



**Предложения Российско-Германской внешнеторговой палаты  
к проекту Постановления Пленума ВС РФ  
«О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за  
налоговые преступления»**

Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (очередной проект которого был направлен в наш адрес) (далее – Проект Постановления) будет играть важное значение для всех граждан и организаций Российской Федерации, поскольку налоговые отношения – это один из основных элементов публичного правопорядка.

Изложенные в настоящем документе предложения основываются на подробном анализе составов преступлений, рассматриваемых в Проекте Постановления, и основных положениях налогового права. Мы убеждены, что данные предложения соответствуют существующей экономической и уголовной политике государства.

В Послании Федеральному Собранию Российской Федерации 20 февраля 2019 г. Президент РФ В.В. Путин отметил, что «добросовестный бизнес не должен постоянно ходить под статьей, постоянно чувствовать риск уголовного или даже административного наказания».

Как пояснил Президент в ходе выступления на Петербургском международном экономическом форуме 7 июня 2019 г., «...логика наших действий заключается в следующем: это дальнейшая либерализация законодательства, укрепление гарантий и прав собственности, исключение даже формальных возможностей для злоупотребления правом для давления на бизнес...».

Президент РФ отметил, что с целью формирования благоприятной деловой среды и свободной реализации предпринимательской инициативы необходимо пресечь необоснованное, а порой и противоправное вторжение правоохранительных органов в работу компаний. Это необходимо сделать в развитие ранее поставленной им задачи обоснованной декриминализации нарушений, допускаемых в предпринимательской сфере (Основные направления деятельности Правительства РФ на период до 2024 года, утв. Правительством РФ 29.09.2018).



## ОГЛАВЛЕНИЕ

1.	ИСЧИСЛЕНИЕ СРОКА ДАВНОСТИ ПО НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ.....	3
2.	РАЗГРАНИЧЕНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ЗА НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ .....	5
3.	ПРИВЛЕЧЕНИЕ К УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ РУКОВОДИТЕЛЯ ИЛИ ИНЫХ СЛУЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ-НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ЗА ДЕЙСТВИЯ КОНТРАГЕНТОВ .....	6
4.	РАЗГРАНИЧЕНИЕ СОСТАВОВ СТ. 159 УК РФ И СТ. 199 УК РФ .....	7
4.1	Разграничение возмещения налогов и хищения .....	7
4.2	Разграничение возврата переплаты и хищения .....	10
5.	ЗНАЧЕНИЕ РЕШЕНИЯ СУДА ПО НАЛОГОВОМУ СПОРУ .....	11
6.	РАСЧЕТ РАЗМЕРА УЩЕРБА ПРИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ .....	12
6.1	Порядок расчета доли неуплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов .....	12
6.2	Порядок расчета размера доли неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов в связи с внесением изменений в примечания к статьям 198, 199 УК РФ .....	14
6.3	Определение размера ущерба от налогового преступления (налоговая реконструкция).....	15
6.4	Возмещение ущерба от налогового преступления .....	17
7.	ВОЗБУЖДЕНИЕ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ ПОСЛЕ ПОЛНОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ ВРЕДА, ПРИЧИНЕННОГО БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЕ.....	19
8.	НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ ПОНЯТИЯ «ИНЫЕ ДОКУМЕНТЫ» В СТАТЬЯХ 198 И 199 УК РФ .....	20
9.	ИЗЛИШНЯЯ КРИМИНАЛИЗАЦИЯ ДЕЯНИЙ, СВЯЗАННЫХ С НЕИСПОЛНЕНИЕМ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА .....	21
10.	РАСШИРИТЕЛЬНОЕ ПОНИМАНИЕ СОКРЫТИЯ ИМУЩЕСТВА ОТ ВЗЫСКАНИЯ.....	22
11.	ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, НЕ ИМЕЮЩИХ ОТНОШЕНИЯ К НЕВОЗМОЖНОСТИ ВЗЫСКАНИЯ ТАКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ .....	23
12.	ОГРАНИЧИТЕЛЬНОЕ ПОНИМАНИЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, ИСКЛЮЧАЮЩИХ УГОЛОВНУЮ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ .....	23

## 1. Исчисление срока давности по налоговым преступлениям

### Проблема

В редакции Проекта Постановления, опубликованной в июне 2019 года, содержалось указание на то, что преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ, являются длящимися, поэтому срок давности уголовного преследования исчисляется со дня добровольного или принудительного погашения недоимки.

Такое мнение означает фактическую отмену срока давности, который в настоящее время исчисляется с даты фактической неуплаты в срок, установленный налоговым законодательством.

### Предложение

Несмотря на то, что в предоставленной нам редакции Проекта Постановления указания на длящийся характер налоговых преступлений не содержится, крайне важным является включение в Проект Постановления четкого разъяснения о том, что срок давности по налоговым преступлениям исчисляется с даты неуплаты налога в срок, установленный налоговым законодательством.

### Обоснование

В целом нужно отметить, что концепция длящихся преступлений не закреплена в действующем уголовном законодательстве.

Однако если рассматривать возможность квалификации преступлений в качестве длящихся, то такие преступления всегда связаны с непрерывным осуществлением состава определенного преступного деяния. Этого нельзя сказать о налоговых преступлениях по следующим причинам.

Во-первых, преступное деяние заключается в непредставлении декларации или представлении декларации с заведомо ложными сведениями – это единовременные действия, вредным последствием которых выступает неуплата налогов, сборов или страховых взносов.

Во-вторых, моментом окончания преступления является фактическая неуплата налогов, сборов или страховых взносов в срок, установленный законодательством (Проект Постановления уже содержит указанное разъяснение).

Поскольку обязательным элементом состава налогового преступления является совершение уклонения определенным способом и к определенному сроку, в налоговых преступлениях отсутствует обязательный для длящихся преступлений признак непрерывности осуществления состава преступного деяния.

В отношении налоговых и других административных правонарушений также сложилась единая позиция, что невыполнение обязанности в срок не относится к длящимся правонарушениям<sup>1</sup>. Не может быть двух различных подходов к пониманию длящегося

---

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П, п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 27.01.2003 № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие КоАП РФ».



противоправного деяния для целей двух смежных видов юридической ответственности перед государством – уголовной и административной.

Недопустимо различное применение и трактовка аналогичных положений административного, налогового и уголовного законов, т.к. это нарушает принцип правовой определенности. В этой связи недопустимо наличие различных подходов к началу исчисления сроков давности привлечения к налоговой ответственности за неуплату налогов (ст. 113 НК РФ) и привлечения к уголовной ответственности за неуплату налогов (статьи 198 – 199 УК РФ).

В-третьих, такое понимание ставит под вопрос смысл примечаний к ст. 198 и 199 УК РФ о добровольном погашении налоговой задолженности как основании освобождения от ответственности. Возникает и вопрос о целесообразности столь существенной дифференциации сроков давности по части первой (2 года) и части второй (10 лет) ст. 199 УК РФ, если этот срок предназначен по сути лишь для расследования уже выявленного преступления.

Более того, такое разъяснение означает, что если налоговая задолженность не взыскана, то даже если виновное лицо выявлено и привлечено к уголовной ответственности, преступное деяние продолжает иметь место.

В правоприменительной практике сложилось устойчивое понимание уклонения от налогов как единовременного преступления. Исходя именно из такого понимания следственные органы все предыдущие годы выносили постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела о налоговом преступлении в связи с истечением срока давности. Аналогичный подход сформировался в судебной практике.

В случае включения в окончательную редакцию Проекта Постановления указания на делящийся характер налоговых преступлений столь значимое изменение подхода без изменения закона будет нарушать принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, сформулированный в Постановлении Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П.

Новое Постановление после его принятия будет одним из важнейших документов при расследовании налоговых преступлений правоохранительными органами и рассмотрении соответствующих уголовных дел судами. Поэтому мы считаем, что Постановление должно содержать четкую позицию Верховного Суда РФ о том, что преступления, ответственность за которые предусмотрена статьями 198, 199 и 199.1 УК РФ, не относятся к делящимся.

## ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК

«Исходя из того, что в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах срок представления налоговой декларации (расчета) и сроки уплаты налога, сбора, страхового взноса могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. **С этого момента исчисляются сроки давности привлечения к уголовной ответственности.**»

*Вариант последнего предложения: «Сроки давности, установленные статьей 78 УК РФ, исчисляются с момента окончания преступления, определенного в соответствии с настоящим пунктом.»*



## 2. Разграничение ответственности за уклонение от уплаты налогов и за налоговое правонарушение

### Проблема

На практике уголовная ответственность и налоговая ответственность недостаточно разграничены. Это приводит к излишней криминализации экономических отношений и чрезмерной уголовной репрессии в отношении предпринимателей, а также к дублированию правоохранительной и контрольно-надзорной деятельности.

### Предложение

Разъяснить, что уклонение от уплаты налогов – это обман или иное противодействие налоговому контролю, совершаемое путем непредставления декларации или иных обязательных для представления документов либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, и повлекшее неуплату налогов в крупном или особо крупном размере.

Неверная квалификация налогоплательщиком налоговых последствий хозяйственных операций (сделок, реорганизационных процедур и т.п.) при исчислении налога, в том числе оценка экономической обоснованности расходов, а также неверное толкование действующего законодательства не могут считаться предоставлением заведомо ложных сведений. Тем более не является уклонением от уплаты налога, пусть даже и намеренная неуплата, если налоговая декларация содержит полные и достоверные сведения.

Во всех случаях необходимо устанавливать прямой умысел лица, привлекаемого к уголовной ответственности, который выражается в желании создать непреодолимые препятствия для осуществления налогового контроля правильности исчисления и уплаты налога. Необоснованность налоговой выгоды или несоблюдение налогоплательщиком требований ст. 54.1 НК РФ, в том числе в связи с отсутствием деловой цели у сделки (операции), сами по себе не являются налоговым преступлением.

### Обоснование

Налоговая декларация составляется на основании данных бухгалтерского и (или) налогового учета, который ведется путем полного (без пропусков и изъятий) отражения всех хозяйственных операций. Осуществленные хозяйственные операции и приобретенное имущество вносятся в систему бухгалтерского и налогового учетов на основании первичных документов (актов, накладных, платежных поручений и т.д.).

В отличие от налогового спора ключевым при разрешении вопроса о наличии признаков преступления является вопрос о включении в налоговую декларацию результатов всех фактически совершенных операций.

Соответственно, если налогоплательщик полностью отражал в учете операции, которые существовали в действительности (и, напротив, не отражал операции, которых в действительности не существовало, т.е. фиктивные), то в таком случае речь может идти только об оценке правомерности признания для целей налогообложения конкретной операции с точки зрения налогового закона, но никак не о включении в налоговую декларацию заведомо ложных сведений.

Более четкое разграничение двух смежных видов ответственности позволит создать дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих свои налоговые обязательства. Это также более четко разграничит зоны



компетенции налоговых и правоохранительных органов, что, в свою очередь, позволит эффективнее использовать ресурсы правоохранительных органов в борьбе с налоговыми преступлениями.

### ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК

«Обратить внимание судов на то, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов заключается в воспрепятствовании (*вариант – противодействии*) контролю налоговыми органами за соблюдением правильности исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов, приведшем к неисполнению конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги, сборы, страховые взносы и причинению ущерба казне.

Под уклонением от уплаты налогов, сборов и страховых взносов в крупном или особо крупном размере, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ, следует понимать обман налоговых органов, сопряженный с неуплатой налогов, сборов, страховых взносов в крупном или особо крупном размере. Обман совершается путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений.

Под включением в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное неуказание или неполное отражение в них результатов хозяйственных операций (имущества) и иных обстоятельств, имеющих значение для исчисления налога (например, сокрытие полученной выручки или выплаты заработной платы), а также отражение фиктивных хозяйственных операций (например, включение затрат, которые не были понесены в действительности).

Отражение в декларации или иных документах полных сведений, но в порядке, который основан на неправильном толковании законодательства о налогах и сборах, или неправильной квалификации хозяйственных операций (имущества) для целей налогообложения, или с неверной оценкой экономической обоснованности расходов, а также с отсутствием деловой цели хозяйственной операции или несоответствием правовой формы хозяйственных операций их экономическому содержанию не образует состава преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ.

Признание налоговым органом или судом необоснованности налоговой выгоды или нарушения требований ст. 54.1 НК РФ само по себе не означает наличия преступного деяния, ответственность за которое предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ.

Уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов возможно только с прямым умыслом на обман или иное воспрепятствование (*вариант – противодействие*) контролю налоговыми органами за соблюдением правильности исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов.»

### 3. Привлечение к уголовной ответственности руководителя или иных служащих организации-налогоплательщика за действия контрагентов

#### Проблема



На практике встречаются случаи, когда уголовное преследование проводится в отношении руководителя или иных служащих организации-налогоплательщика за налоговые злоупотребления контрагента.

### **Предложение**

Разъяснить, что если контрагент налогоплательщика, имеющий признаки фиктивности, не уплатил налоги, налогоплательщик – физическое лицо или руководитель или иные должностные лица организации-налогоплательщика при отсутствии сговора с таким контрагентом или признаков подконтрольности контрагента таким лицам не могут привлекаться к уголовной ответственности.

В случае установления фиктивности промежуточного звена необходимо установить, кто осуществлял контроль над таким звеном, куда направлялись денежные средства и другие факты, свидетельствующие о том, кто является выгодоприобретателем от деятельности фиктивного звена.

### **Обоснование**

Недопустимо уголовное преследование руководителя или иных должностных лиц организации-налогоплательщика, не причастных к созданию схем, направленных на уклонение от налогов, в то время как реальные бенефициары этих схем остаются безнаказанными. Выявление и привлечение к ответственности лиц, причастных к созданию и получению выгод от налоговых схем, обеспечит реализацию уголовно-правовых принципов вины и неотвратимости наказания, направит функционирование уголовно-правовой системы на привлечение к ответственности тех лиц, которые создают противоправные схемы уклонения от уплаты налогов.

### **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Обратить внимание судов, что руководитель или иные должностные лица контрагента, не уплатившего налоги, самостоятельно несут ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

В случае выявления фактов неуплаты налогов контрагентами налогоплательщика, имеющими признаки фиктивности, руководитель или иные должностные лица организации-налогоплательщика могут быть привлечены к ответственности за уклонение от уплаты налогов (199 УК РФ) или хищение бюджетных средств (ст. 159 УК РФ) только при наличии доказательств их сговора с физическими лицами, контролирующими контрагента или доказательств подконтрольности контрагента руководителю или иным должностным лицам организации-налогоплательщика.

В случае установления фиктивности промежуточного звена необходимо устанавливать, кто в действительности осуществлял контроль над таким звеном, куда направлялись денежные средства, а также другие обстоятельства, которые могут способствовать выявлению конечного выгодоприобретателя.»

## **4. Разграничение составов ст. 159 УК РФ и ст. 199 УК РФ**

### **4.1 Разграничение возмещения налогов и хищения**

#### **Проблема**



Возмещение налогов из бюджета далеко не всегда связано с преступным посягательством на бюджетные средства, а в большинстве случаев при ведении реальной хозяйственной деятельности по своей сути является обычным финансовым результатом такой деятельности (например, когда компания осуществляет инвестиции в строительство/модернизацию или экспортные операции, в связи с чем сумма вычета НДС по итогам налогового периода превышает сумму начисленного НДС за этот период).

При этом на практике одни и те же нарушения при исчислении налогов могут квалифицироваться как по статье 159 УК РФ, так и по статье 199 УК РФ в зависимости от того, образовалась ли у налогоплательщика сумма налогов к возмещению из бюджета за определенный налоговый период или нет (фактически – в зависимости от финансового результата за конкретный налоговый период).

В случае квалификации нарушения по статье 159 УК РФ по сравнению с квалификацией по ст. 199 УК РФ лица лишены дополнительных гарантий в виде освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба; крупным размером признается стоимость имущества, превышающая двести пятьдесят тысяч рублей (тогда как применительно к ст. 199 УК РФ установлены значительно более высокие пороги); лица подвергаются риску быть заключенными под стражу (тогда как по налоговым составам ст. 108 УПК РФ установлен прямой запрет); статьей 159 УК РФ предусмотрено более строгое наказание.

### **Предложение**

Разъяснить, что при рассмотрении дел в целях разграничения составов ст. 159 УК РФ и ст. 199 УК РФ судам необходимо определять, что именно охватывалось умыслом лица – уменьшение налоговых обязательств или хищение денежных средств из бюджета.

При оценке умысла необходимо учитывать причины возмещения, сопоставлять сумму возмещения и общую сумму уплачиваемых налогоплательщиком налогов (в целом при осуществлении предпринимательской деятельности – как в предыдущих, так и в последующих налоговых периодах), а также учитывать обстоятельства, свидетельствующие о ведении компанией реальной хозяйственной деятельности. Такими обстоятельствами, в частности, могут являться срок существования компании, размер уставного капитала, размер активов, численность персонала, вхождение в группу компаний, осуществление инвестиционных проектов и другие обстоятельства.

В частности, не должны признаваться мошенничеством действия лица, связанные с возмещением из бюджета сумм налогов, которые ниже или сопоставимы с общей суммой уплачиваемых налогоплательщиком налогов, сборов и страховых взносов.

Необходимо также учитывать направленность действий руководителя или иных должностных лиц организации-налогоплательщика на хищение. Например, не может признаваться мошенничеством предъявление к возмещению из бюджета НДС в размере сумм, перечисленных или подлежащих перечислению контрагенту в составе стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг, имущественных прав), если к дальнейшей судьбе денежных средств руководитель или иные должностные лица организации-налогоплательщика не имели какого-либо отношения.

### **Обоснование**

Согласно ст. 159 УК РФ под мошенничеством понимается умышленное хищение чужого имущества путем обмана или злоупотребления доверием.





Согласно п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2007 № 51 под обманом может пониматься сознательное сообщение заведомо ложных, не соответствующих действительности сведений либо умолчание об истинных фактах, либо обман может состоять в умышленных действиях, направленных на введение владельца имущества или иного лица в заблуждение.

Из изложенного следует, что под мошенничеством понимается умышленное сообщение заведомо ложных сведений, которые не соответствовали действительности, в целях корыстного изъятия имущества у собственника.

В этой связи обязательным элементом состава преступления, предусмотренного ст. 159 УК РФ, является включение в налоговую декларацию сведений, которые заведомо (осознанно) не соответствуют действительности, в целях получения денежных средств путем возмещения налогов из бюджета.

Необходимо учитывать, что возмещение налогов в деятельности компаний во многих случаях является обычным результатом хозяйственной деятельности. В связи с этим само по себе возмещение налогов не должно расцениваться (при наличии признаков уклонения от уплаты налогов) как безусловное основание для возбуждения уголовного дела по ст. 159 УК РФ. Оснований для дифференциации ответственности в зависимости от финансового результата деятельности компаний нет.

Направленность умысла при разграничении уклонения от уплаты налогов и мошенничества имеет ключевое значение, так как умысел на завладение чужим имуществом не тождественен умыслу на неуплату налогов, сборов, страховых взносов. Обязательным признаком мошенничества является направленность умышленных действий на обман налогового органа с целью хищения бюджетных средств.

При установлении умысла лица на хищение бюджетных средств необходимо сопоставлять суммы налогов, подлежащие возмещению из бюджета, с общей величиной уплачиваемых налогоплательщиком налогов. На практике в ряде случаев основанием для возбуждения уголовных дел по ст. 159 УК РФ является подача налоговой декларации с минимальными суммами НДС к возмещению из бюджета (крупным размером признается стоимость имущества, превышающая двести пятьдесят тысяч рублей), тогда как в бюджет одновременно уплачиваются миллионные суммы налогов.

Кроме того, риск необоснованного возбуждения дел и последующего привлечения к ответственности по ст. 159 УК РФ дестимулирует хозяйственную активность: опасаясь обвинений в мошенничестве, многие компании переносят возмещение НДС на более поздние периоды или вообще отказываются от данного права. Фактически такой подход приводит к тому, что компании, результат деятельности которых приводит к возмещению НДС из бюджета, находятся в худшем положении с точки зрения угрозы привлечения к уголовной ответственности за аналогичные нарушения по сравнению с компаниями, деятельность которых не связана с возмещением НДС.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Следует разграничивать мошенничество в виде хищения суммы возмещаемого из бюджета налога и уклонение от уплаты налогов. Содеянное следует квалифицировать по ст. 159 УК РФ в случае установления обстоятельств, свидетельствующих о том, что действия лица были направлены именно на хищение денежных средств из бюджетной системы Российской Федерации, а не на неуплату налогов за налоговый период или совокупность налоговых периодов.

Сам по себе факт отражения в декларации сумм налогов к возмещению не предопределяет направленность умысла на хищение денежных средств из бюджетной системы РФ, поскольку возмещение налогов по своей экономической природе может являться финансовым результатом хозяйственной деятельности налогоплательщика (организации) по итогам налогового периода.

При рассмотрении дел судам следует учитывать причины и (или) размер возмещения налогов, а также общую сумму уплачиваемых и (или) уплаченных налогоплательщиком налогов, сборов и страховых взносов (в целом при осуществлении хозяйственной деятельности – как в предыдущих, так и в последующих налоговых периодах). В частности, не могут быть квалифицированы как мошенничество действия лица, связанные с возмещением из бюджета сумм налогов, которые ниже или сопоставимы с общей суммой налогов, сборов и страховых взносов, уплачиваемых и (или) уплаченных налогоплательщиком в бюджет как за конкретный налоговый период, так и за совокупность налоговых периодов.

Судам также следует учитывать обстоятельства, свидетельствующие о ведении налогоплательщиком реальной хозяйственной деятельности: например, наличие имущества и основных средств, численность персонала, осуществление инвестиционных проектов, размер уставного капитала и т.п., а также реальность операций, с которыми связано возмещение налогов.

Следует иметь в виду, что не могут признаваться мошенничеством действия лица, связанные с предъявлением к возмещению из бюджета НДС в размере сумм, перечисленных или подлежащих перечислению контрагенту в составе стоимости фактически приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), в случаях, когда такое лицо не имеет какого-либо отношения к дальнейшей судьбе соответствующих денежных средств.

В случае отсутствия обстоятельств и доказательств, подтверждающих направленность умысла непосредственно на хищение денежных средств из бюджетной системы РФ, судам необходимо иметь в виду, что действия лица не могут быть квалифицированы по ст. 159 УК РФ. При наличии признаков уклонения от уплаты налогов такие действия подлежат квалификации по статьям 198 или 199 УК РФ.»

## **4.2 Разграничение возврата переплаты и хищения**

### **Проблема**

На практике встречаются попытки квалифицировать по ст. 159 УК РФ возврат излишне уплаченного налога.

### **Предложение**

Разъяснить, что если налогоплательщик заплатил в бюджет сумму налогов, сборов, страховых взносов и впоследствии подал заявление на возврат сумм излишне уплаченных налогов, сборов, страховых взносов, то это не должно расцениваться как мошенничество.

### **Обоснование**

Возврат излишне уплаченного налога, сбора, страхового взноса не может расцениваться как мошенничество. Для квалификации деяния принципиальной разницы нет (в том числе с точки



зрения общественной опасности и последствий) – сразу умышленно недоплатить налог или сначала уплатить, а потом умышленно потребовать часть уплаченного налога назад посредством подачи уточнённой декларации и заявления о возврате. Оснований для дифференциации ответственности в зависимости от порядка расчета размера налоговых обязательств – в первоначальной декларации (расчете) или путем подачи уточненной декларации (расчета) – не существует, поскольку уголовный закон этого не предусматривает.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Судам необходимо учитывать, что деяния, связанные с незаконным возвратом ранее уплаченных налогов в связи с подачей уточненных деклараций (расчетов), не могут быть квалифицированы по ст. 159 УК РФ. При наличии признаков уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов такие действия подлежат квалификации по статьям 198 или 199 УК РФ.»

### **5. Значение решения суда по налоговому спору**

#### **Проблема**

В последние годы участились случаи возбуждения уголовных дел в ситуациях, когда имеются вынесенные в пользу налогоплательщиков решения арбитражных судов, подтверждающие отсутствие налогового правонарушения. Решения арбитражных судов, в том числе содержащие обстоятельства преюдициального характера, игнорируются как в ходе проведения предварительного расследования, так и судами при рассмотрении уголовных дел, что приводит к необоснованному преодолению вступивших в законную силу судебных актов.

#### **Предложение**

Разъяснить, что при наличии вступивших в законную силу судебных актов по вопросам и обстоятельствам, имеющим значение для рассмотрения уголовных дел, в том числе решений судов по налоговым спорам, судам при рассмотрении уголовных дел во всех случаях следует учитывать такие решения, а также проверять наличие обстоятельств, которые могут иметь преюдициальное значение применительно к рассматриваемому делу. В случае же отказа в признании выводов арбитражного суда по налоговому спору или соответствующих обстоятельств преюдициальными для целей рассмотрения уголовного дела судам необходимо детально обосновать и отразить в судебном акте, какими именно доказательствами опровергаются обстоятельства, установленные вступившими в законную силу судебными актами, а также каким образом содержащиеся в материалах уголовного дела доказательства могли бы существенно повлиять на принятие соответствующих судебных актов.

#### **Обоснование**

Безусловно, в ходе проведения предварительного расследования имеется больше ресурсов и инструментов для доказывания тех или иных обстоятельств, поэтому решения арбитражных судов в отдельных экстраординарных случаях могут преодолеваются. Однако это должно происходить только в исключительных случаях и при детальном объяснении судами причин переоценки выводов арбитражных судов. Иной подход нарушает систему сдержек и противовесов, нарушает принцип окончательности судебного решения *res judicata* и подрывает единство судебной системы.

## ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК

«При рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях судам необходимо учитывать вступившие в законную силу судебные акты при наличии в таких судебных актах выводов и обстоятельств, имеющих отношение к рассматриваемому уголовному делу, в частности, проверять наличие обстоятельств, которые могут иметь преюдициальное значение. В случае несогласия с выводами суда или отказа в признании соответствующих обстоятельств преюдициальными для целей рассмотрения уголовного дела судам необходимо детально обосновать и отразить в приговоре или ином решении, какими именно доказательствами опровергаются данные выводы и обстоятельства, а также каким образом содержащиеся в материалах уголовного дела доказательства могли бы существенно повлиять на принятие соответствующих судебных актов. При этом судам следует учитывать, что фактические обстоятельства, установленные в таких судебных актах, сами по себе не определяют выводы суда о виновности лица в совершении преступления.»

### **6. Расчет размера ущерба при налоговых преступлениях**

#### **6.1 Порядок расчета доли неуплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов**

##### **Проблема**

Имеющаяся правоприменительная практика указывает на отсутствие определенности в порядке расчета доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов в примечаниях к статьям 198, 199, 199.1 УК РФ:

(1) В целях расчета доли не определен порядок расчета подлежащих уплате обязательных платежей. Согласно правоприменительной практике, расчет подлежащих уплате налогов, сборов, страховых взносов может осуществляться на основе (1) только тех видов налогов, сборов, страховых взносов, в отношении которых предполагается недоимка, либо (2) всей совокупности подлежащих уплате налогов, сборов, страховых взносов за трехлетний период.

Так, согласно приговору Советского районного суда г. Омска № 1-91/2018 от 3 мая 2018 г. по делу № 1-91/2018 в расчет доли были включены суммы всех подлежащих уплате обязательных платежей в совокупности. Однако согласно приговору Кропоткинского городского суда № 1-144/2016 от 14 июня 2016 г. по делу № 1-144/2016 доля неуплаченного НДС была рассчитана по отношению к общей сумме НДС, подлежащего уплате налогоплательщиком за период с 2010 по 2012 гг.

(2) В целях расчета доли не определяется, за какой период рассчитывается сумма подлежащих уплате обязательных платежей, если предполагаемый период уклонения составляет менее трех лет. Согласно правоприменительной практике расчет подлежащих уплате платежей в рассматриваемой ситуации рассчитывается (1) в отношении того периода, в котором была выявлена недоимка, либо (2) за три финансовых года подряд.

Например, в апелляционном определении Волгоградского областного суда от 15 декабря 2017 г. по делу № 22-5122/17 период для расчета соотношения неуплаченных налогов по отношению к подлежащим уплате вместо трех лет сужен до периода неуплаты. Однако в практике имеются случаи, когда расчет доли неуплаченных налогов и сборов осуществляется за три финансовых года (например, апелляционное постановление Московского городского суда от 20 августа 2018 г. № по делу 10-14494/18, приговор Октябрьского районного суда г. Кирова от 9 июня 2018 г. по делу № 1-162/2018).



(3) Не установлен порядок определения самого трехлетнего периода. Например, если уклонение от уплаты налога имело место в 2012-2013 гг., отсутствует определенность в отношении того, какой трехлетний период должен быть взят при расчете доли (2011-2013 гг. или 2012-2014 гг.). Аналогичная неопределенность в отношении порядка расчета доли возникает в случае, если период уклонения составляет более трех лет.

### **Предложение**

В целях формирования единообразного подхода правоприменительной практики конкретизировать, что для целей расчета доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов:

- необходимо исходить из всей совокупности налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате за трехлетний период;
- в случае, если период уклонения составил менее трех лет, расчет доли должен производиться исходя из суммы, подлежащей уплате за трехлетний период;
- в случае, если расчет доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов возможен на основании различных трехлетних периодов как в ситуации, когда период уклонения составляет более трех лет, так и в ситуации, когда период уклонения составил менее трех лет, то необходимо исходить из принципа презумпции невиновности в соответствии с ч. 3 ст. 49 Конституции РФ и ч. 3 ст. 14 УПК РФ (неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого);
- поскольку в ходе предварительного расследования и судебного следствия показатели, используемые для расчета указанной доли (неуплаченная сумма и общая сумма подлежащих уплате налогов, сборов, страховых взносов) могут изменяться (например, при выявлении новых фактических обстоятельств или в связи с вступлением в силу изменений налогового законодательства, улучшающих положение налогоплательщика и имеющих обратную силу), на всех стадиях уголовного процесса по ходатайству подозреваемого, обвиняемого или по инициативе суда необходимо производить перерасчет доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов для подтверждения наличия объективной стороны состава преступления согласно примечаниям к ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ.

### **Обоснование**

В силу неопределенности формулировок примечаний к ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ складывается противоречивая правоприменительная практика, что существенно нарушает принцип правовой определенности и равенства всех перед законом. Положения указанных примечаний являются составной частью уголовной нормы и не могут подлежать произвольному толкованию правоприменителем (органами предварительного расследования, прокурором, судом).

### **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Для целей определения наличия крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, если период неуплаты составляет более или менее трех финансовых лет подряд, расчет доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов необходимо производить исходя из суммы всех налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате за любой из возможных трехлетних периодов, включающих период неуплаты.



При этом в случае различных результатов расчета суммы или доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов за различные возможные трехлетние периоды судам необходимо принимать наиболее благоприятный для лица расчет.

На всех стадиях уголовного судопроизводства как сумма, так и доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов могут изменяться (например, при выявлении новых фактических обстоятельств или в связи с вступлением в силу изменений законодательства о налогах и сборах, улучшающих положение налогоплательщика и имеющих обратную силу). В связи с этим на всех стадиях уголовного судопроизводства по ходатайству или жалобе подозреваемого, обвиняемого, прокурора или по инициативе суда необходимо производить перерасчет суммы и доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов для подтверждения наличия объективной стороны состава преступления согласно примечаниям к статьям 198, 199, 199.1 УК РФ.»

## **6.2 *Порядок расчета размера доли неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов в связи с внесением изменений в примечания к статьям 198, 199 УК РФ***

### **Проблема**

Положения Федерального закона от 29.07.2017 № 250-ФЗ «О внесении изменений в УК РФ и УПК РФ в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» (вступил в силу 10 августа 2017 года) не определяют, подлежат ли включению страховые взносы, подлежащие уплате до 10 августа 2017 года, в расчет доли неуплаченных обязательных платежей.

Судебная практика исходит из того, что доля неуплаченных обязательных платежей должна определяться с учетом страховых взносов. Так, Омский областной суд в апелляционном определении от 10 октября 2018 г. № 22-2884/18 признал обоснованным соотношение неуплаченного в бюджет НДС за период с 19.07.2013 по 20.10.2014 к сумме налогов, сборов и страховых взносов, подлежащих уплате в бюджет за период с 01.01.2012 по 31.12.2014, включив на основании ст. 10 УК РФ, в расчет доли страховые взносы.

### **Предложение**

В целях формирования единообразного подхода правоприменительной практики конкретизировать, что в расчет подлежащих уплате обязательных платежей для целей расчета доли должны включаться суммы страховых взносов, подлежащие уплате до 10 августа 2017 г.

### **Обоснование**

Согласно ч. 1 ст. 10 УК РФ уголовный закон, устраняющий преступность деяния, смягчающий наказание или иным образом улучшающий положение лица, совершившего преступление, имеет обратную силу. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 20 апреля 2006 г. № 4-П, исходя из буквального смысла ч. 1 ст. 10 УК РФ закон, улучшающий положение лица, совершившего преступление, имеет обратную силу и подлежит применению независимо от того, в чем выражается такое улучшение.

В Постановлении от 09.07.2019 № 27-П по делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова Конституционный Суд РФ указал, что отсутствуют препятствия для придания обратной силы применяемым в нормативном единстве с частью первой статьи 10 УК РФ



положениям статьи 199 УК РФ, изложенной в действующей редакции Федерального закона от 29.07.2017 № 250-ФЗ, в части включения страховых взносов в состав платежей, учитываемых для целей квалификации уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, совершенного до вступления в силу Федерального закона от 29.07.2017 № 250-ФЗ, если включение суммы страховых взносов в состав суммы подлежащих уплате платежей (помимо ранее включенных в нее налогов и сборов) улучшает положения лица в отношении возможности его привлечения к уголовной ответственности либо квалификации содеянного.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Обратить внимание судов, что в связи с вступлением в силу Федерального закона от 29 июля 2017 года № 250-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» введена в действие новая редакция примечания к статьям 198, 199 УК РФ, согласно которой в состав как неуплаченных, так и подлежащих уплате платежей включены не только налоги и сборы, но и страховые взносы.

Включение страховых взносов в общую сумму подлежащих уплате платежей при исчислении доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов может улучшить положение лица, совершившего соответствующее преступление до вступления в силу указанного закона, поскольку, на основании части 1 статьи 10 УК РФ не исключается возможность изменения квалификации уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с учетом объема исполнения обязанности по уплате страховых взносов за те периоды, в которых неуплата таких взносов не влекла для плательщика уголовную ответственность. Таким образом, судам необходимо иметь в виду, что расчет доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов должен производиться с учетом суммы страховых взносов, уплаченных за соответствующие периоды до вступления в силу Федерального закона от 29 июля 2017 года № 250-ФЗ.»

### **6.3 *Определение размера ущерба от налогового преступления (налоговая реконструкция)***

#### **Проблема**

Действующее законодательство и правоприменительная практика не устанавливают четкий порядок определения размера ущерба от налогового преступления. В некоторых случаях при расчете суммы неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов в ходе предварительного расследования не учитываются в совокупности все факторы – как увеличивающие, так и уменьшающие размер ущерба, например, применение всех имеющихся у налогоплательщика (и связанных с ним лиц) вычетов и льгот.

#### **Предложение**

В целях обеспечения прав лиц, подозреваемых или обвиняемых в совершении налогового преступления и формирования единообразной правоприменительной практики конкретизировать, что при определении размера ущерба необходимо выявлять действительный размер налогового обязательства в соответствии с налоговым законодательством, при этом должны учитываться в совокупности все факторы как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов. Действительный размер налогового обязательства в любом случае не может быть



выше суммы налога к уплате, которая должна была возникнуть у организации при надлежащем соблюдении ею требований законодательства о налогах и сборах<sup>2</sup>.

### Обоснование

В ходе предварительного расследования доказыванию подлежат характер и размер вреда, причиненного преступлением (п. 4 ч. 1 ст. 73 УПК РФ). Согласно апелляционному постановлению Московского городского суда от 10 сентября 2018 г. по делу № 10-15399/18 *«при расчете суммы неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов должны быть учтены понесенные налогоплательщиков расходы, невозможность учитывать такие расходы приводит к тому, что подозреваемый или обвиняемый лишается возможности защищаться от предъявленного обвинения»*. Высшие судебные инстанции указывают на необходимость определения действительного размера налогового обязательства<sup>3</sup>. В целях обеспечения прав подозреваемых или обвиняемых лиц сумма ущерба от налогового преступления должна быть рассчитана с учетом всех имеющихся обстоятельств.

### ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК

«Исходя из части 1 статьи 73 УПК РФ на стадии предварительного расследования и судебного следствия должны быть установлены все обстоятельства, имеющие значение для определения фактического размера ущерба бюджетной системе Российской Федерации, причиненного преступлением.

В целях обеспечения защиты прав обвиняемого (подсудимого) судам следует обеспечить полное и всестороннее изучение обстоятельств дела, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, действующего в период совершения преступления. Рекомендовать судам исследовать следующую совокупность обстоятельств (в том числе, при необходимости, посредством назначения судебной экспертизы): учет всех доходов и расходов по соответствующим налогам при определении налоговой базы на основе подтверждающих документов; надлежащее обоснование применения той или иной налоговой ставки с учетом установленных фактических обстоятельств и имеющихся документов; учет подлежащих применению налоговых льгот (вне зависимости от подачи заявления об их использовании в налоговый орган).

Установленный в ходе уголовного судопроизводства размер налогового обязательства не может превышать сумму налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате налогоплательщиком (плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) с соблюдением законодательства о налогах и сборах.»

---

<sup>2</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988 по делу № А41-17865/2016.

<sup>3</sup> Постановления Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09 и от 25.06.2013 № 1001/13, Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138, от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478.



## 6.4 Возмещение ущерба от налогового преступления

### Проблема

Суд или следователь прекращают уголовное преследование в отношении подозреваемого или обвиняемого, если до назначения судебного заседания ущерб возмещен в полном объеме (ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ). Под возмещением ущерба понимается уплата в полном объеме недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством о налогах и сборах с учетом представленного налоговым органом или территориальным органом страховщика расчета размера пеней и штрафов (ч. 2 ст. 28.1 УПК РФ).

Размер ущерба в части недоимки определяется на этапе предварительного расследования. На практике это может приводить к необоснованному завышению рассчитанной в ходе предварительного расследования суммы ущерба по сравнению с действительным (фактическим) размером ущерба, что с учетом установленного ст. 28.1 УПК РФ ограничения на возмещение ущерба во времени (до назначения судебного заседания) может ущемлять право подозреваемого или обвиняемого на освобождение от уголовной ответственности, предусмотренное ч. 1 ст. 76.1 УК РФ и ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ (а в некоторых случаях даже к фактическому лишению такого права, например, если определенный некорректно размер ущерба многократно превышает действительный размер ущерба от налогового преступления, что приводит к объективной невозможности лица возместить завышенную сумму ущерба).

При этом согласно абз. 2 п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 № 19 полное возмещение ущерба, произведенное уже после назначения судебного заседания, может быть учтено судом в качестве обстоятельства, смягчающего наказание, но не обстоятельства, ведущего к прекращению уголовного преследования.

### Предложение

1. Разъяснить судам, что до назначения судебного заседания должно быть обеспечено право обвиняемого на рассмотрение имеющейся жалобы на действия (бездействие) органов предварительного расследования в части расчета суммы ущерба в соответствии с налоговым законодательством и с учетом всех имеющихся обстоятельств.

2. Разъяснить судам, что неверное определение суммы ущерба в обвинительном заключении лишает обвиняемого права, предусмотренного ст. 28.1 УПК РФ, и исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения на основе данного обвинительного заключения.

В таком случае судья в порядке п. 1 ч. 1 ст. 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе возвращает дело прокурору для устранения препятствий его рассмотрения судом и для соблюдения права обвиняемого, предусмотренного ст. 28.1 УПК РФ.

### Обоснование

Согласно ч. 1 ст. 16 УПК РФ подозреваемому или обвиняемому обеспечивается право на защиту любыми прямо не запрещенными законом способами, в том числе право на то, чтобы при наличии соответствующих оснований уголовное преследование в отношении него было прекращено. Согласно ч. 1 ст. 76.1 УК РФ и ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ, у подозреваемого или обвиняемого в налоговом преступлении есть право на прекращение уголовного



преследования при условии полного возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе РФ, до назначения судебного заседания.

Закон прямо не закрепляет право подозреваемого или обвиняемого ходатайствовать об изменении размера причиненного ущерба, определенного органами предварительного расследования на стадии предварительного расследования, если, по его мнению, сумма ущерба была рассчитана ненадлежащим образом.

Согласно п. 3.1 Постановления Пленума ВС РФ от 10.02.2009 г. № 1 не подлежат обжалованию в порядке ст. 125 УПК РФ действия (бездействие) и решения, проверка законности и обоснованности которых относится к исключительной компетенции суда, рассматривающего уголовное дело по существу, либо законом предусмотрен специальный порядок их обжалования в досудебном производстве. Указанный пункт содержит примерный перечень таких решений, включая следующие: отказ следователя или дознавателя в проведении процессуальных действий по сбору и проверке доказательств; постановление следователя, дознавателя о привлечении лица в качестве обвиняемого, о назначении экспертизы; решение прокурора о возвращении уголовного дела следователю для производства дополнительного следствия, изменения объема обвинения либо квалификации действий обвиняемых или пересоставления обвинительного заключения и устранения выявленных недостатков.

Возможность судебного обжалования размера причиненного ущерба на стадии предварительного расследования не противоречит указанной позиции Пленума ВС РФ, поскольку возможность такого обжалования обеспечивает реализацию права лица на прекращение уголовного преследования в связи с добровольным погашением ущерба. Напротив, отсутствие возможности такого обжалования в случае необоснованно завышенной суммы ущерба, основанной на неправильном применении норм налогового законодательства, может приводить к фактическому лишению подозреваемого или обвиняемого права на прекращение уголовного преследования в связи с погашением ущерба.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Обратить внимание судов, что неверный расчет ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, на стадии предварительного расследования может привести к тому, что подозреваемый или обвиняемый будет фактически лишен права на освобождение от уголовной ответственности согласно части 1 статьи 76.1 УК РФ и части 2 статьи 28.1 УПК РФ (например, в случае значительного завышения размера ущерба, приводящего к невозможности произвести возмещение ущерба). В этой связи неверное определение суммы ущерба в обвинительном заключении исключает возможность вынесения судом приговора или иного решения по существу уголовного дела на основе такого обвинительного заключения.

При назначении судебного заседания подлежат разрешению имеющиеся ходатайства об оспаривании размера ущерба, указанного в обвинительном заключении. При наличии оснований суду в силу статьи 237 УПК РФ надлежит решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению и для соблюдения права обвиняемого, предусмотренного статьями 76.1 УК РФ и 28.1 УПК РФ.

При наличии жалобы подозреваемого или обвиняемого в порядке статьи 125 УПК РФ на действие (бездействие) следователя в части расчета суммы ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, до назначения судебного заседания подозреваемому или обвиняемому должно быть обеспечено право на рассмотрение его жалобы судом по существу.»



## 7. Возбуждение уголовных дел после полного возмещения вреда, причиненного бюджетной системе

### Проблема

В практике встречаются случаи возбуждения уголовных дел по признакам уклонения от уплаты налогов, несмотря на то, что суммы этих налогов уплачены в бюджетную систему до возбуждения уголовного дела.

### Предложение

Обратить внимание судов на то, что возбуждение уголовных дел после полной уплаты налогов не допускается.

### Обоснование

В ч. 3 ст. 55 Конституции РФ закреплен принцип соразмерности ограничений прав и свобод человека: они могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Своевременная уплата доначисленных сумм исключает привлечение лица к уголовной ответственности. Очевидно, что возбуждение уголовного дела, порождающее необоснованные угрозы для человека, его прав и свобод, несоразмерно последствиям в случае полного возмещения причиненного ущерба бюджетной системе.

Согласно ст. 2 УК РФ задачами УК РФ являются: охрана прав и свобод человека и гражданина, собственности, общественного порядка и общественной безопасности, окружающей среды, конституционного строя Российской Федерации от преступных посягательств, обеспечение мира и безопасности человечества, а также предупреждение преступлений; для осуществления этих задач настоящий Кодекс устанавливает основание и принципы уголовной ответственности, определяет, какие опасные для личности, общества или государства деяния признаются преступлениями, и устанавливает виды наказаний и иные меры уголовно-правового характера за совершение преступлений. Возбуждение уголовного дела (инициирование уголовного преследования) при соблюдении условия, при котором оно должно быть прекращено (погашение ущерба бюджетной системе), противоречит задачам и принципам уголовного права.

Согласно ст. 7 «Принцип гуманизма» УК РФ уголовное законодательство Российской Федерации обеспечивает безопасность человека; наказание и иные меры уголовно-правового характера, применяемые к лицу, совершившему преступление, не могут иметь своей целью причинение физических страданий или унижение человеческого достоинства. Такая мера уголовно-правового характера как возбуждение уголовного дела, влечет правовые последствия для подозреваемого лица, а также нравственные страдания. В условиях добровольной уплаты предъявленных ко взысканию сумм, влекущей освобождение от ответственности, возбуждение уголовного дела означает избыточную уголовную репрессию, что нарушает принцип гуманизма.

Полное возмещение вреда бюджетной системе является самостоятельным основанием для прекращения уголовного преследования. Возбуждение уголовных дел в таких ситуациях в большинстве случаев приводит к тому, что ресурсы правоохранительных органов используются для расследования дел, лишенных какой-либо дальнейшей перспективы. Недопущение возбуждения уголовных дел в таких ситуациях позволит использовать ресурсы



правоохранительных органов более эффективно, направив их на выявление преступлений и привлечение к ответственности именно тех лиц, действия которых наносят реальный ущерб бюджетной системе, а также на возмещение такого ущерба.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Обратить внимание судов, что возбуждение уголовного дела по статьям 198 – 199.2 УК РФ после выполнения условий, предусмотренных частями 1 и 2 статьи 76.1 УК РФ, не допускается.»

### **8. Неопределенность понятия «иные документы» в статьях 198 и 199 УК РФ**

#### **Проблема**

Существует неопределенность в том, что относится к иным документам по смыслу статей 198 и 199 УК РФ.

#### **Предложение**

Разъяснить, что к иным документам относятся подобные декларациям, т.е. отчетные, документы, а также специально подчеркнуть, что к таким документам не относятся документы на перечисление налогов в бюджет.

#### **Обоснование**

Очевидно, что если, к примеру, документы первичного учета, регистры учета и тому подобные документы не были представлены налоговому органу или в них были включены заведомо ложные сведения, но это не повлияло на достоверность налоговой декларации или иного налогового отчета (например, расчета, представляемого налоговыми агентами), то общественной опасности в связи с непредставлением других документов или включением в такие документы заведомо ложных сведений не возникает.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Под иными документами, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, следует понимать документы, которые в соответствии Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами представляются в качестве отчетных за налоговый период, а именно – декларация или расчет (подпункт 4 пункта 1 статьи 23 и подпункт 4 пункта 3 статьи 24НК РФ). К таким документам не относятся документы, представляемые по требованию налоговых органов, в частности: выписка из бухгалтерского баланса, выписки из книг покупок и книг продаж, выписка из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (пункт 6 статьи 145 НК РФ), копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (пункт 31 статьи 169 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы, другие первичные документы и документы бухгалтерского (налогового) учета.»



К иным документам, указанным в статьях 198 и 199 УК РФ, не относятся платежные документы на перечисление налогов, сборов, страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации.»

## **9. Излишняя криминализация деяний, связанных с неисполнением обязанностей налогового агента**

### **Проблема**

Практика привлечения к ответственности за неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов в случаях, когда агентом представлен достоверный расчет, неадекватна характеру общественной опасности таких деяний.

### **Предложение**

Разъяснить, что если налоговым агентом представлен достоверный расчет с указанием надлежащей суммы налога, то неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов не является преступлением по признаку малозначительности.

### **Обоснование**

Согласно ч. 2 ст. 14 УК РФ не является преступлением действие (бездействие), хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного настоящим Кодексом, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности.

Необходимо разграничить ситуацию, когда налоговый агент совершает обманные действия в отношении налогового органа, чем создает препятствия для налогового контроля и последующего взыскания недоимки, и ситуацию, когда налог, пусть даже и в личных интересах, не удерживается и (или) не перечисляется в бюджет. Во втором случае имеет место лишь неуплата, и критерий личной заинтересованности не усугубляет противоправное деяние до криминального.

Тем более, что на практике используются изначально сомнительные и весьма надуманные критерии личной заинтересованности, поскольку они присущи любому руководителю коммерческой организации, например:

- действия руководителя были обусловлены желанием приукрасить перед учредителем общества реальное финансово-хозяйственное положение предприятия, создать видимость успешной деятельности организации, показать себя компетентным, грамотным руководителем и обеспечить сохранение за собой должности генерального директора и заработной платы;

- директор стремился создать перед своим руководством мнение о себе, как о способном и эффективном управленце, тем самым добиться положительной оценки своей деятельности;

- личный интерес выразился в стремлении обеспечить извлечение наибольшего дохода от деятельности общества, желании выглядеть перед вышестоящим руководством более успешным и компетентным руководителем за счет экономии денежных средств, стремлении приукрасить действительное положение дел в организации (при этом имеющиеся средства были израсходованы на приобретение строительных материалов, услуги по утилизации,

перевозке грузов, телефонии и Интернета, аренду склада, охранные и коммунальные услуги, содержание службы безопасности и прочие производственные расходы);

- личный интерес выразился в возможности лица обеспечивать деятельность предприятия, направленную на извлечение прибыли, занимать управленческую должность, сопряженную с получением стабильного высокого дохода, упрочении в обществе и профессиональной среде позиции успешного руководителя.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Если налоговый агент указал в расчете, представленном в налоговый орган, достоверную сумму налога, подлежащего перечислению в бюджет, совершенное им деяние не является преступлением, ответственность за которое предусмотрена статьей 199.1 УК РФ, поскольку в силу малозначительности не представляет общественной опасности.»

## **10. Расширительное понимание сокрытия имущества от взыскания**

### **Проблема**

Практика привлечения к ответственности за сокрытие имущества от взыскания налоговой задолженности неадекватна характеру общественной опасности таких деяний. В большинстве случаев лиц привлекают к ответственности в условиях, когда средства расходуются на текущие производственные нужды организаций. Тем самым подобные расходы по степени криминальности приравниваются к выводу имущества из организации.

### **Предложение**

Разъяснить, что к сокрытию имущества от взыскания относится лишь действие, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки путем уменьшения имущественной массы должника или искажения ее фактического размера. К таким действиям относится, например, фиктивное отчуждение имущества, отчуждение по многократно заниженной цене или приобретение по многократно завышенной цене, искажение информации об имуществе, представляемой органу, производящему взыскание.

### **Обоснование**

Организация расчетов путем оплаты дебиторами кредиторам налогоплательщика, использование векселей, наличных средств и т.п. при наличии требований налоговых органов и инкассовых распоряжений не запрещено законом и не является преступным. Оно хотя и создает определенные сложности в работе налоговых органов, но не влечет общественной опасности, поскольку имущественная масса организации, за счет которой может быть произведено взыскание, не уменьшается. Можно говорить лишь об очередности списания средств с расчетного счета, однако Конституционный Суд РФ в Постановлении от 23.12.1997 № 21-П исходит из принципа равенства государства и других кредиторов при списании средств со счета.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, следует понимать фиктивное отчуждение имущества, отчуждение по многократно заниженной цене или приобретение по многократно завышенной цене, а также



иное подобное деяние, совершенное после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога, сбора, страхового взноса (статья 69 НК РФ), и направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам, сборам, страховым взносам путем уменьшения имущественной массы должника или искажения ее фактического размера.»

## **11. Взыскание налоговой задолженности организаций с физических лиц, не имеющих отношения к невозможности взыскания такой задолженности**

### **Проблема**

В практике судов не различаются случаи, когда деяния лица привели к обману налоговых органов относительно размера налогов и их последующей неуплате организацией (возможно применение ст. 199 УК РФ), и ситуация, когда действия лица приводят к невозможности взыскания задолженности (это скорее ст. 199.2 УК РФ).

### **Предложение**

Разъяснить, что взыскание налоговой задолженности организации с физического лица возможно только в том случае, если действиями этого лица создана невозможность взыскания данных сумм с организации.

### **Обоснование**

Необходимо учитывать, что в первом случае (при недостоверных декларациях) речь идет в первую очередь об исчислении, а во втором (при невозможности взыскания) – о принудительной уплате, которая сама по себе не имеет отношения к неверному расчету налога.

Как следует из Постановления Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П, привлечение физических лиц к имущественной ответственности по налоговым долгам организаций возможно только в случае совершения ими действий, которые повлекли невозможность взыскания недоимок с организаций.

## **ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК**

«Взыскание с физического лица недоимок и пеней организации, выявленных по итогам налоговых проверок, возможно только в том случае, если действиями этого лица создана невозможность взыскания данных сумм с организации. При этом деяния, ответственность за которые предусмотрена статьями 198 и 199 УК РФ, не относятся к действиям, создающим невозможность взыскания налоговой задолженности с организации.»

## **12. Ограничительное понимание обстоятельств, исключających уголовную ответственность**

### **Проблема**

В проекте Постановления не учитывается, что к обстоятельствам, исключаящими ответственность за налоговые преступления, относятся не только обстоятельства, указанные в ст. 111 НК РФ.



## Предложение

Указать, что к обстоятельствам, исключаящим уголовную ответственность, относится в том числе исправление налогоплательщиком (налоговым агентом) декларации (расчета) в соответствии с пунктами 3 и 4 ст. 81 НК РФ и п. 2 ст. 123 НК РФ, а также тот факт, что налогоплательщик руководствовался соответствующей судебной практикой.

## Обоснование

Статьей 81 НК РФ предусмотрена возможность исправления ошибок, ранее допущенных при исчислении и уплате налога. При этом при определенных условиях налогоплательщик освобождается от ответственности (п. 3 и п. 4 ст. 81 НК РФ).

Наличие хотя бы одного вступившего в силу судебного решения о возможности не уплачивать налог наряду с последующими судебными решениями или официальными разъяснениями о необходимости уплаты свидетельствует о наличии правовой неопределенности, в условиях которой уголовная ответственность за несоблюдение требований налогового законодательства недопустима. Данное правило вытекает из п. 6 ст. 3 НК РФ, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить. Если судья как профессиональный юрист, тем более специализирующийся на рассмотрении налоговых споров, не знает точно, надо ли платить налог в конкретной ситуации, от налогоплательщика тем более нельзя этого требовать под угрозой уголовной ответственности, поскольку исчисление налогов не является основным видом его деятельности.

## ПРОЕКТ ФОРМУЛИРОВОК

«В случае выполнения налогоплательщиком (плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) условий, предусмотренных пунктами 3 и 4 статьи 81 НК РФ, а также пунктом 2 статьи 123 НК РФ, ответственность за налоговые преступления исключается.

Уголовная ответственность исключается при наличии хотя бы одного вступившего в силу судебного решения о правомерности неуплаты налога в соответствующей конкретной ситуации, даже если последующими судебными решениями или официальными разъяснениями признана необходимость уплачивать налог.»