

Трибуна молодого ученого

УДК 343.359.2

DOI: 10.19073/2306-1340-2018-15-3-366-371

О КРИМИНАЛИЗАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

АХТЫРСКАЯ Наталия Викторовна*

✉ n.akhtyrskaya@gmail.com

Ул. Короленко, 12, Омск, 644010, Россия

***Аннотация.** В июле 2017 г. Федеральным законом № 250-ФЗ были внесены изменения в Уголовный кодекс Российской Федерации, связанные с уклонением от уплаты налогов, сборов и страховых взносов. Для уяснения содержания указанных новелл автор обращается к корреспондирующим положениям законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, об обязательном страховании, выявляет имеющиеся между ними и уголовным законодательством противоречия. В работе рассматриваются критерии разграничения законодателем страховых взносов на налоговые и неналоговые платежи. Целью данной статьи является разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию уголовной ответственности за налоговые преступления посредством оценки эффективности принятых изменений, выявления достоинств и недостатков новых редакций «налоговых» статей. По результатам проведенного исследования автор предлагает использовать в налоговых преступлениях понятие «налоговые платежи».*

***Ключевые слова:** налоговые преступления, уголовная ответственность, налоги, сборы, страховые взносы, налоговые платежи.*

On Criminalization of Evasion from Payment of Insurance Contributions

Akhtyrskaya Nataliya V.**

✉ n.akhtyrskaya@gmail.com

12 Korolenko st., Omsk, 644010, Russia

***Abstract.** In July 2017 Federal Law № 250-FZ amended the Criminal Code of the Russian Federation related to tax evasion, fees and insurance premiums. To clarify the content of these short stories, the author refers to the corresponding provisions of the legislation of the Russian Federation on taxes and fees, compulsory insurance, identifies the contradictions that exist between them and the criminal legislation. In this paper, the criteria for differentiation by the legislator of insurance premiums for tax and non-tax payments are considered. The purpose of this paper is to develop proposals and recommendations on improving criminal liability for tax crimes by assessing the effectiveness of the adopted changes, identifying the merits and demerits of new versions of “tax” articles. According to the results of the research, the author suggests using the term “tax payments” in tax crimes.*

***Keywords:** tax crimes, criminal liability, taxes, fees, insurance premiums, tax payments.*

С момента возникновения государства обязательным элементом экономических отноше-

ний в обществе и основным источником формирования доходной части бюджета выступают

* Аспирант кафедры уголовного права и криминологии Омской юридической академии.

** Post-graduate student of the Department of Criminal Law and Criminology at Omsk Law Academy.

налоги, сборы и другие обязательные платежи. Обязанность каждого налогоплательщика платить законно установленные налоги и сборы закреплена в конституциях многих государств. Неисполнение этой обязанности в нашей стране влечет для налогоплательщиков налоговую, административную и уголовную ответственность.

К налоговым преступлениям, согласно разъяснениям Пленума Верховного Суда Российской Федерации, изложенным в постановлении от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»¹, относятся преступления, предусмотренные ст.ст. 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ). Верховный Суд Российской Федерации, таким образом, определил свою позицию в спорном вопросе, какие преступления следует считать налоговыми.

С момента принятия УК РФ редакции «налоговых» статей подвергались неоднократным систематическим изменениям и дополнениям. На основании анализа таких изменений и дополнений можно выделить два основных вида: 1) изменения, связанные с повышением границ криминализации (крупного и особо крупного размеров); 2) изменения, обусловленные модернизацией налоговой системы и законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Последние изменения, внесенные в ст.ст. 198–199.2 УК РФ в июле 2017 г., вызваны вторым видом изменений, а именно совершенствованием законодательства Российской Федерации о налогах, сборах и страховых взносах.

Одним из актуальных вопросов в науке на протяжении последних семи лет оставался вопрос криминализации уклонения от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Для рассмотрения оснований его возникновения необходимо обратиться к прежним редакциям статей УК РФ, устанавливающим ответственность за налоговые преступления.

Так, первоначально УК РФ (в редакции Федерального закона от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ) содержал два состава налоговых преступлений: ст. 198 «Уклонение гражданина от уплаты налога» и ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов с организаций». Затем Федеральным законом от 25 июня 1998 г. № 92-ФЗ они были переиме-

нованы: ст. 198 «Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды» и ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации». В 2003 г. названные статьи в очередной раз подверглись изменениям и стали называться: ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», а также были введены две новые статьи: 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» и 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» (Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ). Таким образом, в наименованиях налоговых статей в определенные периоды времени присутствовали следующие понятия обязательных платежей: налоги, сборы, страховые взносы.

В частности, в период с 1998 г. по конец 2003 г. такое деяние, как уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, было уголовно наказуемым. Поскольку нормы ст.ст. 198, 199 УК РФ являются бланкетными, они становятся зависимыми от изменений, происходящих в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах. В результате введения с 1 января 2001 г. единого социального налога (далее – ЕСН), заменившего страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, в УК РФ были внесены изменения, исключющие уголовную ответственность за неуплату таких взносов.

Отметим, что с начала 1990-х гг. и до 2001 г. порядок исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды устанавливался отдельными нормативными правовыми актами, взносы носили *неналоговый* характер, администрировали их сами внебюджетные фонды. Далее, с 2001 до 2010 г., данные платежи уплачивались во внебюджетные фонды в рамках ЕСН, установленного гл. 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Следовательно, с 2001 г. данный вид обязательных платежей носил *налоговый* характер, взимался, контролировался и администрировался налоговыми органами. Затем

¹ Рос. газ. 2006. 31 дек.

ЕСН был отменен², и для тех же плательщиков были введены самостоятельные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации (далее – ПФР), Фонд социального страхования (далее – ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее – ФОМС), порядок исчисления и уплаты которых регулировался Федеральным законом № 212-ФЗ³. То есть страховым взносам снова вернули правовой характер *неналогового* платежа, обособленное правовое регулирование и администрирование государственными внебюджетными фондами. С 1 января 2017 г. все положения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, перенесены в НК РФ. Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен новым разд. XI «Страховые взносы в Российской Федерации» и новой гл. 34 «Страховые взносы».

Страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж, и их понятие, также как и определение налога и сбора, закреплено в ст. 8 НК РФ. Под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Необходимость принятия такого решения связана с тем, что за период с 1 января 2010 г. и по настоящее время, когда администраторами страховых взносов были внебюджетные фонды, задолженность по уплате страховых взносов существенно возросла и превысила 300 млрд руб. Учитывая эффективность Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) и территориальных налоговых органов в сфере налогового администрирования, было принято решение о про-

ведении существенных изменений в отношении администрирования сборов страховых платежей и передаче этих функций налоговым органам [7, с. 5].

После отмены ЕСН с 1 января 2010 г. и возвращения к уплате страховых взносов в государственные внебюджетные фонды уголовная ответственность за их неуплату не была возвращена в УК РФ до августа 2017 г. При этом, согласно статистическим данным, доля обязательных платежей (страховых взносов) в государственные внебюджетные фонды с выплат физическим лицам по трудовым, гражданско-правовым договорам и по другим основаниям составляет примерно 30 %⁴.

О том, что нельзя было признавать обоснованным отказ от уголовно-правовой защиты правоотношений по поводу формирования государственных внебюджетных фондов (Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда обязательного медицинского страхования, Фонда социального страхования), обеспечивающих реализацию основных социальных обязательств государства, высказывались многие ученые [1–3, 6]. Они предлагали восполнить пробел в уголовно-правовом регулировании, дополнив гл. 22 УК РФ специальной нормой, предусматривающей уголовную ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов [5, с. 392], или изменив редакции ст.ст. 198–199.2 УК РФ [8, с. 13]. Однако законодатель применил сразу два подхода к решению вопроса: введение новых статей и изменение действующих.

Так, Федеральным законом № 250-ФЗ изменены наименования ст.ст. 198, 199 и 199.2 УК РФ, в частности, они дополнены третьим видом обязательных платежей – страховыми взносами, уклонение от уплаты которых в крупном или особо крупном размере влечет уголовную ответственность как для физических лиц – плательщиков страховых взносов, так и для организаций, выступающих такими плательщиками.

² *О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»* : федер. закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ. URL: <https://fzakon.ru/laws/federalnyy-zakon-ot-24.07.2009-n-213-fz/>

³ *О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования* : федер. закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (утратил силу).

⁴ *Статистика государственных финансов Российской Федерации* // Офиц. сайт Федер. казначейства. URL: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzheta/statistika-gosudarstvennykh-finansov-rf/>

Криминализацию уклонения от уплаты страховых взносов следует считать положительным моментом. Законодателем, на наш взгляд, устранен существенный недостаток прежних редакций ст.ст. 198 и 199 УК РФ, не распространявших свое действие на случаи уклонения от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Первоначально проектом федерального закона № 927133-6 «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» предлагалось внести дополнение в ст. 199.2, предусматривающее ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки (задолженности) не только по налогам и сборам, но также и по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды, и дополнить Уголовный кодекс Российской Федерации новыми ст.ст. 199.3 и 199.4, устанавливающими ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, совершенных страхователем – физическим лицом и страхователем – организацией, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам в крупном либо особо крупном размере.

Положительное заключение Комитета Государственной Думы по гражданскому, уголовно-арбитражному и процессуальному законодательству на данный законопроект указывало, что страховые взносы в данные государственные внебюджетные фонды не являются налоговыми платежами, в связи с чем не подпадают под действие норм ст.ст. 198–199.2 УК РФ⁵.

Необходимо отметить, что в научной сфере вопрос о том, какие преступления следует считать налоговыми, остается дискуссионным. Например, некоторые авторы к налоговым преступлениям относят уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физических лиц (ст. 194 УК РФ), поскольку «таможенная пошлина и таможенные сборы, со-

гласно ст. 13 Налогового кодекса РФ, входят в налоговую систему, и, следовательно, это деяние посягает на общественные отношения по поводу формирования бюджета» [9, с. 296–297].

Однако следует согласиться с теми юристами, которые уклонение от уплаты таможенных платежей относят к группе таможенных преступлений в связи с тем, что оно нарушает установленный порядок внешнеэкономической деятельности. Согласно таможенному законодательству, эта деятельность включает порядок и условия перемещения через таможенную границу Российской Федерации товаров и транспортных средств, взимания таможенных платежей, таможенного оформления и таможенного контроля [4, с. 507–511].

Отношения же, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Фонд обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, а также отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов и привлечения к ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах, регулируются в настоящее время Налоговым кодексом Российской Федерации, за исключением страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые по-прежнему регламентированы Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (сокращенно называют взносы «на травматизм» или «на страхование от несчастных случаев»). В связи с этим возникает вопрос, можно ли считать уклонение от уплаты страховых взносов налоговыми преступлениями. Исходя из действий законодателя, который отказался от первоначального варианта проекта федерального закона № 927133-6 о введении самостоятельных статей, устанавливающих уголовную

⁵ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды : проект федер. закона № 927133-6 // Система обеспечения законодат. деятельности : сайт. URL: <http://sozd.parlament.gov.ru/bill/927133-6>

ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, следует ответ «да».

В пользу такого подхода свидетельствуют следующие обстоятельства. До 2017 г. страховые взносы формально не входили в налоговую систему Российской Федерации, но всегда играли важнейшую роль в системе обязательного социального страхования нашей страны. Своевременное и надлежащее поступление таких платежей в ПФР, ФСС, ФОМС обеспечивало право на получение финансовой поддержки при выходе на пенсию, при временной нетрудоспособности граждан, при беременности и в случае рождения ребенка. Право на получение бесплатной медицинской помощи также неразрывно связано с уплатой страховых взносов. Как отмечалось выше, с 1 января 2017 г. взимание страховых взносов, кроме взносов «на травматизм», регламентируется в НК РФ. Теперь налоговые органы контролируют соблюдение страхователями законодательства о налогах и сборах при проведении камеральных и выездных проверок. В настоящее время страховые взносы (за исключением страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), также как налоги и сборы, перечисляются в ИФНС.

Таким образом, в настоящее время страховые взносы можно отнести к категории налоговых платежей. В этом случае обоснованной является позиция законодателя о распространении уголовной ответственности, закрепленной в ст.ст. 198, 199 и 199.2 УК РФ, на такое деяние, как уклонение от уплаты страховых взносов. Однако данный подход неприменим к страховым взносам «на травматизм», поэтому вполне обоснованным выглядит введение в УК РФ новых составов преступлений, предусмотренных ст.ст. 199.3 и 199.4, которые нельзя отнести к налоговым преступлениям. Но если углубиться в правовую природу такого вида страховых взносов, то эта позиция не является бесспорной.

Во избежание различного толкования необходимо выработать единый понятийный подход к видам обязательных платежей, которые будут составлять предмет налоговых преступлений. В УК РФ есть, к примеру, ст. 194 «Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физического лица». Под таможенными платежами понимаются: 1) ввозная таможенная пошлина; 2) вывозная таможенная пошлина; 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза; 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза; 5) таможенные сборы (ст. 70 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС).

То есть понятие «таможенные платежи» аккумулирует в себе разные виды обязательных платежей, такие как пошлины, налоги, сборы. При этом вопросы порядка взимания таких платежей, их ставок и т. д. закреплены не только в ТК ТС, но и в других нормативно-правовых актах, например Налоговом кодексе Российской Федерации. Статья 8 НК РФ раскрывает понятия налога, сбора и страхового взноса. В статье 1 НК РФ указано, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах.

Поскольку основная цель таких платежей – формирование доходной части бюджета страны и бюджетов государственных внебюджетных фондов, на наш взгляд, более эффективным являлось бы использование в названиях ст.ст. 198, 199 УК РФ словосочетания «налоговые платежи» вместо перечисления всех видов обязательных платежей (налоги, сборы, страховые взносы). В примечании к названным статьям указать, что под налоговыми платежами понимаются все виды платежей, отвечающие признакам налогов и установленные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами.

Список литературы

1. Белов Е. В., Харламова А. А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации : науч.-практ. пособие / отв. ред. Н. Г. Кадников. М. : Юриспруденция, 2016. 108 с.
2. Исаков С. Е. Проблемы применения норм о налоговых преступлениях // Юридический мир. 2013. № 10. С. 22–26.
3. Лопашенко Н. А. Преступления в сфере экономической деятельности : моногр. : в 2 ч. М. : Юрлитинформ, 2015. Ч. II. 640 с.
4. Рогатых Л. Ф. Реализация конституционных принципов в норме об уголовной ответственности за уклонение от уплаты таможенных платежей // Конституционные основы уголовного права : материалы всерос. конгресса по уголов. праву, посвящ. 10-летию Уголов. кодекса Рос. Федерации / отв. ред. В. С. Комиссаров. М. : Проспект, 2006. С. 507–511.

5. Рыжкова И. Д. К вопросу об уголовной ответственности за неуплату страховых взносов // Преступность, уголовная политика, уголовный закон : сб. науч. тр. / под ред. Н. А. Лопашенко. Саратов : Саратов. гос. юрид. акад., 2013. С. 389–392.
6. Семенова Н. Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2009. 34 с.
7. Сергеев М. В. Со сменой администратора страховых взносов увеличения нагрузки на плательщиков не произойдет // Налоговая политика и практика. 2016. № 10. С. 4–8.
8. Сосов М. А. Преступления, посягающие на финансовые (фискальные) интересы государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. 26 с.
9. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть : учеб. / под ред. Л. В. Иногамовой-Хегай, В. С. Комиссарова, А. И. Рагога. М. : ИНФРА-М : Контракт, 2009. 739 с.

References

1. Belov E. V., Kharlamova A. A., Kadnikov N. G. (Ed.) *Nalogovye prestupleniya: ugolovnaya otvetstvennost', problemy kvalifikatsii* [Tax Crimes: Criminal Liability, Qualification Problems]. Moscow, Yurisprudentsiya Publ., 2016. 108 p.
2. Iskakov S. E. Problemy primeneniya norm o nalogovykh prestupleniyakh [Problems of Application of Norms on Tax Crimes]. *Yuridicheskii mir – Juridical World*, 2013, no. 10, pp. 22–26.
3. Lopashenko N. A. *Prestupleniya v sfere ekonomicheskoi deyatel'nosti* [Crimes in the Sphere of Economic Activity]. Moscow, Yurlitinform Publ., 2015, pt. 2. 640 p.
4. Rogatykh L. F. Realizatsiya konstitutsionnykh printsipov v norme ob ugolovnoi otvetstvennosti za ukлонenie ot uplaty tamozhennykh platezhei [Implementation of Constitutional Principles in the Norm on Criminal Liability for Evasion from Payment of Customs Payments]. *Konstitutsionnye osnovy ugolovnogo prava – Constitutional Bases of Criminal Law*. Moscow, Prospekt Publ., 2006, pp. 507–511.
5. Ryzhkova I. D. K voprosu ob ugolovnoi otvetstvennosti za neuplatu strakhovykh vznosov [On the Issue of Criminal Liability for Non-payment of Insurance Premiums]. *Prestupnost', ugolovnaya politika, ugolovnyi zakon – Crime, Criminal Policy, Criminal Law*. Saratov, Saratov State Law Academy Publ., 2013, pp. 389–392.
6. Semenova N. F. *Prestupleniya v sfere nalogooblozheniya: problemy sovershenstvovaniya zakonotvorcheskoi i pravoprimeritel'noi deyatel'nosti*. Avtoref. dis. kand. yurid. nauk [Crimes in the Field of Taxation: the Problems of Improving Lawmaking and Law Enforcement Activities. Ext. Abstr. Cand. Legal Sci. Dis.]. Nizhny Novgorod, 2009. 34 p.
7. Sergeev M. V. So smenoi administratora strakhovykh vznosov uvelicheniya nagruzki na platel'shchikov ne proizoidet [With the Change of the Administrator of Insurance Premiums, There Will be no Increase in the Burden on Payers]. *Nalogovaya politika i praktika – Tax Policy and Practice*, 2016, no. 10, pp. 4–8.
8. Sosov M. A. *Prestupleniya, posyagayushchie na finansovye (fiskal'nye) interesy gosudarstva*. Avtoref. dis. kand. yurid. nauk [Crimes that Encroach on Financial (Fiscal) Interests of the State. Ext. Abstr. Cand. Legal Sci. Dis.]. Moscow, 2011. 26 p.
9. Inogamova-Khegai L. V., Komissarov V. S., Rarog A. I. (Eds.) *Ugolovnoe pravo Rossiiskoi Federatsii. Osobennaya chast'* [Criminal Law of Russia. Special Part]. Moscow, INFRA-M Publ., Kontrakt Publ., 2009. 739 p.