

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2021.75.41.022

Проблемы квалификации налогового мошенничества в уголовном праве

Крохин Роман Игоревич

Помощник адвоката,
Адвокатское бюро «Леонтьев и партнеры»,
121099, Российская Федерация, Москва, 1-й Николощеповский переулок, б/1;
студент,
Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина,
125993, Российская Федерация, Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9;
e-mail: r.krohin@leontyevpartners.ru

Аннотация

В настоящей статье исследованы проблемные вопросы налогового мошенничества как разновидности экономических преступлений. Безусловно, каждый человек на протяжении своей жизни не однажды сталкивался с мошенничеством. Но рассмотренная в статье разновидность экономических преступлений особо опасна тем, что может подрывать не только частные интересы, но и основы национальной безопасности страны. В связи с чем в юридических нормативах мошенничество квалифицируется как форма хищения и завладение имуществом путем обмана или злоупотребления доверием. Соответственно, в Уголовном кодексе РФ мошенничество также получило свое заслуженное место. Исходя из приведенных в настоящей статье статистических данных следует с уверенностью сделать вывод о высоком уровне рассматриваемой преступности. Поскольку налоговые преступления сложны для квалификации, они требуют наличия специальных знаний в сфере бухгалтерского учета, финансового аудита, налогового законодательства и иных отраслей права. В настоящей статье нашло свое рассмотрение: уклонение от уплаты налогов, квалифицируемое по статьям 198 и 199 УК РФ, а также мошенничество, уголовная ответственность за совершение которого предусмотрена статьей 159 УК РФ. По результатам рассмотрения сделаны выводы.

Для цитирования в научных исследованиях

Крохин Р.И. Проблемы квалификации налогового мошенничества в уголовном праве // Вопросы российского и международного права. 2021. Том 11. № 3А. С. 189-196. DOI: 10.34670/AR.2021.75.41.022

Ключевые слова

Налоги и сборы, налоговое мошенничество, уголовный кодекс, преступление, мошенничество, наказание, налоговое законодательство.

Введение

В Российской Федерации борьбе с экономическими преступлениями всегда уделялось повышенное внимание. Обусловлено это тем, что большая доля преступлений совершается именно в экономической сфере. Непрерывно развивающаяся рыночная экономика постоянно порождает новые общественные отношения. Но, к сожалению, законодателем для них не всегда создается своевременное и эффективное нормативно-правовое регулирование. Такое обстоятельство является одной из причин существования в законодательстве государства различных коллизий и пробелов, которые, в свою очередь, в определенных условиях могут являться фактором, детерминирующим преступность, в частности, и в сфере экономики. Проблемы обеспечения экономической безопасности всегда были предметом исследований российских ученых. Особенно высокую степень разработанности данная тема получила в работах ведущих правоведов, например, И.В. Александрова [Александров, 2017, с. 200].

По мнению автора, это связано с тем, что экономические преступления несут в себе угрозу причинения вреда как частным, так и публичным интересам. И те и иные интересы в отдельности могут быть рассмотрены как самостоятельные элементы экономической безопасности государства. Такая безопасность выступает в качестве основы национальной безопасности страны. С этим мнением нельзя не согласиться, в связи с чем государству в выработке мер противодействия рассматриваемым преступлениям должна отводиться главенствующая роль.

Одним из видов экономических преступлений традиционно выделяют налоговые преступления. Налоги, сборы, страховые взносы являются обязательными платежами в бюджет Российской Федерации, в бюджеты субъектов Российской Федерации или в местные бюджеты.

Специфика данного вида преступлений заключается в том, что они несут общественную опасность в большей степени для интересов государства, нежели чем для прав и свобод отдельной личности. Это обусловлено тем, что в ходе их совершения в первую очередь причиняется материальный ущерб бюджету. Бюджет представляет собой одно из основных звеньев эффективного функционирования всей финансовой системы страны. Государство реализует стоящие перед ним цели и задачи, в том числе и с помощью финансовых инструментов.

Процесс налогообложения - это один из источников формирования финансов. Учитывая это, с уверенностью следует утверждать, что преступные действия по неуплате в бюджет обязательных платежей несут в себе угрозу причинения вреда всей финансовой системе государства.

Обращаясь к статистическим данным, отметим, что по данным ГИАЦ МВД РФ, в 2017 году было зарегистрировано 652 преступления, связанных с незаконным возмещением НДС, в 2018 - 569, в 2019 году - 483. Сумма причиненного этими преступлениями ущерба в 2017 году составила 1,8 млрд. руб., в 2018 - 2,4 млрд. руб., а в 2019 году - уже 3,2 млрд. руб.

Таким образом, как видно из приведенных статистических данных, уровень рассматриваемой преступности является весьма высоким, а причиняемый ущерб – более чем существенным для государства.

Основное содержание

В связи с вышесказанным очевидно актуальным становится вопрос об имеющихся в настоящее время сложностях квалификации рассматриваемых преступных деяний. Налоговые

преступления являются одними из самых сложных с точки зрения их квалификации, они требуют наличия у правоприменителя специальных знаний в области бухгалтерского учета, финансового аудита, налогового законодательства, понимание и изучение которого, в свою очередь, осложнено тем, что часто его нормы носят бланкетный характер.

Такая ситуация также усложняется и тем, что в нормативно-правовое регулирование налоговых правоотношений постоянно вносятся какие-либо изменения. Это свидетельствует о том, что вся налоговая система нашего государства находится пока что лишь на стадии своего формирования. И стоит отметить, что в условиях перехода к рыночной экономике и в условиях становления малого и среднего бизнеса развитие этого процесса займет продолжительное время.

Налоговые доходы составляют значительную часть федерального бюджета. А значит не только правоохранительные органы должны заниматься борьбой с рассматриваемым видом преступности, но и государство в первую очередь обязано выработать такую налоговую политику, которая не была бы обременительной для отечественного бизнеса и способствовала бы его постоянному росту и стабильному развитию.

Обращаясь к рассмотрению правоприменительной практики (как следственной, так и судебной) также следует отметить, что на протяжении многих лет нерешенной остается проблема уголовно-правовой квалификации указанных преступлений. При этом актуальность данному вопросу придает не столько поиск его научного решения, сколько проблема ущемленности прав и интересов граждан, в первую очередь осуществляющих предпринимательскую деятельность, в результате уголовно-правовых и процессуальных последствий, характер и виды которых зависят от уголовно-правовой оценки преступного посягательства.

Таким образом, считаем необходимым исследовать вопросы квалификации уклонения от уплаты налогов, квалифицируемые по статьям 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее - УК РФ), и мошенничество, уголовная ответственность за совершение которого предусмотрена статьей 159 УК РФ.

Санкции вышеуказанных статей существенно отличаются друг от друга. Так, максимальный размер наказания, предусмотренный статьями 198 и 199 УК РФ, составляет три года и шесть лет лишения свободы соответственно, а статьей 159 УК РФ - десять лет. Данное обстоятельство, как известно, влияет на категорию преступления и срок давности привлечения к уголовной ответственности (ст. ст. 15 и 78 УК РФ). Пороговые суммы уклонения от уплаты налогов и мошенничества, с которых наступает уголовная ответственность, также заметно разнятся.

Применительно к уклонению от уплаты налогов с физического лица криминообразующей признается сумма, превышающая 2,7 млн. руб., к уклонению от уплаты налогов с организации - 15 млн. руб., а к мошенничеству - всего 5 тыс. руб. В вопросе применения меры пресечения тоже имеется немаловажная особенность. В отношении лиц, подозреваемых (обвиняемых) в совершении преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ, заключение под стражу в качестве меры пресечения применено быть не может в силу прямого запрета закона (ч. 1.1 ст. 108 УПК РФ). В отношении же лиц, чьи действия квалифицированы по статье 159 УК РФ, этот запрет действует лишь в случае совершения ими преступления в связи с осуществлением предпринимательской деятельности. Однако ввиду отсутствия в правоприменительной практике единообразного трактования преступления как совершенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности риски быть подвергнутому заключению под стражу по подозрению (обвинению) в мошенничестве, связанному с необоснованным возмещением из бюджета НДС, бесспорно, высоки.

Таким образом, совершенно очевидно, что квалификация незаконного возмещения НДС по статье 159 УК РФ влечет куда более серьезные по тяжести последствия для лица, чем оценка тех же действий по статьям УК РФ, предусматривающим ответственность за уклонение от уплаты налогов.

В доктрине уголовного права, как и в правоприменительной практике, нет единства взглядов относительно квалификации рассматриваемого преступного посягательства.

В юридической литературе на этот счет можно встретить три позиции.

Первая из них - наиболее распространенная - исходит из необходимости выбора квалификации в зависимости от направленности умысла лица и целей, им преследуемых [Березин, Розовская, Стаценко, 2011, с. 28]. По мнению сторонников этой позиции, налогоплательщики, осуществляя незаконные операции с использованием механизма возмещения НДС, могут преследовать две цели: изъять налог из бюджета, обратив поступившие суммы денежных средств в свою пользу, и распорядиться ими по своему усмотрению, либо избежать уплаты предстоящих налоговых платежей или ранее возникшей задолженности по налогам, пеням и (или) штрафам путем возмещения НДС в форме зачета.

Следовательно, как отмечают данные исследователи, если умысел лица был направлен на получение из бюджета денежных средств и завладение ими, то содеянное надлежит квалифицировать как хищение по статье 159 УК РФ. Если же умысел злоумышленника был направлен на получение возмещения путем его зачета в счет предстоящих к уплате налогов либо погашения имеющейся недоимки по налогам, а также задолженности по пеням или штрафам, то его действия следует расценивать как уклонение от уплаты налогов.

Вторая позиция склоняется к оценке незаконного возмещения НДС как уклонения от уплаты налогов независимо от его формы (возврата или зачета). Так, например, Е.Г. Васильева и Е.В. Петухов в качестве аргументации квалификации незаконного возмещения НДС (независимо от его формы) как уклонения от уплаты налогов ссылаются на концепцию налоговой выгоды [Васильева, Петухов, 2019 С. 27-31]. По их утверждению в результате возмещения НДС, как и неуплаты налогов, возникает налоговая недоимка, наличие которой и является основанием для привлечения лица к уголовной ответственности по статьям 198 и 199 УК РФ.

Наименее распространенный в научной среде третий подход исходит из понимания незаконного возмещения НДС в любой его форме как хищения чужого имущества, совершенного путем обмана, то есть преступления, предусмотренного статьей 159 УК РФ. Как обосновывают сторонники данной позиции, возврат или зачет НДС является формой распоряжения похищенными у государства денежными средствами с момента принятия налоговым органом решения о возмещении налога [Белов, Харламова, 2016 С. 108].

Несмотря на привлекательность выше приведенных нами подходов и заслуживающих внимания аргументов, представляется возможным изложить следующий взгляд на рассматриваемую проблему.

В соответствии с требованиями статей 171, 173 НК РФ налогоплательщики при исчислении НДС имеют право снизить его размер на сумму налоговых вычетов, в качестве которых выступают суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров, работ или услуг у других налогоплательщиков-продавцов. Если сумма налоговых вычетов превышает размер исчисленного НДС, то полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику.

Порядок возмещения НДС, регламентированный статьей 176 НК РФ, предусматривает проведение налоговым органом проверки обоснованности и правомерности заявленных к

возмещению из бюджета сумм НДС в представленной налогоплательщиком налоговой декларации. Лишь после проведения такой проверки и в случае подтверждения оснований к возмещению НДС налоговый орган принимает положительное решение.

Однако если в ходе налоговой проверки будет выявлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов, имитирующих проведение им хозяйственных операций и служащих основанием для возмещения НДС (например, отсутствие хозяйственных операций, завышение цен в договорах на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг), налоговый орган вынужден отказать в возмещении НДС полностью или в части, приняв об этом соответствующее решение. При этом если у налогоплательщика имеется недоимка по налогам, задолженность по пеням или штрафам, то налоговый орган независимо от волеизъявления налогоплательщика принимает решение о зачете заявленных к возмещению из бюджета сумм НДС в счет погашения таких недоимки, задолженности по пеням или штрафам. В случае отсутствия задолженности налоговый орган на основании заявления налогоплательщика одновременно с решением о возмещении сумм НДС принимает одно из следующих решений: о зачете возмещаемых сумм НДС в счет уплаты предстоящих налоговых платежей либо о возврате подлежащих возмещению сумм НДС на указанный налогоплательщиком банковский счет.

Таким образом, выбор формы возмещения налога зависит исключительно от волеизъявления налогоплательщика, отраженного в поданном им в налоговый орган заявлении.

Если налогоплательщик до дня вынесения налоговым органом решения о возмещении суммы НДС не представит заявление о ее возврате на указанный им банковский счет, либо зачете в счет уплаты предстоящих налоговых платежей, то данная сумма налога признается излишне уплаченной налогоплательщиком в бюджет. При этом возврат или зачет излишне уплаченных сумм налога производится по тем же принципам, что и возмещение НДС, то есть на основании заявления налогоплательщика налоговым органом принимается отдельное решение (о возврате или зачете излишне уплаченного налога в счет предстоящих налоговых платежей) (ст. 78 НК РФ).

Таким образом, как следует из приведенного механизма возмещения НДС, ключевым в этой операции является решение налогового органа, без которого она состояться не может. Само же возмещение налога по своей правовой природе заключается в переходе прав на бюджетные денежные средства от государства налогоплательщику. Значит, решение налогового органа о возмещении сумм НДС в данном случае выступает в качестве правоустанавливающего, причем закрепляющего право собственности налогоплательщика на возмещаемые денежные средства. Такой вывод следует из того, что государство в лице налоговых органов, принимая решение о возмещении НДС, с этого момента полностью теряет правомочие по распоряжению возмещаемыми денежными средствами и расценивает их уже как чужие, ему (государству) не принадлежащие.

Вышеизложенное полностью относится и к случаю зачета сумм НДС в счет погашения задолженности налогоплательщика по налогам, пеням или штрафам. Производя данную операцию с денежными средствами, в отношении которых уже принято решение об их возмещении налогоплательщику, государство, как и в предыдущих случаях, расценивает эти средства как принадлежащие иному лицу (налогоплательщику).

Применительно к операции возмещения НДС правоустанавливающим решением как раз и является решение налогового органа о возмещении НДС либо решение о возврате или зачете сумм НДС, признанных в установленных налоговым законодательством случаях в качестве сумм излишне уплаченного налога. Именно с момента принятия этого решения

налогоплательщик приобретает права на денежные средства, находящиеся в государственном бюджете, а государство их (права) утрачивает. Решением налогового органа фактически закрепляется право налогоплательщика на возмещаемые денежные средства. Для государства с этого момента данные денежные средства становятся чужими.

Вопрос о том, что включается в содержание понятия "право на имущество", в доктрине уголовного права является дискуссионным. Основным предметом полемики выступает то, является ли право на имущество только вещным правом в гражданско-правовом его значении, либо оно включает в себя, помимо этого, также права, вытекающие из обязательственных правоотношений, то есть права требования. Можно согласиться с мнением тех авторов [Яни, 2019, с. 42-46], которые справедливо указывают, что было бы неверным считать, что статьи УК РФ об ответственности за хищение охраняют только отношения собственности.

Иные отношения по поводу имущества, включая обязательственные, также защищаются посредством установления в статье 159 УК РФ запрета обманно приобретать право на имущество, в том числе право требования.

Заключение

Таким образом, независимо от того, расценивать ли право налогоплательщика на возмещение НДС в качестве права собственности на возмещаемые денежные средства, либо права требования этих средств, каждое из названных прав будет относиться к праву на имущество, обманное приобретение которого образует признаки состава преступления, предусмотренного статьей 159 УК РФ.

Кроме того, важной особенностью в ситуации с возмещением налогоплательщику НДС является следующее. Ни операция по возврату налога, ни его зачет не могут быть выполнены без принятия налоговым органом решения, влекущего данные правовые последствия (правоустанавливающего решения). Соответственно, именно в таких правоотношениях предметом преступного посягательства является право на имущество, а не само имущество в виде возмещаемых из бюджета денежных средств под видом НДС.

Библиография

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 05.04.2021, с изм. от 08.04.2021) // Собрание законодательства РФ. - 1996. - N 25. - Ст. 2954.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 30.04.2021) // Собрание законодательства РФ. - 2001. - N 52 (ч. I). - Ст. 4921.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства РФ. - 2000. - N 32. - Ст. 3340.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 20.04.2021) // Собрание законодательства РФ. - 2000. - N 32. - Ст. 3340.
5. Александров И.В. Налоговые преступления: исследование: монография. - М.: Юстиция, 2017. - 286 с.
6. Березин И.Г., Розовская Т.И., Стаценко В.Г. Расследование преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС: учеб.-практ. пособие. - М., 2011. - С. 28.
7. Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: научно-практическое пособие / отв. ред. Н.Г. Кадников. - М.: Юриспруденция, 2016. - 108 с.
8. Васильева Е.Г., Петухов Е.В. Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС в результате получения необоснованной налоговой выгоды // Налоги. - 2019. - N 3. - С. 27 - 31.
9. Яни П.С. Вопросы квалификации мошенничества в отношении прав требования // Российская юстиция. - 2019. - N 9. - С. 42 - 46.
10. Официальный сайт ГИАЦ МВД РФ https://xn--b1aew.xn--p1ai/mvd/structure1/Centri/Glavnij_informacionno_analiticheskij_cen (дата обращения: 02.05.2021).

Problems of qualification of tax fraud in criminal law

Roman I. Krokhin

Assistant Lawyer,
Law Bureau “Leontiev & Partners”,
121099, 6/1, 1st Nikoloshchepovsky lane, Moscow, Russian Federation;
Student,
Kutafin Moscow State Law University,
125993, 9 Sadovaya-Kudrinskaya st., Moscow, Russian Federation;
e-mail: r.krohin@leontyevpartners.ru

Abstract

This article examines the problematic issues of tax fraud as a type of economic crime. Of course, every person throughout his life has faced fraud more than once. But the variety of economic crimes considered in the article is particularly dangerous because it can undermine not only private interests, but also the foundations of the country's national security. In this connection, in legal regulations, fraud is qualified as a form of theft and taking possession of property by deception or abuse of trust. Accordingly, in the Criminal Code of the Russian Federation, fraud also received its well-deserved place. Based on the statistical data presented in this article, it is necessary to conclude with confidence about the high level of the crime under consideration. Since tax crimes are difficult to qualify, they require special knowledge in the field of accounting, financial audit, tax legislation and other branches of law. This article considers: tax evasion, which is qualified under Articles 198 and 199 of the Criminal Code of the Russian Federation, as well as fraud, criminal liability for which is provided for in Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation. Based on the results of the review, conclusions are drawn.

For citation

Krokhin R.I. (2021) Problemy kvalifikatsii nalogovogo moshennichestva v ugovnom prave [Problems of qualification of tax fraud in criminal law]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 11 (3A), pp. 189-196. DOI: 10.34670/AR.2021.75.41.022

Keywords

Taxes and fees, tax fraud, criminal Code, crime, fraud, punishment, tax legislation.

References

1. Ugolovny`j kodeks Rossijskoj Federacii ot 13.06.1996 N 63-FZ (red. ot 05.04.2021, s izm. ot 08.04.2021) // Sobranie zakonodatel`stva RF. - 1996. - N 25. - St. 2954.
2. Ugolovno-processual`ny`j kodeks Rossijskoj Federacii ot 18.12.2001 N 174-FZ (red. ot 30.04.2021) // Sobranie zakonodatel`stva RF. - 2001. - N 52 (ch. I). - St. 4921.
3. Nalogovy`j kodeks Rossijskoj Federacii (chast` pervaya) ot 31.07.1998 N 146-FZ (red. ot 17.02.2021) // Sobranie zakonodatel`stva RF. - 2000. - N 32. - St. 3340.
4. Nalogovy`j kodeks Rossijskoj Federacii (chast` vtoraya) ot 05.08.2000 N 117-FZ (red. ot 20.04.2021) // Sobranie zakonodatel`stva RF. - 2000. - N 32. - St. 3340.
5. Aleksandrov I.V. Nalogovy`e prestupleniya: rassledovanie: monografiya. - M.: Yusticiya, 2017. - 286 s.

6. Berezin I.G., Rozovskaya T.I., Stacenko V.G. Rassledovanie prestuplenij, svyazannyx s nezakonnym vozmeshheniem NDS: ucheb.-prakt. posobie. - M., 2011. - S. 28.
7. Belov E.V., Xarlamova A.A. Nalogovy'e prestupleniya: ugolovnaya otvetstvennost', problemy' kvalifikacii: nauchno-prakticheskoe posobie / otv. red. N.G. Kadnikov. - M.: Yurisprudenciya, 2016. - 108 s.
8. Vasil'eva E.G., Petuxov E.V. Ugolovno-pravovy'e aspekty' nezakonnogo vozmeshheniya NDS v rezul'tate polucheniya neobosnovannoj nalogovoj vy`gody // Nalogi. - 2019. - N 3. - S. 27 - 31.
9. Yani P.S. Voprosy' kvalifikacii moshennichestva v otnoshenii prav trebovaniya // Rossijskaya yusticiya. - 2019. - N 9. - S. 42 - 46.
10. Oficial'nyj sajt GIACz MVD RF https://xn--b1aew.xn--p1ai/mvd/structure1/Centri/Glavnij_informacionno_analiticheskij_cen (data obrashheniya: 02.05.2021).