

**Раздел II
ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ**

УДК 343.359.2, ББК 67.408.1 © Н.В. Ахтырская

**Н.В. Ахтырская
К ВОПРОСУ О МОМЕНТЕ ОКОНЧАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ,
ПРЕДУСМОТРЕННЫХ СТАТЬЯМИ 198, 199 УК РФ**

В статье рассматриваются спорные вопросы, связанные с определением момента окончания налоговых преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации. В теории уголовного права и правоприменительной практике нет однозначного подхода к отнесению налоговых преступлений к категориям длящихся или продолжаемых преступлений.

Целью работы является изучение судебной практики по уголовным делам о налоговых преступлениях и выявление тенденций к совершенствованию уголовного законодательства в сфере регулирования налоговых правоотношений.

Методологическую основу исследования составили сравнительный анализ научных публикаций российских ученых, посвященных проблемам применения уголовной ответственности за налоговые преступления. В работе применены также общенаучные и специальные методы исследования (аналогия, индукция, дедукция, анализ, синтез, сравнительно-правовой).

На примере конкретных уголовных дел, автор показывает, что судебная практика в основном идет по пути признания налоговых преступлений продолжаемыми, тем самым исключая возможность отнесения таких преступлений к категории длящихся, что, на взгляд автора, является неоправданным, так как уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов по действующему российскому законодательству в легальном его толковании, и с учетом приведенных в статье примеров, можно рассматривать как в одной, так и в другой категориях.

Рассматривая разные точки зрения, автор приходит к выводу, что на практике возможно совершение как длящихся, так и продолжаемых преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов. От установления данного факта будут зависеть определение момента окончания налоговых преступлений, начало исчисления срока давности привлечения к уголовной ответственности и, как следствие, момент декриминализации совершенного преступного деяния.

Для правильного определения момента окончания налоговых преступлений существенное значение имеет, к какому виду относятся такие деяния в каждом конкретном случае. Полученные автором результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности правоохранительных органов, а также в учебном процессе высших учебных заведений.

Ключевые слова: налоговые преступления, момент окончания преступления, длящиеся преступления, продолжаемые преступления, налоги.

В целях констатации наличия в деянии состава преступления, необходимо определить, достигнут ли момент окончания преступления, под которым обычно понимается момент, когда в деянии находят свое отражение все признаки состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом Российской Федерации (далее по тексту – УК РФ). Данное положение следует из законодательно закрепленного в части 1 статьи 29 УК РФ понятия оконченного преступления.

Момент окончания преступления присущ всем преступлениям без исключения и играет важную роль в теории уголовного права и правоприменительной практике.

Применительно к налоговым преступлениям можно отметить, что Пленум Верховного Суда Российской Федерации в своем постановлении № 64 от 28.12.2006 года «О практике применения судами

уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» изложил позицию, которая повлияла на решение наиболее значимых для практики вопросов уголовно-правовой оценки налоговых преступлений, но при этом неоднозначно высказался в отношении момента окончания налоговых преступлений. В связи с чем этот вопрос остался дискуссионным в теории уголовного права.

Неоднозначный подход к моменту окончания анализируемых преступлений сложился и в правоприменительной практике, а именно он определялся:

- а) по дате уплаты налога налогоплательщиком [6];
- б) по дате представления налогоплательщиком первичной налоговой декларации [5];
- в) по дате представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации [2];
- г) по дате окончания налогового периода [3].

По нашему мнению, данная проблема связана с отсутствием единого толкования в науке вопроса об отнесении преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) к категории длящихся или продолжаемых. От этого зависит начало течения срока давности привлечения к уголовной ответственности.

Так, некоторые ученые считают, что налоговые преступления относятся к длящимся уголовно-наказуемым деяниям [7], [11]. В обоснование своей позиции указывают на специфику длящегося преступления, выраженную в том, что, достигнув стадии оконченного деяния, совершаются и дальше, вплоть до добровольного исполнения обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов) или ее отмены, явки с повинной, задержания либо иного прекращения преступного деяния. В этой связи принято говорить о несовпадении моментов юридического и фактического окончания длящегося преступления. Главное при характеристике длящихся налоговых деликтов то, чтобы само преступное деяние (действие или бездействие) было непрерывным и охватывалось единым прямым умыслом налогоплательщика, направленным на неуплату или неполную уплату в бюджетную систему одного или нескольких налогов (сборов, страховых взносов) в пределах трех финансовых лет подряд [1]. Продолжаемые же преступные акты не могут совершаться в форме бездействия и для них не свойственно непрерывное осуществление состава определенного преступного деяния. Другие ученые отрицают длящийся характер уклонения от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) и считают, что они являются продолжаемыми преступлениями [8], [9]. В подтверждение своих доводов выделяют следующие характерные признаки продолжаемых налоговых преступлений: в основе деяния лежит единый комплексный поведенческий акт, состоящий из нескольких идентичных преступных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) в крупном или особо крупном размере; действия, составляющие содержание такого акта, совершаются непрерывно и соотносятся между собой как части и целое; указанные действия по отдельности не образуют самостоятельных налоговых преступлений, то есть не являются совокупностью преступлений.

Мы считаем, для того чтобы разобраться в поставленном вопросе, необходимо обратиться к дефинициям длящегося и продолжаемого преступлений и рассмотреть примеры судебной практики.

К сожалению, Уголовный кодекс Российской Федерации не содержит положений, определяющих понятия этих терминов, однако они достаточно строго были обозначены в Постановлении Пленума Верховного Суда СССР от 04.03.1929 года «Об условиях применения давности и амнистии к

длящимся и продолжаемым преступлениям», которое действует и в настоящее время.

Согласно названному постановлению длящееся преступление представляет собой единичное преступление из нескольких деяний. В то время как продолжаемое преступление состоит из ряда тождественных преступлений, внешне самостоятельных, но однородных по своей природе, связанных общей целью.

Продолжаемое преступление образуют юридически тождественные действия, осуществляемые через определенный промежуток времени.

Отличительными особенностями продолжаемого и длящегося преступления являются временной период и наличие действия (бездействия) субъекта.

Длящееся преступление выполняется непрерывно, а при продолжаемом преступлении действия совершаются периодически через непродолжительный промежуток времени.

Длящееся преступление начинается с момента совершения преступного действия (бездействия) и кончается вследствие действия самого виновного, направленного к прекращению преступления, или наступления событий, препятствующих совершению преступления (например, вмешательство органов власти).

Началом продолжаемого преступления надлежит считать совершение первого действия из числа нескольких тождественных действий, составляющих одно продолжаемое преступление, а концом – момент совершения последнего преступного действия.

Таким образом, если налогоплательщик не подал налоговую декларацию за один налоговый период или за несколько налоговых периодов следующих друг за другом непрерывно, не уплатив таким образом налог в крупном (особо крупном) размере, то данное налоговое преступление, по нашему мнению, можно отнести к категории длящегося. В этом случае нельзя вести речь о продолжаемом преступлении, так как здесь присутствует один поведенческий акт, чего недостаточно для наличия продолжаемого преступления, где таких актов должно быть не менее двух.

В подтверждение вышесказанному приведем следующий пример из судебной практики.

Органом предварительного расследования Д. обвинялся в совершении шести преступлений, предусмотренных п. «б» ч. 2 статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации. Д., являясь генеральным директором и главным бухгалтером ООО «И.», внес в налоговые декларации заведомо ложные сведения о размере налогооблагаемой базы и не уплатил с ООО «И.» налог на добавленную стоимость за период с июля 2008 по декабрь 2009

года в сумме 86 663 125 рублей. Государственный обвинитель в судебном заседании указал, что органом предварительного следствия действия Д. неправильно квалифицированы как совершение шести преступлений, так как Д. совершил длящееся противоправное деяние с единым умыслом непрерывно в указанный промежуток времени, в связи с чем оно должно быть квалифицировано как единое преступление по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. Суд с мнением государственного обвинителя согласился и признал виновным Д. в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 статьи 199 УК РФ [4].

Напротив, если же налогоплательщик в течение нескольких, не следующих друг за другом налоговых периодов, умышленно представляет налоговые декларации или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, включив в них заведомо ложные сведения, обусловившие неуплату или не полную уплату в бюджетную систему налогов в крупном или особо крупном размере в пределах трех финансовых лет подряд, то это будет примером продолжаемого налогового преступления. При этом каждое из составляющих оконченный состав продолжаемого налогового преступления действий по отдельности не может образовывать состав оконченного самостоятельного преступления. В противном случае подобные деяния следует квалифицировать не как единое продолжаемое преступление, а как совершение лицом двух или более длящихся самостоятельных налоговых преступлений (множественность преступлений) [1].

В пункте 3 постановления Пленума ВС РФ № 64 в отношении момента окончания преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 Уголовного кодекса РФ, поясняется, что согласно нормам налогового законодательства сроки представления налоговой декларации и уплаты налогов и (или) сборов могут отличаться, следовательно моментом окончания данных преступлений, которые предусматриваются обозначенными статьями, необходимо считать фактическую неуплату налогов и (или) сборов в срок, который установлен законодательством о налогах и сборах.

В соответствии со статьей 55 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Сроки уплаты налогов регламентированы в ст. 57 НК РФ. При этом анализ норм налогового законодательства, определяющих сроки уплаты налогов в зависимости от их видов, свидетельствует о неодинаковой продолжительности налоговых периодов.

В связи с этим у правоприменителей возникают обоснованные трудности с определением момента окончания преступного деяния, заключающегося в уклонении от уплаты двух или более налогов в пределах трех финансовых лет подряд.

Мы уже отмечали, что в теории уголовного права принято считать, что давность уголовного преследования нужно исчислять с момента фактического прекращения длящегося преступления как по воле виновного, так и по не зависящим от его воли причинам.

Рассмотрим пример, организация путем систематического (непрерывного) в течение 2013 – 2015 годов умышленного включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений уклонилась от уплаты налогов (налог на прибыль, налога на добавленную стоимость) в особо крупном размере – на сумму 45 500 000 рублей. По данному факту 15 ноября 2016 года на основании материалов налоговой проверки было возбуждено уголовное дело по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. Сроки уплаты налога на прибыль и налога на добавленную стоимость не совпадают между собой, следовательно они и не совпадают с фактическим сроком окончания длящегося налогового преступления. В случае неявки виновного лица с повинной, вопрос о времени окончания такого преступления и сроке, с которого должна исчисляться давность привлечения лица к уголовной ответственности, подлежит рассмотрению, когда налоговое преступление пресекается в случае вмешательства правоохранительных органов. В приведенном примере моментом окончания совершенного деяния необходимо считать дату вынесения постановления о возбуждении уголовного дела. Таким образом, срок давности уголовного преследования в отношении виновных лиц организации должен исчисляться с 15 ноября 2016 года. В случае явки лица с повинной началом исчисления срока давности уголовного преследования по длящимся налоговым преступлениям следует рассматривать дату такой явки.

Началом продолжаемого преступления надлежит считать совершение первого действия из числа нескольких тождественных действий, составляющих одно продолжаемое преступление, а концом – момент совершения последнего преступного действия. Применительно к рассматриваемым деяниям таким моментом может быть только последний день срока, установленного российским налоговым законодательством для уплаты налогов (сборов, страховых взносов). В случае неуплаты двух и более обязательных платежей, срок надлежит исчислять с момента наступления последнего дня срока, установленного для уплаты налога (сбора, страхового взноса) срок

уплаты которого среди остальных является последним.

Показательным, на наш взгляд, является следующий пример из судебной практики, который наглядно демонстрирует как отнесение преступного деяния к категории длящегося или продолжаемого преступления влияет на определение момента окончания совершенного деяния и установления срока давности привлечения виновного лица к уголовной ответственности.

Рудничный районный суд города Прокопьевска Кемеровской области 30.01.2008 года осудил Ж. по ч. 1 ст. 199 УК РФ к одному году двум месяцам лишения свободы условно с испытательным сроком в один год шесть месяцев. Установлено, что Ж. в период с 01.01.2005 г. по 20.01.2006 г. совершил умышленное уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость с возглавляемого им общества путем внесения заведомо ложных сведений в налоговые декларации. Сумма неуплаченного за этот период налога составила 1 851 091,01 рублей, что на момент рассмотрения дела признавалось крупным размером. До этого суд отклонил ходатайство защитника об освобождении Ж. от уголовной ответственности на основании п. «а» ч. 1 ст. 78 УК РФ, указав, что уклонение от уплаты налогов является длящимся преступлением, а потому срок давности привлечения к уголовной ответственности надлежит исчислять в данном случае не с 20.01.2006 года, когда истек срок уплаты налога, а с 06.09.2007 года, когда по соответствующему

факту было возбуждено уголовное дело и, таким образом, прекращено совершение длящегося преступления по независящим от воли Ж. обстоятельствам.

Определением судебной коллегии по уголовным делам Кемеровского областного суда от 25.03.2008 года приговор и постановление были отменены, производство по уголовному делу в отношении Ж. прекращено в связи с истечением сроков давности уголовного преследования. В обоснование принятого решения коллегия сослалась на п. 3 постановления Пленума ВС РФ № 64, где сказано, что моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 199 Уголовного кодекса РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством, т.е. в случае Ж. – 20.01.2006 года [10].

На сегодняшний день, судебная практика идет, в основном, по этому пути, тем самым исключая возможность отнесения налоговых преступлений к категории длящихся, что является неоправданным, так как уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) по действующему российскому законодательству в легальном его толковании, и с учетом приведенных примеров, можно рассматривать как длящееся преступление, так и как продолжаемое.

Для правильного определения момента окончания налоговых преступлений существенное значение имеет к какому виду относятся такие деяния в каждом конкретном случае.

Библиографический список

1. Бобринёв Р. В. Определение момента окончания налоговых преступлений, ответственность за которые наступает в соответствии со статьями 198, 199 УК РФ [Электронный ресурс] / Р. В. Бобринёв – Режим доступа: <http://elibrary.ru/item.asp?id=19084085>, свободный.
2. Приговор Железнодорожного районного суда г. Новосибирск по уголовному делу № 1-38/2011 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bsr.sudrf.ru>, свободный.
3. Постановление Кировского районного суда Самарской области о прекращении уголовного дела от 20.01.2010 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bsr.sudrf.ru>, свободный.
4. Приговор Кузьминского районного суда г. Москвы по делу от 9 декабря 2010 г. № 1-836/2010 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://kuzminsky.msk.sudrf.ru/>, свободный.
5. Приговор Ленинского районного суда г. Новосибирска по уголовному делу № 1-79/2011 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bsr.sudrf.ru>, свободный.
6. Приговор Татарского районного суда Новосибирской области по уголовному делу № 1-223/2010 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bsr.sudrf.ru>, свободный.
7. Серeda И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии борьбы: автореф. дисс... д-ра юрид. наук [Текст] / И.М. Серeda. – Иркутск, 2006. – 52 с.
8. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений [Электронный ресурс] / И.Н. Соловьев – Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=25523>, свободный.
9. Тюнин В.И. О длящихся и продолжаемых преступлениях в сфере экономической деятельности // Журнал российского права. – 2001. – № 1. [Электронный ресурс] / В.И. Тюнин – Режим доступа: http://www.jursites.ru/tyunin_o_dlyashihsya_i_prodol.html, свободный.
10. Уголовное дело № 1-90/2008 [Текст] // Архив Рудничного районного суда г. Прокопьевска Кемеровской области за 2008 г.

11. Яни П.С. Длющиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов [Текст] / П.С. Яни // Российская юстиция. – 1999. – № 1. – С. 40–42.

References

1. Bobrinev R. V. *Opredelenie momenta okonchaniya nalogovykh prestuplenij, otvetstvennost' za kotorye nastupaet v sootvetstvii so stat'yami 198, 199 UK RF* [Determination of the moment of the end of tax crimes, responsibility for which occurs in accordance with articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation] [Elektronnyj resurs] / R. V. Bobrinev – Rezhim dostupa: <http://elibrary.ru/item.asp?id=19084085>, svobodnyj.
2. *Prigovor Zheleznodorozhnogo rayonnogo suda g. Novosibirsk po ugolovnomu delu № 1-38/2011* [The verdict of the Zheleznodorozhny District Court in Novosibirsk on criminal case No. 1-38/2011] [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://www.bsr.sudrf.ru>, svobodnyj.
3. *Postanovlenie Kirovskogo rayonnogo suda Samarskoy oblasti o prekrashchenii ugolovnoy dela ot 20.01.2010 g.* [The decision of the Kirovsky district court of the Samara region on the termination of the criminal case on 20.01.2010.] [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://www.bsr.sudrf.ru>, svobodnyj.
4. *Prigovor Kuz'minskogo rayonnogo suda g. Moskvy po delu ot 9 dekabrya 2010 g. № 1-836/2010* [The verdict of the Kuzminsky District Court of Moscow in the case of December 9, 2010 No. 1-836/2010] [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://kuzminsky.msk.sudrf.ru/>, svobodnyj.
5. *Prigovor Leninskogo rayonnogo suda g. Novosibirsk po ugolovnomu delu № 1-79/2011* [The verdict of the Leninsky District Court of Novosibirsk in the criminal case No. 1-79/2011] [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://www.bsr.sudrf.ru>, svobodnyj.
6. *Prigovor Tatarskogo rayonnogo suda Novosibirskoy oblasti po ugolovnomu delu № 1-223/2010* [The verdict of the Tatar District Court of the Novosibirsk Region in criminal case No. 1-223/2010] [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://www.bsr.sudrf.ru>, svobodnyj.
7. Sereda I. M. *Prestupleniya protiv nalogovoy sistemy: kharakteristika, otvetstvennost', strategii bor'by* [Crimes Against the Tax System: Characteristics, Responsibility, Fighting Strategies]: avtoref. dis. ... d-ra yurid. nauk [Tekst] / I. M. Sereda. – Irkutsk, 2006. – 52 p.
8. Solovyev I. N. *O kvalifikatsii nalogovykh prestupleniy* [About the qualification of tax crimes] [Elektronnyj resurs] / I. N. Solovyev – Rezhim dostupa: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=25523>, svobodnyj.
9. Tyunin V. I. *O dlyashchikhsya i prodolzhayemykh prestupleniyakh v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti* [On lasting and continuing crimes in the sphere of economic activity] // Zhurnal rossiyskogo prava. – 2001. – № 1. [Elektronnyj resurs] / V. I. Tyunin – Rezhim dostupa: http://www.jursites.ru/tyunin_o_dlyashihysya_i_prodol.html, svobodnyj.
10. *Ugolovnoye delo № 1-90/2008* [Criminal case No. 1-90 / 2008] [Tekst] // Arkhiv Rudnichnogo rayonnogo suda g. Prokopiyevska Kemerovskoy oblasti za 2008 g.
11. Яни П. С. *Dlyashchiesya prestupleniya s material'nym sostavom. K voprosu o kvalifikatsii prestupnogo ukлонeniya ot uplaty nalogov* [Continuing crimes with material composition. On the issue of the qualification of criminal tax evasion] [Tekst] / P. S. Яни // Rossiyskaya yustitsiya. – 1999. – № 1. – P. 40–42.

ON THE QUESTION OF ENDING MOMENT OF TAX CRIMES PROVIDED BY THE ARTICLES 198, 199 OF RUSSIAN FEDERATION CRIMINAL CODE

Nataliya V. Akhtyrskaya

Senior Lecturer, Siberian Institute of Business and Information Technology

Abstract. The article deals with controversial issues related to the ascertainment of the ending moment of tax crimes with the help of judicial practice materials on tax crimes' the liability for which is provided by the articles 198, 199 of Russian Federation Criminal Code. There is no univocal approach both in the theory of criminal law and law enforcement practice that classifies tax crimes either as to categories of lasting or to categories continuing crimes. The aim of the work is to research the judicial practice in criminal cases on tax crimes and to find out the trends in criminal legislation improvement in the sphere of regulation of tax legal relationships. The paper methodologically based on the comparative research of Russian scientists several publications related to the problems of applications of tax crimes' criminal responsibility. Therefore, the general and the special scientific methods of research like analogy, induction, deduction, analysis, synthesis, comparative-legal methods are applied.

It is shown that the court practice mainly proceeds along the path of recognizing tax crimes as a continuing thereby excluding the possibility to classify such crimes as lasting based on the concrete criminal cases. This kind of approach is unjustified, so far as based on the legal interpretation of current Russian legislation as well as the examples given in the article, the evasion of tax payments, charges and/or insurance fees can be considered both in one and in other categories. Considering different points of view, the author comes to the conclusion, that, related to the evasion of tax payments, charges and/or insurance fees, the perpetration of both lasting and continuing crimes in practice life is possible. The ending moment of tax crimes, the beginning of the calculation of the limitation period for bringing to criminal responsibility and, as a consequence, the moment of decriminalization of the committed criminal offense will depend on the ascertainment the above mentioned fact. So, it has an essential significance into what type of such actions concern in every single particular case to correctly define the moment of the end of tax crimes. The outcomes of the research can be applied both theoretically (in educational process of higher education institutions) and practically (in law enforcement bodies practical activities).

Keywords: tax crimes, the moment of tax crimes commission, lasting crimes, continuing crimes, taxes.

Сведения об авторе:

Ахтырская Наталия Викторовна - старший преподаватель кафедры гражданско-правовых дисциплин НОУ ВПО «Сибирский институт бизнеса и информационных технологий» (644116, Российская Федерация, г. Омск, ул. 24 Северная, д.196, корп.1), e-mail: anv@sano.ru.

Статья поступила в редакцию 21.08.2017.