

*Л. А. Рябцева*

*старший преподаватель кафедры уголовного права,  
уголовного процесса и криминалистики  
Могилевского института МВД Республики Беларусь*

*В. И. Киселёва*

*курсант 3 курса факультета милиции  
Могилевского института МВД Республики Беларусь*

## **МОШЕННИЧЕСТВО И НАЛОГОВОЕ МОШЕННИЧЕСТВО: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ**

Именно изменяющаяся обстановка в сфере социальной и экономической жизни государства порождает ситуацию, при которой законодатель криминализирует одни деяния и, напротив, декриминализирует другие.

В данной связи Законом Республики Беларусь от 26 мая 2021 г. № 112-3 «Об изменении кодексов по вопросам уголовной ответственности» глава 25 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее — УК) «Преступления против порядка осуществления экономической деятельности» была дополнена новой статьей — ст. 243<sup>2</sup> «Налоговое мошенничество» [1]. Такой шаг белорусского законодателя объясняется тем, что само по себе мошенничество перестало быть только лишь преступлением против собственности, поскольку появление новых форм мошенничества привело к тому, что в качестве объекта посягательства выступил порядок осуществления экономической деятельности, которому причиняется или может быть причинен существенный вред в результате совершения подобного общественно опасного деяния. Это и предопределило необходимость криминализации налогового мошенничества.

В этой связи представляется целесообразным произвести сравнительный анализ мошенничества как преступления против собственности (ст. 209 УК) и налогового мошенничества как преступления против порядка осуществления экономической деятельности (ст. 243<sup>2</sup> УК). Очевидно, что данные составы, имея единый родовой объект, отличаются видовым и непосредственным объектами посягательства.

Оба преступления являются предметными. Для хищения в форме мошенничества предметом выступает чужое имущество либо право на это имущество. В налоговом мошенничестве предметами могут быть либо документы, содержащие заведомо ложные сведения, либо сами заведомо ложные сведения, на основании которых осуществляется возврат налогов и сборов, согласно действующему налоговому законодательству. В этой связи следует внести некоторые пояснения, о каких документах идет речь и что понимается под сведениями, которые необходимо в них отражать или подавать.

Согласно ч. 5 ст. 66 Налогового кодекса Республики Беларусь, возврат излишне уплаченной суммы налогов и сборов производится на основании заявления плательщика. Обязательными условиями для такого возврата выступают «отсутствие у плательщика неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней и штрафов»; наличие погашенной задолженности «по налогам, сборам, пеням по результатам проверки иного лица, в ходе которой установлена излишне уплаченная плательщиком сумма налога, сбора» [2]. Соответственно, если лицо представляет заведомо ложные документы или сведения, подтверждающие, что обозначенные условия им выполнены, а в действительности это не так, то возникают вопросы, связанные с необходимостью привлечения его к уголовной ответственности, если в наличии имеются иные признаки состава.

Обратимся к анализу объективной стороны обоих составов. Согласно ст. 209 УК, мошенничеством является «завладение имуществом либо приобретение права на имущество путем обмана или злоупотребления доверием» [3]. Под налоговым мошенничеством, согласно ст. 243<sup>2</sup> УК, понимается «представление уполномоченному органу документов, содержащих заведомо ложные сведения, либо заведомо ложных сведений иным способом в целях необоснованного возврата налогов, сборов при отсутствии признаков более тяжкого преступления» [3]. Как видим, в диспозиции обоих составов используется термин «мошенничество», однако в каждом обозначенном случае он наполняется различным содержанием. Составы схожи по набору обязательных признаков объективной стороны, которые, однако, отличаются по своей сущности. Так для ст. 209 УК это общественно опасное действие в виде завладения, общественно опасное последствие в виде имущественного ущерба и причинной связи между ними, также способ завладения, где в качестве такового заявлены обман или злоупотребление доверием.

В ст. 243<sup>2</sup> УК перечень обязательных признаков объективной стороны следующий: альтернативное общественно опасное деяние в виде представления уполномоченному органу документов с заведомо ложными сведениями либо в виде представления самих заведомо ложных сведений иным способом (не в документальной форме); общественно опасное последствие в виде ущерба в крупном размере; причинная связь между ними [3]. Обращаем внимание, что способ совершения настоящего преступления прямо не заявлен, однако он подразумевается косвенным образом, так как, по нашему мнению, подача документов с заведомо недостоверными, не отвечающими действительности сведениями либо дача непосредственно самих сведений, являющихся заведомо ложными, есть не что иное, как обман (искажение истины, умолчание об истине).

В данном случае осуществляется обман органа, уполномоченного от имени государства производить по законодательно установленным основаниям возврат налогов, сборов. При мошенничестве (ст. 209 УК) обман как способ

хищения используется в отношении лица, чьим имуществом или правом на имущество желает завладеть виновный. Примечательно, что в обоих случаях — и в ст. 209, и в ст. 243<sup>2</sup> УК — возникает ситуация, при которой действия потерпевшей стороны, в отношении которой использовался обман, носят добровольный характер. То есть при мошенничестве (ст. 209 УК) потерпевший сам передает свое имущество или право на имущество виновному, полагая, что у того имеются на это законные основания. При налоговом мошенничестве орган, уполномоченный осуществлять возврат налогов или сборов, производит его на основании предоставленных сведений, дающих право на возврат, полагая, что поданная информация отвечает действительности, а значит, имеются законные основания для возврата налогов, сборов субъекту хозяйствования (хотя фактически это не так).

Оба рассматриваемых состава являются материальными. Преступление, ответственность за которое предусмотрена ст. 209 УК, окончено с момента причинения ущерба потерпевшему. Для физического лица ущерб, согласно ч. 1, 2 ст. 209 УК, должен составить от 2 до 250 базовых величин на день совершения хищения, для юридического лица — от 10 до 250 базовых величин (за исключением случаев, указанных в ч. 4 примечания к главе 24 УК). Налоговое мошенничество, согласно ч. 1 ст. 243<sup>2</sup> УК, будет оконченным преступлением, если ущерб от него в тысячу и более раз превысит размер базовой величины, установленной на день совершения преступления [3].

Если ответственность за мошенничество как преступление против собственности наступает без соблюдения дополнительных условий, то для наступления ответственности за налоговое мошенничество необходимо отсутствие признаков более тяжкого преступления.

Ответственность и по ст. 209 УК, и по ст. 243<sup>2</sup> УК наступает с 16-летнего возраста. Однако составы отличаются видом субъекта: мошенничество предусматривает общий субъект, а в ст. 243<sup>2</sup> УК субъект специальный — лицо, уполномоченное представлять документы для возврата налогов, сборов.

Оба преступления характеризуются умышленной формой вины в виде прямого умысла. Поэтому, например, применительно к ст. 243<sup>2</sup>, если лицо, подавая документы, сведения, добросовестно заблуждалось относительно их соответствия действительности, то в его действиях состав налогового мошенничества отсутствует. Помимо вины, обязательным признаком субъективной стороны и для ст. 209 УК, и для ст. 243<sup>2</sup> УК будет являться цель. Так при хищении цель корыстная — обогатить себя, своих близких за счет стоимости чужого имущества, получения права на чужое имущество. Цель налогового мошенничества — необоснованно вернуть уплаченный налог или сбор, тем самым нарушить установленный государством порядок осуществления экономической деятельности, охраняемый уголовным законом.

Очевидно, что при кажущейся схожести анализируемые нами составы преступления не копируют своим содержанием друг друга. Вместе с тем анализ диспозиции ст. 209 УК в большей мере позволяет углубиться в понимание смысла налогового мошенничества. Также очевидно, что в случае конкуренции норм ст. 209 и 243<sup>2</sup> УК необходимо отдать предпочтение ст. 243<sup>2</sup> УК как специальной норме.

Таким образом, представляется возможным заключить, что налоговое мошенничество есть, по сути, преступление, производное от мошенничества как формы хищения, однако посягающее на иные общественные отношения, соответственно, являющееся наиболее общественно опасным преступлением, поскольку своими действиями виновное лицо лишь производит впечатление добросовестного налогоплательщика, а в действительности обманывает государство, предпринимая попытки необоснованного возврата налогов и сборов.

---

1. Об изменении кодексов по вопросам уголовной ответственности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 26 мая 2021 г., № 112. Доступ из информ.-поисковой системы «ЭТАЛОН». [Вернуться к статье](#)

2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 27.12.2023 г. Доступ из информ.-поисковой системы «ЭТАЛОН». [Вернуться к статье](#)

3. Уголовный кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 9 июля 1999 г., № 275-3 : принят Палатой представителей 2 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 24 июня 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.03.2023 г. Доступ из информ.-поисковой системы «ЭТАЛОН». [Вернуться к статье](#)