

Copyright © 2019 by Academic Publishing House Researcher s.r.o.



Published in the Slovak Republic  
Zhurnal grazhdanskogo i ugovnogo prava  
Has been issued since 2014.

E-ISSN: 2413-7340

2019, 6(1): 3-8

DOI: 10.13187/zngup.2019.1.3

<http://ejournal22.com>



## Articles and Statements

### Problems of Criminal Liability for Tax Crimes

Alexander A. Chugunov <sup>a</sup>, Sergey V. Borisov <sup>a</sup>

<sup>a</sup> Moscow University of the Ministry of the Interior of Russia of V.Ya. Kikot, Russian Federation

#### Abstract

The article is devoted to the identification and consideration of a number of topical problems in the legislative reflection of the signs of tax crimes. The authors identify three shortcomings of the articles of the Criminal Code of the Russian Federation, providing for liability for these crimes, which significantly complicate the uniform and correct application. The first of the shortcomings identified in the legislative regulation of criminal liability for tax crimes is related to the existing legal uncertainty as to whether such criminal acts last or not; the second is related to the lack of legislative regulation of the period during which there is a failure to pay taxes, fees, insurance premiums in determining large and particularly large sizes; the third is an unreasonable legislative decision, according to which the subject of these crimes was supplemented by insurance premiums.

On the basis of the study, the authors formulate proposals to improve the relevant criminal law, aimed at ensuring their uniform and correct application.

**Keywords:** tax crimes, problems of the criminal legislation, interpretation of the criminal law, criminal liability.

#### 1. Введение

Статьи главы 22 УК РФ об ответственности за преступления в сфере экономической деятельности характеризуются многоуровневой бланкетностью и сложностью законодательных формулировок (Ugolovnoe, 2018: 219). Они, кроме того, отличаются неточностью и двусмысленностью, что в совокупности существенно снижает эффективность их действия. Сказанное в полной мере относится и к статьям 198-199<sup>2</sup> УК РФ, направленным на противодействие налоговым преступлениям. Их содержание не свободно от ряда недостатков, исправление которых, на наш взгляд, может быть осуществлено только законодательным путем.

Мы выделим три недостатка данных статей УК РФ, которые, как представляется, существенно затрудняют единообразное и правильное применение последних. Подчеркнём, что все недостатки, рассматриваемые ниже, связаны с просчётами законодательной техники.

Предваряя выделение и анализ соответствующих недостатков, приведём позицию Конституционного Суда РФ о том, что признакам новых составов преступлений, вводимых в структуру УК РФ, должны быть присущи точность и недвусмысленность их изложения в тексте уголовного закона, обеспечивая тем самым непротиворечивое вхождение соответствующих норм в действующую систему права (Postanovlenie, 2017). К сожалению, часть признаков составов преступлений, содержащихся в ст. 198-199<sup>2</sup> УК РФ, этим требованиям не соответствуют.

## 2. Материалы и методы

В настоящей работе были использованы научные труды таких исследователей как Н.Г. Кадникова, П.С. Яни и др. Подвергнуты детальному анализу статьи УК РФ, материалы судебной практики и судебной статистики в части привлечения к уголовной ответственности за совершение преступлений в сфере экономической деятельности.

К основным методам данного исследования относятся анализ, логический и сравнительно-правовой метод, синтез, обобщение и аналогия.

## 3. Обсуждение

Отметим, что с позиции судебной практики налоговые преступления нельзя назвать распространенными, что подтверждают статистические данные Судебного департамента при Верховном Суде РФ. Так, в 2016 г. за налоговые преступления, предусмотренные статьями 198-199<sup>2</sup> УК РФ, по основной и дополнительной квалификации было осуждено 579 лиц, в 2017 г. – 583 лица и в 2018 г. – 605 лиц ([Sayt Sudebnogo](#)). Вместе с тем, этим и другим преступлениям в сфере экономики уделяется повышенное внимание бизнес-сообщества и правозащитников, значительная часть представителей которых воспринимает факты осуждения за такие деяния как вмешательство властей, препятствующее развитию предпринимательской деятельности в стране. Также весьма болезненно воспринимаются любые изменения законодательства, в том числе уголовного, а равно новые разъяснения Пленума Верховного Суда РФ, которые потенциально могут увеличить число лиц, ежегодно привлекаемых к ответственности за налоговые и иные экономические правонарушения и преступления.

Так, первый из выделяемых нами недостатков законодательной регламентации уголовной ответственности за налоговые преступления связан с имеющейся правовой неопределенностью относительно того, являются ли такие уголовно наказуемые деяния длящимися или нет. Вполне логичным видится однозначная позиция представителей правозащитных организаций и бизнес-сообщества, согласно которой налоговые преступления ни в коем случае нельзя признавать длящимися. Эта позиция наиболее явно выражена в многочисленных публикациях в различных новостных ресурсах, появившихся 6 июня 2019 г., когда в Верховном Суде РФ проходило первое обсуждение проекта нового постановления Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления», в котором был предложен вариант толкования деяний, предусмотренных статьями 198, 199 и 199<sup>1</sup> УК РФ, как длящихся преступлений.

Отрицание длящегося характера таких преступлений здесь обусловлено, прежде всего, тем, что в случае официального признания их таковыми срок давности уголовной ответственности стал бы во всех случаях исчисляться с момента прекращения преступной деятельности, которая, по сути, начинается со дня, следующего за днём, когда истекает срок соответствующей обязанности, предусмотренной законодательством о налогах и сборах, и прекращается по воле или против воли виновного лица – когда им добровольно выплачивается недоимка по налогам, сборам, страховым взносам либо происходит ее взыскание, а равно выявляется соответствующее преступление и начинает осуществляться уголовное преследование данного лица.

Обратная же позиция, не признающая такие преступления длящимися, уравнивает юридический и фактический моменты их окончания, что приводит к исчислению срока давности с указанного дня, следующего за заключительным днем для исполнения обязанности по исчислению и уплате налогов, сборов, страховых взносов.

Длящийся характер налоговых преступлений убедительно обоснован в теории уголовного права. П.С. Яни изложил систему аргументов в пользу данной позиции, с которой мы полностью согласны ([Yani, 1999: 40-42](#)). Не будем воспроизводить данные аргументы, лишь приведем один. Он отсылает к разъяснению Пленума Верховного Суда РФ, данному в п. 14 его постановления от 24 марта 2005 г. № 5 ([Postanovlenie, 2005](#)), касающегося вопросов применения норм КоАП. Невыполнение обязанности, предусмотренной правовыми актами, к установленному сроку свидетельствует о том, что административное правонарушение не является длящимся.

Между тем, необходимо иметь в виду, что применительно к уголовным делам такое разъяснение отсутствует. Более того, в п. 4 действующего постановления 23 Пленума Верховного Суда СССР от 4 марта 1929 г. ([Postanovlenie, 1929](#)) указано, что длящееся преступление берет свое начало с момента совершения преступного действия или бездействия и кончается вследствие действия самого виновного лица, направленного к прекращению преступления, или наступления событий, которые препятствуют его совершению (в частности, вмешательство органов власти). При этом срок давности уголовного преследования в отношении длящихся преступлений следует исчислять со времени их прекращения по воле или вопреки воле виновного. Таким образом, применительно к выделенным налоговым преступлениям в течение всего периода неисполнения конституционной обязанности по уплате налогов и сборов непрерывно длится преступное состояние, пока оно не завершается по воле или против воли виновного лица, когда именно и начинает течь срок давности уголовной ответственности (срок давности уголовного преследования).

Различия в позициях относительно фактического момента окончания налоговых преступлений обусловлены тем, что при отрицании их длящегося характера сущность общественной опасности таких деяний видят в создании препятствий для налоговых органов относительно выявления подлежащих уплате налогов, сборов, страховых взносов, тогда как обратная точка зрения основана на том, что данная опасность связана именно с уклонением от уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

Мы не можем согласиться с тем, что ст. 198, 199 и 199<sup>1</sup> УК РФ предусмотрены лишь для того, чтобы обеспечить подачу достоверной декларации (расчета) и иных документов, а не для того, чтобы обеспечить уплату обязательных налогов, сборов и страховых взносов. Если отрицать длящийся характер данных преступлений, то в подавляющем большинстве случаев сроки давности уголовной ответственности будут истекать до вынесения приговора суда, в том числе в рамках трехлетнего периода, за который исчисляется соответствующая задолженность.

Считаем, что для официальной констатации длящегося характера налоговых преступлений или отсутствия такового нужна выраженная в уголовном законе однозначно понимаемая воля законодателя. Во многом это политическое решение, требующее своего закрепления именно на законодательном уровне, а не в постановлении Пленума Верховного Суда РФ.

С регламентацией периода, предусмотренного для исчисления размера задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, связан следующий выделяемый нами недостаток уголовного законодательства. Согласно примечаниям к ст. 198, 199 и 199<sup>1</sup> УК РФ крупный и особо крупный размеры представляют собой сумму налогов, сборов, страховых взносов за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом законодатель не отвечает на вопросы о том, с какого момента начинается такой период, когда он заканчивается, требуется ли во всех случаях исходить из трехлетнего срока, в том числе и тогда, когда лицо уклонялось от уплаты налогов, сборов и страховых взносов в течение меньшего времени, например, в рамках одного или нескольких кварталов, 1 года и т.д., а в дальнейшем было исправным плательщиком, или наоборот.

Отметим, что при работе в первом полугодии 2019 г. над проектом нового постановления Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» Следственным комитетом РФ, к подследственности которого отнесены уголовные дела о таких преступлениях, были предоставлены сведения и примеры, которые мы используем ниже для демонстрации выделяемых проблем уголовного законодательства, воспринимаемых через призму правоприменительной практики ([Predlojeniya, 2019](#)).

По данным Следственного комитета РФ относительно практики уклонения от уплаты налогов, в большей части регионов России правоприменители придерживаются позиции исчисления доли неуплаченных налогов исходя из соотношения сумм неуплаченных налогов к суммам налогов, подлежащих уплате в периоды, в течение которых выявлена соответствующая недоимка.

Так, расчет доли неуплаченного налога в Белгородской, Иркутской и Омской областях производится от суммы всех налогов, подлежащих уплате за один или два года (в зависимости от того, в одном или двух годах была выявлена недоимка). Данная позиция

объясняется тем, что максимальным налоговым периодом по различным видам налогов является календарный год.

Например, по уголовному делу по обвинению Р. по ст. 198 УК РФ были доначислены налоги на доходы физических лиц за 2012 и 2013 годы, налог на добавленную стоимость за 3 и 4 кварталы 2012 г. и 2-4 кварталы 2013 г. То есть доля неуплаченных налогов рассчитывалась исходя из суммы всех налогов, подлежащих уплате в бюджет за 2 года.

В Саратовской области расчет доли неуплаченного налога производится от общей суммы всех неуплаченных налогов, подлежащих уплате в бюджет в пределах трех финансовых лет подряд исходя из окончанных налоговых периодов, предшествующих дате окончания совершения преступления.

Например, директор организации был признан виновным в уклонении от уплаты НДС с организации за 2010 г. и 3 квартал 2011 г. на сумму около 16 млн. рублей, что составило 83,19 % от общей суммы подлежащих к уплате налогов за периоды 2009–2010 годы и 3 квартал 2011 г.

Кроме того, имеется практика, при которой в случае выявления неуплаты квартального налога (НДС), расчет доли неуплаченного налога производится от суммы подлежащего уплате налога за период, в котором была выявлена недоимка (квартал) и только к налогу, по которому выявлена недоимка (НДС). Такой расчет применяется, когда недоимка охватывается квартальными периодами, но не более одного финансового года.

Так, Ленинским районным судом города Ижевска Удмуртской Республики установлено, что директор организации Б. уклонился от уплаты НДС в размере около 3 млн. за 4 квартал 2013 г. Согласно заключению эксперта, положенному в основу обвинительного приговора, соотношение неисчисленного и неуплаченного НДС в процентном выражении к этому же налогу, подлежащего к уплате в бюджет за период с 1 октября 2013 г. по 31 декабря 2013 г., составило 100 %.

В ряде субъектов Российской Федерации, в том числе в Камчатском крае и Новосибирской области, доля неуплаченного налога исчисляется от суммы налогов, подлежащих уплате за все три финансовых года. При проведении экспертных исследований ставится вопрос об исчислении доли неуплаченных налогов, как за частично предшествующий, так и за частично последующий налоговый период.

Например, по одному уголовному делу о преступлении, предусмотренному п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, было установлено, что сумма неуплаченных налогов за период с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2011 г. составила 15,6 млн. рублей. Согласно заключению налоговой экспертизы, согласно которой доля (86,96%) неуплаченных налогов была исчислена от общей суммы всех налогов за три финансовых года с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2011 г., что было положено в основу обвинительного приговора суда.

В Амурской области доля неуплаченных налогов исчисляется также исходя из суммы всех налогов, подлежащих уплате за три финансовых года подряд. При этом сначала определяются три доли исходя из трех лет: 1) предшествующих периоду, в котором выявлена неуплата, 2) наступивших позднее и 3) частично предшествующих и частично наступивших позднее. В дальнейшем, исходя из принципа презумпции невиновности, выбирается наименьшая доля неуплаченных налогов, которая и указывается в обвинении.

Учитывая приведенные примеры, следует согласиться с позицией Следственного комитета РФ о том, что выявленная неопределенность уголовного закона и его различное толкование фактически могут приводить к нарушению принципа равенства граждан перед уголовным законом. Такая правовая неопределенность может быть устранена только законодательным путем.

В качестве третьего недостатка уголовно-правовых норм о налоговых преступлениях выступает необоснованное законодательное решение. Согласно которому предмет данных преступлений был дополнен страховыми взносами, тогда как более правильным было бы дополнение главы 22 УК РФ новыми статьями об ответственности за нарушение обязанностей, связанных с уплатой таких взносов, что изначально и было запланировано в соответствующем законопроекте ([Proekt](#)), но в конечном итоге не было реализовано в Федеральном законе от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ.

В связи с включением страховых взносов в предмет рассматриваемых налоговых преступлений на практике возникла проблема в части решения вопроса об обратной силе уголовного закона: следует ли включать сумму уплаченных страховых взносов в сумму налогов и сборов, по отношению к которой определяется доля задолженности для исчисления крупного или особо крупного размера, относительно того периода, который предшествовал вступлению в силу соответствующего законодательного дополнения статей 198, 199 и 199<sup>2</sup> УК РФ и Налогового кодекса Российской Федерации?

По одному из таких дел, по которому А. был осужден, в том числе по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Верховный Суд РФ не нашел оснований для удовлетворения кассационной жалобы, включая ту ее часть, которая затрагивала обозначенный вопрос (Soobschenie, 2018). При этом, в частности, было отмечено, что доводы жалобы о наличии оснований для применения примечания 1 к ст. 199 УК РФ в ред. Федерального закона от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ при юридической оценке действий А. являются несостоятельными, поскольку данное примечание подлежит применению только наряду с уголовным законом, которым введена уголовная ответственность за неуплату, помимо налогов и сборов, страховых взносов, что не вменялось в вину А. То есть фактически было указано на отсутствие оснований для включения уплаченных страховых взносов в предмет данного преступления до того момента, когда таковые были отнесены к его предмету приведенным выше Федеральным законом и эти изменения вступили в силу. Одновременно отметим, что данное уголовное дело послужило поводом для обращения в Конституционный Суд РФ, где на момент написания настоящей статьи соответствующая жалоба еще не была рассмотрена.

#### 4. Результаты

Результатом проведенного авторами анализа уголовного законодательства Российской Федерации, а так же материалов судебной практики в части привлечения к уголовной ответственности за совершение преступлений в сфере экономической деятельности, был выявлен ряд недостатков законодательной конструкции составов преступлений, предусмотренных статьям 198-199<sup>2</sup> УК РФ. Сравнительно правовой метод и синтез позволили определить пути совершенствования отечественного уголовного закона в рассматриваемой области.

#### 5. Заключение

Отметим, что нами были выделены лишь отдельные проблемы регламентации уголовной ответственности за налоговые преступления, решение которых, на взгляд авторов, возможно только посредством внесения необходимых изменений и дополнений в соответствующие уголовно-правовые нормы, которые должны приобрести недостающие им определенность и недвусмысленность.

#### References

**Postanovlenie, 1929** – Postanovlenie Plenuma Verhovnogo Suda SSSR № 23 ot 4 marta 1929 g. (red. ot 14 marta 1963 g.) «Ob usloviyah primeneniya davnosti i amnistii k dlyaschimsya i prodoljaemyim prestupleniyam»; Postanovlenie Plenuma Verhovnogo Suda RF ot 24 marta 2005 g. № 5 «O nekotoryih voprosah, vznikayuschih u sudov pri primenenii Kodeksa Rossiyskoy Federatsii ob administrativnyih pravonarusheniyah». [Electronic resource]. URL: <https://www.vsrp.ru> (data obrascheniya: 10.06.2019).

**Postanovlenie, 2005** – Postanovlenie Plenuma Verhovnogo Suda RF ot 24 marta 2005 g. № 5 «O nekotoryih voprosah, vznikayuschih u sudov pri primenenii Kodeksa Rossiyskoy Federatsii ob administrativnyih pravonarusheniyah» [Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of March 24, 2005 No. 5 “On some issues arising from the courts when applying the Code of Administrative Offenses of the Russian Federation”]. [Electronic resource]. URL: <https://www.vsrp.ru/> (data obrascheniya: 10.06.2019).

**Postanovlenie, 2017** – Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii ot 10 fevralya 2017 g. № 2-P. [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of February 10, 2017 No. 2-P Dadina].

**Predlozheniya, 2019** – Predlozheniya Sledstvennogo komiteta RF po proektu postanovleniya Plenuma Verhovnogo Suda RF «O praktike primeneniya sudami zakonodatelstva i otvetstvennosti za nalogovyye prestupleniya». Arhiv Upravleniya sistemizatsii zakonodatelstva i analiza sudebnoy praktiki Verhovnogo Suda RF za 2019 g. [Proposals of the Investigative Committee of the Russian Federation on the draft resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation “On the practice of application by courts of legislation on liability for tax crimes”. Archive of the Department for Systematization of Legislation and Analysis of Judicial Practice of the Supreme Court of the Russian Federation for 2019].

**Proekt** – Proekt Federalnogo zakona № 927133-P «O vnesenii izmeneniy v otdelnyie zakonodatelnyie akty Rossiyskoy Federatsii v svyazi s sovershenstvovaniem pravovogo regulirovaniya otnosheniy, svyazannykh s uplatoy strahovykh vnosov v gosudarstvennyie vnebyudjetnyie fondy» (podgotovlen Minyustom Rossii) (red. do vneseniya v GD FS RF, tekst po sostoyaniyu na 15 yanvarya 2015 g.) [Draft Federal Law No. 927133-P “On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation in connection with the improvement of legal regulation of relations connected with the payment of insurance premiums to state extra-budgetary funds” (prepared by the Ministry of Justice of Russia) (ed. text as of January 15, 2015)]. [Electronic resource]. URL: <https://regulation.gov.ru/#> (data obrascheniya: 10.06.2019).

**Sayt Sudebnogo** – Sayt Sudebnogo departamenta pri Verhovnom Sude RF [Site of the Judicial Department at the Supreme Court of the Russian Federation]. [Electronic resource]. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (data obrascheniya: 10.06.2019).

**Soobschenie, 2018** – Soobschenie ob otkaze v udovletvorenii kassatsionnoy jaloby advokata, podannoy v interesakh osujdennogo A. ot 25 dekabrya 2018 g. № 16-UD18-22. Arhiv Upravleniya sistemizatsii zakonodatelstva i analiza sudebnoy praktiki Verhovnogo Suda RF za 2019 g. [Report on the refusal to satisfy a cassation appeal of a lawyer filed in the interests of convict A. dated December 25, 2018 No. 16-UD18-22. Archive of the Department for Systematization of Legislation and Analysis of Judicial Practice of the Supreme Court of the Russian Federation for 2019].

**Ugolovnoe, 2018** – Ugolovnoe pravo Rossii [Criminal law of Russia]: uchebnik v 2 t. (2018). T. 2: Osobennaya chast. Pod red. N.G. Kadnikova. M.: ID «Yurisprudentsiya», 836 p.

**Yani, 1999** – Yani P. (1999). Dlyascheesya prestuplenie s materialnyim sostavom. K voprosu o kvalifikatsii prestupnogo ukloneniya ot uplaty nalogov [Continuing crime with material composition. On the issue of qualification of criminal tax evasion]. *Zhurnal rossiyskoy yustitsii*. № 1. pp. 40-42.

## Проблемы уголовной ответственности за налоговые преступления

Александр Александрович Чугунов<sup>а</sup>, Сергей Викторович Борисов<sup>а</sup>

<sup>а</sup> Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, Российская Федерация

**Аннотация.** Статья посвящена выделению и рассмотрению ряда актуальных проблем в законодательном отражении признаков составов налоговых преступлений. Авторы выделяют три недостатка статей УК РФ, предусматривающих ответственность за указанные преступления, которые, существенно затрудняют единообразное и правильное их применение. Первый из выделяемых недостатков законодательной регламентации уголовной ответственности за налоговые преступления связан с имеющейся правовой неопределенностью относительно того, являются ли такие уголовно наказуемые деяния длящимися или нет; второй связан с отсутствием законодательной регламентации периода в течение которого происходит неуплата налогов, сборов, страховых взносов при определении крупного и особо крупного размеров; третий – необоснованное законодательное решение, согласно которому предмет данных преступлений был дополнен страховыми взносами.

На основе проведенного исследования авторы формулируют предложения по совершенствованию соответствующих уголовно-правовых норм, направленные на обеспечение их единообразного и правильного применения.

**Ключевые слова:** налоговые преступления, проблемы уголовного законодательства, толкование уголовного закона, уголовная ответственность.