

Королев Александр Германович
Новгородский государственный университет имени Ярослава Мудрого

Объективная сторона налоговых преступлений в условиях цифровизации: новые способы уклонения и проблемы их квалификации

Аннотация. Статья посвящена исследованию трансформации объективной стороны налоговых преступлений в условиях цифровизации экономики и налогового администрирования. Автор анализирует действующие нормы уголовного законодательства и их бланкетную связь с налоговым правом, выявляя изменения в объективной стороне, возникшие под влиянием новых цифровых реалий. Особое внимание уделяется новым способам уклонения от уплаты налогов, таким как использование криптовалют, цифровых финансовых активов, фрагментация бизнеса через цифровые платформы, применение специального программного обеспечения для искажения учетных данных и электронных платежных систем для усложнения отслеживания денежных потоков. В работе систематизированы ключевые проблемы квалификации данных деяний, включая затруднения в определении способа совершения преступления, момента его окончания, причинно-следственной связи и субъектного состава в сложных цифровых схемах. На основе проведенного анализа автор обосновывает необходимость совершенствования уголовно-правовых норм.

Ключевые слова: налоговые преступления, объективная сторона, цифровизация, уклонение от уплаты налогов, цифровые финансовые активы, квалификация преступлений.

Korolev Alexander Germanovich
Yaroslav the Wise Novgorod State University

The objective side of tax crimes in the context of digitalization: new methods of tax evasion and the problems of their classification

Annotation. The article is devoted to the study of the transformation of the objective side of tax-related crimes in the context of the digitalization of the economy and tax administration. The author analyzes the current norms of criminal law and their blanket connection with tax law, identifying changes in the objective side that have emerged under the influence of new digital realities. Special attention is paid to new methods of tax evasion, such as the use of cryptocurrencies, digital financial assets, the fragmentation of business through digital platforms, the use of special software to distort accounting data, and electronic payment systems to complicate the tracking of cash flows. The paper systematizes the key problems related to the qualification of these acts, including difficulties in determining the method of committing the crime, the moment of its completion, the cause-and-effect relationship, and the subject composition in complex digital schemes. Based on the analysis conducted, the author substantiates the need to improve criminal law provisions.

Keywords: tax crimes, objective side, digitalization, tax evasion, digital financial assets, crime qualification.

Цифровая трансформация экономических отношений как следствие стремительного развития информационных технологий значительным образом изменили особенности налоговых правоотношений. Современная цифровизация налогового контроля открыла возможности для повышения его эффективности, а автоматизация процессов исчисления и уплаты налогов снизила нагрузку на добросовестных налогоплательщиков. Однако, распространение цифровых форматов экономических связей, которые возникают между разными субъектами финансовых общественных отношений, и усложнение отслеживания схем проведения денежных потоков

создали благоприятную среду для возникновения ранее неизвестных способов уклонения от уплаты налогов.

Действующее уголовное законодательство Российской Федерации не содержит определения понятия «налоговое преступление». Вместе с тем, в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ), в статье 105 определено: «налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность» [2].

Обратимся к доктрине уголовного права, в которой согласно подходу Середы М.И., под налоговыми преступлениями понимаются деяния, совершаемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц [7, С.52-54]. Нормы об ответственности за налоговые преступления систематизированы в главе 22 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее по тексту – УК РФ) [1]. Особенностью уголовно-правовых норм о налоговых преступлениях является их бланкетный характер.

Налоговый кодекс Российской Федерации же оперирует понятием «налоговое правонарушение», которое закреплено в статье 106 НК РФ и было рассмотрено ранее.

Далее отметим, что согласно подходу Батайкина П.А. объективная сторона налогового преступления рассматривается двояко: как динамическое и как статическое явление [4, С.179]. В первом случае под ней подразумевают процесс общественно опасного и противоправного посягательства. Во втором случае понимается совокупность признаков, характеризующих внешний акт конкретного общественно опасного посягательства на охраняемый уголовным законом объект.

Согласно исследованию Кодаевской К.Ю. и Дробота С.А., к числу признаков объективной стороны относятся [5, С. 103-104] (см. Рисунок 1):



Рисунок 1 – Признаки объективной стороны преступления

Как справедливо отмечает П.А. Батайкин, установление объективных признаков любого преступного деяния имеет важное значение для квалификации и последующего привлечения совершившего его лица к ответственности [4, С.179]. Объективная сторона является одним из главных показателей общественной опасности.

Объективная сторона, применительно к отдельным составам налоговых преступлений, конкретизируется следующим образом:

Объективная сторона преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, состоит в:

1) в уклонении физического лица от уплаты налога в крупном размере, совершенном указанными способами;

2) в уклонении от уплаты сбора в крупном размере.

Объективная сторона преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ формулируется как уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов.

Относительно преступлений, ответственность за совершение которых предусмотрены статьями 199.3 и 199.4 УК РФ, объективная сторона характеризуется схожим способом совершения, выражающимся в уклонении страхователя – организации или физического лица от уплаты налогов и (или) сборов, подлежащих уплате.

Объективная сторона сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, заключается в активных действиях лица по сокрытию денежных средств путем безналичных расчетов через новые открытые расчетные счета или счета третьих лиц.

А.Е. Тесленко в своем исследовании обосновывает необходимость установления факта нарушения регулятивного законодательства, совершаемого с целью уклонения от уплаты налогов и сборов, а также причинно-следственной связи между таким нарушением и преступным результатом [8, С.165]. Нам данный подход представляется обоснованным, поскольку налоговое преступление, будучи бланкетным по своей конструкции, предполагает в качестве необходимого условия наличие нарушения налогового законодательства.

Важным аспектом объективной стороны налоговых преступлений является вопрос о ее формальном или материальном характере. Составы преступлений, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ, являются материальными, и их объективная сторона включает неуплату налогов в крупном или особо крупном размере как обязательный признак. Иными словами, для признания деяния оконченным преступлением необходимо наступление указанных в законе последствий в виде неуплаты налогов в соответствующем размере. При этом причинная связь между деянием (уклонением) и наступившим последствием (неуплатой налога) подлежит обязательному доказыванию.

Цифровизация представляет собой процесс, в ходе которого осуществляется внедрение цифровых технологий в различные сферы общественной жизни, включая систему государственного управления [3, С. 236]. Тогда, цифровизация экономики представляет собой процесс внедрения цифровых технологий во все сферы общественной жизни, включая экономику и налогообложение. Цифровая трансформация экономики привела к росту электронной коммерции, сопровождающемуся появлением новых форм уклонения от уплаты налогов.

Цифровизация способствует развитию инструментов налогового администрирования, она создает новые объекты налогообложения, порождает новые вызовы, связанные с налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов. В условиях цифровизации внедряются автоматизированные системы налогового контроля, электронный документооборот, системы прослеживаемости товаров, единый налоговый счет и иные цифровые инструменты. В 2023 году введена в действие система единого налогового счета, которая позволяет уплачивать все налоги и сборы одним платежом, что упрощает процесс уплаты и снижает риск возникновения недоимок.

Важное значение в условиях цифровизации приобретают автоматизированные системы Федеральной налоговой службы России, в которые входят, в частности, АСК НДС-2 и АИС «Налог-3». АСК НДС-2 – это программный комплекс, осуществляющий автоматизированный контроль за уплатой налога на добавленную стоимость путем зеркального сопоставления сведений об операциях в декларациях покупателя и продавца. Система позволяет выявлять расхождения между операциями контрагентов, определять наличие «разрывов» по НДС устанавливать потенциальных выгодоприобретателей незаконной налоговой выгоды. АИС «Налог-3» собирает и обрабатывает данные из множества источников в режиме реального времени. Подобные системы изменяют процесс взаимодействия следственных и налоговых органов. Так, к моменту передачи материалов из ФНС России в Следственный комитет на основе

данных АСК НДС-2 и АИС «Налог-3» уже может быть сформирована значительная часть доказательственной базы.

Как отмечает Д.И. Колосов, цифровизация налогового администрирования выступает важным фактором превенции налоговых правонарушений, поскольку позволяет налоговым органам в режиме реального времени получать информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, выявлять несоответствия и оперативно реагировать на возможные нарушения [6, С. 275]. Действительно, внедрение АСК «НДС-2», систем прослеживаемости товаров и онлайн-касс превратило налоговый контроль в непрерывный процесс, в котором аналитические алгоритмы способны фиксировать аномалии еще до завершения отчетного периода, что существенно повышает эффективность превентивных мер. Нам представляется, что цифровизация налогового контроля создает не только перечисленные возможности, но и риски, связанные с появлением новых способов уклонения от уплаты налогов, использующих преимущества цифровой среды.

К числу новых объектов налогообложения относятся цифровые финансовые активы, криптовалюты, токены и иные цифровые активы. При этом важно подчеркнуть, что данные объекты обладают принципиальной спецификой: они не имеют материальной формы, их эмиссия децентрализована, а трансграничный характер перемещения делает практически невозможным автоматическое отслеживание движения средств в рамках классического банковского мониторинга. Налогообложение криптовалюты с началом ее появления не было урегулировано законодательством, что создавало благоприятные условия для уклонения от уплаты налогов. Также и проблема оценки рыночной стоимости криптоактивов на момент совершения сделки и идентификации бенефициарного владельца в условиях анонимности блокчейна остается до конца не решенной, что сохраняет высокие риски ухода от налогообложения в цифровой сфере.

Помимо рассмотренной роли цифровизации, отметим, что цифровая трансформация экономики привела и к появлению новых способов уклонения от уплаты налогов. К числу таких способов относятся:

1. Использование криптовалют и цифровых финансовых активов для сокрытия доходов. Налогоплательщики могут получать доходы в криптовалюте, не отражая их в налоговой отчетности, либо выводить средства на криптовалютные кошельки, зарегистрированные на подставных лиц.

2. Одной из распространенных форм уклонения от уплаты налогов является фрагментация бизнеса на рынках за счет оформления договоров между взаимозависимыми лицами на цифровых платформах и распределения доходов между ними с целью занижения налоговой базы.

3. Использование специального программного обеспечения позволяет вносить искажения в данные бухгалтерского и налогового учета, создавать фиктивные документы и формировать поддельную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, которая при автоматизированной проверке может не вызывать подозрений.

4. Использование цифровых платежных систем и электронных кошельков для дифференциации платежных операций и усложнения отслеживания схем проведения денежных потоков [9].

Исходя из появления новых способов в связи с цифровизацией, произошло влияние на конструкцию объективной стороны налоговых преступлений по нескольким направлениям.

Во-первых, происходит трансформация способа совершения преступления.

Во-вторых, изменяется характер деяния. В условиях цифровизации уклонение от уплаты налогов все чаще принимает форму сложных, многоэпизодных схем, включающих использование множества юридических лиц, банковских счетов, электронных кошельков и иных цифровых инструментов.

В-третьих, цифровизация влияет на установление связи, так как не всегда очевидна причинно-следственная связь между конкретными действиями налогоплательщика и наступившими последствиями в виде неуплаты налогов.

В-четвертых, возникает проблема квалификации деяний, совершаемых с использованием цифровых технологий.

Анализ новых способов уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации позволяет выявить ряд проблемных аспектов их уголовно-правовой квалификации.

Проблема первая: определение способа совершения преступления. Диспозиции статей 198 и 199 УК РФ предусматривают два альтернативных способа уклонения от уплаты налогов. Но в условиях цифровизации появляются способы уклонения, например, использование криптовалют. Без их отражения в налоговой отчетности может быть квалифицировано как непредставление налоговой декларации, однако фактически речь идет о принципиально ином способе сокрытия доходов.

Проблема вторая: определение момента окончания преступления. Для материальных составов налоговых преступлений моментом окончания считается фактическая неуплата налогов в крупном или особо крупном размере. Однако в цифровых схемах уклонения момент фактической неуплаты может быть отдален во времени от момента совершения действий, направленных на уклонение. Кроме того, использование цифровых активов, стоимость которых подвержена значительным колебаниям, создает сложности с определением размера неуплаченных налогов.

Проблема третья: квалификация деяний, совершаемых с использованием цифровых платформ. В случае использования цифровых платформ и маркетплейсов для фрагментации бизнеса возникает вопрос о том, кто именно является субъектом преступления – сам налогоплательщик, владелец платформы или иные лица, участвующие в схеме. Особый интерес представляю лица, осуществляющие техническое пособничество. Такие пособники могут предоставлять специальное программное обеспечение, создавать технические условия для сокрытия доходов.

Проведенное исследование позволяет сформулировать следующие основные выводы.

Цифровизация экономических отношений и налогового администрирования привела к появлению новых, ранее неизвестных способов уклонения от уплаты налогов, которые не охватываются диспозициями статей 198-199.2 УК РФ.

Объективная сторона налоговых преступлений претерпевает существенную трансформацию под влиянием цифровизации. Изменяются способ, характер деяния, возникают проблемы с определением места совершения преступления, установлением причинной связи и момента окончания преступления.

Квалификация новых способов уклонения от уплаты налогов в цифровой среде сопряжена с рядом проблем, включая определение способа совершения преступления, момента его окончания, разграничение с налоговым правонарушением, а также установление субъекта преступления в сложных цифровых схемах.

Существующие уголовно-правовые нормы о налоговых преступлениях, сформулированные до начала активной цифровизации экономики, не в полной мере отвечают современным реалиям. Исходя из чего, существует необходимость совершенствования законодательства и дополнение положений норм, отражающих объективную сторону совершения налоговых преступлений. Необходима унификация подходов к оценке цифрового способа совершения преступления, разработка разъяснений, обеспечивающих единообразие судебной практики и повышение правовой определенности в сфере цифровых экономических посягательств.

Список источников

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 26.07.2026) // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996, № 25, ст. 2954.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. (ред. от 26.06.2026) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2026) // КонсультантПлюс [Электронный ресурс] URL: consultant.ru.
3. Антропов К.Ю., Ахмадеев Р.Г., Косов М.Е. Цифровое развитие экономики и совершенствование государственного управления финансов // Вестник экономической безопасности. 2021. №4. – С. 236-242.

4. Батайкин П. А. Объективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации: оптимальная терминология уголовно-правовой нормы // Проблемы экономики и юридической практики. 2008. №2. – С. 179-180.
5. Кодаевская К. Ю., Дробот С. А. Общая характеристика объективной стороны преступления по действующему уголовному законодательству Российской Федерации // Вестник науки. 2024. №4 (73). – С. 99-106. 103-104
6. Колосов Д. И. Цифровизация налогового администрирования и превенция налоговых правонарушений // Труды кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия : сборник научных трудов / Под редакцией И. А. Цинделиани; Российский государственный университет правосудия; Кафедра финансового права. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Перспектив», 2021. – С. 274-282.
7. Середа И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты: Дисс. ... канд. юр. наук. Иркутск, 1998. 211 с.
8. Тесленко А.Е. Особенности объективной стороны уклонения от уплаты налогов // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2011. №2. – С. 164-167.
9. Хайруллин И.Ф. Объективная сторона преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов // Наука. образование. Современность. [Электронный ресурс] URL: <https://sciup.org/obektivnaja-storona-prestuplenij-svjazannyh-s-ukloneniem-ot-uplaty-nalogov-14137730>.

Сведения об авторе

Королев Александр Германович, аспирант Новгородского государственного университета имени Ярослава Мудрого

Information about the author

Korolev Alexander Germanovich, graduate student Yaroslav the Wise Novgorod State University