



**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
ПЛЕНУМА ВЕРХОВНОГО СУДА
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

№ 8

31 мая 2013 года

город Ташкент

**О применении судами законодательства
об ответственности за уклонение от уплаты
налогов и сборов**

(с изменениями и дополнениями, внесенными постановлением Пленума Верховного суда Республики Узбекистан от 13 ноября 2015 года №18, от 19 мая 2018 года №16, от 19 декабря 2020 года № 37, от 14 мая 2022 года № 9 и от 16 декабря 2024 года №39).

В связи с совершенствованием налогового законодательства, а также вопросами, возникшими в судебной практике при применении законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, руководствуясь статьей 17 Закона «О судах», Пленум Верховного суда Республики Узбекистан

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37).

ПО С Т А Н О В Л Я Е Т:

1. Обратить внимание судов, что уплата установленных законом налогов и местных сборов является конституционной обязанностью каждого гражданина (статья 63 Конституции Республики Узбекистан).

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

(В редакции постановления Пленума Верховного суда Республики Узбекистан от 16 декабря 2024 года № 39)

Общественная опасность уклонения от уплаты установленных законом налогов и сборов заключается в умышленном невыполнении налогоплательщиками обязанности своевременно и в полном объеме платить налоги и сборы, что влечет не поступление денежных средств в Государственный бюджет Республики Узбекистан.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

2. Разъяснить судам, что под уклонением от уплаты налогов и сборов в соответствии с диспозициями части первой статьи 174 Кодекса Республики Узбекистан об административной ответственности (далее по тексту - КоАО) части первой статьи 184 Уголовного кодекса Республики Узбекистан (далее по тексту - УК) следует понимать умышленное сокрытие, занижение прибыли (дохода) или других объектов налогообложения, а равно иное умышленное уклонение от уплаты налогов и сборов.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

Сокрытие прибыли (дохода) или других объектов налогообложения - это умышленное не отражение в соответствующих документах налоговой отчетности, представляемых в органы государственной налоговой службы, фактических данных получения прибыли (дохода), а также нарушение порядка учета ее поступления с целью утаивания информации о наличии прибыли (дохода).

Занижение прибыли (дохода) или иных объектов налогообложения выражается во внесении в документы налоговой отчетности, представляемые в органы государственной налоговой службы, заведомо не соответствующей действительности информации о величине объекта налогообложения, скорректированной в сторону ее снижения (уменьшения).

Иное умышленное уклонение от уплаты налогов и сборов выражается в умышленных деяниях налогоплательщика, выразившихся в непредставлении в органы государственной налоговой службы документов налоговой отчетности либо иных документов, представление которых в соответствии с налоговым законодательством является обязательным, или в деяниях, совершенных после представления налогового отчета, направленных на искусственное создание состояния неплатежеспособности с целью уклонения от налогов и сборов.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

3. Диспозиция части первой статьи 174 КоАО, части первой статьи 184 УК является бланкетной, поэтому для выяснения содержания понятий «доходы», «прибыль», «объекты налогообложения», «налоги», «сборы» следует исходить из норм Налогового кодекса Республики Узбекистан (далее – НК), действовавшего на момент совершения деяния.

Согласно части первой статьи 17 НК установлены следующие налоги:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизный налог;
- 3) налог на прибыль;
- 4) налог на доходы физических лиц;
- 5) налог за пользование недрами;

- 5¹) специальный рентный налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) налог за пользование водными ресурсами;
- 7) налог на имущество;
- 8) земельный налог;
- 9) социальный налог.

На территории Республики Узбекистан могут устанавливаться сборы. Порядок введения, исчисления и уплаты сборов определяется НК и иными актами законодательства.

Порядок исчисления и уплаты сбора за въезд на территорию и транзит по территории Республики Узбекистан автотранспортных средств иностранных государств и сборов за право реализации алкогольной продукции регулируется НК

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

4. За умышленное уклонение от уплаты налогов и сборов (далее по тексту – налоги), совершенное в размере, не составляющем значительный (до ста размеров базовой расчетной величины) либо впервые в значительном размере (от ста до трёхсот размеров базовой расчетной величины), законом установлена административная ответственность (части первая и вторая статьи 174 КоАО).

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

Если лицо в течение года после применения административного взыскания по части второй статьи 174 КоАО вновь совершает аналогичное деяние в значительном размере, наступает уголовная ответственность по части первой статьи 184 УК.

Следует иметь в виду, что, если в результате умышленного уклонения от уплаты налогов причинен ущерб в крупном или особо крупном размере, уголовная ответственность наступает соответственно по пункту «б» части второй или по части третьей статьи 184 УК без соблюдения административной преюдиции (т.е. привлечение лица ранее к административной ответственности за уклонение от уплаты налогов не требуется).

5. Для правильной квалификации действия лица органы дознания, следствия и суды во всех случаях должны тщательно выяснять размер материального ущерба, причиненного неуплатой налогов, имея в виду, что под ним по смыслу статьи 184 УК необходимо понимать не величину (стоимость) объекта налогообложения, сокрытого или заниженного лицом, а лишь сумму налогов, которую следовало уплатить (без включения сумм финансовой санкции (штрафа и пени), примененных за налоговые правонарушения).

6. Обязательным условием наступления ответственности по статье 174 КоАО, статье 184 УК является наличие умысла на уклонение от уплаты налогов, которое может выражаться как в действиях, так и в бездействии.

Признаками умышленного сокрытия, занижения прибыли (дохода) или других объектов налогообложения (налоговой базы) являются, в частности:

не отражение в регистрах учета суммы доходов от реализации товаров (услуг);

подмена, подделка или уничтожение документов, подтверждающих реализацию товаров (услуг) либо отказ в предъявлении документов для проверки;

использование фальшивых первичных бухгалтерских документов;

отсутствие на складе или месте реализации товаров, числящихся в учёте как не реализованные;

хранение, использование и реализация неоформленных (неоприходованных) товаров;

незаконное внесение изменений в программу обслуживания фискальной памяти контрольно-кассовой техники;

включение в отчетность производства неиспользованные материальные затраты, как использованные;

перенос выручки от реализации товаров (услуг) на следующий за отчетным период (умышленном занижении объема реализации и дохода (прибыли));

искусственное завышение (лимитов) расходования материальных, топливно-энергетических ресурсов и нормы амортизации (износа) или неправильном применении нормативов;

неотражение в налоговой отчетности фактической суммы заработной платы работников, которые состоят в трудовых отношениях с работодателем;

неотражение в налоговой отчетности работников, осуществляющих трудовую деятельность;

перевозка грузов без оформления товарно-сопроводительных документов либо по подложным документам;

неполное отражение в налоговой отчетности объема добытых полезных ископаемых;

отражение стоимости реализованных товаров в учетных документах по заниженным ценам, чем их фактическая стоимость реализации и т.п.

(Дополнено подабзацами тринадцать и четырнадцать постановлением Пленума Верховного суда Республики Узбекистан от 16 декабря 2024 года № 39)

Разъяснить судам, что в соответствии с частью четвертой статьи 223 НК сумма сокрытой налоговой базы по налоговым правонарушениям в случаях неотражения в налоговой отчетности работников, осуществляющих трудовую деятельность или отражении стоимости реализованных товаров в учетных документах по заниженным ценам, чем их

фактическая стоимость реализации, определяется за последние двенадцать месяцев, предшествующих дате начала проведения налоговой проверки.

По делам о правонарушениях, предусмотренных статьями 174 КоАО и статьями 184 УК, кроме установления хотя бы одного из вышеперечисленных либо иных признаков, должно быть доказано наличие в деянии лица прямого умысла (статья 21 УК) на уклонение от уплаты налогов.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

7. По уголовным делам, связанным с уклонением от уплаты налогов, следует иметь в виду, что, если незаконные действия(бездействие) субъектов налогообложения охватываются диспозицией статьи 184 УК, то дополнительная их квалификация по статьям УК, предусматривающим ответственность за преступления злоупотребление должностными лицами негосударственной коммерческой или иной организации своими полномочиями (статья 192-11 УК) и против порядка управления (статьи 205-209, 227, 228 УК), не требуется.

Разъяснить судам, что действия, выраженные в уклонении от уплаты налогов в виде госпошлины, связанные с перемещением товаров через таможенную границу, охватываются статьей 182 УК и дополнительной квалификации по статье 184 УК не требуют.

8. Согласно закону (статья 213 НК), лицо не может быть привлечено к административной и уголовной ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

отсутствия события налогового правонарушения (например, если излишне внесенные суммы по одним видам налогов, полностью покрывают неуплаченные суммы по другим видам (статьи 103 — 105 НК);

отсутствия вины лица в совершении налогового правонарушения (например, если деяние совершено лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния и при других обстоятельствах, указанных в статье 215 НК);

выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц налоговым или другим уполномоченным органом (должностным лицом этого органа) в пределах его полномочий;

истечение сроков привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;

выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) в ходе проведения налогового мониторинга (статья 215 НК).

Согласно закону (статьи 103 — 105 НК) лицо не привлекается к ответственности, если излишне внесенные суммы по одним видам налогов полностью покрывают умышленно неуплаченные суммы по другим видам. В случаях, если излишне внесенные суммы по одним видам налогов частично покрывают умышленно неуплаченные суммы по другим видам, вопрос о виновности лица решается, исходя из разницы между внесенной и невнесенной суммами.

Налогоплательщик, обнаруживший в ранее представленной им налоговой отчетности недостоверные или неполные сведения и (или) ошибки, приведшие к занижению (изменению) исчисленной суммы налога, обязан внести в эту налоговую отчетность необходимые исправления и представить в налоговый орган уточненную налоговую отчетность. При этом, если уточненная налоговая отчетность представлена в налоговый орган после истечения срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что уточненная налоговая отчетность представлена до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом обстоятельств, приведших к занижению (изменению) исчисленной суммы налога, либо о назначении налогового аудита и до представления уточненной налоговой отчетности он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени (статья 83 НК).

9. Преступление в виде уклонения от уплаты налогов считается оконченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налоговый период в сроки, установленные налоговым законодательством (если при этом отсутствуют возможность зачета излишне уплаченной суммы налога (статьи 103-105 НК) или обстоятельства, исключаяющие вину лица в совершении налогового правонарушения (статья 213 НК).

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

Согласно статье 73 НК налоговый период соответствует календарному году.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

10. Субъектом правонарушения, предусмотренного статьей 174 КоАО и статьей 184 УК, является физическое лицо (гражданин Республики Узбекистан, гражданин иностранного государства, лицо без гражданства), достигшее шестнадцатилетнего возраста, имеющее облагаемый налогом доход(прибыль) и обязанное в соответствии с законодательством представлять в органы государственной налоговой службы декларацию о доходах.

К ответственности по статьям 174 КоАО и статьям 184 УК могут быть привлечены руководитель юридического лица-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер, либо работники, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера, а также иные служащие, наделенные правом составления и подписания банковско-

финансовых документов, умышленно включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения.

11. При производстве по делам об уклонении от уплаты налогов дознания, следствия, а также при их рассмотрении в суде должны быть приняты меры по установлению всех лиц, способствовавших сокрытию этих преступлений.

Лица, руководившие совершением преступления, предусмотренного статьей 184 УК, либо склонившие к его совершению руководителя, главного (старшего) бухгалтера организации-налогоплательщика, иных служащих этой организации, или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т. п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники по статье 28 УК и соответствующей части статьи 184 УК.

Лица, оказавшие содействие налогоплательщикам в сокрытии налогооблагаемого дохода(прибыли) путем незаконного изменения программы обслуживания фискальной памяти контрольно-кассовых техник также несут ответственность как соучастники уклонения от уплаты налогов.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

Действия должностных лиц органов государственной власти и управления, негосударственных коммерческих или иных негосударственных организаций, умышленно содействовавших налогоплательщикам в уклонении от уплаты налогов и сборов, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении преступления, то есть по статье 28 УК и соответствующей части статьи 184 УК, а если при этом они действовали из корыстных или иной личной заинтересованности либо в этих же целях способствовали сокрытию преступления, то действия должностных лиц органов государственной власти и управления, подлежат квалификации также и по соответствующим статьям УК, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против порядка управления (статьи 205, 209, 210 УК), а действия должностных лиц негосударственных коммерческих или иных негосударственных организаций – по статьям УК, предусматривающим ответственность за преступления, связанные с воспрепятствованием, незаконным вмешательством в предпринимательскую деятельность и другие преступления, посягающие на права и законные интересы хозяйствующих субъектов (статьи 192-9, 192-11, 228 УК).

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

12. Как повторное уклонение от уплаты налогов надлежит квалифицировать действия лица, совершившего два и более деяния, предусмотренных статьей 184 УК, не охваченных единым умыслом, независимо от того, являлся ли он исполнителем или соучастником

преступления и было ли ранее совершенное деяние оконченным преступлением или покушением на преступление.

При решении вопроса о наличии в действиях лица признака повторного уклонения от уплаты налогов следует руководствоваться требованиями, установленными статьей 32 УК.

13. При определении в денежном выражении размера неуплаченных налогов, являющегося основанием для квалификации содеянного по статье 174 КоАО и соответствующей части статьи 184 УК как уклонение от уплаты налога, надлежит исходить из базовой расчетной величины, действовавшего на момент окончания указанных правонарушений. При этом должны быть соблюдены требования, предусмотренные статьей 4 НК, статьей 9 КоАО и статьей 13 УК.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

Все неустранимые противоречия и неясности актов налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика (статья 13 НК).

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

13¹. Согласно части пятой статьи 184 УК лицо, впервые совершившее преступление, подлежит освобождению от ответственности, если оно в течение тридцати дней со дня получения решения органа государственной налоговой службы или сообщения Департамента по борьбе с экономическими преступлениями при Генеральной прокуратуре Республики Узбекистан о совершённом преступлении полностью возместило нанесенный государству ущерб в виде налогов и сборов, в том числе пени и иных финансовых санкций.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

Необходимо разъяснить, что освобождение от ответственности по данному основанию подлежит лицу, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 184 УК, в том числе лицо, чья судимость по данной статье погашена либо снята в установленном законом порядке.

В ходе обсуждения вопроса о прекращении уголовного дела на основании части пятой статьи 184 УК, необходимо обращать особое внимание соблюдению тридцатидневного срока погашения ущерба (статья 86 НК), а также наличие доказательств (платежные поручения, квитанции и т.п.), подтверждающих факт его полного возмещения.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

14. Уклонение от уплаты налогов связано с невыполнением лицом определенных норм налогового законодательства. В связи с этим обратить внимание органов дознания, следствия и судов на то, что по делам о преступлениях, предусмотренных статьей 184 УК, в постановлении

о привлечении лица к участию в уголовном деле в качестве обвиняемого, обвинительном акте, обвинительном заключении и приговоре должно быть обязательно указано, какие конкретно нормы налогового законодательства, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, подсудимым.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

15. При рассмотрении дел, связанных с применением законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, судам надлежит иметь в виду, что фактические данные, подтверждающие наличие или отсутствие в действиях подсудимого состава преступления, наряду с другими доказательствами, могут устанавливаться также заключением эксперта, актами налоговой проверки, актом о результатах ревизии, решением органа государственной налоговой службы по результатам налоговой проверки. Судам следует привлекать в необходимых случаях к участию в судебном разбирательстве специалистов в области налогообложения.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

Судам следует иметь в виду, что любые сомнения в виновности лица, если нет возможности их устранить, должны разрешаться в пользу налогоплательщика (статья 23 УПК).

16. Суды при рассмотрении каждого уголовного дела об уклонении от уплаты налогов обязаны тщательно выяснять соблюдение органами дознания и следствия требований норм уголовно-процессуального закона, регламентирующих допустимость доказательств. При этом следует иметь в виду, что документы или другие сведения, полученные с нарушением установленного порядка сбора доказательств, не могут быть основанием для привлечения лица к уголовной ответственности.

17. Судам при вынесении приговоров по делам этой категории на необходимо разрешать предъявленный гражданский иск.

Приняв решение об удовлетворении гражданского иска, суд должен указать в приговоре размер денежной суммы (включая суммы штрафа и пени), подлежащей взысканию с осужденного, и в зависимости от вида неуплаченного налога - наименование государственного бюджета (республиканский, местный), целевых внебюджетных фондов, а также органа государственной налоговой службы по месту учета налогоплательщика.

18. Разъяснить, что вопрос о возмещении материального ущерба, причиненного уклонением от уплаты налогов, при прекращении уголовного дела в соответствии со статьей 84 УПК, дела об административном правонарушении в соответствии с пунктами 5 и 7 статьи 271 КоАО разрешается в порядке гражданского судопроизводства.

19. При рассмотрении дел об уклонении от уплаты налогов суды должны выявлять причины и условия, способствовавшие совершению налоговых преступлений, и реагировать на них путем вынесения частных определений.

19¹. Разъяснить, что действие статьи 5 Закона Республики Узбекистан от 20 августа 2015 года «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан, направленных на дальнейшее усиление надежной защиты частной собственности, субъектов предпринимательства, снятие преград для их ускоренного развития» (далее по тексту – Закон) распространяется в отношении лиц:

уголовные дела в отношении которых находятся в производстве органов дознания, предварительного следствия и суда (первой, апелляционной, кассационной и ревизионной инстанций);

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

(В редакции постановления Пленума Верховного суда Республики Узбекистан от 16 декабря 2024 года № 39)

имеющих неснятую и непогашенную судимость.

19². Уголовные дела в отношении лиц, совершивших преступления, предусмотренные статьей 184 УК до вступления Закона в силу, находящиеся в производстве органов дознания, предварительного следствия и суда (первой, апелляционной инстанций), при наличии обстоятельств, предусмотренных частью пятой статьи 184 УК, подлежат прекращению на основании пункта 8 части первой статьи 84 УПК.

Уголовные дела в отношении лиц, отбывающих наказание за совершение преступления, предусмотренного статьей 184 УК ко дню вступления Закона в силу, при наличии обстоятельств, предусмотренных частью пятой статьи 184 УК, также подлежат прекращению на основании пункта 8 части первой статьи 84 УПК.

Вопрос о приведении судебных решений в соответствие с Законом в отношении лиц, осужденных до вступления его в силу, но не отбывших наказание, а также в отношении лиц, имеющих непогашенную или неснятую судимость, рассматривается вышестоящей судебной инстанцией в порядке, установленном Уголовно-процессуальным кодексом.

19³. При приведении в соответствие с Законом судебных решений в отношении лиц, осужденных по совокупности преступлений или несколькими приговорами, судам следует иметь ввиду, что при освобождении от ответственности лиц, осужденных по статье 184 УК, необходимо пересмотреть вид и размер окончательного наказания, назначенного по совокупности преступлений или несколькими приговорами.

20. Суду Республики Каракалпакстан, областным, Ташкентскому городскому судам и Военному Суду Республики Узбекистан периодически обобщать судебную практику по применению судами законодательства

об ответственности за уклонение от уплаты налогов и принять меры к своевременному устранению допущенных нарушений закона.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 14 мая 2022 года № 9)

21. В связи с принятием настоящего постановления признать утратившим силу постановление Пленума Верховного суда Республики Узбекистан от 6 июня 2003 года № 6 “О применении судами законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов”.

(В редакции постановления Пленума Верховного суда от 19 декабря 2020 года № 37)

**Председатель Верховного суда
Республики Узбекистан**

**Секретарь Пленума,
судья Верховного суда
Республики Узбекистан**



Б.Мустафаев

А.У.Усманов