

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2021.94.42.031

Изменения в порядке привлечения к уголовной ответственности за налоговые правонарушения

Кулажников Вадим Владимирович

Кандидат юридических наук, доцент,
начальник кафедры государственно-правовых и гражданско-правовых дисциплин,
Владивостокский филиал Дальневосточного юридического института МВД России,
690087, Российская Федерация, Владивосток, ул. Котельникова, 21;
e-mail: kulazh@mail.ru

Аннотация

Налоги, сборы и страховые взносы, необходимые для формирования бюджетов всех уровней, не могут не вызывать повышенного внимания законодателя в рамках создания необходимых условий для их своевременной уплаты и возмещения, а также для привлечения к ответственности лиц, уклоняющихся от их уплаты. Уголовное законодательство в отношении преследования налогоплательщиков, не выполняющих свои обязанности по уплате соответствующих сумм в бюджет, не является неизменным: трансформации, вводимые Постановлениями Верховного Суда и Федеральными законами, выступают необходимым законодательным «ответом» на нарушение физическими и юридическими лицами их конституционных обязательств. В статье автор рассматривает специфику привлечения лиц к уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства, основные изменения в данном вопросе за последние годы и их последствия для налогоплательщиков.

Для цитирования в научных исследованиях

Кулажников В.В. Изменения в порядке привлечения к уголовной ответственности за налоговые правонарушения // Вопросы российского и международного права. 2021. Том 11. № 9А. С. 254-260. DOI: 10.34670/AR.2021.94.42.031

Ключевые слова

Налоговые правонарушения, уголовная ответственность, налогоплательщики, физические лица, юридические лица, налоговые преступления.

Введение

В порядок привлечения к уголовной ответственности в Российской Федерации за нарушение налогового законодательства вплоть до 2019 г. не вносилось существенных изменений. Однако, издание Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» поставило вопрос привлечения к уголовной ответственности в центр внимания исследователей в связи с теми изменениями, которые нашли отражение в тексте указанного документа.

Основное содержание

Выход Постановления был закономерной реакцией на те трансформации в общественной жизни, которые предопределили необходимость внесения изменений в действующее законодательство в отношении налоговых правонарушений. До выхода Постановления 2019 г. действовал аналогичный документ – Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», в настоящее время утративший силу. Помимо этого, широкая общественность изначально имела возможность для дискуссии по поводу проекта Постановления от 2019 г., так как он был обнародован до выхода официального документа.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. было издано с целью унификации применения судами положений законов относительно уголовной ответственности лиц за уклонение от уплаты налогов, а также сборов и страховых взносов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию, либо по перечислению в бюджет, за сокрытие денежных средств, либо имущества учреждения или индивидуального предпринимателя, за счет бюджета которых должно осуществляться взыскание налогов, сборов и страховых взносов, не уплаченных в срок.

В случае рассмотрения судами дел, касающихся неуплаты налогов, им требуется учитывать, что в РФ действуют определенные вид налогов и сборов, а именно: налоги и сборы федерального уровня, а также уровня субъектов РФ (региональные налоги), налоги и сборы местного уровня, законодательно закрепленные в статьях 12, 13, 14 и 15 НК РФ, а также федеральные налоги, которые не прописаны в статье 13 НК РФ. Последние, в свою очередь, могут действовать на основании особых налоговых режимов, которые вводятся согласно п. 7 статьи 12 НК РФ. По статье 18 Налогового кодекса, к таковым относятся система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения и иные.

Трансформации уголовного законодательства в отношении налогов и сборов определялись стремлением государства привлечь внимание граждан к тому, что неуплата налогов в законодательно закрепленные сроки представляет собой нарушение обязательств, возложенных на россиян Конституцией Российской Федерации. Уклонение от данной обязанности, в свою очередь, ведет к потерям бюджета страны.

Представляет интерес, что в проекте Постановления от 2019 г. предлагалось считать уклонение от уплаты налогов преступлением, которое длится, пока должник полностью не ликвидирует свои обязательства по отношению к государству. Однако, в итоговом тексте Постановления это предложение не было отражено. В результате, срок исковой давности продолжал отсчитываться с момента неуплаты налога или сбора в рамках законодательно

закрепленного срока.

Перед тем, как рассмотреть основные изменения, которые были внесены в порядок привлечения к уголовной ответственности за налоговые правонарушения, необходимо охарактеризовать статьи уголовного законодательства, посвященные преступлениям в этой сфере. Преступник может понести уголовную ответственность за налоговые правонарушения, в первую очередь, по двум статьям Кодекса, а именно 198 и 199 УК РФ, которые предусматривают ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов для физических лиц и учреждений.

В свою очередь, под уклонением от уплаты налогов, вследствие которого наступает уголовная ответственность, законодатель понимает умышленные деяния, целью которых является неуплата либо в крупном, либо в особо крупном размере, в результате которой в бюджете государства образуется недостаток денежных средств, формируемых на основании поступлений налогоплательщиков.

Как уже отмечалось выше, размеры неуплаченных налогов исчисляются за период, определяемый тремя финансовыми годами подряд. В соответствии со смыслом закона, лицо, совершившее преступление, может быть привлечено к ответственности за него по статьям 198 и 199 УК РФ при наличии к тому оснований, в том числе, за отдельный налоговый или расчетный период, который устанавливается на основании Налогового кодекса Российской Федерации. Этим периодом может выступать, в частности, календарный год, либо другой период, который может быть применен к конкретным видам налогов и сборов, по истечении которого определяется общая сумма налога, требуемая к оплате, в том случае, если лицо уклонялось от уплаты по одному, либо по нескольким видам налогов и это уклонение составило крупный, либо особо крупный размер, а сроки уплаты, закрепленные законодательно, уже истекли.

В соответствии со ст. 198 УК РФ индивидуальные предприниматели несут ответственность как физические лица. В свою очередь, для налогоплательщиков – физических лиц, в том числе – и индивидуальных предпринимателей, согласно Примечаниям к п. 1 статьи 198, уголовная ответственность наступает за уклонение от уплаты налогов в крупном размере – более 2 млн. 700 тыс. рублей за период в пределах 3 финансовых лет подряд, и в особо крупном – свыше 13 млн. 500 тыс. рублей за аналогичный период.

В соответствии с разъяснениями судов, перечень лиц, которые могут привлекаться по статье 198 УК РФ «Уклонение физического лица от уплаты налогов», является достаточно широким. Это не только рядовые граждане, но также адвокаты, имеющие свой кабинет, нотариусы, индивидуальные предприниматели, представители частной практики и самозанятые россияне, несмотря на то, что в разъяснениях не содержится прямого указания на последних.

Согласно тексту статьи 199 УК РФ, если налогоплательщик является юридическим лицом, то для него уголовная ответственность наступает в случае неуплаты в крупном размере, в пределах 3 финансовых лет подряд 15 млн. рублей, в особо крупном – 45 млн. за аналогичный период.

Необходимо отметить, что суммы налогов и страховых взносов, от уплаты которых организация уклонялась, могут суммироваться.

В соответствии со ст. 199 УК РФ за неуплату налогов юридическими лицами в установленный законом срок к ответственности может быть привлечен не только руководитель учреждения, но также его уполномоченный представитель, исполняющий обязанности руководителя. Иными словами, лица, де-факто осуществляющие руководство организацией,

могут быть подвергнуты уголовному преследованию.

При этом для того, чтобы неуплата налогов, сборов и страховых взносов была признана преступлением, необходимым условием является прямой умысел.

Наказания, которые могут быть применены к лицу за уклонение от уплаты налогов, а также сборов, либо страховых взносов, в значительной степени различаются в зависимости от типа лица, совершившего преступное деяние – физического или юридического. Если преступление совершает физическое лицо, то максимальный срок, на который оно лишается свободы, составляет три года, если юридическое, в том случае, когда преступление совершается в особо крупном размере – шесть лет.

Суммы, указанные в качестве крупного и особо крупного размера неуплаты налогов в Примечаниях к статьям Уголовного кодекса 198 и 199 вводились в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» от 01.04.2020 № 73-ФЗ. Кроме того, начиная с 12 апреля 2020 г. законодательно было отменено долевое определение неуплаченных налогов, а действия, в результате которых бюджету был причинен ущерб по ст. 198 УК РФ с суммы ниже 2,7 млн руб., а по ст. ст. 199 и 199.1 УК РФ – с суммы ниже 15 млн руб., перестали рассматриваться как уголовно наказуемые деяния.

При этом, привлечение к уголовной ответственности ранее предусматривало ряд дополнительных критериев. В частности, лицо могло быть привлечено к уголовной ответственности в том случае, если общая сумма его налогов, сборов, взносов, которые были не уплачены, была ниже (900 тыс. руб. для физических лиц, а также для индивидуальных предпринимателей, и 5 млн. руб. для юридических лиц), но исключительно в случае, когда общая сумма уклонения превышала 10 % (либо 25 % – для юридических лиц) от совокупного размера подлежащих уплате сумм налогов отдельным лицом. Начиная с апреля 2020 г. индикатор «относительности» был исключен, в результате чего сохранилась только абсолютная сумма нарушений, которые могло совершить физическое, либо юридическое лицо.

Следует сказать, что по состоянию на 2020 г. сложилась следующая ситуация в области привлечения лица к уголовной ответственности, исходя из степени тяжести совершенного им противоправного деяния. В частности, под преступления «небольшой тяжести» попадают деяния, наказываемые сроком до трех лет лишения свободы, в то время как сроком от 5 до 10 лет лишения свободы наказываются лица, совершившие тяжкие преступления. В свою очередь, степень тяжести определяет давность привлечения лиц к уголовной ответственности. Так, индивидуальный предприниматель, с момента совершения преступного деяния которым прошло уже два года, не может быть привлечен за преступления средней степени тяжести за истечением срока давности. Однако, если лицо является руководителем учреждения, срок привлечения его к уголовной ответственности при признаках состава преступления, отраженных в ч. 2 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов в «особо крупных размерах»), составит шесть лет с момента окончания совершения преступного деяния.

Наиболее негативные последствия могли ожидать лиц, уклонявшихся от уплаты налогов и сборов, в случае изменения позиции Верховного Суда относительно сроков исковой давности. В частности, в проекте Постановления № 48 предусматривался следующий сценарий изменения законодательства: на основании делящегося характера преступлений, предусмотренных ст. 198 и ст. 99 УК РФ, сроки давности уголовного преследования начинают отсчитываться с момента их фактического окончания, в частности, со дня добровольного погашения долга, либо взыскания с лица недоимок. Тем не менее, действующая редакция Постановления не содержит

подобных положений, на основании чего можно сделать вывод о смягчении позиции законодателя. Таким образом, в настоящее время продолжает сохраняться прежний порядок, в соответствии с которым исчислялся срок исковой давности по налогам и сборам с того момента, когда налоги, сборы, либо страховые взносы следовало внести в соответствующий бюджет.

Разработка законопроектов в дальнейшем велась по линии гуманизации уголовной политики. В результате 17 декабря 2019 г. Верховным Судом Российской Федерации был разработан законопроект № 863715-7 «О внесении изменения в ст. 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации», согласно которому предлагалось снять ограничение, содержащееся в действующей редакции ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ. Согласно ему, уголовное преследование лица должно быть прекращено в том случае, когда до наступления судебного заседания оно компенсировало весь ущерб. Согласно законопроекту, уголовное преследование должно быть прекращено вне зависимости от срока возмещения недоимок из бюджета.

Положительной стороной для физических и юридических лиц, которые могут быть привлечены к уголовной ответственности за налоговые правонарушения, является непризнание Пленумом Верховного Суда РФ делящегося характера преступлений, касающихся неуплаты налогов, сборов и страховых взносов. На основании этого, правоохранительные и налоговые органы могут получить право не учитывать срок давности привлечения к уголовной ответственности за указанные преступления. В окончательном тексте документа, как уже отмечалось выше, фигурировал «... момент «фактической неуплаты налогов, сборов, страховых взносов в срок», что уже означало отсутствие «бессрочности» привлечения лиц к уголовной ответственности по налоговым правонарушениям.

Таким образом, в рамках привлечения лиц к уголовной ответственности за неуплату налогов, сборов и страховых взносов изменения действующего законодательства развивались в двух основных направлениях, а именно: по линии исчисления срока давности привлечения к уголовной ответственности и определения критериев привлечения к уголовной ответственности. Для налогоплательщиков изменения действующего законодательства, носили, с одной стороны, положительный характер, что выражалось в отказе от «бессрочности» налоговых преступлений, с другой – отличались большей четкостью и строгостью в силу снятия «расплывчатости» критериев привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления в результате введения принципа рассмотрения дел по абсолютной сумме допущенных правонарушений.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31 июля 1998 года N 146-ФЗ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 27.08.2021).
2. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 01.07.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 22.08.2021). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_10699/ (дата обращения: 27.08.2021).
3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». 28 ноября 2019. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72969786/> (дата обращения: 27.08.2021).
4. Федеральный закон «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» от 01.04.2020 N 73-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349050/ (дата обращения: 27.08.2021).
5. Новый закон с 12 апреля 2020 года улучшил положение по статьям 198, 199 и 199.1 УК РФ // Zakon.ru. 20.04.2020

- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: https://zakon.ru/blog/2020/4/20/novyj_zakon_s_12_aprelya_2020_goda_uluchshil_polozhenie_po_statyam_198_199_i_1991_uk_rf (дата обращения: 27.08.2021).
6. Орлова О.Е. Новое в порядке привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления // НДС: проблемы и решения. 2020. № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://www.audapress.ru/otvetstvennost-za-nalogovye-prestupleniya> (дата обращения: 27.08.2021).
7. Пленум ВС РФ рассказал о порядке привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. 28.11.2019. [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL: <https://ppt.ru/news/143849> (дата обращения: 27.10.2021).
8. Уголовная ответственность за налоговые преступления: нюансы 2020 года // Клерк. 20.05.2020 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/499258/> (дата обращения: 26.10.2021).
9. Новиков А. В., Слабкая Д. Н. Особенности рассмотрения дел в порядке упрощенного судопроизводства в арбитражных судах Российской Федерации // Вопросы российского и международного права. – 2020. – Т. 10. – №. 9-1. – С. 152-158.
10. Новиков А. В., Слабкая Д. Н. Предоставление государственных гарантий в Российской Федерации. Правовой аспект // Вопросы российского и международного права. – 2021. – Т. 11. – №. 8А. – С. 240.
11. Новиков А. В., Слабкая Д. Н., Евдокушина А. С. Правовое регулирование предпринимательской деятельности некоммерческих организаций // Вопросы российского и международного права. – 2020. – Т. 10. – №. 4-1. – С. 91-97.

Changes in the procedure for criminal prosecution for tax offenses

Vadim V. Kulazhnikov

PhD in Law, Associate Professor
Head of the Department of Public Law and Civil Law Disciplines
Vladivostok Branch of the Far Eastern Law Institute
of the Ministry of Internal Affairs of Russia
690087, 21 Kotelnikova str., Vladivostok, Russian Federation,
e-mail: kulazh@mail.ru

Abstract

Taxes, fees and insurance premiums necessary for the formation of budgets at all levels cannot but arouse the legislator's increased attention in creating the necessary conditions for their timely payment and reimbursement, as well as for bringing to responsibility those who evade their payment. Criminal legislation regarding the prosecution of taxpayers who do not fulfill their obligations to pay the corresponding amounts to the budget is not invariable: the transformations introduced by the Supreme Court's Resolutions and Federal Laws act as a necessary legislative "response" to violation by individuals and legal entities of their constitutional obligations. In this article, the author examines the specifics of bringing persons to criminal responsibility for violation of tax legislation, the main changes in this issue in recent years and their consequences for taxpayers.

For citation

Kulazhnikov V.V. (2021) *Izmeneniya v poryadke privlecheniya k ugovnoyi otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya* [Changes in the procedure for criminal prosecution for tax offenses]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 11 (9A), pp. 254-260. DOI: 10.34670/AR.2021.94.42.031

Keywords

Tax offenses, criminal liability, taxpayers, individuals, legal entities, tax crimes.

References

1. Tax Code of the Russian Federation (Tax Code of the Russian Federation) No. 146-FZ of July 31, 1998. [electronic resource]. - Access mode: URL: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_19671/ / (date of appeal: 27.08.2021).
2. "Criminal Code of the Russian Federation" dated 13.06.1996 N 63-FZ (ed. from 01.07.2021) (with amendments and additions, intro. effective from 08/22/2021). [electronic resource]. - Access mode: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_10699/ / (accessed: 08/27/2021).
3. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation No. 48 dated November 26, 2019 "On the practice of applying legislation on liability for tax crimes by courts". November 28, 2019. [electronic resource]. - Access mode: URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72969786/> / (accessed: 08/27/2021).
4. Federal Law "On Amendments to the Criminal Code of the Russian Federation and Article 28.1 of the Criminal Procedure Code of the Russian Federation" dated 01.04.2020 N 73-FZ (latest edition) [Electronic resource]. - Access mode: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349050/ / (accessed: 08/27/2021).
5. The new law from April 12, 2020 improved the situation under Articles 198, 199 and 199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation // Zakon.ru . 20.04.2020 [Electronic resource]. - Access mode: URL: https://zakon.ru/blog/2020/4/20/novyy_zakon_s_12_aprelya_2020_goda_uluchshil_polozhenie_po_statyam_198_199_i_1991_uk_rf (date of appeal: 27.08.2021).
6. Orlova O.E. New in the order of criminal prosecution for tax crimes // VAT: problems and solutions. 2020. No. 1 [Electronic resource]. - Access mode: URL: <https://www.audar-press.ru/otvetstvennost-za-nalogovye-prestupleniya> (accessed: 08/27/2021).
7. The Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation spoke about the procedure for bringing to justice for tax offenses. 28.11.2019. [Electronic resource] - Access mode: URL: <https://ppt.ru/news/143849> (date of appeal: 10/27/2021).
8. Criminal liability for tax crimes: nuances of 2020 // [Clerk](http://Clerk.ru). 20.05.2020 [Electronic resource]. - Access mode: URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/499258/> / (accessed: 10/26/2021).
9. Novikov A.V., Slabkaya D. N. Features of the consideration of cases in the simplified procedure in the arbitration courts of the Russian Federation // *Issues of Russian and international law*. - 2020. - Vol. 10. - No. 9-1. - pp. 152-158.
10. Novikov A.V., Slabkaya D. N. Provision of state guarantees in the Russian Federation. Legal aspect // *Issues of Russian and international law*. - 2021. - Vol. 11. - No. 8A. - p. 240.
11. Novikov A.V., Slabkaya D. N., Evdokushina A. S. Legal regulation of entrepreneurial activity of non-profit organizations // *Issues of Russian and international law*. - 2020. - Vol. 10. - No. 4-1. - pp. 91-97.