

ПРАВО И ЭКОНОМИКА

Дата поступления рукописи в редакцию: 16.07.2026 г.

DOI: 10.24412/2076-1503-2026-8-279-284

Дата принятия рукописи в печать: 07.08.2026 г.

НИКОЛАЕВА Юлия Валентиновна,
 доктор юридических наук, профессор, заведующая
 кафедрой международного и публичного права
 Юридического факультета
 Финансового университета при Правительстве РФ,
 e-mail: mail@law-books.ru

НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ КАК УГРОЗА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РФ: УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Аннотация. В статье исследуются налоговые преступления как один из наиболее чувствительных видов экономической преступности, непосредственно затрагивающий доходную базу публичной власти, устойчивость бюджетной системы, финансирование социальных обязательств и доверие к налогово-правовому порядку. Обосновывается, что уголовно-правовой аспект противодействия налоговым преступлениям не может быть сведен к репрессивному взысканию недоимки: он включает охрану конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, предупреждение криминального перераспределения налоговой нагрузки, защиту конкуренции и поддержание фискального суверенитета государства.

Ключевые слова: экономическая безопасность, налоговые преступления, уголовная ответственность, налоговый агент, сокрытие имущества, страховые взносы, уголовная политика, фискальный суверенитет.

NIKOLAEVA Yulia Valentinovna,
 Doctor of Law, Professor, Head of the Department of International
 and Public Law Faculty of Law Financial University under the
 Government of the Russian Federation

TAX CRIMES AS A THREAT TO THE ECONOMIC SECURITY OF THE RUSSIAN FEDERATION: A CRIMINAL LAW ASPECT

Annotation. This article examines tax crimes as one of the most sensitive types of economic crime, directly affecting the revenue base of public authorities, the sustainability of the budget system, the financing of social obligations, and trust in the tax and legal system. It is argued that the criminal law aspect of combating tax crimes cannot be reduced to the repressive collection of arrears: it includes protecting the constitutional obligation to pay legally established taxes and fees, preventing criminal redistribution of the tax burden, protecting competition, and maintaining the state's fiscal sovereignty.

Key words: economic security, tax crimes, criminal liability, tax agent, asset concealment, insurance premiums, criminal policy, fiscal sovereignty.

Экономическая безопасность современного государства в значительной мере определяется устойчивостью публичных финансов. В российской правовой системе эта устойчивость опирается не только на налоговое администрирование и бюджетное планирование, но и на уголовно-правовой запрет наиболее опасных форм уклонения от исполнения фискальных обязанностей. Конститу-

ционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы выступает не техническим элементом финансового права, а одной из юридических предпосылок существования публичной власти, поскольку именно через налоговые поступления обеспечивается реализация социальных, оборонных, инфраструктурных и иных публичных функций государства. [1]

В Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года угрозы экономической безопасности связываются, в частности, с криминализацией экономических отношений, теневым оборотом, недостаточной защищенностью финансовой системы и рисками снижения доходной базы бюджета. [2] В этом контексте налоговые преступления приобретают значение не только как индивидуальные посяательства на налоговые доходы, но и как институциональная форма подрыва финансовой дисциплины, равенства налогоплательщиков и добросовестной конкуренции. Уклонение от уплаты налогов не является «частным конфликтом» между налогоплательщиком и фиском; оно перераспределяет бремя публичных расходов на добросовестных участников оборота и тем самым деформирует саму идею правового государства.

Актуальность заявленной темы усиливается тем, что российская уголовная политика последних лет развивается в двойственной логике. С одной стороны, законодатель сохраняет уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, неисполнение обязанностей налогового агента и сокрытие имущества, за счет которого должно производиться взыскание недоимки. С другой стороны, усиливается компенсационно-восстановительный подход: лицо, впервые совершившее налоговое преступление, при выполнении предусмотренных законом условий может быть освобождено от уголовной ответственности после полного возмещения недоимки, пеней и штрафа. [3] Такая конструкция отражает стремление законодателя сочетать охрану экономической безопасности с недопущением избыточной криминализации предпринимательской деятельности.

Цель настоящей статьи состоит в выявлении уголовно-правовой природы налоговых преступлений как угрозы экономической безопасности РФ, определении их системного места в главе 22 УК РФ и формулировании предложений по совершенствованию правоприменительной модели противодействия данным деяниям. Методологическую основу исследования составляют формально-юридический, системный, историко-догматический и сравнительно-правовой методы, а также анализ судебных разъяснений и доктринальных подходов к экономическим преступлениям.

Экономическая безопасность в уголовно-правовом измерении не исчерпывается защитой собственности или пресечением незаконного предпринимательства. Она охватывает весь комплекс общественных отношений, обеспечивающих нормальное функционирование экономики, включая бюджетную устойчивость, платежную

дисциплину, финансовую прозрачность и доверие к публичным институтам. Именно поэтому налоговые преступления традиционно занимают особое место среди преступлений в сфере экономической деятельности: их непосредственный вред выражается в непоступлении средств в бюджетную систему, а системный вред - в разрушении публично-правового механизма солидарного финансирования государства.

Н.А. Лопашенко справедливо указывает, что преступления в сфере экономической деятельности следует рассматривать через призму нормального порядка осуществления экономических отношений, поскольку их общественная опасность заключается не только в имущественном ущербе, но и в деформации правил хозяйственного оборота. [4] Применительно к налоговым преступлениям данный тезис имеет особое значение: уклонение от уплаты налогов создает незаконное конкурентное преимущество для недобросовестного участника рынка, позволяя ему снижать издержки за счет неисполнения публичной обязанности. Следовательно, налоговое преступление посягает одновременно на бюджетные интересы государства и на равенство субъектов экономической деятельности.

Стратегия национальной безопасности Российской Федерации относит повышение устойчивости экономики, финансовую стабильность, развитие технологической и инфраструктурной базы к числу ключевых условий национальной безопасности. [5] Налоговые преступления прямо затрагивают эти условия, поскольку уменьшают ресурсную базу публичных расходов. При этом уголовное право не должно подменять налоговое администрирование: его назначение состоит в реагировании на умышленные, общественно опасные формы нарушения налоговой обязанности, которые выходят за пределы обычного налогового спора или ошибки в правоприменении.

Уголовный кодекс Российской Федерации закрепляет несколько специальных составов, непосредственно направленных на охрану налоговых интересов государства. К ним относятся уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и страховых взносов (ст. 198 УК РФ), уклонение организации от уплаты налогов, сборов и страховых взносов (ст. 199 УК РФ), неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ), сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2 УК РФ), а также специальные составы, связанные с уклонением от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование

от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ст. 199.3 и 199.4 УК РФ). [3, ст. 198-199.4]

Общим для этих составов является публично-финансовая направленность охраны. Однако их юридическая природа неодинакова. Статьи 198 и 199 УК РФ охватывают собственно уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов путем непредставления обязательных документов либо включения в них заведомо ложных сведений. Статья 199.1 УК РФ направлена на пресечение злоупотребления статусом налогового агента, который обязан исчислить, удержать и перечислить соответствующие платежи. Статья 199.2 УК РФ защищает уже не стадию возникновения налоговой обязанности, а стадию принудительного взыскания недоимки. Статьи 199.3 и 199.4 УК РФ имеют более специальный предмет - страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Ключевым законодательным изменением последних лет стало повышение пороговых значений крупного и особо крупного размера по ряду налоговых составов Федеральным законом от 6 апреля 2024 г. N 79-ФЗ. [6] Так, по статье 199 УК РФ крупным размером признается сумма налогов, сборов и страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд 18 млн 750 тыс. руб., особо крупным - 56 млн 250 тыс. руб. [3, ст. 199, примеч. 1] Аналогичные пороговые значения установлены для статьи 199.1 УК РФ в отношении сумм налогов и (или) сборов, не исполненных налоговым агентом. [3, ст. 199.1, примеч. 1] По статьям 199.3 и 199.4 УК РФ также были скорректированы размеры применительно к страховым взносам. [3, ст. 199.3, примеч. 1; ст. 199.4, примеч. 1]

П.С. Яни обращает внимание на то, что при квалификации экономических преступлений особенно опасно механическое отождествление нарушения отраслевого законодательства с уголовно наказуемым деянием. [7] Для налоговых преступлений этот тезис является центральным. Наличие недоимки само по себе не образует состава преступления: необходимо установить способ уклонения, умышленный характер поведения, крупный или особо крупный размер, а также причинно-следственную связь между действиями лица и непоступлением платежей в бюджетную систему.

Основным объектом налоговых преступлений являются общественные отношения, обеспечивающие установленный порядок формирования доходов бюджетной системы и государственных внебюджетных фондов. Непосредственным объ-

ектом выступает публичный финансовый интерес, связанный с исполнением налоговой обязанности. Вместе с тем объект этих преступлений имеет комплексный характер: они затрагивают не только фискальные, но и экономико-конкурентные, социальные и управленческие отношения.

Верховный Суд РФ в постановлении Пленума от 26 ноября 2019 г. N 48 указал, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. [8, п. 1] Эта формула имеет важное значение, поскольку позволяет отличать налоговое преступление от формального нарушения порядка декларирования. Для уголовно-правовой оценки существенен реальный фискальный результат - непоступление платежей, которое подрывает доходную базу публичной власти.

Предметом налоговых преступлений являются суммы налогов, сборов и страховых взносов, подлежащих уплате в соответствии с законодательством. При этом предмет не должен пониматься как вещь в гражданско-правовом смысле. Речь идет о денежном выражении публично-правовой обязанности. И.И. Кучеров, рассматривая налоговую обязанность, указывает на ее публично-властную природу: налоговый платеж является не эквивалентом индивидуальной услуги государства, а обязательным вкладом в финансирование публичных потребностей. [9]

Объективная сторона статей 198 и 199 УК РФ выражается в уклонении от уплаты налогов, сборов или страховых взносов путем непредставления налоговой декларации, расчета или иных обязательных документов либо путем включения в такие документы заведомо ложных сведений. Эти способы имеют различное практическое содержание. Непредставление декларации означает полное игнорирование установленной формы налогового контроля, тогда как включение ложных сведений предполагает имитацию исполнения обязанности при фактическом искажении налоговой базы, объекта налогообложения, расходов, вычетов или иных юридически значимых показателей.

Пленум Верховного Суда РФ специально разъяснил, что для определения размера ущерба бюджетной системе необходимо устанавливать действительный размер обязательств по уплате налогов, сборов и страховых взносов и учитывать в совокупности факторы, как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных платежей. [8, п. 16] Это разъяснение препятствует обвинительной практике, основанной на формальном суммировании претензий налогового органа без проверки реального налогового обязательства.

Оно также соответствует принципу справедливости: уголовная ответственность не может строиться на гипотетическом или завышенном расчете недоимки.

Специфика статьи 199.1 УК РФ состоит в том, что субъект преступления не уклоняется от уплаты собственного налога, а нарушает обязанность налогового агента. Его функция заключается в исчислении, удержании и перечислении платежей, принадлежащих публичной системе. Обязательным признаком состава является совершение деяния в личных интересах. Этот признак ограничивает уголовную ответственность случаями, когда неп перечисление платежей выражает не простую хозяйственную неплатежеспособность, а сознательное использование удержанных или подлежащих удержанию сумм в интересах виновного либо связанных с ним лиц.

Статья 199.2 УК РФ имеет иную конструкцию. Она предусматривает ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки. Здесь общественная опасность состоит не в первоначальном неисполнении налоговой обязанности, а в противодействии механизму принудительного взыскания. Пленум Верховного Суда РФ исходит из того, что крупный и особо крупный размеры сокрытых денежных средств или имущества для целей статьи 199.2 УК РФ определяются по примечанию к статье 170.2 УК РФ, а состав наличествует, когда размер недоимки равен стоимости сокрытого имущества в крупном размере или превышает ее.

Одним из наиболее значимых признаков налоговых преступлений является умышленная форма вины. Уголовная ответственность за налоговое преступление невозможна при отсутствии доказанного умысла на уклонение от уплаты обязательных платежей. Это принципиально отличает преступление от налоговой ошибки, неправильного толкования законодательства, небрежности в учете или спорной позиции налогоплательщика по вопросу квалификации операции.

Верховный Суд РФ исходит из необходимости установления обстоятельств, свидетельствующих о направленности умысла лица на уклонение от уплаты налогов. К таким обстоятельствам могут относиться создание фиктивного документооборота, использование подконтрольных организаций без реальной хозяйственной функции, сокрытие выручки, ведение двойного учета, распоряжение денежными средствами через номинальных лиц, уничтожение либо искажение документов. Однако сами по себе налоговые доначисления, акты проверок и выводы налогового органа не заменя-

ют доказывания субъективной стороны преступления.

А.И. Парог подчеркивает, что вина в уголовном праве не может презюмироваться из факта наступления вредного результата; она требует установления психического отношения лица к деянию и его последствиям. [10] Применительно к налоговым преступлениям это означает, что даже значительная недоимка не может автоматически трансформироваться в уголовную ответственность. Необходима доказанность того, что лицо осознавало противоправный характер своих действий, предвидело непоступление платежей в бюджет и желало либо сознательно допускало такой результат.

Субъект налоговых преступлений различается в зависимости от состава. По статье 198 УК РФ субъектом является физическое лицо, включая индивидуального предпринимателя и иных физических лиц, обязанных уплачивать соответствующие платежи. По статье 199 УК РФ ответственность несут не организации как юридические лица, а физические лица, фактически обеспечивающие исполнение налоговой обязанности организации: руководитель, главный бухгалтер, иное лицо, уполномоченное подписывать документы налоговой отчетности или фактически выполняющее управленческие функции.

Пленум Верховного Суда РФ указывает, что субъектами преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть руководитель организации, главный бухгалтер, лицо, фактически выполнявшее обязанности руководителя или главного бухгалтера, а также иные лица, если они специально уполномочены на совершение соответствующих действий либо фактически организовали преступление. [8, п. 7-8] Это разъяснение важно для противодействия использованию номинальных директоров и формальному распределению ответственности на лиц, не контролировавших реальную экономическую деятельность.

Особенность современных налоговых преступлений состоит в ярко выраженной компенсационной направленности уголовной политики. Примечания к статьям 198, 199, 199.1, 199.3 и 199.4 УК РФ предусматривают возможность освобождения лица, впервые совершившего соответствующее преступление, при условии полного исполнения фискальной обязанности, включая недоимку, пени и штраф. Эта модель демонстрирует приоритет восстановления публичного финансового интереса над изоляцией лица от общества.

С точки зрения экономической безопасности такая конструкция имеет прагматическое значение. Цель государства состоит не только в

наказании виновного, но и в возврате денежных средств в бюджетную систему. Если ущерб возмещен полностью, а лицо ранее не совершало налоговых преступлений, уголовно-правовой конфликт может быть завершен без дальнейшей репрессии. Это снижает нагрузку на правоохранительную систему и стимулирует добровольное погашение задолженности.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. N 48 является ключевым актом судебного толкования в сфере налоговых преступлений. Оно заменило прежние разъяснения 2006 г. и закрепило ряд принципиальных положений: общественная опасность налоговых преступлений состоит в непоступлении средств в бюджетную систему; размер ущерба определяется исходя из действительной налоговой обязанности; при оценке сокрытия имущества по статье 199.2 УК РФ учитывается соотношение недоимки и стоимости сокрытых активов; освобождение от ответственности возможно при полном возмещении платежей. [8, п. 1, 16, 21-22, 26-27]

Конституционный Суд РФ в постановлении от 9 июля 2019 г. N 27-П рассматривал вопрос о конституционно-правовом смысле статьи 199 УК РФ в связи с включением страховых взносов в состав платежей, учитываемых при квалификации, и указал на необходимость учитывать правила обратной силы закона, улучшающего положение лица. [11] Это решение подтверждает, что уголовно-правовая охрана налоговой сферы должна осуществляться с соблюдением принципов законности, определенности и справедливости.

Налоговые преступления представляют собой одну из значимых угроз экономической безопасности Российской Федерации, поскольку они затрагивают доходную базу бюджетной системы, подрывают принцип равного участия в публичных расходах, деформируют конкуренцию и способствуют развитию теневой экономики. Их уголовно-правовая природа заключается не только в причинении имущественного ущерба государству, но и в посягательстве на публичный финансовый порядок, обеспечивающий функционирование государства и выполнение им социальных обязательств.

Действующая система уголовно-правовой охраны налоговой сферы включает статьи 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3 и 199.4 УК РФ. Эти нормы образуют комплексный механизм защиты фискальных интересов: от пресечения уклонения налогоплательщика и налогового агента до противодействия сокрытию активов и защите обязательного социального страхования. Законодательные изменения 2023-2024 гг. показывают стремление к более дифференцированной модели, при которой уголовная ответственность сохраняется для

значительных и умышленных форм уклонения, а восстановление бюджетных потерь получает приоритетное значение.

Оптимальная уголовно-правовая политика в данной сфере должна строиться на трех принципах: неизбежности ответственности за организованное и крупное налоговое уклонение; недопустимости криминализации добросовестного налогового спора; приоритете восстановления ущерба бюджетной системе при соблюдении гарантий прав личности и предпринимательской свободы. Только при таком балансе уголовное право способно выполнять свою подлинную функцию - охранять экономическую безопасность, не разрушая при этом легальную экономическую активность.

Список литературы:

- [1] Конституция Российской Федерации. Ст. 57 // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <https://pravo.gov.ru/>. (дата обращения: 09.04.2026).
- [2] Указ Президента РФ от 13.05.2017 N 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. N 20. Ст. 2902.
- [3] Уголовный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1996. — № 25. — Ст. 2954.
- [4] Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономической деятельности: теоретический и прикладной анализ. М.: Юрлитинформ, 2015. С. 37-45.
- [5] Указ Президента РФ от 02.07.2021 N 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2021. N 27, ч. II. Ст. 5351.
- [6] Федеральный закон от 06.04.2024 N 79-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <https://publication.pravo.gov.ru/document/0001202404060014>. (дата обращения: 09.04.2026).
- [7] Яни П.С. Экономические и должностные преступления. М.: Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1997. С. 54-58.
- [8] Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48. П. 1 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. N 1.
- [9] Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 45-52.
- [10] Рапог А.И. Субъективная сторона преступления. М.: Профобразование, 2001. С. 17-25.
- [11] Постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 N 27-П // Собрание законода-

тельства Российской Федерации. 2019. N 29, ч. II. Ст. 4145.

References:

[1] Constitution of the Russian Federation. Art. 57 // Official Internet Portal of Legal Information. URL: <https://pravo.gov.ru/>. (Accessed: 09.04.2026).

[2] Decree of the President of the Russian Federation of 13.05.2017 N 208 "On the Economic Security Strategy of the Russian Federation for the Period up to 2030" // Collected Legislation of the Russian Federation. 2017. N 20. Art. 2902.

[3] Criminal Code of the Russian Federation: Federal Law of 13 June 1996 N 63-FZ // Collected Legislation of the Russian Federation. - 1996. - No. 25. - Art. 2954.

[4] Lopashenko N.A. Crimes in the Sphere of Economic Activity: Theoretical and Applied Analysis. Moscow: Yurlitinform, 2015. Pp. 37-45.

[5] Decree of the President of the Russian Federation of July 2, 2021, No. 400, "On the National Security Strategy of the Russian Federation" //

Collected Legislation of the Russian Federation. 2021. No. 27, Part II. Article 5351.

[6] Federal Law of April 6, 2024, No. 79-FZ // Official Internet Portal of Legal Information. URL: <https://publication.pravo.gov.ru/document/0001202404060014>. (Accessed: April 9, 2026).

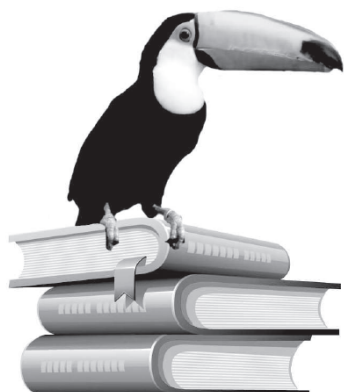
[7] Yani, P.S. Economic and Official Crimes. Moscow: Intel-Sintez Business School, 1997. Pp. 54-58.

[8] Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of November 26, 2019, No. 48. P. 1 // Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation. 2020. No. 1.

[9] Kuchеров, I.I. Tax Law of Russia: Lecture Course. Moscow: YurInfoR, 2001. Pp. 45-52.

[10] Rarog, A.I. Subjective Side of the Crime. Moscow: Profobrazovanie, 2001. Pp. 17-25.

[11] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 9, 2019, No. 27-P // Collected Legislation of the Russian Federation. 2019. No. 29, Part II. Art. 4145.



ЮРКОМПАНИ

www.law-books.ru

Юридическое издательство
«ЮРКОМПАНИ»

Издание учебников,
учебных и методических
пособий, монографий,
научных статей.

Профессионально.

В максимально
короткие сроки.

Размещаем
в РИНЦ, Е-Library.