

УДК 347.73; 343.37

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ УГОЛОВНОГО ПРЕСЛЕДОВАНИЯ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

А. А. Соловьев

*ООО «Сибоком-м», ул. Лекьяновича 10,
г. Минск, Беларусь, solouyou715@gmail.com*

Статья посвящена теоретическим и прикладным аспектам уголовного преследования в налоговой сфере. Предлагается определить критериальность ущерба по налоговым преступлениям на основании соотношения неуплаченных налогов, сборов к общей сумме налогов, сборов, подлежащих уплате за те периоды, в которых выявлена недоимка. Делается вывод о том, что уголовно-правовая компенсация не является объектом налогообложения, т.к. она не обладает качествами экономической выгоды и не служит экономическим основанием налога.

Ключевые слова: проверка, ущерб, уголовное преследование, уголовно-правовая компенсация, подоходный налог с физических лиц, доход, экономическая выгода, экономическое основание налога.

CERTAIN ASPECTS OF CRIMINAL PROSECUTION IN TAX SPHERE

А. А. Solovyov

*LLC «»Sibokom-m, Lukyanovicha st. 10,
Minsk, Belarus, solouyou715@gmail.com*

The article is devoted to theoretical and applied aspects of criminal prosecution in the tax sphere. It is proposed to determine the criteria of damage for tax crimes based on the ratio of unpaid taxes, fees to the total amount of taxes, fees payable for the periods in which the arrears were revealed. It is concluded that criminal-legal compensation is not an object of taxation, since it does not have the qualities of economic benefit and does not serve as an economic basis for tax.

Keywords: inspection, damage, criminal prosecution, criminal compensation, personal income tax, income, economic benefit, economic basis of tax.

В определенных законодательством случаях по результатам проведения контрольных мероприятий может ставиться вопрос о передаче материалов проверки в соответствующие органы для дачи правовой оценки выявленных нарушений. Передача материалов проверки в органы уголовного преследования осуществляется в соответствии с п. 76 Положения о

порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Положение и Указ № 510). Такая передача возможна по двум основаниям:

1) причинение вреда, необоснованное списание денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1000 базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции. Хотелось бы обратить внимание, что в данном случае вышеуказанная сумма имманентна преступлению, отличному от налогового, для которого количественная критериальность другая. В настоящее время порядок определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиям установлен Положением о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 7 декабря 2016 г. № 1001 (далее – Положение о порядке определения вреда) «О некоторых вопросах определения размера вреда (в том числе реального ущерба)». В рамках данного нормативного правового акта вред определяется противоправными действиями, поименованными в п. 4 Положения о порядке определения вреда;

2) установление иных фактов, указывающих на признаки преступления. Данные факты, в первую очередь, связанные с уклонением от уплаты налогов, сборов, криминализированы ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь от 9 июля 1999 г. № 275-3 (далее – УК). Пункт 70 ст. 1 Закона Республики Беларусь от 26 мая 2021 г. № 112-3 «Об изменении кодексов по вопросам уголовной ответственности» изложил статью 243 УК в новой редакции, определив следующие пределы ущерба, связанные с уклонением от уплаты налогов, сборов для привлечения к уголовной ответственности. Так, в настоящее время значительным размером ущерба признается размер ущерба на сумму, в две тысячи и более раз превышающую размер базовой величины, установленный на день совершения преступления, крупным размером – в три тысячи пятьсот и более раз, особо крупным размером – в тридцать тысяч и более раз превышающую такой размер базовой величины.

Представляется, что минимальный размер установленного законодателем порога неуплаченных сумм обязательных платежей в 2000 БВ, превышение которого влечет передачу материалов проверки в органы уголовного преследования не отвечает современным реалиям развития предпринимательской деятельности, которая характеризуется значительными финансовыми показателями (в первую очередь, валовая выручка), которые,

в свою очередь впоследствии соотносятся с формированием объектом налогообложения. Здесь уместно привести критерии отнесения субъектов хозяйствования к субъектам малого и среднего предпринимательства. Так, в соответствии со ст. 3 Закона Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 148-З «О поддержке малого и среднего предпринимательства» к субъектам малого предпринимательства, в частности, относятся малые организации, которыми являются зарегистрированные в Республике Беларусь коммерческие организации со средней численностью работников за календарный год до 100 человек; к субъектам среднего предпринимательства относятся зарегистрированные в Республике Беларусь коммерческие организации со средней численностью работников за календарный год от 101 до 250 человек включительно. Простое соотношение численности работников и вышеуказанного минимального значения потенциального привлечения у уголовной ответственности свидетельствует о высокой вероятности уголовного преследования в отношении должностных лиц субъектов малого и среднего бизнеса, а для субъектов крупного бизнеса она практически стремится к максимальным значениям.

Однако наиболее наглядно несоответствие результатов экономической деятельности и возможности привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов можно проследить на примере ст. 82 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (Общая часть) (далее – НК). Данная статья регулирует особенности проведения налогового контроля за крупными налогоплательщиками. Положения п. 3 ст. 82 НК определяют одним из критериев крупного налогоплательщика суммарный объем налогов, сборов (пошлин), исчисленных организацией в году, предшествующем году, в котором подлежит утверждению перечень крупных плательщиков. Данный перечень утверждается Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь до 1 октября года, предшествующего году его введения в действие. В 2025 г. минимальное значение рассматриваемого критерия составляет 16 200 000 белорусских рублей, что равно 385 714 БВ. Эта величина, в свою очередь, превышает определенный законодательством нижний предел уголовного преследования (2000 БВ) в 192 раза. Даже уклонение от уплаты налогов, сборов в особо крупном размере (более 30 000 БВ), криминализированное по ч. 3 ст. 243 УК, превышает критерий крупного налогоплательщика в 12 раз.

Описанная нами ситуация для субъектов предпринимательской деятельности усугубляется временным аспектом формирования налоговой недоимки, т.к. в соответствии с положениями п. 16 Указа № 510 и п. 4 ст. 74 НК стандартный период проверки (3 и 5 лет (для проверки соблюдения налогового законодательства) может быть увеличен по основаниям, предусмотренным вышеуказанными нормами.

Представляется, что пороговые значения ущерба за налоговые преступления должны основываться на соотношении неуплаченных налогов с общей суммой налогов, подлежащих уплате за те же периоды, что и выявленная недоимка. Предлагаемый подход дает возможность уже при решении вопроса о передаче материалов в органы уголовного преследования учитывать количественные аспекты ведения предпринимательской деятельности (масштаб бизнеса), а также участие конкретного налогоплательщика в формировании доходной части бюджета.

Отметим, что отдельные представители уголовно-правовой и налогово-правовой наук, в контексте дискуссионности определения размеров уклонения от уплаты налогов для криминализации данных действий, положительно высказываются в русле предложенной нами новации. Например, А. Н. Ляскalo полагает, что «долю не направленных в бюджет налогов и сборов с точки зрения дифференциации ответственности налогоплательщиков было бы правильно рассчитывать для целей применения ст. 198 и 199 УК РФ – от общей суммы всех налоговых платежей, которые подлежат уплате налогоплательщиком в бюджет в пределах трех финансовых лет подряд» [1, с. 56]. Известный налоговед В. М. Зарипов отмечает, что необходимость в определении верхних границ размера уклонения в твердых суммах в ст. 198 и 199 УК РФ отсутствует. Кроме того, в указанных статьях должно быть предусмотрено процентное соотношение общей суммы налогов, которые налогоплательщик не уплатил, с общей суммой налогов, которые необходимо уплатить. По мнению ученого, данный подход позволит, во-первых, избежать постоянного пересмотра установленных количественных параметров уклонения; во-вторых, объективно учитывать масштаб предпринимательской деятельности конкретного лица [2, с. 53].

Одним из дискуссионных вопросов соотношения уголовного и налогового законодательства является вопрос налогообложения уголовно-правовой компенсации, в рамках которого следует констатировать расхождение правоприменительной практики и отдельных положений законодательства.

Уголовное законодательство предусматривает основания освобождения от уголовной ответственности по основаниям, предусмотренным статьями 86, 88 и 88-1 УК. Одним из условий применения освобождения является уплата уголовно-правовой компенсации размер которой зависит от категории преступления. По части первой ст. 243 УК (менее тяжкое преступление) размер компенсации составляет пятьдесят процентов причиненного преступлением ущерба (вреда), но не менее пятнадцати базовых величин (ч. 1 ст. 88 УК), а по ч. 2 и 3 ст. 243 УК (тяжкое преступление) – сто процентов суммы причиненного ущерба (вреда), дохода, полученного преступным путем.

При выплате уголовно-правовой компенсации в настоящее время требуется разрешение вопрос о налогообложении вышеуказанных сумм подоходным налогом с физических лиц. Особенно актуальным данный вопрос является при выплате уголовно-правовой компенсации в рамках ст. 88-1 УК, т. к. ее размер является значительным и, соответственно, налоговые последствия для физического лица будут крайне обременительными.

Пункт шестнадцатый ст. 4 УК, что под уголовно-правовой компенсацией понимается мера материального характера, которую лицо, совершившее преступление, согласно принять и обязано исполнить в качестве одного из условий освобождения от уголовной ответственности либо обязано исполнить при применении иных мер уголовной ответственности. Уголовно-правовая компенсация является формой заглаживания вины перед обществом, призвана содействовать исправлению лица, совершившего преступление, восстановлению социальной справедливости и применяется только в случаях, предусмотренных УК.

Вопросы налогообложения уголовно-правовой компенсации связаны с применением налоговыми органами положений подп. 1.2 п. 1 ст. 213 НК, в соответствии с которыми датой фактического получения дохода является день передачи дохода в натуральной форме при получении дохода в натуральной форме. Вопрос признания уголовно-правовой компенсации доходом в натуральной форме имеет свое первичное понимание в рамках ст. 200 НК, которая предусматривает особенности определения налоговой базы подоходного налога с физических лиц при получении дохода в натуральной форме. Пунктом 92 ст. 1 Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2024 г. № 47-З «Об изменении законов» с 1 января 2025 г. вышеуказанная статья дополнена подп. 2.4 п. 2 следующего содержания «к доходам, полученных плательщиком в натуральной форме, в том числе, относятся сумма прощенной (списанной) задолженности по кредиту, займу, иным обязательствам плательщика, обязанность по уплате (взмещению) которых прекращена в связи с принятием решения о прощении плательщику таких долгов, обязательств». Соответственно, на первый взгляд, складывается впечатление о применении в отношении уголовно-правовой компенсации общей ставки подоходного налога с физических лиц, предусмотренной п. 1 ст. 214 НК.

В соответствии с подп. 2.6 п. 2 ст. 13 НК под доходом понимается определяемая в соответствии с налоговыми законодательством экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Поскольку в данной норме речь идет об экономической выгоде, можно предположить, что законодатель имеет в виду приобретение в результате той или иной операции, сделки или иных обстоятельств каких-

либо дополнительных материальных благ, увеличение имущества налогоплательщика (имущественный прирост). Именно из такого понимания дохода исходит налогово-правовая наука. Так, С. Г. Пепеляев полагает, что доходом лица является прирост в налоговом периоде его имущественного состояния (капитала) в результате получения исчисляемой выгоды от осознанного и в своих интересах принятия лицом в свою собственность или владение денежных средств, иного имущества, освобождения от обязательств» [3, с. 25]. В. В. Приображенская считает, что «доход – увеличение имущественного положения (благосостояния) экономического субъекта за счет притока ресурсов» [4, с. 36].

Понимание экономической выгоды строится не только на определенном приросте каких-либо материальных благ, но и придании ей статуса экономического основания налога. Как справедливо отмечает А. В. Чуркин, «экономическим основанием налога следует считать появление у налогоплательщика определенного материального блага, которое предопределяет возникновение обязанности уплаты налога и реально может служить источником налога» [5, с. 30]. В. М. Зарипов прямо соотносит экономическое основание налога с экономической выгодой следующим образом: «Экономическое основание налога – это добавленная стоимость, прибыль, чистый доход, природная рента или иная экономическая выгода, с которой законодательство связывает возникновение обязанности уплатить налог» [6, с. 39].

Исходя из вышеизложенного, уголовно-правовая компенсация должна быть для налогоплательщика (физического лица) экономической выгодой и, соответственно экономическим основанием налога. Необходимый признак дохода, на наш взгляд, состоит в том, что он, признаваемый экономической выгодой, поступает в полное распоряжение налогоплательщика и не обременено взаимоувязанными обязательствами. Также экономическая выгода должна быть имманентна конкретному физическому лицу исходя из прямого наименования соответствующего фискального обременения (глава 18 НК «Подоходный налог с физических лиц») и его основных элементов (в первую очередь, плательщики). В то же время, из приведенного ранее определения уголовно-правовой компенсации (п. 16 ст. 4 УК) обладателем экономической выгода (дохода) является не физическое лицо, а государство, о чем свидетельствует один из признаков уголовно-правовой компенсации (она является формой заглаживания вины перед обществом). Соответственно, в отношении физического лица никак не может быть поставлен вопрос об экономической выгоде. Основной выгода (в рамках исследования налогово-правового значения дохода), которую он получает в результате уплаты уголовно-правовой компенсации – это освобождение от уголовно-правовой компенсации.

Парадоксальным образом налогообложение уголовно-правовой компенсации может возникнуть в контексте субъектного состава ее оплаты, когда ее плательщиком является либо третье лицо (например, субъект предпринимательской деятельности за его руководителя и (или) лицо, осуществляющее руководство бухгалтерским учетом), либо само физическое лицо. В последнем случае, налоговые органы могут провести камеральную проверку соответствия расходов доходам физического лица на основании ст. 73-1 НК, и в случае расхождения между указанными величинами в пользу расходов, обложить разницу по ставке 26 процентов, предусмотренной подп. 7.1 п. 7 ст. 214 НК.

В результате проведенного в статье исследования можно сделать следующие основные выводы.

1. По результатам проверки для субъекта предпринимательской деятельности могут возникнуть отрицательные последствия не только в контексте уплаты налоговой недоимки и соответствующих сумм пеней, но и возможности привлечения к уголовной ответственности, если вменяемые нарушения указывают на признаки преступления.

2. В настоящее время размер ущерба по налоговым преступлениям определяется исходя из абсолютных величин, градация которых корреспондирует со значительным, крупным и особо крупным ущербом. Представляется, что пороговые значения ущерба за налоговые преступления должны основываться на соотношении неуплаченных налогов, сборов с общей суммой уплаченных налогов, сборов в те периоды, в которых выявлена налоговая недоимка. Предлагаемый подход дает возможность уже при решении вопроса о передаче материалов в органы уголовного преследования учитывать количественные аспекты ведения предпринимательской деятельности (масштаб бизнеса), а также участие конкретного налогоплательщика в формировании доходной части бюджета.

3. С налогово-правовой точки зрения уголовно-правовая компенсация не является доходом и не может быть объектом обложения подоходным налогом с физических лиц. Анализ определения дохода, предусмотренного подп. 2.6 п. 2 ст. 13 НК, а также доктринальных подходов по вопросу его категоризации, позволяет констатировать, что уголовно-правовая компенсация не обладает качествами экономической выгоды и не служит экономическим основанием налога.

Библиографические ссылки

1. *Ляскalo A. N.* Расчет размера неуплаченных налогов для целей применения ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ / А. Н. Ляскalo // Уголовное право. 2016. № 4. С. 49–56.
2. *Зарипов B. M.* Современные проблемы ответственности за налоговые преступления / В. М. Зарипов // Закон. 2018. № 10. С. 50–60.

3. Пепеляев С. Г. Налого-правовое понятие дохода / С. Г. Пепеляев // Налоговед. 2014. № 11. С. 15–25.
4. Приображенская В. В. Категория дохода с позиции теории и практики бухгалтерского учета / В. В. Приображенская // Налоговед. 2014. № 12. С. 28–37.
5. Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики / А. В. Чуркин ; науч. ред. С. Г. Пепеляев. – М. : Юристъ, 2003. 120 с.
6. Зарипов В. М. Понятие экономического основания налога / В. М. Зарипов // Налоговед. 2014. № 5. С. 32–45.