографическое исследование под редакцией профессора В.П. Кашепова [20], всесторонне рассматривающее процессы криминализации и декриминализации как составляющих института уголовной политики Российской Федерации.

Оценивая обоснованность создания специальной нормы, посвященной налоговому мошенничеству, с точки зрения соответствия уголовной политики, необходимо принять во внимание, что возмещение налога в большинстве случаев осуществляется в связи с предпринимательской деятельностью.

Длительное время основным направлением уголовной политики является снижение уголовно-правовых последствий в случае нарушения закона при осуществлении предпринимательской деятельности, предоставление дополнительных гарантий, наличие запретов для применения определенных мер принуждения. Вектор на либерализацию ответственности предпринимателей неоднократно декларировался публично [21].

Конструкция ст. 159 УК РФ является правопреемницей соответствующих норм Уголовного кодекса РСФСР. Безусловно, простая и эффективная в условиях плановой экономики, она не может учитывать всей сложности современных правоотношений.

В этой связи представляет интерес монографическое исследование Е.В. Авдеевой [22], в котором в том числе рассматриваются несовершенства современной

практики привлечения к ответственности за мошеннические действия с позиций защиты прав предпринимателей.

Мы не можем не отметить явной неоднозначности тезиса о необходимости «особого» положения предпринимателей в вопросах привлечения к уголовной ответственности и его противоречия с принципом «равенства перед законом».

Однако де-факто обособление уголовной ответственности предпринимателей сформировалось в уголовном законодательстве и имеет тенденцию к развитию. Введение и реализация такого подхода обусловлены выработкой механизмов решения стратегических задач в условиях современных вызовов, стоящих перед Российской Федерацией, и объективных угроз ее стратегической безопасности [23].

Системная реализация такого подхода неизбежно требует дальнейшей дифференциации норм, в первую очередь связанных с мошенничеством.

Ярким примером является история с введением и декриминализацией ст. 159.4 УК РФ («мошенничество в сфере предпринимательской деятельности»), а также последующим восстановлением нормы в виде ч. 5-7 ст. 159 УК РФ. При том, что научная дискуссия о соотношении и содержании этих статей продолжается [24, с. 36-41].

Таким образом, вопрос выделения ст. 159.7 УК РФ «Мошенничество в налоговой сфере» должен рассматриваться не только в рамках решения проблем противодействия «специальному» виду мошенничеств, а как частный случай в системе иных аналогичных принятых и предстоящих изменений, системно перестраивающих уголовное законодательство, адаптируя его к современным реалиям.

В отсутствии указанных изменений имеются риски, при которых правоохранительная система «компенсирует» за счет увеличения выявления налоговых мошенничеств «смягчение», достигнутое по другим налоговым составам. В итоге общее уголовно-правовое давление на бизнес-сообщество не изменится, что может поставить под вопрос достижение целей обеспечения экономической и политической безопасности Российской Федерации, изначально заложенных в качестве ориентиров процессов либерализации уголовной политики.

1. Панкратьев А.Н. Практика применения статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации по делам о налоговых мошенничествах // Научный портал МВД России. 2022. № 1 (57).
2. Яни П.С. Вопросы квалификации мошенничества в отношении прав требования // Российская юстиция. 2019. № 9.
3. Трохов С.В. Незаконное возмещение налога на добавленную стоимость: вопросы уголовно-правовой квалификации // Судья. 2020. № 11 (119).
4. Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: науч.-практ. пособие. – М.: ООО «Издательский дом «Юриспруденция», 2016.
5. Крохин Р.И. Проблемы квалификации налогового мошенничества в уголовном праве // Вопросы российского и международного права. 2021. № 3-1. Т. 11.
6. Зарипова Н.Д. Налоговое мошенничество: понятие, причины, способы борьбы // Научный альманах. 2019. № 10-1 (60).
7. Панкратьев А.Н., Файзеев Р.Т. Перспектива дополнения Уголовного кодекса Российской Федерации статьей о мошенничестве в налоговой сфере // Вестник Всероссийского института повышения квалификации сотрудников Министерства внутренних дел Российской Федерации. 2022. № 2 (62).
8. Панкратьев А.Н., Файзеев Р.Т. Типология структуры преступных сообществ, специализирующихся на налоговых мошенничествах // Закон и право. 2021. № 1.

9. Проект федерального закона № 89802-8 «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» [Электронный ресурс] // URL: <http://https://sozd.duma.gov.ru/bill/89802-8> (дата обращения: 20.07.2024).
10. Письмо ФНС России от 25.02.2022 № БВ-17-7/35@ [Электронный ресурс] // URL: <http://https://sozd.duma.gov.ru/bill/89802-8> (дата обращения: 20.07.2024).
11. Официальный отзыв на проект федерального закона № 89802-8 «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: письмо Верховного Суда РФ от 3 марта 2022 г. № 4-ВС-9889/22 [Электронный ресурс] // URL: <http://https://sozd.duma.gov.ru/bill/89802-8> (дата обращения: 20.05.2023).
12. Панкратьев А.Н. Практика применения статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации по делам о налоговых мошенничествах // Научный портал МВД России. 2022. № 1 (57).
13. Файзеев Р.Т. Перспективы развития противодействия мошенничествам в налоговой сфере // Право и государство: теория и практика. 2019. № 10 (178).
14. Попова Н.Ф., Чикалина Н.А. Мошенничество в сфере налогообложения в России // Международный научно-исследовательский журнал. 2020. № 1-2 (91).
15. Скворцова О.В., Зитулаева Д.А., Скворцова О.В. Уголовная ответственность за налоговые преступления: проблемы разграничения и законодательные новеллы // Ученые записки Крымского федерального университета им. В.И. Вернадского. Юридические науки. 2022. № 4. Т. 8.
16. О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: федеральный закон от 09.03.2022 № 51-ФЗ // URL: <https://garant.ru> (дата обращения: 20.07.2024).
17. О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федеральный закон от 18.03.2023 № 78-ФЗ // URL: <https://garant.ru> (дата обращения: 20.07.2024).
18. Толстик В.А. Изменение в законодательстве: проблемы теории и пока непринятые новеллы в полицейском законодательстве // Вестник Нижегородской академии. 2016. № 3 (35).
19. Кожокарь И.П. Законодательная инфляция: теоретико-правовое исследование // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2022. № 56.
20. Криминализация и декриминализация как формы преобразования уголовного законодательства: монография / В.П. Кашепов, Н.А. Голованова, А.А. Гравица [и др.]; отв. ред. В.П. Кашепов. – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: ООО «Юридическая фирма КОНТРАКТ», 2018.
21. П. 9 перечня поручений Президента Российской Федерации по итогам XXV Петербургского международного экономического форума от 20 июля 2022 г. № Пр-1269 [Электронный ресурс] // URL: <https://garant.ru> (дата обращения: 20.07.2024).
22. Авдеева Е.В. Организация защиты прав субъектов предпринимательской деятельности в ходе расследования преступлений. – М.: ООО «Русайнс», 2023.

23. О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации [Электронный ресурс]: указ Президента РФ от 2 июля 2021 г. № 400 // URL: <https://garant.ru> (дата обращения: 20.07.2024).

24. Яни П.С. Мошенничество (ст. 159.4 УК), сопряжённое с преднамеренным неисполнением обязательств по государственным контрактам // Законность. 2022. № 2 (1048).

**Информация об авторе:**

*А.Н. Панкратьев, начальник отдела по борьбе с налоговыми правонарушениями, кандидат юридических наук*

**About the author:**

*A.N. Pankratiev, head of the wrestling department with tax violations, PhD*

Статья поступила в редакцию 03.08.2024