

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НОРМ УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, ПРЕДУСМАТРИВАЮЩИХ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

THE IMPROVEMENT OF THE CRIMINAL LAW PROVIDING RESPONSIBILITY FOR TAX CRIMES

I. Kasnitskaya

Annotation

The article analyzes the criminal legislation providing responsibility for Commission of tax crimes, including taking into account the changes made to it by the Federal law from 29.07.2017 № 250-FZ, and also suggests changes to increase efficiency in the use of criminal law measures in the fight against tax crimes.

Keywords: tax crimes, insurance premiums, evasion from payment of taxes (fees), tax agent, withholding of funds, the arrears of taxes and (or) fees.

Касницкая Инна Юрьевна

*К.ю.н., ст. преподаватель,
Тюменский институт повышения
квалификации МВД России*

Аннотация

В статье проводится анализ действующего уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение налоговых преступлений, в том числе с учетом изменений, внесенных в него Федеральным законом от 29.07.2017 № 250-ФЗ, а также предлагаются соответствующие изменения с целью повышения эффективности использования уголовно-правовых средств в борьбе с налоговыми преступлениями.

Ключевые слова:

Налоговые преступления, страховые взносы, уклонение от уплаты налогов (сборов), налоговый агент, сокрытие денежных средств, недоимка по налогам и (или) сборов.

Государство как политико-правовой институт осуществляет функции по охране экономической безопасности страны, защите прав и законных интересов граждан во всех сферах жизнедеятельности общества. Для выполнения вышеуказанных функций государству необходимы денежные средства, основным источником поступления которых являются налоги. Статья 57 Конституции Российской Федерации устанавливает: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы...". Уклонение от их уплаты наносит серьезный вред интересам государства и общества, создает угрозу экономической безопасности страны, способствует росту преступности, перехватывая подлежащие зачислению в бюджет огромные суммы, которые так или иначе "подпитывают" теневую экономику, и является недопустимым.

Президент РФ в пункте 62 своего Указа от 31 декабря 2015 года № 683 "О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации" говорит, что в целях противодействия угрозам экономической безопасности органы государственной власти и органы местного самоуправления во взаимодействии с институтами гражданского общества реализуют государственную социально-

экономическую политику, предусматривающую обеспечение стабильности налоговой и правовой систем [1].

Законодатель предусмотрел уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов (ст.ст. 198 и 199 УК РФ) и, кроме того, Федеральным законом РФ от 08.12.03 № 162-ФЗ криминализировал иные деяния, которые ранее не считались преступными, дополнив число "налоговых" норм Уголовного Кодекса Российской Федерации (далее по тексту – УК РФ) двумя статьями-новеллами – ст. ст. 199¹ и 199² УК РФ [2].

В Налоговый кодекс Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование" с 1 января 2017 года введена глава 34 "Страховые взносы" [3].

Этим законодательным актом администрирование страховых взносов, общая ставка по которым составля-

ет 30%, было возложено на Федеральную налоговую службу РФ. До 1 января 2017 года данную функцию осуществляли Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ.

До 2017 года обязательными платежами, которые согласно НК РФ должны были исчислять, начислять, удерживать, перечислять налогоплательщики и плательщики сборов, были соответственно налоги и сборы.

В настоящее время, в связи с введением в НК РФ с 1 января 2017 года вышеуказанной главы 34, обязательными платежами являются и страховые взносы.

В связи с этим Федеральным законом от 29.07.17 № 250-ФЗ в статьи 198–199² УК РФ внесены изменения и введена уголовная ответственность за нарушения в сфере правоотношений, связанных с уплатой страховых взносов [4].

Кроме того, этим же были Федеральным законом криминализованы деяния, связанные с уклонением страхователя – физического лица (ст. 1993 УК РФ) и юридического лица (ст. 1994 УК РФ) от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд.

Налоговая преступность является распространенным явлением, с которым приходится бороться правоохранительным органам. Следует отметить, что проблема борьбы с налоговыми преступлениями не может быть решена в отрыве от проблемы борьбы со всей преступностью в целом. Решая первую проблему, мы тем самым решаем и проблему вторую, и наоборот. Особая роль в отмеченной взаимосвязи принадлежит предельно точной юридической оценке совершенных общественно-опасных деяний. Нельзя говорить о выявлении преступления, если соответствующее совершенное деяние мы не можем правильно оценить с позиции уголовного закона. Надлежащая уголовно-правовая оценка деяний, нарушающих налоговое законодательство, соответствующая закону их квалификация обеспечивает надлежащую охрану общественных отношений от преступных посягательств в сфере налогообложения. И главное здесь – точный анализ объективных и субъективных признаков совершаемых налоговых преступлений, при котором возникает множество непростых проблем квалификации налоговых преступлений, многом обусловленных динамикой изменений уголовного и налогового законодательства, их несовершенством, что в свою очередь способствует неприменению вообще или неправильному применению норм уголовного закона со стороны правоохранительных органов к лицам, виновным в совершении налоговых преступлений. И это обстоятельство является опасным, поскольку безнаказанность способствует росту налоговой преступности.

Обратим более пристальное внимание на составы преступлений, предусмотренных ст. ст. 199¹ и 199² УК РФ.

Статья 199¹ УК РФ устанавливает уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента.

Часть 5 ст. 24 НК РФ предупреждает налогового агента об ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей, установленных НК РФ, в соответствии с законодательством РФ.

Так, за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, статьей 123 НК РФ предусмотрена ответственность в виде штрафа.

В диспозиции ст. 199¹ УК РФ ответственность установлена только за неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов. Ненадлежащее исполнение данных обязанностей уголовно-наказуемым не является. Однако, на наш взгляд, мнение о необходимости введения такой ответственности не лишено здравого смысла, поскольку налоговый агент может уклониться от исполнения соответствующих обязанностей как в результате бездействия, то есть путем полного невыполнения обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов, так и в совершении определенных действий, которые заключаются в выполнении обязанностей не в полном объеме, или, иными словами, в ненадлежащем исполнении обязанностей, например, перечислять налог на доходы физических лиц лишь с некоторых своих работников, лишая другую их часть социальных гарантий, которые государство им обязуется предоставить в обмен на уплату определенных денежных средств. В качестве ненадлежащего исполнения налоговым агентом своих обязанностей может также рассматриваться перечисление налога в бюджет другого уровня, например, вместо федерального бюджета – в бюджет субъекта РФ или местный бюджет либо наоборот.

Исходя из буквального толкования положений ст. 199¹ УК РФ, можно сделать вывод о том, что вышеуказанные действия налоговых агентов, несмотря на наличие крупного или особого крупного размера, не влекут для них уголовно-правовых последствий, поскольку они выполняют свои обязанности, но делают это недобросовестно, то есть ненадлежащим образом.

Поэтому предлагается диспозицию ст. 199¹ УК РФ после слова "Неисполнение" дополнить словами "или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента".

Хотелось бы обратить также внимание на то, что в ст. 199¹ УК РФ определен личный интерес налогового агента в качестве обязательного институционального признака субъективной стороны данного преступления. Однако следует учесть, что неисполнение обязанностей налогового агента не всегда осуществляется в личных интересах. Как быть с теми ситуациями, когда, например, налоговым агентом является организация, руково-

дителям которой не исчисляются, не удерживаются или не перечисляются определенные налоги, но при этом денежные средства, которые могут пойти на уплату налогов, тратятся на поддержание производственных нужд или жизнедеятельности самой организации? Руководитель при этом не является ни акционером, ни собственником организации и не использует полученные от не перечисления или не исчисления налога денежные средства для выдачи себе премий или приобретения иных материальных благ. В чем тогда его личный интерес? Где его личная заинтересованность? На наш взгляд, необходимо исключить из ст. 199¹ УК РФ указание на личный интерес налогового агента.

Особую сложность в раскрытии налоговых преступлений представляет установление личного мотива в действиях должностных лиц налогоплательщика (а равно налогового агента). Более того, половина производимых налоговых проверок при рассмотрении совершенных налогоплательщиками действий признаков преступления не содержат.

В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги. Согласно налоговому законодательству налоговые агенты уплачивают только три вида налогов: налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. Норм, устанавливающих их обязанность по исчислению, удержанию, перечислению сборов с кого-либо, НК РФ не установлено. В связи с этим, включение в диспозицию ст. 199¹ УК РФ признака "сборы" не обосновано. Поэтому предлагается слова "и (или) сборов" исключить.

Статья 199² УК РФ устанавливает уголовную ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки налогов, сборов страховых взносов.

С объективной стороны преступление характеризуется действиями виновных лиц, направленных на сокрытие денежных средств, либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном налоговым законодательством, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам.

Сокрытие – от глагола "сокрыть" или "скрыть" (спрятать, сделать незаметным) [5]. Однако не все действия субъекта преступления, направленные на воспрепятствование взыскания недоимки, могут представлять собой именно сокрытие денежных средств, имущества, и нести данную смысловую нагрузку. В частности, глава 53 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) предусматривает заключение договора доверительного управления имуществом. Согласно данному договору одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) имущество в довери-

тельное управление на срок, не превышающий 5 лет. Статья 1018 ГК РФ устанавливает, что обращение взыскания по долгам учредителя управления на имущество, переданное им в доверительное управление, не допускается, за исключением несостоятельности (банкротства) этого лица.

Таким образом, любой хозяйствующий субъект – недоимщик, заключив вышеуказанный договор, делает невозможным взыскание недоимки по налогам и (или) сборам за счет своего имущества, переданного в доверительное управление, совершая тем самым действия, не подпадающие под понятие "сокрытие".

В связи с чем, включение в диспозицию ст. 199² УК РФ лишь сокрытия денежных средств или имущества, является, на наш взгляд, нецелесообразным. Поэтому, предлагается дополнить объективную сторону состава преступления ст. 199² УК РФ, предусмотрев в ней ответственность и за "иные действия, направленные на воспрепятствование обращения взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам".

Хотелось бы обратить внимание на предмет рассматриваемого состава преступления, которым, как указано в законе, являются "денежные средства либо имущество". Из смысла ст. 128 ГК РФ следует, что деньги, как и ценные бумаги, относятся к имуществу. Кроме того, необходимо учитывать, что законодательство о налогах и сборах (ст. ст. 47, 48 НК РФ) предусматривает определенную очередность, в соответствии с которой осуществляется взыскание в зависимости от вида имущества. Последовательно взыскание обращается на: денежные средства на счетах в банке; наличные денежные средства и так далее. В связи с чем, предлог "либо", на наш взгляд, является неуместным, так как при одновременном сокрытии как денежных средств, так и имущества, правоприменителю придется выбирать за сокрытие чего именно привлекать к уголовной ответственности неплательщика. В данном случае возможна ситуация, когда суммы сокрытого имущества либо денежных средств может не хватить для определения крупного размера совершенного преступления, что позволит лицу избежать уголовной ответственности за содеянное.

Таким образом, нами предлагается заменить слова "...денежных средств либо имущества..." на "...денежных средств и (или) иного имущества...".

Действующий НК РФ (п.9 ст. 46) предусматривает взыскание пени за несвоевременную уплату налога, страховых взносов. Диспозиция ст. 199² УК РФ говорит лишь о "взыскании недоимки по налогам, сборам, страховым взносам", не установив уголовную ответственность за взыскание пени по налогам, страховым взносам. Часто хозяйствующий субъект – недоимщик, имеющий задолженность по уплате налогов, сборов и пени в бюджеты различных уровней, производит оплату только за недоимку по налогам и сборам, игнорируя платежи по пеням. В связи с этим сумма задолженности по ним зачастую превышает основную недоимку по налогам и

сборам. Учитывая сказанное, по нашему мнению, необходимо дополнить диспозицию ст. 199² УК РФ указанием на то, что преступлением является не только взыскание недоимки, но и пени по налогам, сборам, страховым взносам.

Согласно Налоговому законодательству (ч. 1 ст. 19 НК РФ) налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги, сборы, страховые взносы. В ст. 48 НК РФ предусмотрен порядок взыскания налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов, страховых взносов) – физического лица в случае неисполнения им обязанности по уплате тех или иных налогов и сборов. В связи с этим возникает вопрос – почему в ст. 199² УК РФ законодатель не распространил уголовно-правовую охрану на отношения, возникающие в связи с взысканием недоимки у физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями? Думается, что необходимо расширить перечень субъектов рассматриваемого состава преступления, предусмотрев в ч. 1 ст. 199² УК РФ наряду с индивидуальными предпринимателями уголовную ответственность физических лиц, не являющихся таковыми. А по ч. 2 ст. 199² УК РФ признать квалифицирующим обстоятельством совершение деяния должностным лицом либо лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, поскольку они несут ответственность за финансово-хозяйственную деятельность всей организации в целом, а также за лиц, в ней работающих, соответственно, их деяния носят более общественно-опасный характер, по сравнению с действиями физических лиц.

Относительно введение уголовной ответственности за сокрытие или уклонение от уплаты страховых взносов (ст.ст. 198–199² УК РФ) можно отметить следующее.

Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ [6] в Российской Федерации был отменен единый социальный налог, уклонение от уплаты которого, в силу его правовой природы – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований – квалифицировалось по ст.ст. 198–199 УК РФ.

Однако после отмены единого социального налога и возвращения к сбору страховых взносов, возможности привлечения их неплательщиков к уголовной ответственности не было, поскольку в предмет соответствующих налоговых преступлений (ст. ст. 198, 199, 199¹, 199² УК РФ), были включены только денежные средства, подлежащие уплате в качестве налогов и сборов.

Вместе с тем эти платежи традиционно обеспечивались уголовно-правовой охраной. Например, ранее дей-

ствовали ст. 198 УК РФ "Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды" и ст. 199 УК РФ "Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации". До введения единого социального налога данные фискальные платежи также осуществлялись в форме страховых взносов. С введением единого социального налога и отменой страховых взносов необходимость специально оговаривать эти платежи в диспозиции названных норм УК РФ отпала [7].

Стоит отметить, что сумма недоимки по страховым взносам за 2016 год составила 230 млрд. рублей. Из этой суммы через банки было взыскано только 138,2 млрд. рублей [8]. Принимая во внимание тот факт, что с 2017 года увеличен перечень доходов, с которых взыскиваются страховые взносы [9, с. 58], то их суммы, подлежащие уплате, также заметно увеличатся.

Таким образом, в связи с изменением законодательства о налогах и сборах внесение соответствующих изменений в ст. ст. 198, 199, 199² УК РФ, считаем абсолютно оправданным и необходимым, позволяющим эффективно защищать фискальные интересы государства.

На наш взгляд, особый интерес вызывают новеллы уголовного законодательства – ст. ст. 1993 и 1994 УК РФ, анализ которых показывает определенную предвзятость законодателя при криминализации этих составов.

Статья 1993 УК РФ устанавливает уголовную ответственность за уклонение страхователя – физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд.

Статья 1994 УК РФ устанавливает уголовную ответственность за уклонение страхователя – организации от уплаты вышеуказанных страховых взносов.

До включения в УК РФ данных статей вопрос привлечения к ответственности страхователей – физических лиц и организаций, в руках которых сосредотачиваются крупные суммы денежных средств, на протяжении ряда лет являлся весьма спорным, поскольку диспозиции ранее действовавших норм, предусматривающих ответственность за налоговые преступления однозначно не указывали на возможность привлечения к уголовной ответственности вышеуказанной категории участников налоговых правоотношений.

Анализ санкций, предусматривающих ответственность по ст. ст. 1993 и 1994 УК РФ, показывает, что законодатель считает данные преступления менее общественно опасными, чем уклонение от уплаты страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации (ст.ст. 198 и 199 УК РФ).

Так, часть 1 ст. 198 УК предусматривает лишение свободы физического лица на срок до одного года, а 1993 УК РФ при уклонении того же физического лица от

уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, лишения свободы вообще не предусматривает. Аналогичная ситуация и по части 2 статьи 198 УК РФ, предусматривающая лишение свободы до 3 лет, а по ч. 2 ст. 199 УК РФ – всего лишь 1 год. По частям 1 и 2 ст. 199 УК РФ лишение свободы предусмотрено до 2 и 6 лет, а по ч.ч. 1 и 2 ст. 199 УК РФ – до 1 года и 4 лет соответственно. При этом не понятно по какой причине за преступления, совершенные теми же самими субъектами, но связанные с уклонением от уплаты во внебюджетный фонд указанных страховых взносов, установлено меньшее наказание.

По верному замечанию И.М. Середы, во-первых, уклонение от уплаты указанных платежей обладает той же общественной опасностью, что и уклонение от уплаты налогов. Внебюджетные фонды являются неотъемлемой частью бюджетной системы страны. Деньги, поступившие в указанные фонды, расходуются на ежемесячные выплаты ветеранам, инвалидам, на пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам, по уходу за ребенком, пособия при рождении ребенка, на решение иных вопросов социальной политики [10, с].

Подводя итог вышесказанному, предлагается санкции за совершение преступлений, предусмотренных ст. ст. 199¹ и 199² УК РФ, привести в соответствие со санкциями ст. ст. 198 и 199 УК РФ.

Кроме того, предлагается изменить редакции ст. ст. 199¹ и 199² УК РФ.

"Статья 199¹. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента:

1. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих в соответствии с

законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенные в крупном размере, – наказываются... .

2. Те же деяния, совершенные в особо крупном размере, – наказываются... .

Статья 199² УК РФ. Соккрытие денежных средств и (или) иного имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки, пени по налогам и (или) сборам

1. Соккрытие денежных средств и (или) иного имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки, пени по налогам, сборам, страховым взносам, а равно иные действия, направленные на воспрепятствование обращению взыскания недоимки, пени по налогам, сборам, страховым взносам, совершенные в крупном размере, –

наказываются... .

2. Те же деяния, совершенные

а) должностным лицом либо лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации,

б) в особо крупном размере – наказываются ...".

На наш взгляд, внесение предложенных нами изменений в УК РФ позволит повысить эффективность использования уголовно-правовых средств в борьбе с налоговыми преступлениями.

ЛИТЕРАТУРА

1. Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: <http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения: 04.10.2017).
2. Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – № 50. – Ст. 4848.
3. Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. – № 27 (часть I). – Ст. 4176.
4. Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 31 (часть I). – Ст. 4799.
5. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. – М.: Азбуковник, 1999. – С. 745, 726.
6. Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. – № 30. – Ст. 3739.
7. Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – № 50. – Ст. 4848.
8. Годовой отчет Пенсионного фонда РФ за 2016 год // Официальный сайт "Пенсионный фонд". – URL: http://www.pfrf.ru/files/id/press_center/godov_oi_otchet/Annual_report_2016_3.pdf/ (дата обращения: 04.10.2017).
9. Гейц И.В. Страховые взносы. Новый порядок исчисления и уплаты. [Текст] / И.В. Гейц. – М.: Дело и Сервис, 2017. – 176 с.
10. Середа И.М. Общественная опасность преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 Уголовного кодекса РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов) // Пролог: журнал о праве / Prologue: Law Journal. – 2016. – № 1.