

УДК 343.359.2

DOI: 10.19073/2306-1340-2017-14-3-52-55

К ВОПРОСУ ОБ ОБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЕ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

БРАЗНИКОВ Владислав Витальевич*

✉ brazhnikov.vv@susk55.ru

Ул. Маршала Жукова, 101/1, Омск, 644010, Россия

***Аннотация.** В статье рассматриваются проблемные вопросы исчисления размера неуплаченного налога. Определенные сложности в правоприменении вызывает исчисление доли неуплаченного налога, что оказывает влияние на квалификацию налоговых преступлений. Исследовав дискуссионные точки зрения, автор приходит к выводу, что доля неуплаченных налогов не может превышать 100 %.*

***Ключевые слова:** налоговые преступления, объективная сторона, размер неуплаченного налога, доля неуплаченного налога, квалификация преступлений.*

To the Question of the Objective Part of the Deviation from the Payment of Taxes

Brazhnikov Vladislav V.**

✉ brazhnikov.vv@susk55.ru

101/1 Marshal Zhukov st., Omsk, 644010, Russia

***Abstract.** The article considers problematic issues of calculating the amount of unpaid tax. Certain complications in law enforcement cause the calculation of the share of unpaid tax, which affects the qualification of tax crimes. Having examined the discussion points of view, the Author comes to the conclusion that the share of unpaid taxes cannot exceed 100%.*

***Keywords:** tax crimes, objective side, amount of unpaid taxes, share of unpaid taxes, qualification of crimes.*

В настоящее время экономическая преступность представляет серьезную угрозу безопасности государства. Составной частью экономической безопасности страны выступает налоговая безопасность [1, с. 9].

Налоговые преступления занимают особое место среди экономических преступлений. Это вполне объяснимо, поскольку именно налоги составляют до 95 % бюджета страны. Данный факт требует повышенного внимания со стороны государства к выработке мер противодействия налоговым преступлениям. Действующее уголовное законодательство обеспечивает налоговую безопасность четырьмя статьями: ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физическо-

го лица, ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Однако большинство исследователей отмечают, что у государства отсутствует последовательная политика противодействия данному виду преступности [2, с. 36–37].

За время существования изменения в статьи, предусматривающие ответственность за налоговые преступления, вносились неоднократно. Данные изменения можно охарактеризовать как

* Заместитель руководителя Следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Омской области, кандидат юридических наук.

** Deputy Head of the Investigative Committee of the Russian Federation of the Omsk Region, Candidate of Legal Sciences.

достаточно разноплановые, касающиеся как декриминализации отдельных способов уклонения от уплаты налогов, так и криминализации новых преступных посягательств. Касались эти изменения также способа и размера исчисления неуплаченных налогов. Поскольку конструкции ст.ст. 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) относятся к числу материальных, то точное установление размера причиненного вреда имеет исключительно важное значение. Диспозиции указанных статей содержат указание на такой обязательный признак, как крупный и особо крупный размер.

В 2003 г. законодатель изменил алгоритм расчета размера неуплаченных налогов, усложнив его установлением доли неуплаченных налогов и (или) сборов от подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов. С 2003 г. была наработана определенная практика применения этого алгоритма. Тем не менее отдельные вопросы до настоящего времени остались неразрешенными. Анализ судебной практики показывает, что единого ответа на них нет [3, с. 11–13]. Определенные сложности объясняются тем, что диспозиции налоговых преступлений носят чисто бланкетный характер, и при установлении признаков состава преступления в целом и при определении размера неуплаченных налогов приходится обращаться к налоговому законодательству.

К числу таких вопросов можно отнести следующие.

Вопрос 1. Может ли быть доля неуплаченных налогов больше 100 %?

Поскольку алгоритм расчета доли неуплаченного налога для физических лиц, организаций и налоговых агентов одинаков, то считаем возможным рассмотреть данную ситуацию на примере ст. 199 УК РФ. Крупным размером в ст. 199 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 25 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятнадцати миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 50 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая сорок пять миллионов рублей.

Чаще всего проблемы возникают в связи с тем, что, в соответствии с налоговым законодательством, налог на добавленную стоимость (далее – НДС) может быть исчислен как к уплате в бюджет, так и, при наличии определенных условий, к возмещению из бюджета. Например, организация не платит налоги, в том числе и НДС, в полном объеме, что составляет 100 %, при этом имеется сумма незаконно возмещенного из бюджета НДС. Увеличится ли это на доле неуплаченного налога?

Анализируя указанную ситуацию, мы исходим из того, что на налогоплательщике лежит обязанность уплатить налог в полном объеме, который составляет 100 %, не выполнить обязанность в большем объеме невозможно в принципе. Поэтому полагаем, что на налогоплательщика не может быть возложена обязанность уплатить налог в размере более чем 100 %.

Пункт 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определяет, что сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок, является недоимкой. Согласно п. 8 ст. 101 НК РФ в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

В связи с вышеизложенным можно сделать вывод, что при расчете доли неуплаченных налогов необходимо учитывать НДС, излишне возмещенный из бюджета. Например, если, в соответствии со ст. 176 или 176.1 НК РФ, НДС возмещен из бюджета по итогам камеральной налоговой проверки, а затем по итогам выездной налоговой проверки выявлен факт излишнего возмещения, то сумма излишне возмещенного НДС должна быть учтена при расчете доли неуплаченных налогов как подлежащая уплате и, соответственно, как неуплаченная (т. е. включена и в числитель, и в знаменатель расчетного числа).

Если же налогоплательщиком было только заявлено необоснованное требование

на возмещение НДС из бюджета и соответствующего решения налогового органа по этому вопросу вынесено не было, то эту сумму не в налоги, подлежащие уплате, не в неуплаченные налоги считать не следует. Исходя из конкретной ситуации, такие действия возможно рассматривать не как уклонение от уплаты налогов, а как мошенничество.

Вопрос 2. Можно ли при исчислении доли налогов, по которым в роли налогоплательщика выступает организация, учитывать исчисленный предприятием НДС, по отношению к которому организация выступает в роли налогового агента?

Полагаем, что при рассмотрении этого вопроса следует исходить из того, что закон дифференцированно подходит к вопросу об уголовной ответственности налогоплательщиков и налоговых агентов. Статьей 199 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность налогоплательщика. Субъектом ст. 199.1 УК РФ является налоговый агент. Вопрос, как правило, возникает в связи с тем, что если речь идет об организации, то ее руководитель одновременно выступает и в роли должностного лица – налогоплательщика, и в роли должностного лица – налогового агента. Однако, исходя из содержания налогового законодательства, это разные фигуры. Налогоплательщиками, в соответствии со ст. 19 НК РФ, признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Налоговыми агентами, в соответствии со ст. 24 НК РФ, признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Таким образом, применительно к каждой ситуации следует учитывать только те налоги, уплата которых является обязанностью налогового агента или налогоплательщика.

То есть при исчислении доли неуплаченных налогов для установления крупного размера по ст.ст. 199, 199.1 УК РФ налоги, обязанность платить которые возникает у руководителя организации – налогоплательщика, должны складываться отдельно. Сумма НДС, по которому руководитель выступает налоговым агентом, складывается самостоятельно. Доля неуплаченных налогов должна рассчитываться применительно к каждому из этих налогов.

Если, предположим, общая сумма неуплаченных налогов составляет 10 200 000 руб., из них 5 100 000 руб. являются недоимкой по налогам, уплачиваемым организацией в качестве налогоплательщика, и 5 100 000 руб. – недоимкой по НДС, то руководителя можно привлечь при наличии иных достаточных обстоятельств и по ст. 199, и по ст. 199.1 УК РФ. Если из этой суммы 6 100 000 руб. – недоимка по налогам, уплачиваемым организацией в качестве налогоплательщика, и 4 100 000 руб. – по НДС, то руководителя можно привлечь только по ст. 199 УК РФ.

Вопрос 3. Налоговые периоды, установленные для различных видов налогов, не совпадают. Необходимо ли при расчете доли неуплаченного налога учитывать налоговый период для каждого вида налога?

Налоговые преступления по своей конструкции относятся к составам, которые принято в теории права относить к так называемым материальным. Это означает, что преступление можно признать оконченным только при наступлении определенных последствий. У налоговых преступлений момент окончания определен точно: это установленный налоговым законодательством срок уплаты налога. Это же вытекает из п. 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹, в котором указано, что размер неуплаченной суммы налогов надлежит определять на момент истечения срока, установленного положениями НК РФ для уплаты соответствующего налога.

При установлении размера неуплаченных налогов допускается сложение всех налогов, обязанность по уплате которых лежит на налогоплательщике, в пределах трех финансовых лет подряд. Сложность заключается в том, что разные налоги имеют разные налоговые периоды и сроки уплаты у этих налогов разные. Полагаем, что складывать можно только суммы по тем налогам, подлежащим уплате, по которым наступил срок их уплаты, и у налогоплательщика возникла обязанность их уплатить. Соответственно, изначально требуется установить время окончания преступного уклонения по каждому виду

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

налогов, а затем определить, какие налоги возможно складывать.

Налоговые преступления относятся к числу преступлений, в которых предмет является обязательным признаком. По общему правилу отсутствие одного из обязательных признаков

состава преступления влечет отсутствие состава преступления в целом. Предметом преступления, предусмотренного ст.ст. 198, 199 УК РФ, являются только налоги и сборы, поэтому платежи не должны учитываться при расчете доли неуплаченного налога.

Список литературы

1. Ролик А. И. Налоговая преступность: криминогенные детерминанты и предупреждение : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2003. 32 с.
2. Рагозина И. Г. Противодействие криминальным угрозам в сфере экономической деятельности: вопросы теории и практики : специализир. учеб. курс / Центр по изучению транснац. преступности и коррупции (г. Арлингтон, США), Саратов. центр по исслед. проблем организ. преступности и коррупции. Саратов : Сателлит, 2011. 183 с.
3. Рагозина И. Г. Преступления в сфере налогообложения: вопросы квалификации : учеб.-практ. пособие / Следств. упр. при УВД Ханты-Манс. авт. окр. – Югры. Ханты-Мансийск : [б. и.], 2005. 59 с.

References

1. Rolik A. I. *Nalogovaya prestupnost': krimonogennyye determinanty i preduprezhdenie*. Avtoref. dis. kand. jurid. nauk [Tax Criminality: Criminogenic Determinants and Prevention. Ext. Abstr. Cand. Legal Sci. Dis.]. Vladivostok, 2003. 32 p.
2. Ragozina I. G. *Protivodeistvie kriminal'nykh ugrozam v sfere ekonomicheskoi deyatel'nosti: voprosy teorii i praktiki* [Counteraction to Criminal Threats in the Sphere of Economic Activity: Questions of Theory and Practice]. Saratov, Satellit Publ., 2011. 183 p.
3. Ragozina I. G. *Prestupleniya v sfere nalogooblozheniya: voprosy kvalifikatsii* [Crimes in the Field of Taxation: Qualification Issues]. Khanty-Mansisk, 2005. 59 p.