

УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ОЦЕНКА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В СВЯЗИ С ВВЕДЕНИЕМ В НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ЕНС И ЕНП

А.А. Булавко, студент

Е.Г. Васильева, канд. юрид. наук, доцент

Российский государственный университет правосудия, Северо-Кавказский филиал
(Россия, г. Краснодар)

DOI:10.24412/2500-1000-2023-10-3-28-33

Аннотация. В статье рассматриваются ЕНС и ЕНП как инструменты погашения совокупной обязанности по уплате обязательных платежей в пользу бюджетов различного уровня. Анализируются способы уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в соответствии с диспозициями статей 198, 199 УК РФ. На основании действующего законодательства и разъяснений Пленума Верховного Суда РФ автор приходит к выводу, что на текущем этапе осуществить квалификацию по названным составам возможно лишь путем применения аналогии разъяснений Пленума ВС РФ. Текстуальное же содержание УК РФ и НК РФ находятся в коллизии, в связи с чем требуется привести УК РФ в соответствие с актуальной редакцией НК РФ в соответствии с Федеральным законом от 14.07.2022 № 263-ФЗ.

Ключевые слова: ЕНП, ЕНС, квалификация налоговых преступлений, уведомление об исчисленных налогах, уклонение от уплаты налогов, способы уклонения, уголовно-правовая квалификация.

Налоговые преступления составляют заметную долю преступлений экономической направленности (за период с 2013 по 2017 в среднем это 8,5%) [1, с. 3], что отчасти само по себе обосновывает необходимость правовых исследований, касающихся эффективности уголовно-правовых норм, направленных на охрану налоговых правоотношений. Особую значимость такого рода исследования приобретают в условиях непрекращающегося реформирования и модернизирования налогового законодательства, за которым уголовное зачастую не успевает.

Сущность новелл налогового законодательства с 01.01.2023. 1 января 2023 года вступили в силу поправки в налоговое законодательство (Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ (далее – Закон № 263-ФЗ) [2], направленные на принципиальную смену порядка расчетов между налогоплательщиками и государством. Если раньше взаиморасчеты налогоплательщика и государства учитывались по каждому виду налога, страхового взноса и т. д. с учетом соответствующих положений Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) [3], то теперь формируется новая

учетная форма – единый налоговый счет (далее – ЕНС), и новый способ внесения в казначейство причитающихся сумм уплаты – единый налоговый платеж (далее – ЕНП), которым по сути все суммы налогов и иных платежей покрываются одним денежным траншем.

Закон № 263-ФЗ породил некоторые проблемы толкования: ряд научных публикаций, связанных с новым законом [4, 5], содержат негодование по поводу того, что поправки оказались недостаточно проработанными и могут вызвать проблемы при квалификации уклонения от уплаты налогов (ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ, далее – УК РФ) [6]. Так ли это?

Анализ законодательных положений, касающихся квалификации уклонения от уплаты налогов. Наибольшую критику вызывает *новый* термин «совокупная обязанность». Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ она представляет собой общую сумму «налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которую обязан уплатить (перечислить) налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент, и сумма налога,

подлежащая возврату в бюджетную систему Российской Федерации в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом». Не входят в эту совокупность налоги, которые уплачивают иностранные граждане в порядке ст. 227¹ НК РФ, и суммы государственных пошлин за некоторыми исключениями.

Вместо того, чтобы оформлять уплату каждого отдельного обязательного платежа самостоятельным платежным поручением, теперь налогоплательщик может оформить ЕНП в соответствии с положениями п. 1 ст. 58 НК РФ и с учетом содержания перечня сумм, закрепленных в п. 1 ст. 11³ НК РФ.

Налоговые органы ведут учет по каждому налогоплательщику на ЕНС последнего (п. 2 ст. 11³ НК РФ), на котором отражаются две величины: размер совокупной обязанности (попросту – сумма, которую в общем должно уплатить конкретное физическое или юридическое лицо); размер ЕНП (сколько это самое лицо зачислило денежных средств на счет). Эти суммы определяются понятием «единое сальдо».

В этом контексте важно указать, что в п. 5 ст. 11³ НК РФ содержится перечень документов, на основании которых налоговые органы формируют совокупную обязанность. Это происходит на основе:

- налоговых деклараций (расчетов) со дня их представления в налоговый орган. Если налоговый орган обнаруживает в этих документах несоответствие контрольным соотношениям, то возникает необходимость проведения камеральной налоговой проверки, от факта проведения и результатов которой меняются учитываемые данные или сроки их учета (абз. 2 пп. 1 п. 5 ст. 11³ НК РФ);

- уточненных налоговых деклараций (расчетов), в которых сумма подлежащих уплате платежей выше (пп. 2 п. 5 ст. 11³ НК РФ);

- налоговых деклараций, в которых заявлены суммы налогов к возмещению либо суммы предусмотренных гл. 23 НК РФ (НДФЛ) налоговых вычетов;

- уточненных налоговых деклараций (расчетов), в которых подлежащие уплате

суммы уменьшены (пп. 3¹, 4 п. 5 ст. 11³ НК РФ);

- уведомлений об исчисленных налогах, сборов, авансовых платежей по налогам, страховых взносов, представленных в налоговый орган (пп. 5 п. 5 ст. 11³ НК РФ);

- налоговых уведомлений (пп. 6 п. 5 ст. 11³ НК РФ);

- различного рода административных или судебных актов (пп. 7-17 п. 5 ст. 11³ НК РФ).

Ряд обязательных платежей при определении ЕНП при этом не учитываются (они указаны в п. 7 ст. 11³ НК РФ).

Путем самостоятельного разнесения денежных средств для погашения налоговой обязанности налоговые органы определяют показатель сальдо ЕНС: положительное, если ЕНП больше совокупной обязанности; отрицательное – в обратном случае; нулевое – при совпадении сумм ЕНП и совокупной обязанности (п. 3 ст. 11³ НК РФ).

На налоговые органы согласно ст.ст. 69, 70 НК РФ возлагается обязанность выставить требование об уплате задолженности на сумму отрицательного сальдо ЕНС с расшифровкой того, какими платежами и в каком размере образовалась задолженность.

Рассмотрим, какие возникают проблемы с квалификацией уклонения от уплаты налогов. Поняв в самом общем виде существо нового механизма расчетов налогоплательщиков с государством, вернемся к вопросу о квалификации в новых условиях уклонения от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ). Диспозиции указанных статей, по сути, аналогичны и отличаются лишь кругом субъектов-налогоплательщиков.

Объективная сторона в общем виде выражается в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов *путем непредставления* налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, *либо* путем *включения* в налоговую декларацию или такие документы *заведомо ложных сведений*. При этом важно учитывать размер задолженности.

Для вменения одной или другой статьи необходимо установить факт совершения действий, отражающих объективную сторону преступления, то есть факт уклонения от уплаты обязательных платежей одним из указанных в диспозиции статей способов.

При этом также важно понимать, что эти деяния могут быть совершены исключительно с прямым умыслом для признания их преступного характера (п. 8 постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее – ПП ВС № 48) [7]).

Выразим основной тезис более простыми словами: сам факт наличия задолженности перед бюджетом по налоговым платежам (в новых условиях – факт выявления отрицательного сальдо) не свидетельствует о том, что имеет место преступный акт, поскольку для квалификации поведения налогоплательщика как преступного необходимо установить, что он умышленно искажал обязательную к представлению налоговую документацию (в частности ту, которая перечисляется в п. 5 ст. 11³ НК РФ как основание для формирования суммы совокупной обязанности), намереваясь избежать необходимости перечисления денежных средств в бюджет в установленных законом порядке и размерах. В условиях функционирования механизма ЕНС, ЕНП основным обязательным документом при отсутствии требования налогового законодательства о представлении налоговой декларации является уведомление об исчисленных суммах платежей (п. 9 ст. 58 НК РФ), которое является правовым основанием для налоговых органов, чтобы законно распорядится денежными средствами плательщика для перечисления в соответствующие бюджеты.

Обращаем особое внимание, что именно уведомление имеет решающее значение при квалификации деяний по ст. 198, 199 УК РФ [5, с. 18], поскольку основанием для привлечения лица к уголовной ответственности за неуплату налогов может быть 1) фактическое непоступление подлежащих уплате денежных средств в соот-

ветствующий бюджет в установленные законом сроки в связи с тем, что в налоговые документы, которые в обязательном порядке представляются в налоговые органы, умышленно внесены заведомо ложные, искаженные сведения; либо 2) фактическое непоступление в бюджет денежных средств в связи с тем, что такие документы вообще не были представлены (это следует из п. 4 ПП ВС РФ № 48).

По смыслу п. 5 ПП ВС РФ № 48 уведомление об исчисленных налогах и т. д. можно лишь по аналогии признать «иным документом», о котором идет речь в ст. 198, 199 УК РФ, так как Пленум ВС РФ в этой части разъяснений указывает, что «иные документы» – это такие, которые являются приложением к декларации и служат основанием для исчисления платежей. Уведомление же в новых налоговых реалиях – это самостоятельный документ, в котором уже есть информация об исчисленных налогах, в связи с чем убеждены, что диспозиции ст. ст. 198, 199 УК РФ полностью согласуются с новой редакцией НК РФ (в связи со вступлением в силу Закона № 263-ФЗ), поскольку по формальным признакам налогоплательщику нельзя вменить уклонение от уплаты налога в связи с непредставлением уведомления об исчисленных налогах либо внесением в него заведомо ложных сведений, поскольку диспозиции указанных статей, исходя из буквального толкования, а также разъяснений Пленума не охватывают такой документ, как уведомление об исчисленных налогах.

В связи с повышенной сложностью выявления таких преступлений заслуживают положительной оценки изменения уголовно-процессуального законодательства, внесенные Федеральным законом от 09.03.2022 № 51-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» [8], положения которого лишили следственные органы процессуальной возможности самостоятельно возбуждать уголовные дела по фактам выявления налоговой задолженности перед бюджетной системой. Уголовное дело в таких случаях может быть возбуждено только

при условии поступления из налоговых органов материалов с результатами налоговой проверки, в которых усматривается наличие правонарушения (см. ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ) [9]. Учитывая, в особенности, что с 1 октября 2023 года уведомление об исчисленных налогах считается не представленным полностью или частично в случае выявления несоответствия между заявленными суммами обязательных платежей и контрольными соотношениями, данными о которых формально могут обладать лишь налоговые органы [10].

Полагаем это логичным, поскольку выявление умышленно сформированной налоговой задолженности требует тщательных проверок, сверок документов, учета специфических правил налогового законодательства. Все это осуществить в общий трехдневный (ч. 1 ст. 144 Уголовно-процессуального кодекса РФ) или даже в увеличенный срок проверки сообщения о преступлении крайне затруднительно, а по сути, даже и невозможно без надлежащей специальной подготовки, поскольку: «Необходимы глубокие знания законодательства о налогах и сборах, правил бухгалтерского учета и отчетности. Только через их положения раскрывается содержание уголовно-правовых норм» [11, с. 81].

Подводя итоги, следует указать, что основанием для привлечения к уголовной ответственности по ст. 198, ст. 199 УК РФ должно выступать наличие отрицательного сальдо налогоплательщика при условии уклонения от исполнения налоговых обязательств одним из указанных в законе способов, которые должны быть корректно сформулированы в указанных выше статьях. Проблема заключается в том, что уголовное законодательство не приведено в полное соответствие с текстом НК РФ в

актуальной редакцией в части регулирования ЕНС, ЕНП, в связи с чем диспозиции указанных статей УК РФ не отражают те способы – характеристики объективной стороны уклонения от уплаты налогов, которые следственные органы должны будут установить для вменения соответствующего состава и привлечение виновного к уголовной ответственности.

Общественную опасность определяет умышленное неисполнение обязанностей налогоплательщика/плательщика сборов в части корректного предоставления необходимой документации в налоговые органы. Именно пути уклонения от такого предоставления или включения в соответствующие документы ложных сведений необходимо актуализировать в тексте УК РФ для создания надлежащих условий квалификации рассматриваемых преступлений. В связи с этим в рассматриваемом контексте общественную опасность определяет непредставление уведомления об исчисленных налогах либо включение в него заведомо ложных сведений с целью уклониться от уплаты налогов.

В частности, можно дополнить диспозиции статей 198 и 199 УК РФ прямым указанием на то, что уклонение от уплаты налогов имеет место в случаях непредставления уведомления об исчисленных налогах либо включения в такое уведомление заведомо ложных данных, искажающих размер подлежащих взысканию сумм обязательных платежей.

При этом сам факт неуплаты не образует рассматриваемые составы преступления, если налогоплательщик надлежащим образом, верно и в полном объеме представил документы, на основании которых налоговые органы определяют совокупную обязанность, но образовалась задолженность (в том числе недоимка) [5, с. 19].

Библиографический список

1. Ахтырская, Н.В. Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект: Специальность 12.00.08 «Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право»: дис. ... канд. юрид. наук / Наталия Викторовна Ахтырская; Омская академия МВД РФ. – Омск, 2018. – 24 с.
2. Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (ред. от 31.07.2023) // СЗ РФ. – 2022. – № 29 (часть II). – Ст. 5230.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2023) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

4. Васильева Е.Г. Отрицательное сальдо единого налогового счета: новый способ уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов / Е.Г. Васильева, Б.Н. Хачак // Научные труды. Российская академия юридических наук: Труды членов Российской академии юридических наук (РАЮН) и материалы XXIII Международной научно-практической конференции, Москва, 23 ноября 2022 года – 25 2023 года. Том Выпуск 23. – Москва: Издательская группа «Юрист», 2023. – С. 643-647.

5. Трахов А.И., Васильева Е.Г., Хачак Б.Н. ЕНП, ЕНС, совокупная налоговая обязанность: уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ в современных условиях / А.И. Трахов, Е.Г. Васильева, Б.Н. Хачак // Фундаментальная и прикладная наука: состояние и тенденции развития: монография. – Петрозаводск: Международный центр научного партнерства «Новая Наука» (ИП Ивановская И.И.), 2023. – С. 7-22.

6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023) // СЗ РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

7. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2020. – № 1.

8. Федеральный закон от 09.03.2022 № 51-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2022. – № 11. – Ст. 1601.

9. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 04.08.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.10.2023) // СЗ РФ. – 2001. – № 52 (ч. I). – Ст. 4921.

10. Федеральный закон от 31.07.2023 № 389-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2023. – № 32 (Часть I). – Ст. 6121.

11. Ответственность за налоговые преступления: официальные разъяснения и профессиональный комментарий (коллектив авторов; под ред. к. ю. н. С.Г. Пепеляева). – М.: Юстицинформ, 2021. – 148 с.

**CRIMINAL-LEGAL ASSESSMENT OF TAX EVASION
IN CONNECTION WITH THE INTRODUCTION INTO THE TAX LEGISLATION OF
A SINGLE TAX ACCOUNT AND A SINGLE TAX PAYMENT**

A.A. Bulavko, *Student*

E.G. Vasilyeva, *Candidate of Legal Sciences, Associate Professor*

Russian State University of Justice, North Caucasus Branch

(Russia, Krasnodar)

***Abstract.** The article examines the Unified Tax and Unified National Tax as instruments for repaying the total obligation to make mandatory payments in favor of budgets at various levels. Methods of evading taxes and other obligatory payments are analyzed in accordance with the dispositions of Articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation. Based on the current legislation and clarifications of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation, the author comes to the conclusion that at the current stage, qualification for the above-mentioned compositions is possible only by applying an analogy to the clarifications of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation. The textual content of the Criminal Code of the Russian Federation and the Tax Code of the Russian Federation are in conflict, and therefore it is necessary to bring the Criminal Code of the Russian Federation in accordance with the current edition of the Tax Code of the Russian Federation in accordance with Federal Law № 263-FL dated July 14, 2022.*

***Keywords:** single tax account, single tax payment, qualification of tax crimes, notification of calculated taxes, tax evasion, methods of evasion, criminal legal qualification.*