

www.aurora-group.eu
www.nbpublish.com

НАЛОГИ

И

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

научно-практический журнал



AURORA Group s.r.o.
nota bene

Содержание

Косов М.Е. Разработка нового подхода к оценке эффективности налоговых льгот с учетом опыта их применения в субъектах Российской Федерации	1
Цаган-Манджиева К.Н. О подходах к налогообложению операций с криптовалютами	9
Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Анализ эффективности налоговой льготы по НДС для ИТ-компаний	18
Шинкарёва О.В., Майорова Е.А. Анализ структуры налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации по отраслям экономики	27
Окунева С.Е. Влияние налогового маневра «22/22» на чистую прибыль компаний в России: отраслевой анализ	35
Алехин Д.В. Проблемы расследования преступлений, предусмотренных статьей 199.2 УК РФ и пути их решения	48
Никонов И.В. Развитие теории оптимального налогообложения	54
Краснов А.Ю. Основные направления совершенствования механизмов налогового стимулирования экономического роста Кыргызской Республики	62
Рыжкова Е.А. Конституция как источник налогового права стран Арабского Востока	69
Англоязычные метаданные	76

Contents

Kosov M.E. Developing a New Approach to Assessing Efficiency of Tax Rebates Taking Into Account Experience of Their Implementation in the Russian Federation Constituents	1
Tserenova K. Regarding Approaches to Taxation of Cryptocurrency Operations	9
Milogolov N.S., Berberov A.B. Analysing Efficiency of the VAT Tax Rebate for IT Companies	18
Shinkareva O.V., Mayorova E.A. Analysing the Structure of Tax Receipts from the Budgeting System of the Russian Federation for Economic Sector	27
Okuneva S.E. The Influence of the Tax Manoeuvre 22/22 on the Net Profit of Russia's Companies: Industry Analysis	35
Alekhin D.V. Problems Arising in the Process of Investigating Crimes Set Forth in Article 199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation and Their Solutions	48
Nikonov I. Development of the Optimal Tax Theory	54
Krasnov A.Y. The Basic Directions of Improving Mechanisms of Tax Incentives for Economic Growth of the Kyrgyz Republic	62
Ryzhkova E.A. Constitution as the Source of Tax Law in the Countries of the Arab World	69
Metadata in english	76

Проблемы расследования преступлений, предусмотренных статьей 199.2 УК РФ и пути их решения

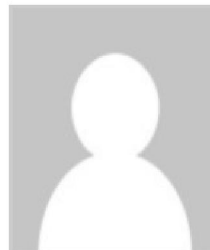
Алехин Дмитрий Владимирович

кандидат юридических наук

заведующий кафедрой, Московская академия Следственного комитета Российской Федерации

125080, Россия, г. Москва, ул. Врубеля, 12

✉ dial@mail.ru



[Статья из рубрики "Расследование преступлений в сфере налогообложения"](#)

Аннотация. Объектом исследования является преступная деятельность лиц, препятствующих взысканию недоимки, а также деятельность правоохранительных органов по расследованию указанных преступлений. Предметом исследования выступают объективные закономерности преступной деятельности лиц, совершающих рассматриваемые преступления, а также организационно-правовые, тактические и иные средства и приемы процесса расследования. Особое внимание уделяется проблемам, возникающим на этапе рассмотрения сообщения о преступлении, когда от принятого решения зависит дальнейшая юридическая перспектива поступивших к следователю материалов (полнота принимаемых мер по взысканию, отражение преступной деятельности в документах бухгалтерского учета, определение крупного размера и момента начала совершения преступления). Методологическую основу исследования составили общенаучные методы (сравнение, анализ), теоретические (статистический анализ) и эмпирические методы (анализ материалов уголовных дел, изучение нормативной, научной и специальной литературы). Выводы о том, решение о возбуждении уголовного дела следует принимать после осуществления всех процедур механизма принудительного исполнения налоговой обязанности; оценка преступности деяния не должна зависеть от того, было ли сокрытие отражено в документах бухгалтерского учета или нет; крупный размер должны превышать и размер недоимки и стоимость сокрытого имущества; наступление ответственности возможно только после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога и (или) сбора и принятия решения о взыскании, могут быть положены в основу практической деятельности работников правоохранительных органов по расследованию преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ.

Ключевые слова: уголовная ответственность, налоговые преступления, объективная сторона, расследование, недоимка, сокрытие, взыскание, крупный размер, принуждение, следователь

DOI: 10.7256/2454-065X.2017.11.24696

Проблемы, связанные с неуплатой или не полной уплатой законно установленных налогов и сборов, осложняются наличием большого числа недобросовестных

налогоплательщиков, которые не только не выполняют свою конституционную обязанность, ссылаясь на финансово-экономический кризис и его последствия, но и препятствуют осуществлению процедуре принудительного исполнения налоговой обязанности. В таких условиях, как справедливо отмечает А. Э. Салказанов, «все больший интерес общественности представляет государственное регулирование, а так же охрана механизмов обеспечения финансовой стабильности государства»^[11].

Согласно пп. 3 и 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «налог — необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, — оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности».

Широкое распространение получили факты сокрытия денежных средств и иного имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов и страховых взносов. Многие руководители предприятий-недоимщиков мотивируют неудовлетворительные расчеты с бюджетом экономическими причинами, но на самом деле имеет место сознательное и корыстное злоупотребление правом в сфере налогообложения. Убытки при этом несет не только бюджет, но и законопослушные налогоплательщики, вынужденные конкурировать с недоимщиками на неравных условиях. Согласно данным Федеральной службы государственной статистики, размер ежегодно образуемой недоимки продолжает увеличиваться на протяжении последних лет. По состоянию на 1 января 2017 года, размер недоимки в структуре задолженности по налоговым платежам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации, составил 614,9 млрд рублей (для сравнения 8 лет назад этот показатель составлял 223,5 млрд рублей).

Недобросовестные налогоплательщики, зная, что при несвоевременных расчетах с бюджетом налоговые органы вправе списать денежные средства со счетов предприятий, различными способами их скрывают. С этой целью ими создаются фиктивные фирмы, используемые для оформления расчетов через «третьих лиц», открываются новые расчетные счета, используются ценные бумаги и другие расчетные средства. Непоступившие в бюджет средства направляются, как правило, на личное обогащение преступников, а не на погашение обязательств. Нередко средства от неуплаты налогов и непогашения недоимки расходуются на дорогостоящие ремонты офисов, содержание престижного автопарка, зарубежные командировки, спонсорскую помощь, приносящую моральные дивиденды лично руководителям предприятий.

Федеральным законом от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ введена в действие ст. 199.2 УК РФ, предусматривающая уголовную ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. Норма данной статьи направлена на защиту общественных отношений, обеспечивающих формирование бюджетов различных уровней, непоступление в бюджет и государственные внебюджетные фонды налоговых платежей причиняет вред государству и обществу, поскольку затрудняет реализацию государственных социально-

экономических программ, ущемляет права и законные интересы граждан.

Несмотря на непродолжительный период расследования указанных преступлений следственными органами СК России, во многих регионах накоплен положительный опыт работы по таким уголовным делам.

Так, по данным СК России в 2016 году было возбуждено 359 уголовных дел по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. Удельный вес уголовных дел направленных в суд от числа оконченных составил 41% (или 146 дел), прекращенных по реабилитирующим основаниям 19% (67 дел).

Анализ судебно-следственной практики показывает, что в ряде случаев расследование преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ представляет собой определенную сложность для следователей.

В частности, отсутствует единообразный подход правоприменителей к правовой оценке объективной стороны рассматриваемых преступлений.

Во-первых, в соответствии с положениями ст.ст. 45-47 НК РФ на налоговые органы возлагается обязанность по обеспечению принудительного взыскания задолженности по налогам, сборам и страховым взносам путем направления инкассовых поручений банку на беспорное списание со счетов налогоплательщика суммы задолженности в бюджетную систему, а также передачи в службу судебных приставов постановлений о взыскании за счет иного имущества.

В этой связи, следователям необходимо установить какие меры принимались налоговыми органами для принудительного взыскания недоимки, когда и на какие суммы были выставлены инкассовые поручения или наложен арест на имущество, на все ли расчетные счета налогоплательщика выставлены инкассовые поручения. Например, при наличии у хозяйствующего субъекта нескольких расчетных счетов, выставление инкассовых поручений только на один из них, приведет к необходимости прекращения уголовного дела на основании п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ, так как ненадлежащее исполнение обязанности по принудительному взысканию недоимки исключает виновность налогоплательщика в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ. Следует иметь в виду, что направление инкассовых поручений не на все расчетные счета может признано правомерным, если по остальным счетам принято решение о приостановлении операций ввиду отсутствия на них средств, достаточных для погашения задолженности (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.10.2015 № Ф01-3943/2015 по делу № А79-960/2015).

Здесь же хотелось бы обратить внимание еще на одну проблему. Может ли следователь принять решение о возбуждении уголовного дела, если при взыскании налога не прошли все стадии данного процесса? Достаточно ли будет факта сокрытия денежных средств при наличии инкассовых поручений на расчетных счетах, если налоговым органом еще не предпринималась попытка взыскать недоимку за счет иного имущества? На наш взгляд, вопрос о наличии или отсутствии в деянии налогоплательщика признаков преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ следует разрешать после осуществления всех процедур механизма принудительного исполнения налоговой обязанности. В постановлении Президиума ВАС РФ от 21.06.2011 № 16705/10 отражено, что предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой *последовательные этапы единого*

внесудебного порядка (курсив наш. – Д. А.) взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры. Аналогичная правовая позиция выражена в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.11.2011 № 7551/11, согласно которой процедура принудительного взыскания налоговым органом задолженности по обязательным платежам состоит из взаимосвязанных этапов.

Во-вторых, оценка преступности деяния, связанного с сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, не должна завесить от того, было ли такое сокрытие отражено в документах бухгалтерского учета или нет.

Любые действия, направленные на умышленное создание ситуации с отсутствием денежных средств на расчетных счетах организации, должны квалифицироваться по ст. 199.2 УК РФ, поскольку они уводятся из-под механизма принудительного взыскания (например, незачисление денежной выручки на расчетные счета предприятия и проведение расчетов с кредиторами наличными денежными средствами из кассы предприятия).

Приговором Нижнекамского городского суда Республики Татарстан от 5 марта 2013 года Шамсутдинов В. Г. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ. Доводы стороны защиты о том, что все финансово-хозяйственные операции в полном объеме отражались в документах бухгалтерского учета и налоговой отчетности, прозрачность проведенных финансово-хозяйственных операций - это свидетельство отсутствия сокрытия денежных средств с целью уклонения от уплаты задолженности, судом признаны необоснованными (апелляционное определение Судебной коллегии по уголовным делам Верховного Суда Республики Татарстан от 30.04.2013 по делу № 22-2865).

В-третьих, одной из наиболее серьезных и распространенных проблем, как при возбуждении уголовного дела, так и дальнейшем расследовании, является неоднозначное толкование понятия крупного размера.

По мнению одних авторов, крупным размером признается сумма недоимки по налогам и (или) сборам^[2, 3]. Другие авторы полагают, что обязательным элементом объективной стороны является крупный размер сокрытых денежных средств либо имущества, а не самой недоимки^[4,5].

В соответствии с п. 20 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – Постановление № 64), «... под крупным размером следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей ...».

Такая формулировка означает, что при возбуждении уголовного дела необходимо учитывать, чтобы и размер недоимки, и стоимость сокрытого имущества, превышали крупный размер, установленный законодателем в примечании к ст. 170.2 УК РФ.

Вместе с тем, следует поддержать позицию И. А. Морозкиной, что «... исходя из лингвистического толкования диспозиции ст.199.2 УК РФ словосочетание «крупный размер» относится к сумме сокрытых денежных средств и имущества организации или индивидуального предпринимателя»^[6]. Действительно, общественная опасность

рассматриваемого преступления связана с действиями налогоплательщика по сокрытию имущества от принудительного взыскания, и размер недоимки не должен подлежать учету при определении крупного размера.

В-четвертых, вызывает сложность определение момента начала совершения преступления. Несмотря на то, что в п. 20 Постановления № 64 определено, что уголовная ответственность по статье 199.2 УК РФ может наступить после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога и (или) сбора (ст. 69 НК РФ), отдельные авторы занимают иную позицию.

Так, по мнению М. О. Аюпджановой, в момент истечения срока, установленного в требовании об уплате налога или сбора, сокрытие следует уже признавать оконченным^[7]. И. Н. Пастухов и П. С. Яни считают возможным применение ст. 199.2 УК РФ по отношению к деяниям, осуществляемым до истечения срока, указанного в требовании^[8].

Полагаем, что следует согласиться с мнением тех авторов^[9,10], которые определяют начало преступной деятельности налогоплательщика после истечения срока указанного в требовании. В диспозиции ст. 199.2 УК РФ четко определено, что сокрытие связано с воспрепятствованием принудительному взысканию, которое начинается с момента принятия налоговым органом соответствующего решения. Постановлением Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 также определено, что взыскание недоимки за счет денежных средств или за счет имущества налогоплательщика должно осуществляться только после истечения срока, который был указан в требовании, направленном налогоплательщику. Более того, к моменту начала преступной деятельности, ответственность за которую предусмотрена ст. 199.2 УК РФ должна наступать после принятия налоговыми органами решения о принудительном взыскании недоимки за счет денежных средств.

Таким образом, очевидно, что эффективная реализация уголовно-правовых мер, направленных на борьбу с сокрытием денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов, во многом зависит от правильного понимания правоприменителем уголовно-правовой природы общественно-опасных действий, противоправность и наказуемость которых определяется ст. 199.2 УК РФ, условием чего является соответствующая квалификация сотрудников правоохранительных органов.

Библиография

1. Салказанов А. Э. Актуальные вопросы совершенствования уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации в РФ (ст.199 УК РФ) // Налоги и налогообложение. — 2014. — № 3. — С. 336. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.3.11487.
2. Искалиев Р. Г. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Саратов, 2014. — С. 11.
3. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (научно-практический, постатейный) (2-е изд., перераб. и доп.) (под ред. д.ю.н., профессора С. В. Дьякова, д.ю.н., профессора Н. Г. Кадникова.). — М.: Юриспруденция, 2013. — 820 с.
4. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. В 3 т. Т. II. Особенная

- часть. Книга 1 / под ред. В. Т. Томина, В. В. Сверчкова). — 10-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — С. 302.
5. Симонов М. В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Екатеринбург, 2007. — С. 14.
 6. Морозкина И. А. Доказывание в процессе расследования налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ: дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2010. — С. 62-63.
 7. Акопджанова М. О. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание задолженности по налогам и (или) сборам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2011. — С. 8.
 8. Пастухов И. Н., Яни П. С. Сокрытие имущества налогоплательщика от принудительного взыскания: начало и окончание. // Законность. — 2007. — № 5. — С. 20.
 9. Симонов М. В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки: дис. ... канд. юрид. наук. — Екатеринбург, 2007. — С. 121.
 10. Стрельников В. В. Определение момента совершения преступления по ст. 199.2 УК РФ // Налоговед. — 2008. № 4. — С. 40-43.