

Научная статья

УДК 343.359.2

DOI 10.35266/2949-3455-2023-4-11

ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ О ПРИЗНАКАХ ПРЕСТУПЛЕНИЯ В РЕШЕНИИ ПО ИТОГАМ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

Дмитрий Александрович Кириллов

Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия

kdakda@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0002-1550-1962>

Аннотация. Статья посвящена исследованию правовой новеллы, согласно которой с 2023 года при обнаружении в ходе налоговой проверки признаков налогового преступления в итоговом решении проверяемое лицо предупреждается о направлении материалов в следственные органы для возбуждения уголовного дела в случае неуплаты суммы выявленной проверкой недоимки. Предмет исследования – правовые нормы абзаца 5 пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации. Цель исследования – изучить содержание новеллы и ее место в системе налогового права. Задачи исследования: установить правовой смысл новеллы; обосновать применительно к реализации новеллы целесообразность учета отраслевых особенностей вины, отражения результатов новеллы в акте налоговой проверки, определения круга лиц, чьи интересы могут быть затронуты. Методологическая основа исследования – диалектика. Основные методы: сравнительно-правовой анализ, историко-правовой анализ, контент-анализ текста. В ходе исследования выявлено создающее препятствие к реализации новеллы ее несоответствие положениям статей 32 и 69 Налогового кодекса; обоснована важность учета при реализации новеллы прав широкого круга лиц и содержания пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса, различий в регулировании вины статьями 110 Налогового кодекса и статьями 24–26 Уголовного кодекса; указаны уточняющие признаки основания освобождения от уголовной ответственности, предложен примерный алгоритм верификации результатов проверки для установления признаков налогового преступления. Исследование является новым, его особенность заключается в системном подходе к изучению предмета.

Ключевые слова: налоговая проверка, налоговое преступление, решение о привлечении к ответственности, легкомыслие, неосторожность, умысел

Для цитирования: Кириллов Д. А. Предупреждение о признаках преступления в решении по итогам налоговой проверки // Вестник Сургутского государственного университета. 2023. Т. 11, № 4. С. 110–115. DOI 10.35266/2949-3455-2023-4-11.

Original article

NOTICE ON CRIME EVIDENCE IN TAX AUDIT'S DECISION

Dmitry A. Kirillov

University of Tyumen, Tyumen, Russia

kdakda@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0002-1550-1962>

Abstract. The article is devoted to studying the new law. Since 2023, if an individual subjected to a tax audit has committed a tax crime, such individual is to be notified via the final decision on the institution of a criminal case, based on the case files provided, by the investigating authorities should the individual fail to pay for his tax arrears. The subject of the study is the legal regulations stated in Article 101, Item 8, Paragraph 5 of the Tax Code of the Russian Federation. The article aims to study the new law's content and its place in the tax law system. The objectives of the study include determining the new law's legal content, justifying the value of guilt based on industry nature, as well as the incorporation of the new law's findings into a tax audit report, and the establishment of the general public whose interests might be involved in relation to

the new law implementation. The methodological basis of the study is dialectics. The main research methods used include a comparative and legal analysis, a historical and legal analysis, and an analysis of the text's content. In the course of the study, it was determined that the new law does not comply with the provisions of Articles 32 and 69 of the Tax Code, which creates challenges in its implementation. Moreover, the importance of considering the general public rights and the content of Article 101, Item 14 of the Tax Code and the differences in regulating guilt between Article 110 of the Tax Code and Articles 24–26 of the Criminal Code is substantiated. At last, the author specifies grounds for release from criminal liability and proposes an approximate algorithm for verifying tax audit results in order to determine tax crime evidence. The study is novel and unique as it uses a systemic approach for studying the object.

Keywords: tax audit, tax crime, decision to impose liability, levity, carelessness, intent

For citation: Kirillov D. A. Notice on crime evidence in tax audit's decision. *Surgut State University Journal*. 2023;11(4):110–115. DOI 10.35266/2949-3455-2023-4-11.

ВВЕДЕНИЕ

Федеральным законом от 14.07.2022 № 263-ФЗ (далее – ФЗ-263) пункт 8 статьи 101 Налогового кодекса РФ (далее – НК) дополнен абзацем 5 (далее – Абзац), согласно которому налоговым органам предписано в решении по результатам налоговой проверки предупреждать налогоплательщика (далее – Лицо) о факте и последствиях наличия в установленном налоговом правонарушении признаков налогового преступления [1, с. 36]. В соответствии с Уголовным кодексом РФ (далее – УК), налоговые преступления характеризуются виной в форме умысла. В связи с этим актуальными представляются две проблемы: несоответствие Абзаца другим положениям НК, наличие существенных различий в регламентации вины налоговым и уголовным правом. Интересна ситуация также и тем, что в статью 140 Уголовно-процессуального кодекса РФ (далее – УПК) спустя восемь лет после изъятия возвращено правило, согласно которому единственным поводом к возбуждению уголовных дел по налоговым преступлениям является **только** представление с этой целью налоговыми органами в следственные материалы налоговых проверок, включая решения, вынесенные по итогам проверок [2].

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Объектом исследования выступили отношения в связи с предупреждением налогоплательщика в решении, вынесенном по итогам налоговой проверки, об обязанности налогового органа в связи с обнаружением в правонарушении признаков налогового преступления направить материалы для воз-

буждения уголовного дела в случае неуплаты налогоплательщиком недоимки, выявленной в ходе налоговой проверки. Предметом исследования явились правовые нормы, соответствующие тексту Абзаца, их взаимосвязь с другими нормами налогового права, некоторые аспекты реализации положений Абзаца с учетом прав круга заинтересованных лиц и различий в подходах к регулированию вопросов вины в налоговом и уголовном праве. Цель исследования – изучить место Абзаца в системе налогового права. Задачи исследования: рассмотреть соотношение Абзаца с иными положениями налогового права; исследовать круг лиц, чьи интересы затрагиваются в ходе реализации Абзаца; предложить способ отражения Абзаца в акте налоговой проверки; учесть при реализации Абзаца отраслевые особенности вины. В ходе исследования проводилось сравнение Абзаца с положениями статей 32 и 69 НК; рассматривалась возможность реализации положений Абзаца с учетом прав и интересов различных субъектов, содержания пункта 14 статьи 101 НК, различий в регулировании вопросов вины статьей 110 НК и статьями 24–26 УК. Предложен примерный алгоритм верификации результатов проверки перед предупреждением заинтересованных лиц о наличии в правонарушении признаков налогового преступления.

В ходе подготовки статьи использованы работы таких исследователей, как А. В. Брызгалин, А. С. Власова, О. И. Долгополов, Г. А. Есаков, В. М. Затева, Е. А. Колосова, А. А. Мусаткина и ряда других.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ**О прямых противоречиях между Абзацем и другими положениями НК**

Абзац содержит два положения, прямо противоречащих положениям статей 32 и 69 НК. В связи с этим целесообразны следующие пояснения.

До внесения ФЗ-263 изменений в НК имелось противоречие между текстами абзаца 3 пункта 4 статьи 69 и пункта 3 статьи 32 НК в редакции Федерального закона от 28.12.2010 № 404-ФЗ. Так, согласно статье 69 НК, Лицо предупреждалось в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, о возможности направления материалов налоговым органом в следственные для возбуждения уголовного дела (далее – «направление материалов») при наличии любого решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки в порядке статьи 101 НК. Это могло быть как решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – «решение о привлечении»), так и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – «решение об отказе»). Основанием же для фактического «направления материалов», согласно статье 32 НК, было только «решение о привлечении» [3]. С 2023 г. указанное противоречие законодательно преодолено. Теперь единственным видом решения, выступающим основанием и для предупреждения Лица в требовании об уплате задолженности (далее – «требование»), о возможности «направления материалов», согласно статье 69 НК, и для фактического «направления материалов», согласно статье 32 НК, является «решение о привлечении».

Первый аспект прямой противоречивости Абзаца состоит в том, что, согласно Абзацу, предупреждение Лица об обязанности налогового органа «направить материалы» (далее – «предупреждение Лица») производится не только в «решении о привлечении», как это должно быть, исходя из статей 32 и 69 НК, но и в «решении об отказе». Как представляется, возложение на налоговый орган обязанности по «предупреждению Лица» в «ре-

шении об отказе» в определенной степени нелогично, поскольку «решение об отказе» не может являться основанием как для «предупреждения Лица» в «требовании», так и собственно «направления материалов». Вряд ли следует исключать, что отдельные налоговые органы могут усмотреть в Абзаце обязанность не только «предупреждать Лицо» в «решении об отказе», но и после этого «направлять материалы», что является нарушением прав налогоплательщиков. Уже только в силу этого, очевидно, указание на «решение об отказе» из текста Абзаца следует исключить.

Второй аспект прямой противоречивости Абзаца заключается в том, что в нем по сравнению со статьями 32, 69 НК указаны разные необходимые условия для «направления материалов». Согласно Абзацу, это неуплата лишь суммы недоимки, а согласно пункту 3 статьи 32 и пункту 2 статьи 69 НК, неуплата как суммы недоимки, так и сверх последней еще и соответствующих пеней, штрафов. В данной части текст Абзаца представляется для Лица позитивным. Так, Лицу предоставлено право исключить уголовное преследование путем уплаты только суммы недоимки, а не гораздо большей суммы, складывающейся из недоимки, пеней и штрафов, как это следует из пункта 3 статьи 32 НК.

В охарактеризованной конкуренции Абзаца и положений статей 32, 69 НК налицо пример предусмотренной пунктом 7 статьи 3 НК и решаемой в пользу Лица «неясности» с выводом о достаточности уплаты недоимки для исключения уголовных правоотношений. Но традиции реализации принципа, отраженного в пункте 7 статьи 3 НК [4, с. 183], могут не позволить до особых разъяснений ожидать разрешения данной «неясности» в пользу Лица.

О субъектах, права которых затрагиваются положениями Абзаца

Представляется, если установленные налоговой проверкой и закрепленные в «решении о привлечении» фактические обстоятельства объективно указывают на наличие признаков налогового преступления, то «предупреждение Лица» не затрагивает интересов иных субъектов лишь тогда, когда Лицом является

гражданин. Между тем даже по результатам проверки гражданина обстоятельства могут указывать на признаки налогового преступления в поведении иных граждан. В отношении же организации «предупреждение Лица» в большей степени затрагивает интересы не самого Лица, а людей, занимавших в ней в охваченный проверкой и, возможно, более широкий период времени руководящие должности [5].

Из систематического толкования законодательства представляется необходимым нормативно распространить «предупреждение Лица» также и на граждан, в деяниях которых на основании материалов проверки усматриваются признаки налогового преступления, поскольку подобным предупреждением права таких граждан затрагиваются. Граждане к тому же получают возможность исключить уголовное преследование, уплатив «за Лицо» сумму недоимки в порядке абзаца 3 пункта 1 статьи 45 НК [6, с. 8].

Отражение информации о налоговых преступлениях в акте проверки

В случае ошибки налогового органа «предупреждение Лица» нарушало бы права Лица самим фактом указания на признаки преступления, которого на самом деле не было. Отмена в подобных случаях «решения о привлечении» по итогам обжалования создает условия для обращения в суды как Лица, так и иных субъектов с исками о защите неимущественных прав. В связи с этим целесообразно, чтобы «предупреждение Лица» до рассмотрения материалов проверки отражалось в одном из документов, вручаемых Лицу. Более того, отсутствие подобного отражения создает предпосылки к применению такого основания для отмены «решения о привлечении», как необеспечение Лицу возможности представить объяснения (абзац 2 пункта 14 статьи 101 НК).

Видится уместным, чтобы «предупреждение Лица» находило отражение либо в акте проверки, либо в дополнении к акту по итогам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. Сегодня включение в такие документы мнения проверяющих о предпосылках реализации положений Абзаца без специального указания в статьях 100

или 101 НК следует трактовать как нарушение пункта 3 статьи 100, либо пункта 6 статьи 101 НК о содержании этих документов. Обоснованным представляется внесение в статью 100 или 101 НК РФ положения о том, что в акте налоговой проверки (дополнении к акту после проведения дополнительных мероприятий) должно содержаться суждение проверяющих о наличии (отсутствии) в нарушении налогового законодательства признаков налогового преступления. При указании на наличие таких признаков, выписка из акта (дополнения к акту) должна вручаться не только Лицу, но и всем заинтересованным субъектам с предоставлением прав на представление возражений и участие в рассмотрении материалов проверки.

Об учете соотношения вины в налоговом и уголовном праве

В УК для налоговых преступлений установлена вина в форме умысла. Учитывая, что согласно пункту 1.3 статьи 140 УПК, только «направляемые материалы» являются поводом к возбуждению уголовного дела по налоговым преступлениям, налоговые органы должны, как представляется, устанавливать в отношении налоговых правонарушений как налогово-правовую умышленную вину (пункт 2 статьи 110 НК), так и умысел в уголовно-правовом смысле (статья 25 УК). Такое «двойное» установление умысла необходимо в связи с тем, что правовое регулирование вины в уголовном праве и в налоговом праве различается [7, с. 185–187].

Вина входит в состав налогового правонарушения, который включен в предмет доказывания (подпункт 2 пункта 5 статьи 101 НК). С точки зрения вины в налоговом праве налоговому органу следует разделять выявляемые проверкой налоговые правонарушения на две группы: с умышленной виной и с неосторожной виной. Дальнейшее доказывание обстоятельств, указанных в Абзаце, целесообразно осуществлять примерно по следующему алгоритму:

1. От общей суммы недоимки следует обособить часть недоимки, возникновение которой характеризуется совершением налоговых правонарушений с умышленной виной (пункт 2 статьи 110 НК).

2. Провести оценку обособленной части недоимки с разбивкой по лицам, в деяниях которых возможно усмотрение признаков налогового преступления.

3. Если суммы обособленной части недоимки недостаточно для предположения о наличии в нарушении законодательства Лицом или хотя бы одним связанным с Лицом гражданином признаков преступления, то основания для применения Абзаца отсутствуют.

4. При «достаточности» обособленной части недоимки для покрытия сумм, указанных в составах налоговых преступлений применительно к Лицу либо связанным с Лицом конкретным гражданам, необходимо оценить образующие данную часть недоимки налоговые правонарушения с точки зрения умышленной вины в уголовном праве.

Проблема заключается в том, что виды и описание умысла в налоговом и уголовном праве в целом логически совпадают, а неосторожности существенно различаются [8, с. 40]. Так, в уголовном праве легкомыслие – это вид неосторожности, а в налоговом праве легкомыслия вообще нет ни в умысле, ни в неосторожности. Но в силу некоторой схожести описания интеллектуальных моментов легкомыслия и умысла налоговой практикой осознание противоправности содеянного с самонадеянным расчетом на предотвращение последствий нередко воспринимается как умысел [7, с. 186], что незаконно. Для применения положений Абзаца необходимо выяснить, какие из налоговых правонарушений с установленным «налогово-правовым» умыслом являются неосторожными с точки зрения уголовного права.

5. Исключив из предварительно приписываемых конкретному гражданину умышлен-

ных налоговых правонарушений те деяния, которые характеризуются уголовно-правовой неосторожностью, следует применительно к конкретному гражданину установить скорректированную сумму недоимки, соответствующую только деяниям с умыслом в уголовно-правовом смысле.

6. При достаточности скорректированной суммы недоимки для уголовного преследования в части, как минимум, одного гражданина, появляются основания для применения текста Абзаца.

Без применения подобного алгоритма велик риск усмотреть признаки преступления в неосторожном деянии. В качестве последствий возможны иски заинтересованных лиц в связи с незаконным применением Абзаца.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам изучения Абзаца представляется логичным ожидать внесения изменений в законодательство, устраняющих противоречия Абзаца с пунктом 3 статьи 32 НК, а также в статьях 100 и 101 НК. При этом, правильным представляется не менять текст Абзаца в части предоставления возможности избежать уголовных правоотношений путем уплаты только суммы недоимки.

В связи с возложением в Абзаце на налоговые органы функции оценки наличия признаков налоговых преступлений в поведении нарушителей, представляется уместным не только использование алгоритма применения смежных положений о вине в уголовном праве, но и изучение в будущем возможностей межотраслевой синхронизации положений о вине в праве в целом.

Список источников

1. Брызгалин А. В., Федорова О. С., Королева М. В. Основные изменения в Налоговом кодексе в 2023 году // Налоги и финансовое право. 2023. № 1. С. 12–92.
2. Есаков Г. А. Налоговые преступления: тонкая настройка ответственности в 2022 году и на перспективу // Закон. 2022. № 11. С. 38–47.
3. Долгополов О. И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика). 2013. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

References

1. Bryzgalin A. V., Fedorova O. S., Koroleva M. V. Osnovnye izmeneniia v Nalogovom kodekse v 2023 godu. *Nalogi i finansovoe pravo*. 2023;(1):12–92. (In Russian).
2. Esakov G. A. Nalogovye prestupleniia: tonkaia nastroiika otvetstvennosti v 2022 godu i na perspektivu. *Zakon*. 2022;(11):38–47. (In Russian).
3. Dolgoplov O. I. Vyezdnaia nalogovaia proverka (zakonodatelstvo, osobennosti, sudebnaia praktika). 2013. Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).

4. Кириллов Д. А. Притворные правовые явления в системе принципов административного процесса // Сибирское юридическое обозрение. 2021. Т. 18, № 2. С. 175–191. DOI 10.19073/2658-7602-2021-18-2-175-191.
5. Власова А. С., Лошкарёва М. Е., Удалова Н. М. Юридическое лицо и его ответственность: от фикции к реальному субъекту правоотношений // Закон. 2018. № 4. С. 120–134.
6. Гараев И. Г. Особенности расчетных правоотношений в налоговом праве // Налоги. 2022. № 2. С. 6–9.
7. Затеёва В. М., Колосова Е. А. О разграничении форм вины за неисполнение обязанности по уплате налога в уголовном, административном и налоговом праве России // Law Afterknown: право за гранью обыденного : материалы II Международного молодежного юридического форума, 18–21 мая 2023 г., г. Тюмень. Тюмень : ТюмГУ-Press, 2023. С. 183–188.
8. Мусаткина А. А. К вопросу о понятии вины и ее формах по Налоговому кодексу Российской Федерации // Финансовое право. 2013. № 8. С. 39–42.
4. Kirillov D. A. Simulated legal phenomena in the system of principles of the administrative process. *Siberian Law Review*. 2021;18(2):175–191. DOI 10.19073/2658-7602-2021-18-2-175-191. (In Russian).
5. Vlasova A. S., Loshkareva M. E., Udalova N. M. Iuridicheskoe litso i ego otvetstvennost: ot fiktsii k realnomu subektu pravootnoshenii. *Zakon*. 2018;(4):120–134. (In Russian).
6. Garaev I. G. Peculiarities of settlement relations in tax law. *Taxes*. 2022;(2):6–9. (In Russian).
7. Zateeva V. M., Kolosova E. A. On the distinction of forms of guilt for failure to pay tax in criminal, administrative and tax law in Russia. In: *Proceedings of the II International Youth Law Forum “Law Afterknown: pravo za graniu obydenного”*, May 18–21, 2023, Tyumen. Tyumen: TiumGU-Press; 2023. p. 183–188. (In Russian).
8. Musatkina A. A. On the notion of guilt and forms of Tax vomu RF code. *Finansovoe pravo*. 2013;(8):39–42. (In Russian).

Информация об авторе

Д. А. Кириллов – кандидат юридических наук, доцент.

Information about the author

D. A. Kirillov – Candidate of Sciences (Law), Docent.