



Налоговые преступления: риск длиной в жизнь?

Российская практика налоговых и юридических услуг EY была названа **ведущей налоговой фирмой** (Tier 1) в России в рамках ежегодного исследования World Tax 2018 по версии журнала *International Tax Review*.

Follow us



facebook.com/groups/EYTaxRussia/

Что произошло

Из сообщений средств массовой информации стало известно о том, что согласно содержанию проекта постановления пленума Верховного Суда РФ, который обсуждается в ВС РФ, налоговые преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ (уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате физическими лицами и организацией) должны рассматриваться как длящиеся преступления, в связи с чем срок давности уголовного преследования по ним должен исчисляться с момента фактического прекращения совершения лицом налогового преступления, то есть с момента погашения налоговой недоимки.

На данный момент официальный проект соответствующего постановления отсутствует в публичном доступе, однако исходя из имеющейся информации уже сейчас представляется возможным в самом первом приближении оценить юридическую корректность подхода, который предположительно изложен в проекте постановления, и связанные с ним проблемы.

Уклонение от уплаты налога – длящееся преступление или нет?

Российское законодательство исторически не содержит определения понятия «длящееся преступление», равно как и категории длящихся правонарушений в целом.

Определение длящихся преступлений для целей уголовного права было сформировано в сохраняющем свою актуальность Постановлении 23 Пленума Верховного Суда СССР от 4 марта 1929 года «Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям», абзац 2 пункта 1 которого указывает, что «такого рода преступления, именуемые длящимися, характеризуются **непрерывным осуществлением состава определенного преступного деяния**. Длящееся преступление начинается с какого-либо преступного действия (например, при самовольной отлучке) или с акта преступного бездействия (при недонесении о преступлении). Следовательно, длящееся преступление можно определить как **действие или бездействие, сопряженное с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под угрозой уголовного преследования**».

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) (п. 4 Постановления 23 Пленума ВС СССР).

Таким образом, преступление может быть квалифицировано как длящееся только в том случае, если деяние (действие или бездействие), предусмотренное диспозицией соответствующей нормы УК РФ и образующее объективную сторону состава данного преступления, будучи начатым, непрерывно совершается до тех пор, пока оно не будет

прервано самим виновным лицом или обнаружено и прервано органами власти – до этого момента оно не может считаться фактически оконченным¹.

Следовательно, в качестве длящихся преступлений не могут рассматриваться, в частности, умышленные преступления, объективная сторона состава которых включает наступление общественно-опасных последствий (т. н. материальный состав преступления), так как их совершение предполагает, что виновное лицо умышленно совершает общественно опасное деяние с целью достижения определенных общественно опасных последствий, соответственно, преступления данного вида считаются юридически и **фактически оконченными в момент наступления последствий, которые охватывались умыслом виновного лица** (а не в момент добровольного или принудительного окончания преступной деятельности виновным лицом).

Между тем, налоговые преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, описываются как уклонение от уплаты налогов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном (особо крупном) размере.

Понятия крупного размера и особо крупного размера (Приложение № 2 к ст. 198 УК РФ) предполагают необходимость определения правоприменителем «доли **неуплаченных налогов**». Соответственно, формулировка «уклонение..., совершенное в крупном [особо крупном] размере» указывает в первую очередь на результат деяния виновного лица, на которое он рассчитывал – непоступление в бюджет налогов в определенном размере.

¹ Так, классическими примерами длящихся преступлений являются: незаконное хранение огнестрельного оружия (ч. 1 ст. 222 УК РФ), хранение

наркотических средств и психотропных веществ (ч. 1 ст. 228 УК РФ) и другие.

Иными словами, в конструкции объективной стороны анализируемых составов преступлений неуплата налога является не общественно опасным деянием, которое может совершаться в течение какого-либо периода, пока не будет прервано виновным лицом или правоохранительными органами, а общественно-опасным последствием деяний виновного лица, после наступления которого налоговое преступление считается фактически оконченным.

Следовательно, диспозиции норм ст. 198 и 199 УК РФ позволяют заключить, что преступления, предусмотренные данными положениями УК РФ, соответствуют признакам умышленного преступления с материальным составом.

В настоящий момент данную позицию поддерживает сам Пленум Верховного Суда РФ, указывая в п. 3 Постановления от 28 декабря 2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», что в «под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов следует понимать умышленные деяния, **направленные** на их неуплату в крупном или особо крупном размере и **повлекшие** полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации», и «моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством».

Учитывая изложенное, уклонение от уплаты налога, совершенное в крупном (особо крупном) размере, с нашей точки зрения, не может квалифицироваться как длящееся преступление, продолжающееся до тех пор, пока оно не будет прервано по воле виновного лица или в силу вмешательства органов власти.

Дополнительно стоит отметить, что даже если проигнорировать особенности диспозиций норм УК РФ, предусматривающих налоговые преступления, и признать, что для целей уголовно-правового регулирования уклонение от уплаты налогов должно считаться не материальным, а формальным составом

преступления (то есть не требующим наступления определенных общественно-опасных последствий), и неуплата налога в нем является не общественно-опасным последствием, а деянием, совершаемым налогоплательщиком в нарушение налогового законодательства, это все равно не позволит рассматривать данное преступление как длящееся.

Дело в том, что налоговое законодательство предполагает, что обязанность по уплате любого налога должна быть исполнена к определенному сроку и неуплата налога до его истечения не является правонарушением и не образует недоимки.

Однако правонарушения, содержание которых выражается в неисполнении обязанности совершить какое-либо действие к определенному сроку, не могут рассматриваться в качестве длящихся, так как нарушение срока исполнения обязанности может происходить только одномоментно - логически невозможно «продолжить» нарушение уже истекшего срока, равно как и невозможно «прекратить» нарушение срока несвоевременным исполнением обязанности. В связи с этим подобные правонарушения (в том числе преступления) считаются совершенными и фактически оконченным в момент истечения срока исполнения нарушенной обязанности.

Данная позиция нашла свое прямое подтверждение в разъяснениях Пленума Верховного Суда РФ, касающихся длящихся административных правонарушений, согласно которым «невыполнение предусмотренной названными правовыми актами обязанности к установленному сроку свидетельствует о том, что административное правонарушение не является длящимся» (п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 № 5 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях"). Мы не видим разумных причин, по которым к преступлениям (любым другим правонарушениям, предусмотренным нормами публичного права) должен применяться какой-либо альтернативный подход.

Проблемы, связанные с квалификацией налоговых преступлений в качестве длящихся

Наиболее очевидной проблемой квалификации налоговых преступлений в качестве длящихся является фактическая невозможность «задавнивания» налоговых преступлений – срок давности совершения налоговых преступлений будет начинаться не раньше погашения налоговой недоимки налогоплательщиком.

Учитывая, что получение органами предварительного расследования материалов налоговой проверки от налоговых органов уже давно не является необходимым поводом для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, подход, при котором уклонение от уплаты налога рассматривается как длящееся преступление, означает, что органы предварительного расследования получают возможность возбудить уголовное дело и провести расследование с риском привлечения к уголовной ответственности в отношении любого факта неуплаты налога в крупном (особо крупном) размере, предположительно имевшего место в прошлом, даже если факт неуплаты налога никогда не выявлялся налоговыми органами, даже если сроки давности привлечения к налоговой ответственности за неуплату налога, равно как и сроки на принудительное взыскание налоговой недоимки в административном и судебном порядке, давно истекли, либо налоговая недоимка была признана безнадежной ко взысканию по иным основаниям (банкротство, ликвидация организации и прочее) поскольку течение сроков давности уголовного преследования от перечисленных обстоятельств никак не зависит – срок давности уголовного преследования просто не начнет течь, пока налогоплательщик добровольно не заплатит налог.

В этом смысле правовое положение физических лиц-налогоплательщиков, умышленно неуплативших налог в прошлом, и лиц, противоправные действия которых повлекли за собой неуплату налога организацией (причем независимо от того, сохраняют ли они свою должность в организации-налогоплательщике на момент

начала уголовного преследования или нет), при таком подходе по сути будет мало чем отличаться от статуса лиц, совершивших преступления против общественной безопасности, мира и безопасности человечества, к которым сроки давности уголовного преследования не применяются (ч. 5 ст. 78 УК РФ).

Единственными факторами, ограничивающими риск привлечения к уголовной ответственности за неуплату налогов по тем или иным налоговым периодам, являются действующие в уголовном процессе повышенные стандарты доказывания факта совершения преступления и вины конкретного лица в его совершении, а также степень реальной доступности правоохранительным органам доказательственной базы в подтверждение факта налогового преступления, которая может быть собрана по истечении длительного промежутка с момента неуплаты налога в бюджетную систему.

Квалификация налоговых преступлений в качестве длящихся на практике потенциально может привести также к изменению подходов налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля и взыскании налоговых недоимок:

- ▶ Может быть изменен подход в отношении числящихся за налогоплательщиком недоимок, в отношении которых утрачена возможность принудительного взыскания: налоговый орган может передать информацию о наличии данной недоимки правоохранительным органам для целей рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела.
- ▶ Может быть изменен подход в отношении проводимых налоговых проверок: налоговые органы, получая информацию о совершенных операциях, сделках, структуре компании, существа фактических взаимоотношений с контрагентами, в том числе в отношении периодов, предшествующих периоду, за который проводится проверка, могут передавать соответствующую информацию правоохранительным

органам для целей рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела.

- ▶ При выявлении налоговым органом правонарушения, относящегося к проверяемому периоду, если у налогового органа будет понимание, что соответствующие отношения носят длящийся характер и имели место в прошлом, налоговый орган, не имея самостоятельных инструментов для осуществления контроля, может передавать соответствующую информацию правоохранным органам для инициирования уголовного преследования.

С учетом финальной версии Постановления мы подготовим обновленную оценку рисков и соответствующих рекомендаций по их снижению.

Авторы:

*Дмитрий Бабинер
Алексей Нестеренко
Арсений Аракелян*

За дополнительной информацией вы можете обратиться к авторам этой публикации:

Дмитрий Бабинер
+7 (812) 703 7839
Dmitri.Babiner@ru.ey.com

Алексей Нестеренко
+7 (495) 662 9319
Alexei.Nesterenko@ru.ey.com

Более подробную информацию вы можете получить у сотрудников компании EY

Москва

Руководитель практики налоговых и юридических услуг
Ирина Быховская +7 (495) 755 9886

Налогообложение компаний нефтегазовой отрасли, ТЭК и электроэнергетики

Алексей Рябов +7 (495) 641 2913
Виктор Бородин +7 (495) 755 9760

Налогообложение организаций финансового сектора

Алексей Кузнецов +7 (495) 755 9687
Иван Сычев +7 (495) 755 9795
Мария Фролова +7 (495) 641 2997

Налогообложение предприятий сектора промышленного производства

Андрей Сулин +7 (495) 755 9743

Налогообложение предприятий секторов розничной торговли и производства потребительских товаров, медико-биологической отрасли

Дмитрий Халилов +7 (495) 755 9757

Налогообложение компаний секторов недвижимости, гостиничного бизнеса, строительства, инфраструктуры и транспорта

Анна Стрельниченко +7 (495) 705 9744
Светлана Зобнина +7 (495) 641 2930

Налогообложение компаний отрасли связи, технологий, медиасектора и индустрии развлечений;

Повышение эффективности налоговой функции

Иван Родионов +7 (495) 755 9719

Автоматизированные решения в области налогообложения

Сергей Сараев +7 (495) 664 7862

Консультационные услуги по управлению персоналом

Екатерина Ухова +7 (495) 641 2932
Геладжо Дикко +7 (495) 755 9961
Сергей Макеев +7 (495) 755 9707

Услуги в области налогообложения частных клиентов

Антон Ионов +7 (495) 755 9747

Таможенное регулирование и косвенное налогообложение

Вадим Ильин +7 (495) 648 9670

Налогообложение сделок

Юрий Нечуятов +7 (495) 664 7884

Услуги в области международного налогового планирования

Владимир Желтоногов +7 (495) 705 9737
Марина Белякова +7 (495) 755 9948
Андрей Востоков +7 (495) 755 9708

Услуги в области трансфертного ценообразования и повышения эффективности операционных моделей

Евгения Ветер +7 (495) 660 4880
Максим Максимов +7 (495) 662 9317

Налоговая политика и судебное разрешение налоговых споров

Александра Лобова +7 (495) 705 9730
Алексей Нестеренко +7 (495) 662 9319

Подготовка налоговой и бухгалтерской отчетности

Юлия Тимонина +7 (495) 755 9838
Алексей Малёнкин +7 (495) 755 9898

Юридические услуги

Георгий Коваленко +7 (495) 287 6511
Алексей Марков +7 (495) 641 2965

Санкт Петербург

Дмитрий Бабинер +7 (812) 703 7839

Владивосток

Алексей Ерохин +7 (914) 727 1174

Екатеринбург

Ирина Бородина +7 (343) 378 4900

Краснодар

Алексей Малёнкин +7 (495) 755 9898

Информацию об иностранных деловых центрах в московском офисе EY можно найти по [ссылке](#).

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного отчета о проведенном исследовании и других упомянутых материалов и служить основанием для вынесения профессионального суждения. Компания EY не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.

© 2019 «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.» Все права защищены.

<http://www.ey.com>

Никакая часть этой публикации не может воспроизводиться или использоваться в любой форме без разрешения правообладателя - "Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В."

EY

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Краткая информация о компании EY

EY является международным лидером в области аудита, налогообложения, сопровождения сделок и консультирования. Наши знания и качество услуг помогают укреплять доверие общественности к рынкам капитала и экономике в разных странах мира. Мы формируем выдающихся лидеров, под руководством которых наш коллектив всегда выполняет взятые на себя обязательства. Тем самым мы вносим значимый вклад в улучшение деловой среды на благо наших сотрудников, клиентов и общества в целом.

Мы взаимодействуем с компаниями из стран СНГ, помогая им в достижении бизнес-целей. В 19 офисах нашей фирмы (в Москве, Владивостоке, Екатеринбурге, Казани, Краснодаре, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Санкт-Петербурге, Тольятти, Алматы, Атырау, Нур-Султане, Баку, Бишкеке, Ереване, Киеве, Минске, Ташкенте, Тбилиси) работают 5500 специалистов.

Название EY относится к глобальной организации и может относиться к одной или нескольким компаниям, входящим в состав Ernst & Young Global Limited, каждая из которых является отдельным юридическим лицом. Ernst & Young Global Limited – юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством Великобритании, – является компанией, ограниченной гарантиями ее участников, и не оказывает услуг клиентам. Более подробная информация представлена на нашем сайте: ey.com.

Офисы EY

Алматы	Минск
+7 (727) 258 5960	+375 (17) 240 4242
Атырау	Москва
+7 (7122) 55 2100	+7 (495) 755 9700
Баку	Новосибирск
+994 (12) 490 7020	+7 (383) 211 9007
Бишкек	Нур-Султан
+996 (312) 665 997	+7 (7172) 58 0400
Владивосток	Ростов-на-Дону
+7 (423) 265 8383	+7 (863) 261 8400
Екатеринбург	Санкт-Петербург
+7 (343) 378 4900	+7 (812) 703 7800
Ереван	Ташкент
+374 (10) 500 790	+998 (78) 140 6482
Казань	Тбилиси
+7 (843) 567 3333	+995 (32) 215 8811
Киев	Тольятти
+380 (44) 490 3000	+7 (8482) 99 9777
Краснодар	
+7 (861) 210 1212	

© 2019 «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.»

Все права защищены.

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного отчета о проведенном исследовании и других упомянутых материалов и служить основанием для вынесения профессионального суждения. Компания EY не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.