



АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

УДК 343.359
ББК 67.523.12

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РФ В СФЕРЕ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО НАПОЛНЕНИЯ В УСЛОВИЯХ МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ НЕСТАБИЛЬНОСТИ ¹

А.В. Боровков

В статье рассмотрены основные нормативно-правовые проблемы, возникающие при расследовании налоговых преступлений. На основе анализа данных практики судебного разбирательства подобной категории уголовных дел приведены основные рекомендации по совершенствованию действующего законодательства в этой области. Особое внимание автором было уделено социальной составляющей результатов расследования уклонений от уплаты налогов с организаций в условиях негативного воздействия внешних экономических факторов.

Ключевые слова: законодательство, налог, налоговые преступления, бюджет, макроэкономическая нестабильность, бюджетное наполнение.

Основными источниками пополнения бюджета любого уровня являются налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи.

Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ). Ответственность за нарушения в сфере налогообложения регулируется различными отраслями законодательства. Кризисная экономическая ситуация, потребности реформы рыночных отношений и налоговой системы в России приводят к тому, что из-за несвое-

временной уплаты налогов, уклонений от их уплаты вообще, несогласованности действий органов власти и управления по разрешению этой проблемы наполняемость бюджетов различных уровней снижается в геометрической прогрессии.

Научные разработки, посвященные вопросам оптимизации бюджетного наполнения (в том числе за счет налоговых поступлений) субъектов РФ в условиях макроэкономического кризиса на современном этапе развития РФ, находятся еще в начальной стадии. Это обусловлено временными причинами – сам кризис только начинает проявлять свою истинную глубину и системность.

Вместе с тем вопросам уголовно-правового и криминалистического обеспечения возвращения в бюджеты различного уровня незаконно неуплаченных налогов и/или сборов в науке уделено достаточно серьезное внимание.

Так, одним из способов совершенствования процесса расследования любого преступления в целом и так называемых «налоговых преступлений» (ст. 198, 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ)), в частности, является устранение пробелов в толковании и практическом применении соответствующих норм законодательства. В настоящее время в качестве первоочередных задач в данном направлении представляются следующие.

Прежде всего трудность заключается в отсутствии единообразного понимания норм указанных статей УК РФ.

Например, в соответствии с примечанием к ст. 199 УК РФ [7] крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн руб., а особо крупным – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышающая 30 млн рублей.

Однако данный вариант определения крупного и особо крупного размеров представляется не совсем удачным. Изменение категории крупного размера уклонения от уплаты налогов с использованием конкретных сумм в рублях (по тексту УК РФ в ред. Федерального закона № 92-ФЗ от 25.06.1998 г., критерием был минимальный размер оплаты труда) делает, с одной стороны, более доступным понимание состава деяния. Вместе с тем следует согласиться с точкой зрения ученых и практических работников [3, с. 47–49], что определение крупного и особо крупного размеров конкретной суммой в рублях вряд ли сможет (с учетом инфляции) быть актуальным в УК РФ в течение длительного времени, что и подтвержда-

ется недавним (29.12.2009 г.) внесением изменений, увеличившим пределы крупного и особо крупного размеров.

Обязательным условием для наличия возможности наступления уголовной ответственности по действующему законодательству является определение доли неуплаченных налогов и (или) сборов. При этом сам порядок исчисления таких долей (предусмотренных в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ) является предметом спора как в теории, так и на практике. Главный вопрос, вызывающий затруднения в этой части, заключается в процедуре суммирования налогов (сборов) и определения налогового периода. Так, в соответствии с разъяснениями Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [6] (далее – Постановление Пленума Верховного Суда № 64), соответствующие доли необходимо рассчитывать исходя за период в пределах трех финансовых лет подряд. Судя по тому, что в соответствии со ст. 55 Налогового кодекса РФ налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, то и уголовная ответственность может наступить за действия в рамках отдельного налогового периода. Вместе с тем нередко встречаются ситуации переплаты налога и/или сбора за один налоговый период и недоплаты суммы налога за другой налоговый период в обозначенный выше предел трех финансовых лет подряд. Постановлением Пленума Верховного Суда РФ № 64 этот вопрос не освещен. В науке уже были попытки указать на неоднозначность толкования в таком случае [2, с. 144–146; 4]. Думается, что здесь разрешение коллизии правильного подсчета доли уклонения от уплаты налогов/сборов зависит уже от другого элемента данного состава преступления, а именно от субъективной стороны. Важно определить, что налогоплательщик не знал о переплате в один налоговый период и при этом умышленно совершил действия по уклонению от уплаты налогов/сборов в другом налоговом периоде.

К сожалению, на этом трудности в расчете крупного или особо крупного размера не заканчиваются. По смыслу норм Постанов-

ления Пленума Верховного Суда РФ № 64, размер уклонения от уплаты налога/сбора исчисляется применительно к конкретному налогоплательщику (а не к субъекту преступления). Суммы неуплаченных налогов/сборов в период трех финансовых лет подряд суммируются независимо от наличия единого умысла, направленного на уклонение от уплаты налогов в крупном размере. А значит, может возникнуть ситуация, при которой умысла на уклонение от уплаты налогов/сборов именно в особо крупном размере у лица не было, а при простом сложении результатов за несколько периодов получится сумма, достаточная для квалификации деяния по квалифицирующей части статьи. Следует согласиться с мнением о том, что «правильность такого решения не бесспорна в свете принципа вины» [5]. Представляется, что законодателю необходимо пересмотреть данное положение в части уточнения трактовки процедуры сложения сумм неуплаченных налогов/сборов за различные налоговые периоды.

Подтверждением такого вывода служит уголовное дело № 530064, рассмотренное Волжским городским судом Волгоградской области². ООО «Спецремонтаж» (директором которого являлся Харченко Н.П.) не был начислен и уплачен в бюджет единый налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Общая сумма неуплаченных налогов составляла 98 % от общей суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет с ООО «Спецремонтаж» за разные периоды с 2004 по 2007 г., что составляло крупный размер. Однако сложность исчисления разных сумм уклоненных налогов и в разных периодах их совершения долго не позволяла следствию установить точные периоды возможного сложения всех сумм налогов, чтобы получить сумму, достаточную для квалификации деяния по квалифицирующей части ст. 199 УК РФ. Только назначенной налоговой экспертизой удалось определить конкретные налоговые периоды, когда свершился сам факт уклонения, и, соответственно, размер неуплаченных налогов.

Другим важным моментом являются изменения, которые коснулись понятия способа совершения уклонения от уплаты налогов и/или сборов. С одной стороны, количество та-

ковых очень огромно и все их указать в законе невозможно. С другой стороны, следует согласиться с мнением ряда ученых [1] о том, что действующая редакция ст. 198 и 199 УК РФ не обеспечивает в этом плане возложенных на них задач. Если трактовать буквально нормы указанных статей, то уголовная ответственность за уклонение будет наступать только за непредоставление налоговых деклараций или иных документов, предоставление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо за включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, приведшее к уклонению от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере. Однако получается, что не будут являться преступными действия, которые по сути своей являются уклонением от уплаты налогов, но совершенные не тем способом, который указан в законе, а каким-либо иным.

Известно, что ст. 198 и 199 УК РФ являются по своей сути бланкетными и отсылают при анализе оснований для возбуждения уголовного дела по факту уклонения к документам, регулирующим процедуру уплаты различных видов налогов/сборов. В основном таким документом является Налоговый кодекс РФ. Следует согласиться с мнением, что происходящий в нашей стране процесс имплементации в Особенную часть Налогового кодекса РФ глав об отдельных видах налогов значительно структурировал налоговое законодательство [8]. Однако это не избавило Налоговый кодекс РФ от большого количества отсылочных норм и пробелов, наличие которых на практике не только затрудняет использование правовых норм налогоплательщиком, но и оставляет пространство для так называемого злоупотребления правом.

В этой связи представляется целесообразным рассмотреть возможность заимствования достаточно распространенной в зарубежных странах процедуры фискального рескрипта, представляющей собой получение письменного заключения фискальных органов об отсутствии в планируемых действиях, сделках налогоплательщика злоупотребления правом (незаконной налоговой оптимизации). Внедрение адаптированного к российской на-

логовой системе варианта этой процедуры позволит снизить для государства риск неполучения налогов, для налогоплательщиков – решить проблемы неопределенности применяемых ими схем налогообложения, а налоговым органам – избежать судебных издержек при рассмотрении споров в судах и выявлять схемы, направленные на использование пробелов в законодательстве для получения налоговых преференций.

Одним из сложных аспектов решения вопроса о профилактике налоговых преступлений является четкая государственная политика. В существующих нормах Конституции РФ, Налогового, Уголовного кодексов и других законов красной нитью проходит идея о том, что каждый должен платить законно установленные налоги. В случае их неуплаты должна неотвратимо наступить ответственность. Действительно, наличие в стране системы ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, которая бы не оставляла сомнений у налогоплательщика в неизбежности ответственности за совершение именно самого факта неуплаты, позволило бы изменить сознание людей.

В отечественной правовой системе это сделать, думается, не удастся никогда. Ибо чем тогда объяснить противоречащие друг другу действия государственных органов по изменению диспозиций статей, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления. Последнее из таковых – увеличение предела денежного выражения, определяющего крупный и особо крупный размер уклонений от уплаты налогов и/или сборов. В целях профилактики подобных преступлений и недопущения их совершения в будущем было бы более логичным пойти путем ужесточения санкций. Это увеличивает степень риска, который должен осознавать платательщик налогов, имеющий умысел на уклонение от налогов/сборов. Однако на практике государство (которое должно быть больше всех заинтересовано в уменьшении таких преступлений, так как нарушение законодательства о налогах и сборах наносит ущерб бюджету, подрывая его экономическую основу) идет прямо противоположным путем. А именно – увеличения предела суммы неуплаченных налогов, за которым заканчивается административ-

ное правонарушение и начинается уголовная ответственность.

Такая спорная и нелогичная линия государства в области законодательной техники норм УК РФ, предусматривающей ответственность за так называемые налоговые преступления, вряд ли будет способствовать формированию у налогоплательщиков принципа справедливости наказания за сам факт совершения уклонения как противоправного деяния.

В заключение необходимо отметить, что практика применения диспозиций статей УК РФ, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов и/или сборов, позволяет нам сделать вывод о необходимости более пристального анализа данных составов. Ведь от четкого понимания каждой из дефиниций, применяемых при описании налоговых преступлений, зависит правильность и своевременность совершения конкретных следственных действий, наконец, от этого зависит, будет ли вообще раскрыто преступление.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ Работа выполнена при финансовой поддержке гранта ВолГУ № 64-2010-а/ВолГУ (приказ № 01-071-81 от 11.02.2010 г.).

² Архивное дело Волжского городского суда Волгоградской области № 1-100/09. – Т. 5. – Л. д. 129.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бобырев, В. В. Уклонения от уплаты налогов и их квалификация по Уголовному кодексу РФ / В. В. Бобырев, П. С. Ефимичев, С. П. Ефимичев // Право и экономика. – 2007. – № 9.
2. Боровков, А. В. Определение крупного и особо крупного размеров при расследовании налоговых преступлений / А. В. Боровков // Черные дыры в российском законодательстве. – 2009. – № 3. – С. 144–146.
3. Брусов, П. В. Критерии крупного размера в налоговых преступлениях / П. В. Брусов // Право: теория и практика. – 2005. – № 4. – С. 47–49.
4. Караханов, А. Н. Новые уголовно-правовые вопросы применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: позиция Пленума Верховного Суда РФ / А. Н. Караханов // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2007. – № 5.

5. Клепицкий, И. А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается / И. А. Клепицкий // Закон. – 2007. – № 7. – С. 166–191.
6. Российская газета. – 2006. – 31 дек. (№ 297).
7. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (с изм. от 29.12.2009 № 383-

ФЗ) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – 17 июня (№ 25). – Ст. 2954.

8. Шередеко, Е. В. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения / Е. В. Шередеко, В. Н. Симин // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 12–20.

**PERFECTION OF THE LEGISLATION OF THE RUSSIAN FEDERATION
IN SPHERE OF INVESTIGATION OF TAX CRIMES
AS THE WAY OF INCREASE OF BUDGETARY FILLING
IN THE CONDITIONS OF MACROECONOMIC INSTABILITY**

A. V. Borovkov

In article the basic is standard-legal problems arising at investigation of tax crimes are considered. On the basis of the analysis of the data of practice of proceeding of a similar category of criminal cases the basic recommendations about current legislation perfection in this area are resulted. The special attention has been given by the author to a social component of results of investigation of evasion from payment of taxes from the organisations in the conditions of negative influence of external business factors.

Key words: *the legislation, the tax, tax crimes, the budget, macroeconomic instability, budgetary filling.*