



СВЕТЛАНА ЮРЬЕВНА ЖЕЛУДКОВА

обучающаяся СПбГУ

zheludckova.svetlana@mail.ru



СЕРГЕЙ МИХАЙЛОВИЧ ОЛЕННИКОВ

*доцент кафедры уголовного права СПбГУ,
кандидат юридических наук*

s.olennikov@spbu.ru

**КВАЛИФИКАЦИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ
ПО ОБЪЕКТИВНЫМ ПРИЗНАКАМ СОСТАВА ПРЕСТУПЛЕНИЯ**

В статье исследуются некоторые вопросы уголовно-правовой квалификации уклонения от уплаты налогов, дается оценка объекта и предмета налоговых преступлений, затрагивается проблема определения момента окончания совершения преступления. Авторы рассматривают институт необоснованной налоговой выгоды в уголовно-правовом аспекте с позиций доктрины и правоприменительной практики.

Ключевые слова: налоговое право, уголовное право, объект налогообложения, объект преступления, налоговые преступления, налог на добавленную стоимость

Обязанность платить законно установленные налоги и сборы закреплена в Конституции РФ. Ее исполнение обеспечивают нормы об ответственности за уклонение от уплаты налогов (ст. 198 и 199 УК РФ). Общественная опасность этих преступлений заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему страны. Далее мы рассмотрим вопросы уголовно-правовой квалификации уклонения от уплаты налогов.

Согласно доминирующей в доктрине уголовного права точке зрения объектом преступления признаются общественные отношения¹. При верном определении объекта преступного посягательства появляется возможность правильно обозначить его юридическую природу, отграничить отдельно взятый состав преступления от смежных с ним уголовных наказуемых деяний, а также административных правонарушений. В отечественной науке не поднимается вопрос закономерности помещения состава, предусматривающего уголовную ответственность за неуплату налогов, в главу, посвященную преступлениям в сфере экономики. Однако существует мнение, согласно которому уклонение от уплаты налогов следует расценивать как преступление, посягающее на порядок управления, поскольку им причиняется вред государству, процессу формирования его бюджета². Обозначенная точка зрения базируется на сравнительном анализе положений ст. 34 Конституции РФ и понятия «предпринимательская деятельность». В положениях Конституции закреплено право каждого использовать свои способности для ведения любой не запрещенной законом экономической деятельности.

В связи с этим возникает вопрос о соотношении понятий «предпринимательская» и «экономическая» деятельность. Вне сомнения, последняя категория является более широкой, так как не ставит своей целью исключительно извлечение прибыли (что является неотъемлемым признаком деятельности предпринимательской). Следовательно, верно утверждать, что объектом неуплаты налогов выступают общественные отношения, складывающиеся в сфере экономической деятельности, так как в ее рамках находится множество фактов — оснований для уплаты налогов. В литературе также можно встретить мнение о необходимости включения в УК РФ отдельной главы, посвященной финансовым (бюджетным) преступлениям. Такой подход представляется не лишним оснований, поскольку известно, что бюджетное правоотношение складывается в процессе перераспределения денежных средств, аккумуляции которых происходит в том числе в процессе налогового правоотношения. Значит, объекты преступных посягательств будут отличаться.

Объектом преступного посягательства, предусмотренного ст. 199 УК РФ, принято считать общественные отношения, опосредующие поступление денежных средств (налоговых доходов) в бюджет Российской Федерации. Анализируя содержание общественной опасности таких преступлений, Пленум ВС РФ в постановлении от 28.12.2006 № 64 приходит к схожему выводу.

Интерес представляет определение предмета уклонения от уплаты налогов. В доктрине уголовного права ведутся споры об обязательной материальной природе предмета преступления. Следуя этому подходу, необходимо признать предметом укло-

¹ См., напр.: Российское уголовное право: Общая часть / под ред. В.С. Комиссарова. СПб., 2005. С. 147–149 (автор главы — С.В. Землюков); Энциклопедия уголовного права. СПб., 2005. Т. 4: Состав преступления. С. 87–103 (автор главы — Н.И. Коржанский); Уголовное право России: Общая часть / под ред. А.И. Рарога. М., 2009. С. 80–84 (автор главы — А.И. Чучаев); Уголовное право России. Общая часть: учеб. / под ред. В.В. Лукьянова, В.С. Прохорова, В.Ф. Щепелькова. СПб, 2013. С. 86–95 (автор главы — В.С. Прохоров).

² См.: Кучеров И.И. Объект налогообложения как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 22–27.

нения от уплаты налогов непосредственно объекты налогообложения. В ст. 38 НК РФ перечисляются объекты материального мира, с наличием которых законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога. В науке налогового права перечисленные в этой статье блага воспринимаются как предмет налогообложения, а под объектом налогообложения понимаются те юридические факты, на основании которых возникает налоговая обязанность. К примеру, ст. 146 НК РФ содержит следующий перечень объектов, облагаемых налогом на добавленную стоимость (НДС):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Так, предметом НДС будет, скажем, факт реализации, однако объектом выступит заключенная между хозяйствующими субъектами сделка.

Практическое значение имеет решение вопроса о том, наступает ли ответственность за неуплату лишь одного конкретного налога при достижении задолженности по нему уголовно наказуемого размера или возможно сложение всех недоимок, числящихся за организацией.

Например, организация уклоняется от уплаты НДС путем внесения заведомо ложных сведений в первичные документы. Согласно принципу симметричности бухгалтерских баз невозможно изменить показатель НДС, не изменив при этом показатель налога на прибыль организаций, так как эти два налога неразрывно связаны и объекты налогообложения по ним практически совпадают. Поэтому следует признать необходимость суммирования задолженности налогоплательщика по всем видам налога, так как вне зависимости от того, какой налог им не уплачивается, будет страдать один и тот же объект.

Одним из спорных вопросов является определение момента окончания преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Его решение зависит от того, является ли уклонение от уплаты налогов длящимся преступлением. Как известно, длящееся преступление считается оконченным либо с момента прекращения самим субъектом совершения преступного деяния, либо с момента наступления событий, препятствующих продолжению данного преступления, в том числе событий, с которыми нормативный акт связывает прекращение той или иной обязанности. По отношению к уплате налогов существует несколько сроков: срок налогового периода, срок подачи декларации и срок уплаты налога. По нашему мнению, при решении вопроса о длящемся характере правонарушения следует придерживаться позиции, изложенной в постановлении Пленума ВС РФ от 24.03.2005 № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях». В п. 14 установлено, что если для исполнения какой-либо обя-

занности законодательно установлен срок, а после этого срока не исполнивший ее субъект подлежит ответственности, то оконченным такое преступление будет в этот самый срок, т.е. по сути не будет являться длящимся. Применительно к налоговым преступлениям момент окончания следует определить как дату, в которую организация должна была перечислить сумму налога в бюджет. Такой подход соответствует позиции, содержащейся в постановлении Пленума ВС РФ от 28.12.2006 № 64.

Одним из наиболее значимых изменений диспозиции статьи об ответственности за уклонение от уплаты налогов стал отказ законодателя от указания на «иной способ». Такое изменение стоит связать с принятием постановления КС РФ от 27.05.2003 № 9-П. Предметом проверки на конституционность была ст. 199 УК РФ. Суд первой инстанции счел заявителей виновными в уклонении от уплаты налогов «иным способом». Однако суд апелляционной инстанции признал способ совершения преступления — переуступку требования по уплате долга — разновидностью гражданско-правовой сделки, а следовательно, невозможность ее восприятия в качестве способа совершения уголовно наказуемого деяния. КС РФ, истолковывая принцип определенности используемых в законе формулировок, отметил, что уголовная ответственность за неуплату налога, явившаяся результатом невиновного поведения, не допускается. Из этого вытекает обязанность органов предварительного расследования установить наличие конкретизированного умысла, направленного на неуплату налогов. Хотя КС РФ и признал статью полностью соответствующей Конституции, это решение послужило основанием для внесения изменения в уголовный закон.

В правоприменительной практике можно встретить значительное количество преступных схем, которые используются для противоправного уменьшения налогового бремени. Исследователи предлагают разнообразные классификации применяемых способов совершения преступления³. В научной литературе способы условно делят на следующие категории:

- пассивное уклонение от уплаты налогов, которое выражается в непредставлении декларации или иных документов (например, бухгалтерская отчетность), а также непостановка организации на учет в органах ФНС;
- фиктивные действия по реорганизации организации (в любых формах, предусмотренных гражданским законодательством);
- искажение первичной бухгалтерской документации путем внесения в нее ложных сведений о хозяйственной деятельности организации или сокрытие информации и неотражение каких-либо операций;
- сокрытие сути объекта налогообложения;
- искажение объекта налогообложения, которое может выражаться, в частности, в занижении или завышении налоговой базы;
- неправомерное использование налоговых льгот⁴.

³ См.: Волженкин В.Б. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб., 2007.

⁴ См.: Соловьев И.Н. Налоговые преступления и преступность. М., 2006.



В настоящее время диспозиция рассматриваемого состава включает в себя не все способы уклонения от уплаты налогов. Обратимся к распространенной ситуации с дроблением бизнеса для уменьшения налоговой обязанности. В соответствии с п. 15 ч. 2 ст. 346.12 НК РФ организации со средней численностью работников за налоговый период менее 100 чел., имеют право на применение упрощенной системы налогообложения. На практике распространение получила ситуация, при которой после достижения численности рабочих в организации этого лимита происходит реорганизация в виде разделения (ст. 57 ГК РФ): одна часть работников переходит в организацию А, другая — в организацию Б. После этого между новыми организациями заключается договор, в соответствии с которым организация Б предоставляет своих рабочих для занятости на производстве А. В подобной ситуации можно усмотреть признаки получения необоснованной налоговой выгоды, однако можно ли квалифицировать эти действия в соответствии с действующим уголовным законом? Представляется, что в данном случае нет признаков состава преступления, так как лицо не уклоняется от уплаты налогов путем непредставления налоговой декларации, не вносит в декларацию или иные документы искаженные сведения, а осуществляет уклонение иным способом.

В связи с этим необходимо осветить вопрос разграничения уклонения от уплаты налогов и такого явления, как налоговая оптимизация. Что понимается под этим термином? Действующее законодательство не дает легальной дефиниции. В научной литературе можно найти следующие подходы к трактовке налоговой оптимизации:

- приравнивание к налоговому планированию, т.е. легальным действиям налогоплательщика, направленным на снижение его расходов на уплату налогов;
- рассмотрение налогового планирования как явления общего (включая сюда весь спектр мероприятий по управлению уплатой налогов), а налоговой оптимизации как частного;
- понимание налоговой оптимизации как процесса «достижения деловых целей экономического субъекта с наименьшей экономической нагрузкой»⁵. Данная позиция является не бесспорной, так как уклонение от уплаты налогов может осуществляться внешне законными способами, которые направлены на достижение преступного результата.

Если придерживаться последней точки зрения, то следует обозначить критерий разграничения анализируемых явлений. И налоговая оптимизация, и уклонение от уплаты налогов — это действия, которые совершаются умышленно и целенаправленно. Однако итогом налоговой оптимизации становится исчисление налога, подача декларации (если того требует НК РФ) и уплата налога. В случае же с уклонением представление ложных сведений, которые влияют на сумму подлежащего уплате налога, либо непредставление налоговой декларации будут считаться способами уголовно наказуемого деяния.

⁵ Ляскало А.Н. Разграничение налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов // Уголовное право. 2016. № 6. С. 43–52.

Тем не менее ключевым критерием разграничения служит получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при уклонении от уплаты налогов. Таковая не может быть получена при налоговой оптимизации, поскольку составляющие ее действия носят исключительно законный характер.

Понятие «необоснованная налоговая выгода» не имеет законодательно закрепленного определения, оно было дано судебной доктриной и сформулировано в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление № 53). В его п. 1 указано, что под налоговой выгодой понимается «уменьшение размера налоговой обязанности, в частности, вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета». При признании налоговой выгоды необоснованной, а также при наличии такого основания, как крупный или особо крупный размер уклонения, возможно наступление уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Согласно постановлению № 53 о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать следующие обстоятельства.

Во-первых, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом (п. 3 постановления № 53). Если в процессе рассмотрения спора суд придет к выводу об учете операций вопреки их экономическому смыслу, то объем прав и обязанностей налогоплательщика должен быть определен исходя из подлинного экономического содержания операций. В доктрине такой подход был подвергнут критике, поскольку у судов нет правил, которыми они должны руководствоваться при выявлении истинного экономического смысла операций⁶. Стоит отметить, что вполне достоверно указать природу проведенной операции может проверка сделки по следующим параметрам, предложенным Е.А. Лысенко:

- прибыль по сделке существенно превышает налоговую выгоду;
- неналоговая цель сделки правдоподобна и целесообразна в соответствии с экономическим положением налогоплательщика;
- распределение материальных благ по сделке соответствует распределению активов и рисков между сторонами сделки⁷.

Во-вторых, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными целями делового характера. Иными словами, налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самоцели, которую стороны преследовали при заключении сделки. Это основание должно быть критически осмыслено в свете возможности совершения предпринимателями и организациями просчетов, ошибок в контрагентах и иных рисков, связанных с осуществлением экономической дея-

⁶ См.: Пепеляев С.Г. Деловая цель сделки // Корпоративный юрист. 2007. № 3. С. 3–9.

⁷ См.: Лысенко Е.А. Концепция налоговой выгоды // Налоговед. 2015. № 9. С. 39–49.

тельности. Данные обстоятельства устанавливает суд при разбирательстве каждого конкретного спора. В постановлении № 53 подчеркивается, что операции преимущественно с контрагентами, регулярно не исполняющими своих налоговых обязательств, также могут повлечь признание налоговой выгоды необоснованной. Если деловая цель изначально не преследовалась, то полученную в результате налоговую выгоду надлежит признать необоснованной. Но уголовная ответственность строго запрещена без вины и возможна только при той форме вины, которая предусмотрена конкретным составом преступления. Это означает, что если налогоплательщик получает необоснованную налоговую выгоду при выборе контрагента без должной осмотрительности и осторожности, то уголовной ответственности он не подлежит, так как уклонение от уплаты налогов — это умышленное преступление. Отсутствие осмотрительности может означать лишь небрежность в уголовно-правовом смысле.

В-третьих, о необоснованной налоговой выгоде можно говорить при отсутствии реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. В п. 5 постановления № 53 в качестве свидетельствующих об этом обстоятельстве предлагается рассматривать:

- ситуации, при которых налогоплательщиком не может быть в принципе осуществлена хозяйственная операция с учетом его материального положения, наличия экономических ресурсов и т.д.;
- отсутствие на предприятии необходимого штата сотрудников, в том числе технического персонала, а также других основных средств производства;
- учет организацией только выгодных в налоговом отношении операций;
- отсутствие возможности у организации произвести хозяйственные операции с товаром в том объеме, который указан в документах бухгалтерского учета.

Таким образом, необоснованность налоговой выгоды может следовать как из нереальности предмета сделки, так и из нереальности контрагента. Первая означает, что у организации не существуют и не могут существовать товары или возможность оказать те услуги, которые являются предметом договора. Вторая может подтверждаться отсутствием на его балансе любого рода активов, заключенных трудовых договоров, лицензий и т.д.

Проведенный анализ проблем квалификации уклонения от уплаты налогов указывает на наличие спорных вопросов, обусловленных как недостатками законодательной конструкции налоговых преступлений, так и отсутствием единообразия в правоприменительной практике. При этом значительная часть спорных вопросов связана с квалификацией уклонения от уплаты налогов по объективным признакам состава преступления. Полагаем, что изложенные в настоящей статье подходы к трактовке объекта и предмета анализируемых преступлений, определению момента окончания преступления, характеристике способов уклонения от уплаты налогов будут способствовать правильному применению уголовного закона и в конечном счете повышению эффективности борьбы со злоупотреблениями в налоговой сфере.