

И.О. Ткачев

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПЛЕНУМА ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ОТ 26 НОЯБРЯ 2019 г.
№ 48 «О ПРАКТИКЕ ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ»: АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ НОВЕЛЛ**

Дается критический анализ разъяснений, содержащихся в постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». Сделан вывод, что действующая редакция постановления позволяет рассматривать уклонение от уплаты налогов в качестве преступления с формальным составом, что создает предпосылки для его отнесения к числу длящихся преступлений. Обращается внимание на то, что отказ Верховного Суда от определения категории «сокрытие денежных средств или иного имущества» для целей применения ст. 199.2 УК РФ может привести к более широкому истолкованию судами указанной уголовно-правовой нормы.

Ключевые слова: *налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов, длящееся преступление, срок давности, сокрытие денежных средств или иного имущества*

Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [1] является одним из наиболее обсуждаемых в литературе разъяснений, которые были даны высшей судебной инстанцией за последние годы. Принятие указанного постановления было обусловлено, по меньшей мере, тремя группами причин.

1. С момента издания аналогичного по содержанию постановления № 64 от 28 декабря 2006 г. (далее – постановление № 64) были внесены существенные изменения в уголовное законодательство об ответственности за налоговые преступления. В том числе установлена самостоятельная ответственность за уклонение от уплаты некоторых видов страховых взносов (ст. 199.3 и 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации). Соответствующее уточнение предмета преступления, предусмотренного ст. 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, потребовало внесения изменений в описание признаков его субъекта.

2. Последовательно расширяется законодателем перечень оснований освобождения от уголовной ответственности, которые могут быть применены по отношению к лицам, совершившим налоговые преступления, отнесенные законодателем преимущественно к категории небольшой или средней тяжести. В этом плане наиболее значительным изменением с момента принятия Пленумом постановления № 64 является предоставление судам права освободить от уголовной ответственности с назначением судебного штрафа (ст. 76.2 Уголовного кодекса Российской Федерации). Данные судебной статистики свидетельствуют, что на сегодняшний день назначение судебного штрафа является наиболее распространенным основанием прекращения уголовного дела или уголовного преследования [2]. При этом указанная норма применяется, в том числе, и по отношению к лицам, совершившим налоговые преступления.

3. Столь же существенные изменения произошли также в налоговом законодательстве и, что не менее

важно, практике его применения налоговыми органами и арбитражными судами. Как следует из информации, размещенной на сайте Федеральной налоговой службы, с каждым годом последовательно сокращается количество проводимых выездных налоговых проверок. При этом одновременно возрастает их результативность [3]. Вместе с тем количество зарегистрированных налоговых преступлений существенных изменений не претерпевает.

С учетом отмеченных выше факторов в итоговую редакцию постановления вошло несколько положений, которые могут существенным образом повлиять на правоприменительную практику.

Прежде всего, обращает на себя внимание отказ Пленума от определения уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, которое ранее содержалось в п. 3 постановления № 64. Представляется, что такой отказ является результатом обсуждения наиболее острого вопроса, который был затронут в ходе работы над текстом постановления. Речь идет о возможности признания данной разновидности налоговых преступлений длящимися, что коренным образом изменило бы практику прекращения соответствующей категории уголовных дел в связи с истечением сроков давности уголовного преследования.

Как было отмечено в п. 3 первоначальной редакции проекта постановления, которая обсуждалась на заседании Пленума 6 июня 2019 г., «с учетом того, что данные преступления являются длящимися, сроки давности уголовного преследования исчисляются с момента фактического прекращения виновным лицом преступной деятельности, в частности со дня добровольного погашения либо взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам». Такой подход позволил бы существенно увеличить количество уголовных дел, доводимых до суда, что, вероятнее всего, повлекло бы за собой столь же существенное увеличение количества случаев применения таких оснований освобождения от уголовной ответственности, которые предусматривают в качестве условия освобождения

возмещение ущерба, причиненного преступлением (ч. 1 ст. 76.1 и ст. 76.2 Уголовного кодекса Российской Федерации). Примечательно, что, комментируя постановление № 64 спустя непродолжительное время после его опубликования, член Пленума Верховного Суда Российской Федерации В.В. Дорошков отмечал следующее: уклонение от уплаты налогов не является длящимся преступлением [4. С. 299]. Как можно заметить, с того времени позиция высшей судебной инстанции поменялась на противоположную.

Впрочем, необходимо обратить внимание, что мнение о длящемся характере преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, озвучивалось в доктрине уголовного права еще до опубликования проекта анализируемого постановления. В частности, В.Г. Шумихин связывал необходимость признания уклонения от уплаты налогов длящимися преступлениями именно с более справедливым, по его мнению, исчислением сроков давности с момента их обнаружения правоохранительными органами [5. С. 209–210].

По нашему мнению, возможность отнесения уклонения от уплаты налогов к указанной выше разновидности сложного единичного преступления тесно связана с уяснением конструкции объективной стороны составов соответствующих преступлений.

Как указано в п. 1 постановления 23-го Пленума Верховного Суда СССР от 4 марта 1929 г. «Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям», преступления, именуемые длящимися, характеризуются непрерывным осуществлением состава определенного преступного деяния. Далее Пленум определяет длящееся преступление как действие или бездействие, сопряженное с последующим длительным невыполнением обязанностей, возложенных на виновного законом под угрозой уголовного преследования [6. С. 5]. Можно заметить, что, раскрывая понятие длящегося преступления, Верховный Суд не случайно использовал только категорию деяния, но не последствий, являющихся обязательным признаком любого материального состава преступления. В связи с этим в литературе отмечается, что специфика длящихся преступлений заключается в том, что они совершаются непрерывно в течение определенного периода времени [7. С. 185; 8. С. 114].

Следует обратить внимание, что в первоначальной редакции данного постановления указание на формальный характер состава длящихся преступлений было еще более очевидным. Так, длящееся преступление определялось Пленумом как действие, влекущее за собой непрерывно осуществляемое преступное состояние или длительное несовершение действий, требуемых законом под страхом уголовного наказания [9. С. 75]. При этом восприятие длящегося преступления как проявления преступного состояния сложилось в уголовно-правовой науке значительно раньше. Еще Н.С. Таганцев понимал под длящимися такие преступные деяния, «которые, раз совершившись, неоднократно и непрерывно повторяются виновным и образуют... преступное состояние» [10. С. 258]. Соответствующее пред-

ставление о сути длящихся преступлений было распространено и среди представителей науки советского уголовного права, в том числе после внесения изменений в п. 1 постановления от 4 марта 1929 г. [11. С. 6]. Оно также нашло свое отражение в работах некоторых современных ученых-криминалистов. В частности, А.П. Козлов определяет длящееся преступление как существующее непрерывно действие или бездействие, создающее опасное состояние при наличии общей цели и единого умысла [12. С. 75]. Развивая отмеченное направление, Н.Г. Иванов вообще приходит к выводу, что длящихся преступлений нет, но есть длящиеся состояния безответственности [13. С. 43].

В связи с этим в юридической литературе высказывалось мнение о возможности отнесения к числу длящихся только таких преступлений, для которых характерна формальная конструкция объективной стороны [5. С. 207; 14. С. 33]. Действительно, последствие длится не может. В материальном составе преступления преступное последствие выполняет функцию юридического факта, с наступлением которого законодатель связывает момент его юридического окончания. Наступление преступных последствий не вызывает преступного состояния сколько-нибудь продолжительного во времени. Таким состоянием не являются ни смерть потерпевшего при совершении убийства, ни реальный имущественный ущерб при совершении кражи.

Впрочем, еще в конце прошлого века авторитетным ученым-криминалистом П.С. Яни была высказана позиция о возможности существования длящихся преступлений с материальным составом. Что примечательно, указанная позиция была сформулирована именно по отношению к уклонению от уплаты налогов [15. С. 41–42].

В доктрине уголовного права составы преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, традиционно рассматриваются в качестве материальных [16. С. 42; 17. С. 221]. Об этом же свидетельствовала редакция постановления № 64, где в уже отмеченном нами п. 3 под уклонением от уплаты налогов предлагалось 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. В данном случае использование Верховным Судом причастия «повлекший» явно указывает на наличие в составе преступления преступных последствий в виде полного или частичного непоступления налогов в бюджетную систему.

В ходе дискуссии Пленум отказался от спорной формулировки, однозначно относящей уклонение от уплаты налогов к числу длящихся преступлений. Однако одновременно из итогового текста постановления было исключено и изложенное выше определение анализируемого деяния. В результате в п. 4 вошло разъяснение относительно способов совершения рассматриваемого преступления, а также указание на момент его окончания. В соответствии с указанным разъяснением, моментом окончания преступления, предусмотренного

ст. 198 или 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах [1. С. 10]. Но о каком моменте окончания ведется речь в названном пункте постановления?

В доктрине уголовного права применительно к дящимся преступлениям принято различать моменты фактического и юридического окончания [18. С. 162–165; 19. С. 2; 20. С. 98; 21. С. 21]. Момент юридического окончания, прежде всего, позволяет квалифицировать содеянное только по нормам Особенной части без применения положений ст. 30 Уголовного кодекса. В то же время с моментом фактического окончания, которое иногда в литературе также называют прекращением преступного состояния [22. С. 91], традиционно связывается исчисление сроков давности привлечения к уголовной ответственности [23. С. 124; 24. С. 146; 25. С. 76].

Ничто в действующей редакции постановления не указывает на то, что Пленум имеет в виду именно момент фактического окончания. Напротив, в подавляющем большинстве случаев в своих постановлениях высшая судебная инстанция, очевидно, описывает момент юридического окончания, что принципиально важно для уголовно-правовой оценки содеянного как на стадии предварительного расследования, так и в суде. В связи с этим важно обратить внимание на то, каким образом был изложен соответствующий пункт постановления в его первоначальной редакции: «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, преступление, предусмотренное ст. 198 или ст. 199 УК РФ, следует квалифицировать как оконченное с момента неуплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов в установленный срок» [26]. Очевидно, что речь идет именно о моменте юридического, а не фактического окончания.

Впрочем, когда в постановлении содержалось четкое указание на материальный характер состава уклонения от уплаты налогов, это не имело принципиального значения. Вместе с тем в настоящее время такое указание отсутствует. Более того, в п. 1 постановления содержится разъяснение, согласно которому уклонение рассматривается в качестве умышленного невыполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключающегося в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Делая акцент на неисполнении обязанности, Верховный Суд, тем самым, приближает к пониманию уклонения от уплаты налогов как преступления с формальным составом по конструкции объективной стороны, что снимает препятствия в восприятии указанного преступления как дящегося.

Следует отметить, что на страницах специальной литературы ранее уже высказывались мнения и о формальном характере соответствующих составов [27. С. 50]. Хотя даже сторонники указанного подхода не

были склонны рассматривать уклонение от уплаты налогов в качестве дящегося преступления. Убедительные, на наш взгляд, аргументы в этом отношении приведены Д.М. Молчановым. Как верно отмечает указанный автор, для признания преступления дящимся необходимо разобраться в механизме причинения вреда общественным отношениям преступлениями. В данном случае на уклоняющемся лежит обязанность совершения определенных действий, от совершения которых зависит нормальное существование объекта посягательства. Если действия не совершены – объект охраны страдает. Но, по справедливому замечанию Д.М. Молчанова, страдает он не длительно, а одномоментно, как и при совершении любого преступления с формальным составом [28. С. 749].

Примечательно, что аналогичным образом в результате обсуждения проекта постановления из его итоговой редакции исчезло указание на дящийся характер преступления, предусмотренного ст. 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации («Неисполнение обязанностей налогового агента»). При этом в доктрине уголовного права состав указанного преступления гораздо чаще воспринимается как формальный по сравнению с уклонением от уплаты налогов. В итоговой редакции анализируемого постановления Пленум лишь рекомендовал судам считать соответствующее преступление оконченным с момента перечисления налоговым агентом в личные интересы в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством, в соответствующий бюджет сумм налогов, сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика [1. С. 12]. Однако и в данном случае следует вести речь о моменте юридического, а не фактического окончания преступления.

Еще одним важным изменением является отказ от определения категории сокрытия денежных средств или иного имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов. Ответственность за совершение соответствующего деяния установлена ст. 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации.

В пункте 20 постановления № 64 содержалось разъяснение, согласно которому под сокрытием следовало понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере. Таким образом, Пленум ранее воспринимал данное деяние как создание препятствий в осуществлении законной деятельности по взысканию уполномоченным органом недоимки по налогам и сборам. По мнению Н.А. Лопашенко, под сокрытием предмета преступления следует понимать его утаивание различными способами с целью избежать выплат по недоимкам по налогам и (или) сборам [29]. Очевидно, что такое деяние могло заключаться только в совершении активных действий, на что неоднократно обращалось внимание в уголовно-правовой доктрине [30. С. 50–52; 31. С. 16]. Как отмечает в одной из своих работ П.С. Яни, привлечение к уголовной ответственности по ст. 199.2 Уголовного кодекса Рос-

сийской Федерации возможно, только если лицу было достоверно известно, что совершаемыми им действиями будут созданы неустранимые препятствия для принудительного взыскания недоимки по налогам в крупном и более размере [32. С. 46].

Вместе с тем в первоначальной редакции п. 21 вновь принятого постановления содержалась принципиально иная формулировка. Под сокрытием Пленум предложил понимать деяние, направленное на избежание взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам в крупном размере. Очевидно, что термины «избежание» и «воспрепятствование» имеют принципиально иное значение. Согласно толковому словарю С.И. Ожегова, избегать – значит уклоняться от чего-либо [33. С. 206]. Соответственно, избежание есть не что иное, как уклонение, в данном случае – от погашения недоимки по налогам, сборам и страховым взносам. Таким образом, Пленум, по сути, прямо допустил возможность совершения названного преступления путем бездействия. Стоит оговориться, что соответствующая позиция уже озвучивалась в доктрине уголовного права [34. С. 16; 35. С. 61–65; 36. С. 9–11].

Следует обратить внимание, что аналогичное суждение относительно сути рассматриваемого деяния было высказано Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 24 марта 2005 г. № 189-О. В указанном определении отмечено, что «норма ст. 199.2 УК РФ, устанавливающая ответственность именно за сокрытие денежных средств или имущества, может расцениваться как позволяющая признавать составообразующим применительно к предусмотренному ею преступлению только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание взыскания недоимки по налогам и (или) сборам». Далее Конституционный Суд указывает, что «это предполагает необходимость в каждом случае уголовного преследования доказать не только наличие у организации или индивидуального предпринимателя денежных средств или имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, но и то, что эти средства были намеренно сокрыты с целью уклонения от взыскания недоимки и, следовательно, исключает возможность произвольного привлечения к уголовной ответственности за предусмотренное оспариваемой статьей преступление» [37]. Отмеченная формулировка – «избежание уплаты недоимки» – использовалась Конституционным Судом и в

последующих определениях от 05.03.2009 № 470-О-О, 17.12.2009 № 1644-О-О, 25.11.2010 № 1513-О-О, 24.06.2014 № 1346-О.

В итоговую редакцию постановления отмеченное выше разъяснение также не вошло, хотя было поддержано некоторыми представителями уголовно-правовой доктрины. Так, А.Д. Нечаев отмечает, что использование формулы «воспрепятствование» позволяет привлекать к уголовной ответственности за рассматриваемое преступление только в тех ситуациях, когда в отношении налогоплательщика уже начата процедура принудительного взыскания. В связи с этим, по его мнению, отказ от данного термина в пользу категории «избежание» позволил бы снять один из барьеров на пути к более широкому и обоснованному применению ст. 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации [38. С. 167].

Тем не менее Верховный Суд не стал воспроизводить и ранее содержащееся определение сокрытия. Вместе с тем, согласно п. 21 постановления, при рассмотрении дел о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ, судам надлежит устанавливать обстоятельства, свидетельствующие о том, что денежные средства и имущество были намеренно сокрыты с целью уклонения (а не воспрепятствования. – *И.Т.*) от взыскания недоимки. Тем самым Пленум подал нижестоящим судам своеобразный сигнал воспринимать деяние, предусмотренное ст. 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, именно как уклонение, а не как воспрепятствование, что, безусловно, расширяет границы применения анализируемой нормы и может существенным образом отразиться на практике рассмотрения соответствующей категории уголовных дел.

На наш взгляд, отмеченные новеллы с очевидностью указывают на стремление высшей судебной инстанции создать предпосылки для того, чтобы до суда доходило как можно большее количество уголовных дел о налоговых преступлениях. Как известно, разъяснения Верховного Суда, содержащиеся в постановлениях Пленума, имеют важнейшее значение для формирования судебной практики. Не случайно некоторые исследователи относят такие постановления к числу источников уголовного права [39. С. 42; 40. С. 43–44]. Вместе с тем влияние анализируемого постановления на практику рассмотрения судами уголовных дел о налоговых преступлениях еще предстоит оценить в будущем.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Бюллетень* Верховного Суда Российской Федерации. 2020. № 1. С. 9–14.
2. *Отчет* об особенностях рассмотрения уголовных дел, применения реальных видов наказания и оснований прекращения уголовных дел: на основании формы № 10.2. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 10.05.2020).
3. *Официальный сайт* Федеральной налоговой службы РФ. URL: https://www.nalog.ru/rn50/news/activities_fts/9210670/ (дата обращения: 10.05.2020).
4. *Комментарий к Постановлениям Пленума Верховного Суда РФ по уголовным делам* / под ред. В.М. Лебедева. М.: Норма, 2008. 544 с.
5. *Шумихин В.Г.* Конструктивные признаки длящегося преступления // *Вестник Пермского университета. Юридические науки*. 2010. Вып. 2 (8). С. 207–210.
6. *Сборник постановлений Пленумов Верховных Судов СССР и РСФСР (Российской Федерации) по уголовным делам*. М., 2000. 559 с.
7. *Малинин В.Б., Парфенов А.Б.* Объективная сторона преступления. СПб., 2004. 301 с.

8. Малков В.Д. С совокупность преступлений. Казань, 1974. 305 с.
9. Сборник действующих постановлений Пленума Верховного Суда СССР 1944–1957 гг. М., 1958.
10. Таганцев Н.С. Курс русского уголовного права. Часть общая. Кн. 1, вып. 2. СПб., 1878.
11. Криволапов Г.Г. Множественность преступлений по советскому уголовному праву. М., 1974. 32 с.
12. Козлов А.П. Единичные преступления: понятие, классификация, квалификация. Красноярск, 2007. 280 с.
13. Иванов Н.Г. Давность привлечения к уголовной ответственности за «длящиеся преступления» и время совершения преступления // Уголовное право. 2019. № 1. С. 38–44.
14. Эктон А.С. Уголовно-правовые вопросы оценки длящихся преступлений // Проблемы правоохранительной деятельности. 2007. № 1. С. 33–36.
15. Яни П.С. Длящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов // Российская юстиция. 1999. № 1. С. 40–42.
16. Звечаровский И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей // Российская юстиция. 1999. № 9. С. 41–42.
17. Русанов Г.А. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 2011. 264 с.
18. Козлов А.П. Учение о стадиях преступления. СПб., 2002. 353 с.
19. Маликов С.В. Юридический и фактический моменты окончания преступления // Юридические исследования. 2019. № 8. С. 1–7.
20. Черненко Т.Г. Некоторые вопросы освобождения от уголовной ответственности в связи с истечением сроков давности // Вестник Кузбасского института. 2019. № 3 (40). С. 96–104.
21. Чикин Д.С. Сложные единичные преступления (уголовно-правовая характеристика, проблемы квалификации и законодательного конструирования) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2013. 34 с.
22. Козлов А.П., Севастьянов А.П. Единичные и множественные преступления. СПб., 2011. 915 с.
23. Бобринев Р.В. Определение момента окончания налоговых преступлений, ответственность за которые наступает в соответствии со статьями 198, 199 УК РФ // Социогуманитарный вестник. 2013. № 1 (10). С. 120–129.
24. Силаев С.А. К вопросу об окончании длящегося преступления // Российский юридический журнал. 2013. № 3. С. 146–153.
25. Черненко Т., Силаев С. О соотношении длящихся и продолжаемых преступлений (на примере уклонения от уплаты налогов и сборов) // Уголовное право. 2010. № 4. С. 73–78.
26. Проект постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72165904/> (дата обращения: 10.09.2020).
27. Сверчков В. Уклонение от уплаты обязательных платежей: конструкция составов преступлений // Российская юстиция. 2000. № 7. С. 49–55.
28. Молчанов Д.М. Длящиеся преступления: уголовно-правовая оценка в соответствии с принципом справедливости // Lex Russica (Научные труды МГЮА). 2011. № 4. С. 741–752.
29. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики: Авторский комментарий к уголовному закону (раздел VIII УК РФ) (постатейный). М., 2006 // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 16.05.2020).
30. Аюпджанова М.О. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов // Законность. 2011. № 4. С. 50–52.
31. Чернеева А.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений (по материалам Республики Татарстан) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2007. 25 с.
32. Яни П.С. Уголовная ответственность за сокрытие имущества с целью уклонения от взыскания недоимки // Законность. 2020. № 3. С. 45–50.
33. Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1986. 797 с.
34. Искалиев Р.М. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. 24 с.
35. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М., 2004. 121 с.
36. Ручкина Г.Ф., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Некоторые вопросы квалификации «новых» налоговых преступлений // Налоги. 2007. № 1. С. 9–11.
37. Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 5. 116 с.
38. Нечаев А.Д. Сокрытие имущества, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки (ст. 199.2 УК РФ): предложения о совершенствовании судебной практики по делам о налоговых преступлениях // Закон. 2018. № 7. С. 160–168.
39. Монахова Л.В. Постановления Пленума Верховного Суда РФ как источники уголовного права // Марийский юридический вестник. 2018. № 2. С. 39–42.
40. Обращивев К.В. Постановления Пленума Верховного Суда РФ как формальные (юридические) источники российского уголовного права // Уголовное право. 2008. № 4. С. 40–44.

Статья принята к публикации 24.05.2021.

Resolution No. 48 of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of November 26, 2019, “On the Practice of the Courts’ Application of Legislation on Liability for Tax Crimes”: An Analysis of the Main Novels

Ugolovnaya yustitsiya – Russian Journal of Criminal Law, 2021, no. 17, pp. 18–24. DOI: 10.17223/23088451/17/4

Igor O. Tkachev, Ural State Law University (Russian Federation, Ekaterinburg). E-mail: tkachyov@mail.ru

Keywords: tax crimes, tax evasion, continuing crime, statute of limitations, concealment of funds or other property

The article provides a critical analysis of a number of provisions of the Resolution No. 48 of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of November 26, 2019, “On the practice of the courts’ application of legislation on liability for tax crimes”. The author notes that the current version of the decree allows considering tax evasion as a formal crime. Thus, the Supreme Court of the Russian Federation laid down the preconditions for classifying tax evasion as a continuing crime, which would significantly reduce the number of criminal cases terminated due to the expiration of the statute of limitations for criminal liability. The author also draws atten-

tion to the refusal of the Supreme Court to define the category “concealment of funds or other property” for the purposes of applying Art. 199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation. It is noted that such a refusal may lead to a broader interpretation by the courts of this criminal law norm.

References

1. The Supreme Court of the Russian Federation. (2020) *Byulleten' Verkhovnogo Suda Rossiyskoy Federatsii* [Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation]. 1. pp. 9–14.
2. The Supreme Court of the Russian Federation. (n.d.) *Otchet ob osobennostyakh rassmotreniya ugovolnykh del, primeneniya real'nykh vidov nakazaniya i osnovaniy prekrashcheniya ugovolnykh del: na osnovanii formy № 10.2* [A report on the peculiarities of the consideration of criminal cases, the application of real types of punishment and the grounds for the termination of criminal cases: on the basis of form No. 10.2]. [Online] Available from: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (Accessed: 10th May 2020).
3. *The Federal Tax Service of the Russian Federation*. [Online] Available from: https://www.nalog.ru/m50/news/activities_fts/9210670/ (Accessed: 10th May 2020).
4. Lebedev, V.M. (ed.) (2008) *Kommentariy k Postanovleniyam Plenuma Verkhovnogo Suda RF po ugovolnym delam* [Commentary on the Resolutions of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation on criminal cases]. Moscow: Norma.
5. Shumikhin, V.G. (2010) Constructive features of the on-going crime. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki – Perm University Herald. Juridical Sciences*. 2(8). pp. 207–210. (In Russian).
6. The Supreme Courts of the USSR and the RSFSR. (2000) *Sbornik postanovleniy Plenumov Verkhovnykh Sudov SSSR i RSFSR (Rossiyskoy Federatsii) po ugovolnym delam* [Collection of resolutions of the Plenums of the Supreme Courts of the USSR and the RSFSR (Russian Federation) on criminal cases]. Moscow: [s.n.].
7. Malinin, V.B. & Parfenov, A.B. (2004) *Ob"ektivnaya storona prestupleniya* [The Objective Side of the Crime]. St. Petersburg: St. Petersburg Law Institute.
8. Malkov, V.D. (1974) *Sovokupnost' prestupleniy* [A set of crimes]. Kazan: Kazan State University.
9. The Supreme Court of the USSR. (1958) *Sbornik deystvuyushchikh postanovleniy Plenuma Verkhovnogo Suda SSSR 1944–1957 gg.* [Collection of current resolutions of the Plenum of the Supreme Court of the USSR 1944 – 1957]. Moscow: [s.n.].
10. Tagantsev, N.S. (1878) *Kurs russkogo ugovolnogo prava* [Russian Criminal Law]. St. Petersburg: [s.n.].
11. Krivolapov, G.G. (1974) *Mnozhestvennost' prestupleniy po sovetskomu ugovolnomu pravu* [The plurality of crimes under Soviet criminal law]. Moscow: [s.n.].
12. Kozlov, A.P. (2007) *Edinichnye prestupleniya: ponyatie, klassifikatsiya, kvalifikatsiya* [Single crimes: concept, classification, qualification]. Krasnoyarsk: [s.n.].
13. Ivanov, N.G. (2019) Limitation for bringing to criminal liability for “continuing crimes” and period of commission of a crime. *Ugolovnoe pravo*. 1. pp. 38–44. (In Russian).
14. Ektov, A.S. (2007) *Ugolovno-pravovye voprosy otsenki dlyashchikhsya prestupleniy* [Criminal and legal issues of assessing continuing crimes]. *Problemy pravookhranitel'noy deyatel'nosti – Problems of Law-Enforcement Activity*. 1. pp. 33–36.
15. Yani, P.S. (1999) *Dlyashchiesya prestupleniya s material'nym sostavom. K voprosu o kvalifikatsii prestupnogo ukлонeniya ot uplaty nalogov* [Continuing crime with material composition. On qualification of criminal tax evasion]. *Rossiyskaya yustitsiya – Russian Justitia*. 1. pp. 40–42.
16. Zvecharovskiy, I. (1999) *Moment okonchaniya prestupleniy, svyazannykh s ukлонeniem ot uplaty obyazatel'nykh platezhey* [The end of crimes related to the evasion of mandatory payments]. *Rossiyskaya yustitsiya – Russian Justitia*. 9. pp. 41–42.
17. Rusanov, G.A. (2011) *Prestupleniya v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti* [Crimes in the field of economic activity]. Moscow: Prospekt.
18. Kozlov, A.P. (2002) *Uchenie o stadiyakh prestupleniya* [Doctrine of crime stages]. St. Petersburg: Yuridicheskiy tsentr Press.
19. Malikov, S.V. (2019) *Yuridicheskiy i fakticheskiy momenty okonchaniya prestupleniya* [Legal and actual moments of the end of the crime]. *Yuridicheskie issledovaniya – Legal Studies*. 8. pp. 1–7.
20. Chernenko, T.G. (2019) Some problems of exemption from criminal responsibility in connection with lapse of time. *Vestnik Kuzbasskogo institute – Bulletin of the Kuzbass Institute*. 3(40). pp. 96–104. (In Russian).
21. Chikin, D.S. (2013) *Slozhnye edinichnye prestupleniya (ugolovno-pravovaya kharakteristika, problemy kvalifikatsii i zakonodatel'nogo konstruirovaniya)* [Complex single crimes (criminal law characteristics, problems of qualification and legislative design)]. Abstract of Law Cand. Diss. Krasnodar.
22. Kozlov, A.P. & Sevastyanov, A.P. (2011) *Edinichnye i mnozhestvennye prestupleniya* [Single and multiple crimes]. St. Petersburg: Yuridicheskiy tsentr-Press.
23. Bobrinev, R.V. (2013) *Opredelenie momenta okonchaniya nalogovykh prestupleniy, otvetstvennost' za kotorye nastupaet v sootvetstvii so stat'yami 198, 199 UK RF* [Determination of the moment of the end of tax crimes, liability for which occurs in accordance with Articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation]. *Sotsiugumanitarnyy vestnik*. 1(10). pp. 120–129.
24. Silaev, S.A. (2013) On the ending of a continuous crime. *Rossiyskiy yuridicheskiy zhurnal – Russian Juridical Journal*. 3. pp. 146–153. (In Russian).
25. Chernenko, T. & Silaev, S. (2010) Delimitation between permanent and continuous offences (example of evasion of taxes and dues). *Ugolovnoe pravo*. 4. pp. 73–78. (In Russian).
26. The Supreme Court of the Russian Federation. (n.d.) *Proekt postanovleniya Plenuma Verkhovnogo Suda Rossiyskoy Federatsii “O praktike primeneniya sudami zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya”* [Draft resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation “On the practice of the courts’ application of legislation on liability for tax crimes”]. [Online] Available from: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72165904/> (Accessed: 10th September 2020).
27. Sverchkov, V. (2000) *Uklonenie ot uplaty obyazatel'nykh platezhey: konstruktivnaya sostavov prestupleniy* [Evasion from payment of compulsory payments: the construction of corpus delicti]. *Rossiyskaya yustitsiya – Russian Justitia*. 7. pp. 49–55.
28. Molchanov, D.M. (2011) *Dlyashchiesya prestupleniya: ugovolno-pravovaya otsenka v sootvetstvii s printsipom spravedlivosti* [Continuing Crimes: Criminal Law Assessment in Accordance with the Principle of Justice]. *Lex Russica*. 4. pp. 741–752.

29. Lopashenko, N.A. (2006) *Prestupleniya v sfere ekonomiki: Avtorskiy kommentariy k ugolovnomu zakonu (razdel VIII UK RF) (postateyny)* [Crimes in the field of economics: Author's commentary on the criminal law (section VIII of the Criminal Code of the Russian Federation) (by articles)]. Moscow: Wolters Kluwer.
30. Akopdzhanova, M.O. (2011) *Ugolovnaya otvetstvennost' za sokrytie denezhnykh sredstv, za schet kotorykh dolzhno proizvodit'sya vyzyskanie nalogov i (ili) sborov* [Criminal liability for concealment of funds at the expense of which taxes and (or) fees should be collected]. *Zakonnost'*. 4. pp. 50–52.
31. Cherneeva, A.M. (2007) *Ugolovno-pravovaya i kriminologicheskaya kharakteristika nalogovykh prestupleniy (po materialam Respubliki Tatarstan)* [Criminal-legal and criminological characteristics of tax crimes (based on the materials of the Republic of Tatarstan)]. Abstract of Law Cand. Diss. Kazan.
32. Yani, P.S. (2020) *Ugolovnaya otvetstvennost' za sokrytie imushchestva s tsel'yu ukloneniya ot vyzyskaniya nadoimki* [Criminal liability for concealment of property in order to evade collection of arrears]. *Zakonnost'*. 3. pp. 45–50.
33. Ozhegov, S.I. (1986) *Slovar' russkogo yazyka* [Dictionary of the Russian Language]. Moscow: Russkiy yazyk.
34. Iskaliev, R.M. (2014) *Ugolovnaya otvetstvennost' za sokrytie denezhnykh sredstv i imushchestva, za schet kotorykh dolzhno proizvodit'sya vyzyskanie nalogov i sborov* [Criminal liability for concealment of funds and property, at the expense of which the collection of taxes and fees should be carried out]. Abstract of Law Cand. Diss. Saratov.
35. Kucherov, I.I. & Soloviev, I.N. (2004) *Ugolovnaya otvetstvennost' za nalogovye prestupleniya* [Criminal liability for tax crimes]. Moscow: Tsentr YurInfoR.
36. Ruchkina, G.F., Ruchkin, O.Yu. & Truntsevskiy, Yu.V. (2007) *Nekotorye voprosy kvalifikatsii "novykh" nalogovykh prestupleniy* [Some questions of qualification of "new" tax crimes]. *Nalogi*. 1. pp. 9–11.
37. The Constitutional Court of the Russian Federation. (2005) *Vestnik Konstitutsionnogo Suda RF* [Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation]. 5.
38. Nechaev, A.D. (2018) *Sokrytie imushchestva, za schet kotorogo dolzhno byt' proizvedeno vyzyskanie nadoimki (st. 199.2 UK RF): predlozheniya o sovershenstvovanii sudebnoy praktiki po delam o nalogovykh prestupleniyakh* [Concealment of property, used for collection of arrears (Article 199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation): proposals for improving judicial practice in cases of tax crimes]. *Zakon*. 7. pp. 160–168.
39. Monakhova, L.V. (2018) *Postanovleniya Plenuma Verkhovnogo Suda RF kak istochniki ugolovnogo prava* [Resolutions of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation as sources of criminal law]. *Mariyskiy yuridicheskiy vestnik – Mary Law Vestnik*. 2. pp. 39–42.
40. Obrazhiev, K.V. (2008) *Postanovleniya Plenuma Verkhovnogo Suda RF kak formal'nye (yuridicheskie) istochniki rossiyskogo ugolovnogo prava* [Resolutions of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation as formal (legal) sources of Russian criminal law]. *Ugolovnoe pravo*. 4. pp. 40–44.

Received: 24 May 2021.