

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: НОВШЕСТВА, ПРОБЕЛЫ, АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

В. В. Ащепков, студент 5 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва»

В статье предлагается детальный обзор ключевых моментов Федерального закона от 29.12.2009 № 383-ФЗ, свидетельствующие о снижении уголовной ответственности за налоговые преступления. Ставится вопрос о внесении в УК РФ изменений, обеспечивающих привлечение к уголовной ответственности лиц за уклонение от уплаты страховых взносов. Выделены актуальные вопросы применения законодательства в затронутой сфере.

Ключевые слова: налоговые преступления, уголовная ответственность, деятельное раскаяние, страховые взносы.

Принятые в последние дни 2009 года поправки, а именно, Федеральный закон от 29.12.2009 № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», ощутимо снизили риск «попасть под статью».

Новая редакция пункта 3 статьи 32 НК РФ уточняет обязанности налоговых органов. Стоит напомнить о том, что требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Итак, если в течение установленного НК РФ срока недоимка не погашена, то налоговый орган обязан передать соответствующие сведения в органы внутренних дел в течение 10 дней со дня, когда ему станет известно о таком нарушении, то есть неполном погашении недоимки.

Теперь же налоговые органы должны передать материалы в органы внутренних дел, если полностью не погашены:

- сама недоимка;
- штрафы;

– пени.

Однако такая обязанность налогового органа возникает только в том случае, если размеры недоимки, указанные в требовании, содержат признаки преступления. Иными словами, уголовная ответственность наступает при уклонении от уплаты налогов в определенных размерах, установленных УК РФ.

Новая редакция пункта 3 статьи 108 НК РФ прямо предусматривает, что «основанием для привлечения лица к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу».

Итак, привлечение к уголовной ответственности только потому, что у налогоплательщика имеется недоимка, невозможно. Необходимо вынесение решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с соблюдением процедур, установленных разделом VI НК РФ «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение». Если недоимка, пени и штрафы погашены в полном объеме, то направление материалов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела также неправомерно.

Для особо беспечных налогоплательщиков законодатели ввели в пункт 4 статьи 69 НК РФ норму, обязывающую включать в требование предупреждение о том, что налоговый орган в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок обязан направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Установлены новые пределы неуплаты налогов, после которых наступает уголовная ответственность.

Для физических лиц уголовным преступлением в крупном размере теперь является уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 000 р. (ранее 100000 р.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % от подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей 1800000 р. (ранее 300000 р.) (примечание 1 к ст. 198 УК РФ).

Также повышены пределы для привлечения физического лица к более строгой уголовной ответственности, наступающей при правонарушении в особо крупном размере.

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3000000 р. (ранее 500000 р.), при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % от подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9000000 р. (ранее 1500000 р.).

В целях применения статьи 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, которая составляет за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2000000 р. (ранее 500 000 р.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышает 6000000 р. (ранее – 1500000 р.). Особо крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, которая составляет за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10000000 р. (ранее 2500000 р.), при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % от подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышает 30000000 р. (ранее – 7500000 р.).

Важным и приятным нововведением можно назвать пункты 2 к статьям 198 и 199 УК РФ. Они устанавливают возможность избежать уголовной ответственности лицам:

- совершившим рассматриваемые преступления впервые;
- полностью уплатившим суммы недоимки и соответствующих пеней, а также штраф.

Необходимо отметить, что норма о деятельном раскаянии содержалась в уголовно-процессуальном праве и ранее: согласно статье 28 УПК было можно прекратить уголовное дело в связи с деятельным раскаянием. Однако там говорилось лишь о праве суда, а также следователя (с согласия руководителя следственного органа) или дознавателя (с согласия прокурора) прекратить дело. Причем преступление должно быть средней тяжести (т.е. наказание за него не могло быть более пяти лет лишения свободы, ст. 15 УК РФ).

При соблюдении этих условий лицо освобождалось от ответственности, если после совершения преступления добровольно явилось с повинной, способствовало раскрытию и расследованию преступления, возместило причиненный ущерб или иным образом загладило вред, причиненный в результате преступления, и вследствие деятельного раскаяния перестало быть общественно опасным (п. 1 ст. 75 УК РФ).

Теперь же это не возможность – это прямое предписание УК РФ.

Следует отметить, что уголовные дела по налоговым преступлениям теперь будут рассматривать следователи не ОВД, а Следственного комитета при прокуратуре РФ (подп. «а» п. 1, п. 3 ч. 2 ст. 151 УПК РФ).

Это положение вступает в силу начиная с 1 января 2011 года.

В течение 2010 года все новые уголовные дела будут по-прежнему возбуждаться органами внутренних дел, они же будут продолжать вести такие дела и после 1 января 2011 года. Свежевозбужденные уголовные дела (т.е. возбужденные после 1 января 2011 года) будут находиться в ведении Следственного комитета при прокуратуре РФ.

УПК РФ дополнен статьей 28.1 «Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах», которая регламентирует процесс освобождения от уголовной ответственности в случаях, предусмотренных в новых пунктах 2 примечаний к статьям 198 и 199 УК РФ.

Такие уголовные дела закрываются по общим основаниям, предусмотренным для всякого уголовного дела в статьях 24 (которая устанавливает основания для отказа в возбуждении уголовного дела или прекращения уголовного дела) и 27 (которая содержит перечень оснований для прекращения уголовного преследования) УПК РФ.

Кроме того, такие дела должны быть закрыты по особому основанию, в случае если до окончания предварительного следствия ущерб, причиненный бюджетной системе РФ в результате преступления, возмещен в полном объеме.

В целях статьи 28.1 УПК РФ под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе РФ, понимается уплата в полном объеме недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу, соответствующих пеней, штрафов в размере, определяемом согласно НК РФ.

Также законодатель наложил запрет на заключение под стражу лиц, подозреваемых в совершении налоговых преступлений.

Пункт 1 статьи 108 УПК РФ предусматривает в отношении подозреваемого или обвиняемого в совершении преступлений, за которые Уголовным кодексом предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок свыше двух лет, при невозможности применения иной, более мягкой, меры пресечения заключение под стражу.

Заключение под стражу возможно и в том случае, когда за преступление предусмотрено и более мягкое наказание, если имеется одно из следующих обстоятельств:

- подозреваемый или обвиняемый не имеет постоянного места жительства на территории РФ;
- его личность не установлена;
- им нарушена ранее избранная мера пресечения;
- он скрылся от органов предварительного расследования или от суда.

Статья 108 УПК РФ дополнена пунктом 1.1, который указывает, что при отсутствии названных выше четырех обстоятельств подозреваемый или обвиняемый по статьям 198-199.2 УК РФ не может быть заключен под стражу даже при невозможности применения иной, более мягкой, меры пресечения [1].

С 01.01.2010 вступили в силу два Федеральных закона от 24.07.2009 № 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» (далее – Закон N 212-ФЗ) и № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации». Указанные законы регулируют отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов. Глава 24 «Единый социальный налог» НК РФ утратил силу. Страховые взносы теперь перечисляются отдельно в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования (Федеральный и территориальный).

Возможным последствием вступления в силу вышеуказанных законов в сфере привлечения к уголовной ответственности может являться отсутствие надлежащей уголовно-правовой защиты правоотношений по уплате страховых взносов

Уже сегодня отчетливо видны правовые пробелы, которые приведут к разночтениям в правоприменительной практике и не позволят привлекать плательщиков страховых взносов в государственные внебюджетные фонды к уголовной ответственности за уклонение от уплаты страховых взносов, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание страховых взносов, совершенных в крупном или особо крупном размере.

Пунктом 4 ст. 40 Закона № 212-ФЗ установлено, что привлечение организации к ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной или иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации.

Вместе с тем, учитывая, что в связи с принятием вышеуказанных федеральных законов страховые взносы в государственные внебюджетные фонды не являются разновидностью налогов и сборов, деяния, направленные на уклонение от их уплаты, не могут квалифицироваться по ст. 198, 199, 199.2 УК РФ.

Результаты проводимых органами внутренних дел мероприятий по выявлению и пресечению налоговых преступлений свидетельствуют о том, что противоправные деяния, связанные с уклонением от уплаты ЕСН, составляли более 25% от числа преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.2 УК РФ.

Также следует отметить, что ст. 198 и 199 УК РФ в редакции Федерального закона от 25.06.1998 № 92-ФЗ предусматривали уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с физического лица и организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, совершенные в крупном размере, а практика работы органов налоговой полиции в те годы свидетельствует о том, что за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды уголовные дела возбуждались в отношении более 40 % от общего количества лиц, привлеченных к уголовной ответственности. Были наработаны соответствующие методики выявления данного вида преступлений как в сфере оперативно-розыскного, так и уголовно-процессуального законодательства, которые при желании могут быть использованы сегодня.

С учетом изложенного в 2010г. с большой долей вероятности прогнозируется рост фактов уклонения от уплаты страховых взносов, что может поставить под угрозу поступление указанных взносов в государственные внебюджетные фонды, а также реализацию принимаемых руководством страны мер по выполнению социальных обязательств в сфере пенсионного обеспечения.

В связи с этим необходимо поставить вопрос о внесении в УК РФ изменений, обеспечивающих привлечение к уголовной ответственности лиц за уклонение от уплаты страховых взносов, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание страховых взносов, совершенных в крупном или особо крупном размере [3].

В заключение данной статьи хотелось бы отметить давно назревшие и немаловажные для налогового контроля и привлечения к уголовной ответственности вопросы.

1. Возможно ли привлечение лица к ответственности за уклонение от уплаты налогов при наличии у него на момент окончания преступления (т.е. на момент фактической неуплаты налогов в срок, установленный налоговым законодательством) переплаты налогов в бюджет?

2. Учитывает ли в полной мере определенный законом размер уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов масштабы деятельности и размеры налоговых платежей налогоплательщиков? На основе каких критериев должен устанавливаться в законодательстве крупный и особо крупный размер уклонения?

3. Возможно ли привлечение лица к ответственности в случае его заблуждения относительно законности предпринимаемых им действий по уменьшению налогов?

4. Возможна ли квалификация действий по разработке неправомерных способов ухода от налогов как «интеллектуальное» пособничество?

5. Что следует понимать под указанными в ст. 198 и 199 УК РФ документами, представление которых обязательно в соответствии с налоговым законодательством?

6. Влечет ли оформление недостоверных первичных документов организации, направленное на уклонение от уплаты налогов, ответственность по ст. 327 УК РФ?

7. При каких условиях использование в расчетах векселей и других ценных бумаг, расчеты наличными средствами, оплата через третьих лиц, бартерные сделки и другие подобные операции можно рассматривать как действия, направленные на сокрытие имущества от взыскания недоимки?

8. Какие основания для освобождения от уголовной ответственности и от наказания имеются в настоящее время применительно к налоговым преступлениям?

9. Влечет ли за собой уплата декларационного платежа освобождение от ответственности за налоговые преступления?

10. Пункт 3 ст. 32 НК РФ в новой редакции - возвращение деятельного раскаяния или легальная возможность откупиться от уголовного преследования?

11. Вправе ли руководитель или иной сотрудник организации отказаться от дачи пояснений на основании ч. 1 ст. 51 Конституции РФ?

12. Возможно ли предъявление гражданского иска к обвиняемому одновременно с взысканием недоимки с организации?

13. Необходимо ли установление специальной ответственности за незаконное возмещение НДС из бюджета?

14. Необходимо ли установление специальной ответственности за вынесение заведомо неправомερных решений и совершение заведомо незаконных действий сотрудниками налоговых органов?

15. Какие изменения необходимо внести в уголовное законодательство, уголовно-процессуальное законодательство и законодательство об оперативно-розыскной деятельности применительно к налоговым преступлениям [2]?

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1 О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : Федеральный закон от 29.12.2009 № 383-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

2 Вайтман Е. В. Уголовная ответственность / Е. В. Вайтман // Росс. Налог. курьер. – 2010. – № 4 – С. 31-33.

3 Старостина Н. Россию хватит налоговый удар / Н. Старостина, И. Воробьева // РБК daily – 2009. – 21 сентября. – Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».