

УДК 343.359.2

О. А. Цирит

ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО ПРИЗНАКАМ ОБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ

Исследуются некоторые вопросы, связанные с исчислением крупного и особо крупного размера неуплаченных налогов. Отмечается, что в настоящий момент Пленум Верховного суда РФ должен внести разъяснения в действующее постановление № 64 от 28.12.2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Также указывается, что на сегодняшний день существует обязанность по уплате страховых взносов, однако нет нормы об уголовной ответственности лиц, уклоняющихся от их уплаты. В связи с этим предлагается включить в диспозицию ст. 198, 199 УК РФ ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

This article examines certain issues relating to the calculation of large and especially large amounts of unpaid taxes. It is noted that the Plenum of the Supreme Court is expected to amend current Decision No.64 of 28.12.2006 'On the practices of courts applying criminal legislation on liabi-



lity for tax crimes'. It is also stressed that, despite the existing obligation to pay insurance premiums, there is no rule on criminal liability of persons evading such payments. In this regard, it is proposed to include liability for failing to pay insurance premiums to the state budget funds in the disposition of Articles 198, 199 of the Criminal Code.

Ключевые слова: налоговые преступления, крупный размер неуплаченных налогов, финансовый год, расчет доли неуплаченных налогов, уплата страховых взносов.

Key words: tax crimes, large amount of unpaid taxes, fiscal year, calculation of proportion of unpaid taxes, payment of insurance premiums.

От соответствия уголовно-правовой нормы существующим реалиям и совершенства юридической техники зависит успешность применения такой нормы на практике. Проблемы квалификации могут возникать как из-за первоначального юридического несовершенства уголовно-правовой нормы, так и в процессе развития общественных отношений, которые она регулирует (изменение общественной опасности преступного деяния, появление новых способов осуществления преступного деяния и др.).

Автор ранее уже рассматривала некоторые вопросы, связанные с квалификацией действий уполномоченного представителя в случае, когда они совершаются по сговору с налогоплательщиком, а также субъектов, фактически осуществляющих предпринимательскую деятельность через подставное лицо [1, с. 99].

Помимо названного на протяжении длительного времени вызывает вопросы еще один аспект — исчисление крупного и особо крупного размера неуплаченных налогов в ст. 198 и 199 УК РФ. В примечаниях к указанным статьям он определяется исходя из суммы налогов и (или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд. Так, в ст. 199 УК РФ крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышающая 6 млн рублей. При этом Пленум Верховного суда РФ указывает, что при расчете конкретной суммы неуплаченных налогов и (или) сборов, исчисляя их долю (свыше 10 % или свыше 20 %), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд [2].

Однако Верховный суд не указал порядок отчета и определения конкретных финансовых лет, сумма всех подлежащих уплате налогов и (или) сборов за которые должна использоваться при решении вопроса о доле неуплаченных налогов и (или) сборов. Поскольку в России финансовый год соответствует календарному году [3], возможна ситуация, когда, например, в 2015 г. выявлено уклонение юридического лица от уплаты налогов за 2013-й, и сумма неуплаченных налогов и (или) сборов только за 2013 г. составила 3 млн рублей. Таким образом, сумма недоимки не превысила установленный законодателем предел в 6 млн руб-



лей, и для привлечения ответственных лиц организации к уголовной ответственности необходимо просчитать, превышает ли доля неуплаченных налогов и (или) сборов 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов за период в течение трех финансовых лет подряд.

На этом этапе возникает вопрос: какой период использовать? На сегодняшний день суды в своих решениях, как правило, не указывают на причины выбора конкретных трех финансовых лет для расчета доли неуплаченных налогов и сами года, ограничиваясь упоминанием данной нормы закона [4]. В случаях, когда уклонение от уплаты налогов и (или) сборов осуществлялось в течение трех лет подряд, выбор финансовых лет понятен.

66

Так, приговором Октябрьского районного суда города Краснодара Р. был признан виновным в уклонении от уплаты налогов в 2006, 2007, 2008 гг. на общую сумму 15 298 551 рублей – в особо крупном размере. Сумма неуплаченного налога в пределах трех финансовых лет подряд превысила 10 млн рублей при условии, что доля неуплаченных налогов составила более 20 % подлежащих уплате сумм налогов и равнялась 94 % [5].

Тем более указание на причины выбора периода необходимо в случае, если уклонение от уплаты налогов и (или) сборов было совершено только в одном календарном году.

Например, Новокубанским районным судом было установлено уклонение от уплаты налогов в 2008 г. Доля неуплаченного ООО «М.» налога на добавленную стоимость от общей суммы налогов, подлежащих уплате за 2008 г., составила 98,8 %. Это более 2 млн рублей к общей сумме подлежащих уплате налогов за период в пределах трех финансовых лет подряд, то есть доля неуплаченных налогов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов, что, согласно примечанию к ст. 199 УК РФ, является крупным размером [6]. Суд рассчитывает долю неуплаченных налогов и (или) сборов изначально за 2008 г. (год совершения преступления), не приводя в приговоре расчеты за остальные финансовые года и даже не указывая на них.

Возможны случаи, когда иные финансовые года, действительно, не оказывают влияния на расчеты (к примеру, когда сумма подлежащих уплате налогов и (или) сборов равна нулю), однако отсутствие подобной информации не только ведет к негативным последствиям, указанным выше, но и может стать причиной судебных ошибок. Стоит отметить, что подобная практика встречается и в судах Калининградской области [7]. По сути, суды РФ заняли позицию, напрямую не указанную ни в законе, ни в разъяснениях Пленума Верховного суда РФ, когда для расчета берутся только три последних финансовых года (что связано со сроком давности привлечения к налоговой ответственности, который составляет три года с момента совершения правонарушения в конкретный налоговый период, до привлечения налогоплательщика к ответственности) [8]. Однако при длительном расследовании и в условиях продолжения ведения предприятием хозяйственной деятельности появляется возможность использовать для расчетов показа-



тели новых финансовых лет. В связи с этим автор считает возможным разъяснить в Постановлении Пленума Верховного суда РФ необходимость:

— указания в приговоре суда конкретных финансовых лет, выбранных для расчета доли неуплаченных налогов от суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд, и непосредственно самих расчетов;

— указания на возможность использования для расчета доли неуплаченных налогов от суммы всех налогов и (или) сборов только трех финансовых лет подряд с момента совершения преступления.

Еще один момент, на который хотелось бы обратить внимание, касается того, что в существующей редакции ст. 198, 199 УК РФ законодатель установил ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или сборов), тогда как ранее была использована формулировка «уклонение от уплаты налога или страхового взноса» [9]. Подобные изменения, несомненно, свидетельствуют о том, что теперь к уголовной ответственности привлекаются лица, уклоняющиеся от уплаты как всех налогов и сборов, которые они обязаны выплачивать, так и платежей одного вида, к примеру только налогов. Данная норма создавалась после отмены уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в 2003 г. и замены их ЕСН. Однако уже в 2010 г. в связи с принятием федерального закона № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» ЕСН был отменен и вновь введена обязанность по уплате страховых взносов по каждому виду обязательного социального страхования. Таким образом, на сегодняшний день существует обязанность по уплате страховых взносов, но эта обязанность не подкреплена нормами об уголовной ответственности лиц, уклоняющихся от уплаты таких взносов. И это несмотря на то, что общественная опасность подобного деяния ничуть не ниже и соответствующие нормы уже существовали в российском уголовном законодательстве. С нашей точки зрения, сложившаяся ситуация является недоработкой законодателя, обусловленной несвоевременным реагированием уголовного законодательства на изменения налогового законодательства. По мнению автора, необходимо внести изменения в ст. 198 и 199 УК РФ, а именно *включить в диспозицию и название указанных статей ответственность за уклонение от уплаты страхового взноса в государственные внебюджетные фонды.*

Список литературы

1. Цирит О.А. Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам субъекта // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. 2014. №9. С. 99–102.

2. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 28.12.2006 №64. П. 12, абз. 2 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



3. *Бюджетный кодекс Российской Федерации*: федеральный закон от 31.07.1998 (в ред. от 26.12.2014) №145-ФЗ. Ст. 12 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. *Приговор* Трусовского районного суда города Астрахани по делу №1-25/2012. URL: <https://rospravosudie.com/court-trusovskij-rajonnyj-sud-g-astraxani-astraxanskaya-oblast-s/act-101923023/> (дата обращения: 17.06.2015).

5. *Приговор* Октябрьского районного суда города Краснодара по делу №1-21/2011. URL: <https://rospravosudie.com/court-oktyabrskij-rajonnyj-sud-g-krasnodara-krasnodarskij-kraj-s/act-100725119/> (дата обращения: 19.06.2015).

6. *Приговор* Новокубанского районного суда Краснодарского края по делу №1-39/2011. URL: <https://rospravosudie.com/court-novokubanskij-rajonnyj-sud-krasnodarskij-kraj-s/act-100024467/> (дата обращения: 19.06.2015).

7. *Постановление* о прекращении уголовного дела и уголовного преследования в связи с деятельным раскаянием Гурьевского районного суда Калининградской области от 17.01.2012. URL: <https://rospravosudie.com/court-gurevskij-rajonnyj-sud-kaliningradskaaya-oblast-s/act-101842959/> (дата обращения: 19.06.2015).

8. *Налоговый кодекс Российской Федерации* (ч. 1) : федеральный закон от 31.07.1998 (в ред. от 29.12.2014) №146-ФЗ. Ст. 113. Ч. 1 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. *Уголовный кодекс Российской Федерации* : федеральный закон от 13.06.1996 №63-ФЗ (в ред. от 07.03.2003) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Об авторе

Ольга Александровна Цирит – канд. юр. наук, доц., Балтийский федеральный университет им. И. Канта, Калининград.

E-mail: olga-39@list.ru

About the author

Dr Olga Tsirit, Ass. Prof., Immanuel Kant Baltic Federal University, Kaliningrad.

E-mail: olga-39@list.ru