

УДК 343.359

Потапов Кирилл Владимирович,
студент, Московский государственный университет
имени М.В. Ломоносова,
г. Москва, Российская Федерация
kptpv@mail.ru

Уголовный закон и отдельные меры налогового контроля как способы обеспечения бюджетных поступлений

В статье затрагивается вопрос о роли прокуратуры в налоговых правоотношениях, формах налогового контроля, а также их взаимосвязь с возможностью привлечения к уголовной ответственности в целях обеспечения бюджетных поступлений. На примере ст. 199 УК РФ анализируется состав преступления, его квалифицирующие признаки, а также высказываются некоторые предложения по совершенствованию законодательства.

Ключевые слова: прокурорский надзор, формы налогового контроля, налоговые проверки, уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, состав преступления, квалифицирующие признаки.

Potapov Kirill Vladimirovich,
student, Lomonosov Moscow State University,
Moscow, Russian Federation

Criminal law and separate tax control measures as ways of ensuring budget revenues

The article touches upon the issue of the role of the prosecutor's office in tax legal relations, forms of tax control, as well as their relationship with the possibility of criminal prosecution in order to ensure budgetary revenues. On the example of Art. 199 of the Criminal Code of the Russian Federation analyzes the corpus delicti, its qualifying features, and also makes some proposals for improving the legislation.

Keywords: prosecutor's supervision, forms of tax control, tax audits, criminal liability for tax evasion, corpus delicti, qualifying signs.

Прокуратура РФ осуществляет надзор за соблюдением Конституции РФ и исполнением законов, а также координирует деятельность правоохранительных органов по борьбе с преступностью, в том числе и в сфере налоговых правоотношений. В частности, прокуратура осуществляет постоянный мониторинг в сфере налоговых правоотношений и информационное взаимодействие с органами власти, правоохранительными и контролирующими органами, среди прочих мер прокурорского контроля организует с привлечением специалистов проверки и многие другие мероприятия.

Как известно, налоговые поступления являются основной составляющей доходов бюджета Российской Федерации, без которых невозможно функционирование государства. Благодаря налоговым поступлениям осуществляется

реализация национальных программ, финансируются системы образования, культуры, здравоохранения, предоставляются различные меры социальной поддержки различным категориям граждан.

Долгие годы актуальным остается проблема правового регулирования противодействия уклонению от уплаты налогов. Как известно, уклонение от уплаты налогов возникло одновременно с появлением самой обязанности платить налоги, так как вполне понятно, что значительное количество налогоплательщиков не имеют большого желания отдать часть полученного дохода в казну государства, чаще всего стремятся снизить размер облагаемой налогом базы либо игнорируют исполнение обязанности платить налоги, что может быть поводом для применения к ним мер уголовного наказания. Так, например, по официальным статистическим данным МВД России за три квартала 2021 года количество преступлений экономической направленности увеличилось на 10 %, включая неуплату налогов.

Мы поддерживаем точку зрения ученых, считающих, что опасность неуплаты налогов состоит не только в нарушении устойчивости бюджетной политики, но и создает препятствия поступлению налогов в бюджет, тем самым подрывая функционирование экономики, а также провоцирует политическую нестабильность и социальную напряженность в обществе, в том числе приводит к «сворачиванию социальных программ, национальных проектов и научных исследований» [2, с. 3].

С целью обеспечения бюджетных поступлений и профилактики правонарушений в сфере налогового законодательства государство осуществляет налоговый контроль в формах налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков и налоговых агентов, проверки данных учета и отчетности и многих других. Кроме того, активно используется межведомственное взаимодействие, при котором прокуратура, налоговые органы, органы внутренних дел информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства, о налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими проверках, осуществляют обмен другой необходимой информацией.

Как известно, налоговое законодательство классифицирует налоговые проверки на следующие виды: камеральные и выездные. По общему правилу камеральная проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) или заявления, а также документов, представленных налогоплательщиком и имеющихся у налогового органа уполномоченными должностными лицами ФНС в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налоговой декларации (расчета). При выявлении в ходе камеральной проверки ошибок и нарушений законодательства налогоплательщику предоставлено 5 дней для пояснения, внесения исправлений, а затем при наличии состава налогового правонарушения может быть составлен акт проверки, который в дальнейшем может быть положен в основу дальнейших мер по противодействию росту налоговых правонарушений. Выездная же налоговая про-

верка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, предметом которой является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Обычно проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении выездной проверки. В рамках межведомственного взаимодействия при проведении выездных проверок прокуратура направляет в ФНС материалы с признаками налоговых преступлений, в свою очередь, ФНС во многих случаях обязана информировать прокуратуру, в частности, при выявлении у налогоплательщика недоимок налогов в крупных размерах, обо всех материалах, направленных в СК РФ, в дальнейшем прокуратура осуществляет сверку таких материалов в ФНС и СК РФ, а также проверяет исполнение требований по принудительному взысканию налогов.

Налогоплательщики должны знать, что количество и объем выездных проверок по общему правилу ограничен, например, нельзя проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, а также более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года и за период, охваченный налоговым мониторингом (за небольшим исключением). При этом надо учитывать, что сроки проведения выездной проверки также ограничены, например, не более 2 месяцев, но с возможным продлением до 4 месяцев, а в исключительных случаях даже до 6 месяцев. По результатам выездной проверки в последний день составляется справка и вручается налогоплательщику (при отказе в получении она отправляется заказным письмом).

Результаты мер налогового контроля могут служить основанием для уголовного преследования за нарушения налогового законодательства. На примере ст. 199 УК РФ кратко затронем некоторые элементы состава преступления – уклонение от уплаты налогов организацией. Нужно отметить, что в науке уголовного права имеются различные точки зрения по поводу объекта преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Так, некоторые считают непосредственным объектом указанного состава преступления, «общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета и внебюджетных фондов» [5, с. 454], другие к нему относят «установленный законом порядок уплаты налогов и сборов» [7, с. 586]. На наш взгляд, обобщая указанные точки зрения можно отметить, что действительно непосредственный объект рассматриваемого преступления представляет собой общественные отношения, возникающие по поводу уплаты обязательных налогов и сборов организацией, которые формируют бюджет и внебюджетные фонды РФ. Считаем правильным уточнить предмет указанного преступления, который является составной частью объекта преступления и представляет собой объекты материального мира или охраняемую законом информацию, воздействуя на которые преступник посягает на охраняемые УК РФ общественные отношения. По поводу того, что именно считать предметом данного преступления среди ученых идет дискуссия. Так, Д. Ю. Кашубин [3, с. 76], считает предметом преступления объект налогообложения либо денежные средства, подле-

жащие перечислению в счет уплаты налога. С ним не согласен В. И. Кузнецов, который подчеркнул, что: «точнее было бы считать предметом налоговых преступлений налоговую декларацию и иные документы, в которые вносятся заведомо ложные сведения. А вот в случае, когда документы так и не поданы, имеет место, так называемое беспредметное преступление» [4, с. 90].

На наш взгляд, предметом анализируемого преступления правильнее будет считать законно установленные налоги и сборы, взимаемые с организации. Что касается объективной стороны, а именно способа уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, то их можно выделить два. Первый – непредставление в налоговый орган налоговой декларации (расчета) или иных документов в установленный законом срок, представление которых является обязательным в силу закона. Второй же способ выполняется путем включения в налоговую декларацию (расчет) или иные документы заведомо ложных сведений, которые не соответствуют действительности, например, занижение доходов, указание не всех источников дохода, увеличение расходов и т. п. В объективную сторону указанного состава преступления входит причинно-следственная связь между уклонением от уплаты налогов и наступившими преступными последствиями, т. е. последствия в виде крупного, особо крупного размера неуплаченных налогов возникли именно вследствие уклонения. По конструкции объективной стороны состав преступления ст. 199 УК РФ является материальным. Поэтому обязательным признаком объективной стороны этого преступления является материальное преступное последствие, которое выражается в крупном либо особо крупном размере неуплаченных налогов. Субъектом данного преступления могут являться «руководитель организации (налогоплательщик), главный бухгалтер, в обязанности которого входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговый орган, обеспечение полной и своевременной оплаты налогов, также иные лица, специально уполномоченные органами управления организации на совершение таких действий» [5, с. 355], (например, лица, фактически исполняющие обязанности руководителя или главного бухгалтера). В этой связи интересно мнение А. А. Харламовой по данному вопросу, которая «обосновывает вывод о целесообразности определения субъекта преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, не посредством термина «руководитель организации», а с помощью сочетания «лицо, выполняющее функции исполнительного органа» [8, с. 16]. Подчеркнем, что субъективная сторона данного преступления выражается в прямом умысле, т. е. виновный осознает общественную опасность уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, в крупном размере путем непредставления налоговой декларации (расчета) либо путем включения в налоговую декларацию (расчет), заведомо ложных сведений, предвидит неизбежность непоступлений в бюджет налогов в крупном размере и желает этого» [6, с. 291]. При решении вопроса о наличии прямого умысла необходимо, также учитывать обстоятельства, исключаяющие вину в налоговом правонарушении, а также обратить внимание на то, что все неустранимые сомнения, неясности и противоречия актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу

налогоплательщика. Моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов в установленный законом срок.

Несомненно, в сфере налогообложения явно просматривается противоположность интересов между государством и субъектами предпринимательской деятельности. Получается, что, с одной стороны, каждый субъект предпринимательской деятельности может осуществлять не запрещенную законом деятельность, приносящую доход, с другой стороны, государство неизбежно участвует в этой деятельности посредством ее правового регулирования, управления и контроля, включая обязательства по уплате налогов и, соответственно, отчуждая часть доходов субъектов предпринимательской или иной деятельности, приносящей доход, что необходимо для обеспечения жизни всего общества в целом.

Мы согласны с мнением некоторых ученых о том, что субъекты таких экономических отношений имеют право требовать «четко закрепленного ограничения материальных притязаний со стороны государства» [1, с. 64]. Поэтому четкое установление не только размеров налогов, порядка их уплаты, но и уголовной ответственности за уклонение от их уплаты, включая характеристику объективных и субъективных признаков соответствующих составов преступлений в этой сфере приобретают особое значение.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Дорогин Д. А, Филиппова К. И. Обстоятельства, исключаящие уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия История и право. 2014. № 3. С. 64–71.
2. Касницкая И. Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень. 2008. – 21 с.
3. Кашубин Д. Ю. Налоговые преступления в уголовном праве : дис. ... канд. юрид. наук. М. 2002. – 29 с.
4. Кузнецов В. И. Ответственность по статьям 199–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации // Сибирский юридический вестник № 1 (76). 2017. С. 88–94.
5. Уголовное право России. Части Общая и Особенная / под ред. А. И. Рагога. Изд. 10-е, перераб. и доп. М. : Проспект, 2018. 781 с.
6. Уголовное право в таблицах и определениях / под ред. А. В. Бриллиантова. 2-е изд. М. : Эксмо, 2020. 227 с.
7. Учебно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А.Э. Жалинский. М. : Эксмо, 2005.
8. Харламова А. А. Уголовно-правовые аспекты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск. 2013. 23 с.