



ДОБРОСОВЕСТНЫЙ ИЛИ ПРОБЛЕМНЫЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК: КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ

Нагорная И. И., Никифоров А. В.

ОСОЗНАНИЕ ОБЩЕЙ ПРОТИВОПРАВНОСТИ ДЕЯНИЯ ПРИ СОВЕРШЕНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ПРЕДУСМОТРЕННОГО СТАТЬЕЙ 199.1 УК РФ

***Аннотация.** В статье рассматривается проблема осознания общей (регулятивной) противоправности деяния при неисполнении субъектом обязанностей налогового агента (статья 199.1 УК РФ). Анализируются объективные и субъективные факторы, от которых зависит подобное осознание. Исследуется влияние противоречивых позиций высших судебных инстанций и нижестоящих судов, а также несовершенства законодательных формулировок, включая технические ошибки в законодательстве, на осознание субъектом противоправности деяния. Особое внимание уделяется необходимости адаптации субъектов к изменяющемуся законодательству и правоприменительной практике. Анализируется судебная практика по налоговым спорам, ее значение для установления факта осознания субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, противоправности совершенного деяния, рассматриваются позиции Конституционного Суда РФ, Европейского Суда по правам человека, оцениваются доктринальные аргументы, связанные с проблематикой осознания общей противоправности деяния. Сделан вывод о том, что существенные противоречия в судебной практике могут указывать на отсутствие осознания субъектом общей противоправности деяния. Указано на потребность обеспечить более последовательное толкование норм законодательства о налогах и сборах высшей судебной инстанцией. Обоснована необходимость разъяснить влияние того или иного толкования норм законодательства о налогах и сборах на применение конкретного уголовно-правового запрета в постановлениях Пленума Верховного Суда РФ.*

***Ключевые слова:** общая противоправность, осознание общей противоправности, налоговый агент, правоприменительная практика, толкование закона, Налоговый кодекс, Уголовный кодекс, Верховный суд, арбитражный суд, недоимка.*

Характеристика проблемы. Вопросам осознания общей (неуголовной, регулятивной) противоправности деяния уделяет-

ся большое внимание в литературе особенно при анализе экономических преступлений, которые, по справедливому замечанию И. В. Шишко, «детер-

минированы» нормами регулятивного законодательства¹.

Об особом значении ошибки в противоправности при совершении преступлений в сфере экономики пишет Г. А. Есаков: «данная проблема связана с выделением с одной стороны уголовной противоправности и, с другой — регулятивной противоправности и приданием последней уголовно-правового значения»².

А. Г. Черных предостерегает от подмены понятий: согласно ч. 2 ст. 25 УК РФ прямой умысел требует осознания общественной опасности деяния, а не только его противоправности³. Однако следует согласиться с П. С. Яни и Э. С. Мурадовым, которые применительно к налоговым преступлениям обращают внимание на то, что «без осознания неуголовно-правовой противоправности деяния, объективно противоречащего налоговому законодательству, невозможно осознание общественной опасности налогового преступления»⁴.

Уголовный запрет, предусмотренный ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента», предполагает осознание субъектом факта неисполнения обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов в соответствующий бюджет, а также крупного (особо крупного) размера

неисполненной обязанности. Осознание данных фактов связано как с субъективными, так и с объективными факторами, которые тесно связаны между собой. Рассмотрим их подробно.

Субъективные факторы, влияющие на осознание противоправности деяния. В литературе справедливо отмечается, что «нельзя сравнивать поведение лиц, организовавших и наладивших механизм уклонения от уплаты налогов, с добросовестными налогоплательщиками, незадекларировавшими налоги из-за неправильного толкования налогового законодательства или другой непреднамеренной ошибки»⁵.

Предполагается, что субъект, на которого возложено исполнение обязанностей налогового агента, обладает профессиональными знаниями в области законодательства о налогах и сборах и практики его применения или же должен обладать такими знаниями — бухгалтер, руководитель организации. В случае если таких знаний недостаточно, данные лица должны пройти дополнительное обучение, обратиться к специальной литературе, получить консультацию у компетентных субъектов.

Затруднения могут возникнуть при определении вины субъекта, в том случае, если руководитель уполномочил на выполнение соответствующих функций лицо, которое не обладает соответствующим образованием и получение необходимых знаний для которого затруднительно. В данном случае решить вопрос об уголовной ответственности нелегко: с одной стороны, лицо приняло на себя исполнение обязанностей налогового агента, т. е. выразило согласие с определенным правовым статусом; с другой — требуется учесть, насколько такое согласие было

¹ См.: Шишко И. В. Экономические правонарушения: Вопросы юридической оценки и ответственности. СПб: Изд. «Юридический центр Пресс», 2004. С. 189.

² Есаков Г. А. Вина в преступлениях в сфере экономической деятельности (о некоторых проблемах) // Преступления в сфере экономики: Российский и Европейский опыт: Материалы III совместного Российско-Германского круглого стола. М.: ООО «Издательство «Элит». 2012. С. 59

³ См.: Черных А. Г. Уголовно-правовое противодействие неисполнению обязанностей налогового агента. Дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2011. С. 113–114.

⁴ Яни П. С., Мурадов Э. С. Субъективные признаки налоговых преступлений: позиция Пленума Верховного Суда РФ // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 3 (СПС «Консультант Плюс»).

⁵ Шемяткин А. А. Взгляд из будущего: к чему ведет упрощение процедуры возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Налоговед. 2014. № 3. С. 84.

вынужденным, каков характер и степень зависимости лица от руководителя, была ли в действиях руководителя заведомость при наделении обязанностями некомпетентного лица. Решение подобных вопросов может быть связано с возможностями хозяйствующего субъекта: в то время как крупный субъект может фактически позволить себе наличие в штате профессионалов в области законодательства о налогах и сборах, для организаций с небольшим оборотом это может оказаться крайне затруднительным.

Уголовно-правовая оценка деяния подобного неквалифицированного субъекта и уполномочившего его руководителя хотя и базируется на анализе субъективного отношения к совершенному деянию, должна иметь некую объективную основу. Приведем пример из зарубежного законодательства: согласно ст. 122–3 Уголовного кодекса Франции не подлежит уголовной ответственности лицо, представившее доказательства того, что в силу ошибки относительно права, которой оно не могло избежать, оно полагало, что имеет законное основание совершить действие¹. То есть неосознание должно быть неизбежным, что предполагает определенный, уровень предусмотрительности субъекта, действующего в условиях свободного выбора. Такой уровень может быть задан доктриной и правоприменительной практикой².

Также в подобной ситуации необходимо учитывать нормы ч. 1 ст. 42 УК РФ: «не является преступлением причинение вреда охраняемым уголовным законом

интересам лицом, действующим во исполнение обязательных для него приказа или распоряжения. Уголовную ответственность за причинение такого вреда несет лицо, отдавшее незаконные приказ или распоряжение». Исполнение заведомо незаконного приказа или распоряжения влечет уголовную ответственность на общих основаниях (ч. 2 ст. 42 УК РФ).

Объективные факторы, влияющие на осознание противоправности деяния. Неосознание противоправности может происходить из объективных обстоятельств, которые условно можно разделить на две группы:

1. Противоречивые позиции судебной практики по одним и тем же вопросам.
2. Коллизии, пробелы, неясности и технические ошибки в законодательстве.

Противоречивые позиции судебной практики. По делу «Йокела против Финляндии» (2002 г.) Европейским Судом по правам человека был сформулирован принцип легитимного ожидания, согласно которому физические и юридические лица вправе ожидать последовательности в действиях органов как исполнительной, так и судебной власти³.

Практикующие юристы отмечают, что принцип единообразия стал одним из важнейших в правоприменительной практике, а нарушение единообразия в толковании и применении норм права, т. е. отсутствие общего, единого их понимания у судов, является одним из главных оснований для пересмотра дел в порядке надзора⁴. Только когда высшая судебная инстанция принимает по передан-

¹ См.: Уголовный кодекс Франции / Науч. ред. Л. В. Головкин, Н. Е. Крылова; перевод с франц. Н. Е. Крыловой. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002. С.80

² Иными словами, речь идет о понятии среднего человека в уголовном праве. См., например: Федотов А. В. Фикция «среднего человека» в российском уголовном праве: В 2 ч. / Под ред. А. Э. Жалинского. М.: Юрлитинформ, 2012.

³ См.: Калинин С. И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике // Налоговед. 2007. № 12. URL: <http://fin-buh.ru/text/113393-1.html> (дата обращения: 13.03.2014)

⁴ См.: Корельский А. Скорый суд, или Единообразие судебной практики // URL: http://zakon.ru/Discussions/skoryj_sud_ili_edinoobrazie_sudebnoj_praktiki/10749 (дата обращения 07.08.2014)

ному в надзор делу решение, можно считать, что правовая неопределенность устранена, а норма перестает быть дефектной, и на будущее уже понятно, как следует понимать и применять закон¹.

Приведем примеры из судебной практики по налоговым спорам.

Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 июня 2013 г. № ВАС-3715/13² было передано в Президиум для пересмотра в порядке надзора дело № А50–4254/2012. В данном деле тройка судей, рассматривая эпизод с исключением налоговым органом из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль организации начисленных процентов по долговым обязательствам по правилам, установленным ст. 269 НК РФ, указала на существование двух подходов по расчету величины предельных процентов по контролируемой задолженности: 1) путем деления суммы процентов, начисленных обществом за весь налоговый период, на коэффициент капитализации, рассчитанный на конец календарного года (метод нарастающего итога). Его придерживались Федеральные арбитражные суды Уральского округа; 2) путем деления суммы процентов, начисленных обществом за каждый квартал в отдельности, на коэффициент капитализации, рассчитанный на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного периода — 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря соответственно (дискретный метод). Его придерживались Федеральные арбитражные суды Центрального, Московского округов,

Тринадцатый арбитражный апелляционный суд.

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 сентября 2013 г. № 3715/13³ данное противоречие в судебной практике было устранено указанием на необходимость применять дискретный метод.

В правоприменительной практике также возник вопрос о том, как исчислять НДС, если стороны не оговорили это в договоре (налог в составе цены или сверх нее).

В Постановлении от 29 сентября 2010 г. № 7090/10 Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ указал, что «требование продавца о взыскании с покупателя суммы налога является правомерным независимо от того, что в договоре цена услуг указана без учета НДС. Соответственно, налог необходимо оплатить сверх определенной договором стоимости услуг»⁴.

Однако 7 ноября 2013 г. было принято важнейшее Решение Суда Европейского Союза, согласно которому налог входит в цену договора, а не прибавляется к ней, если стороны не оговорили иное⁵. Так, Суд разъяснил: «если цена на товар была установлена сторонами без упоминания налога и поставщик этого товара является налогооблагаемым лицом в отношении НДС, подлежащего уплате при совершении налогооблагаемой операции, то согласованная цена должна рассматриваться как уже включающая налог». Решения Суда Европейского Союза не являются для России обязательными, однако должны учитываться

¹ Зарипов В. М. Действие во времени постановлений ВАС РФ, ухудшающих положение налогоплательщиков. Обзор VI Международной научно-практической конференции «Налоговые споры: опыт России и других стран» 17.10.2012 г. Москва // Налоговед. 2013. № 4. С. 39

² URL: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/5e73cd39-9283-43a6-b409-3a4fc47ea867/A50-4254-2012_20130620_Opredelenie.pdf (дата обращения: 07.08.2014).

³ URL: http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/2681b8a8-e573-4271-b9ad-4e4a17c4c15d/A50-4254-2012_20130917_Reshenija%20i%20postanovlenija.pdf (дата обращения: 07.08.2014).

⁴ СПС «Консультант Плюс».

⁵ Judgment the Court of Justice (Third Chamber), 7 November 2013, Joined Cases C- 249/12 and C- 250/12 URL: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=Steuer*&docid=144206&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=270265 (дата обращения: 07.08.2014).

в силу статьи 55 Соглашения о партнерстве и сотрудничестве, учреждающего партнерство между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами, с другой стороны» (о. Корфу, 24.06.1994 г.)¹, в которой указано, что «стороны признают, что важным условием для укрепления экономических связей между Россией и Сообществом является сближение законодательств. Россия стремится к постепенному достижению совместимости своего законодательства с законодательством Сообщества» (ч. 1) и что «процесс сближения законодательств распространяется, в частности, на следующие отрасли права: ... бухгалтерский учет и налогообложение компаний... косвенное налогообложение...» (ч. 2).

В связи с этим пункт 17 проекта Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»², который первоначально предусматривал, что «судам надлежит исходить из обязанности продавца предъявить к оплате покупателю дополнительно к указанной в договоре цене также и суммы налога. Данной обязанности продавца корреспондирует обязанность покупателя уплатить полную цену товаров (работ, услуг) с учетом суммы налога», был дополнен вторым вариантом толкования, отражающим приведенную позицию Суда Европейского Союза.

30 мая 2014 г. на заседании Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ указанное Постановление было принято в редакции второго предложенного варианта.

¹ СЗ РФ. 1998. № 16. Ст. 1802.

² URL: http://arbitr.ru/_upimg/C46CB2ADEE0F4EED9A66EE87451ED0EC_%D0%BF%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B8%D0%B4%D0%B8%D1%83%D0%BC_24%D0%B0%D0%BF%D1%8014.pdf (дата обращения 07.08.2014).

Следует отметить, что решение подобных вопросов должно базироваться на экономическом основании конкретного налога, которое должно быть формально закреплено. С. Г. Пепеляев указывает на то, что такое основание может содержаться в самих статьях закона, в его преамбуле или названиях глав и статей, а также в протоколах парламентских слушаний, письменных материалах разработчиков закона, возможно также обращение к доктринальным работам³. Кроме того, он отмечает, что для налогово-правовой традиции России не свойственно описание в налоговом законе экономических задач, функций и намерений законодателя, из которых он исходил, принимая то или иное законоположение⁴.

В некоторых случаях возникает вопрос о применимости позиции высшей судебной инстанции при рассмотрении судами аналогичных дел. В том числе возникает вопрос, какие дела следует считать аналогичными⁵. Так, например, налоговый агент в отношении выплачиваемых иностранной компании сумм дохода вправе применить льготу, если контрагент является резидентом государства, с которым Российской Федерацией подписано соглашение об избежании двойного налогообложения (ст. 310, 312 НК РФ). При этом налоговый агент должен доказать принадлежность иностранной компании к указанному резидентству, представив в налоговый орган подтверждающий сертификат, выданный компетентным органом соответствующего государства. В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда от 28 декабря

³ См.: Пепеляев С. Г. Экономическое основание налога: судебное-правовое значение // *Налоговед.* URL: <http://nalogoved.ru/art/1721> (дата обращения 07.08.2014).

⁴ См.: Там же.

⁵ См.: Овчарова Е. В., Осипова Ю. А. Неудержание налога у источника выплаты: последствия для налогового агента с учетом позиций Президиума ВАС РФ // *Налоговед.* 2012. № 9. URL: <http://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=296706> (дата обращения: 07.08.2014)

2010 г. № 9999/10¹ было рассмотрено дело, в котором налоговый орган, а также суды первой и кассационной инстанций сочли, что документы, представленные налоговым агентом в подтверждение постоянного местопребывания иностранных компаний, не отвечают требованиям соглашений об избежании двойного налогообложения, так как подтверждают только статус этих иностранных лиц, а не место их постоянного нахождения. Высший Арбитражный Суд РФ согласился с данной позицией, указав, что поскольку НК РФ не содержит определения понятия «компетентный орган соответствующего иностранного государства», то в силу п. 1 ст. 11 НК РФ этот термин используется в смысле, который придают ему нормы международного права. Исходя из положений международных соглашений, такими компетентными органами являются министр финансов или его уполномоченный представитель. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ отметил, что в этом случае согласно п. 2 ст. 312 НК РФ при последующем подтверждении местонахождения иностранного юридического лица производится возврат ранее удержанного налога.

В то же время в данном Постановлении не рассматривались вопросы привлечения к ответственности налоговых агентов и доначисления пеней в случае представления подтверждающего документа после выплаты дохода иностранному контрагенту². Эти вопросы были рассмотрены ранее в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 мая 2007 г. № 1646/07³. Было признано, что налогового агента нельзя привлечь к ответственности по ст. 123 НК РФ, даже если подтверждение местонахождения иностранной компании представлено после выплаты дохода. Однако, несмотря на это,

формирование дальнейшей судебной практики⁴ со ссылкой на Постановление от 28 декабря 2010 г. № 9999/10 пошло по пути привлечения налоговых агентов к ответственности и доначисления пеней в ситуациях, когда подтверждение местонахождения иностранной компании представлялось после выплаты дохода.

В Постановлении от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег»», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод»» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор»»⁵ Конституционный Суд РФ указал на то, что: «исходя из конституционного принципа недопустимости придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему ответственность, и основанных на нем правовых позиций Конституционного Суда РФ — не может иметь обратную силу постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ или постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение лица, привлеченного или привлекаемого к административной ответственности. В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) и положение

¹ СПС «Консультант Плюс».

² См.: Овчарова Е. В., Осипова Ю. А. Указ соч.

³ СПС «Консультант Плюс».

⁴ Постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 17 января 2014 г. № А40–16818/13, Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29 июня 2012 г. по делу № А32–30502/2010, от 29 июня 2012 г. по делу № А32–30502/2010, решение Арбитражного суда Краснодарского края от 22 декабря 2011 г. по делу № А-32–30502/2010.

⁵ Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 2. См. также: Овчарова Е. В., Осипова Ю. А. Указ соч.

налогоплательщиков, поскольку — в силу статей 54 и 57 Конституции РФ — недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе, как указано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П, в актах официального или иного толкования либо в правоприменительной практике».

Нельзя не учитывать, что хозяйствующие субъекты, споры которых с налоговыми органами подсудны по территориальному признаку определенным судам (например, Арбитражный суд г. Москвы, Девятый арбитражный апелляционный суд, Федеральный арбитражный суд Московского округа), вынуждены ориентироваться на правовые позиции данных судов. На практике налоговый агент может сослаться на правовую позицию федерального арбитражного суда иного округа, однако вероятность изменения судом своей позиции в таком случае крайне мала.

Существенные противоречия в судебной практике могут указывать на отсутствие осознания субъектом общей противоправности деяния. При этом нельзя утверждать, что действия вопреки практике, сложившейся по территориальному признаку, указывают на вину субъекта в смысле уголовного права. Выбирая иную позицию, субъект принимает на себя риски наступления неблагоприятных последствий по законодательству о налогах и сборах, однако он не должен подвергаться уголовному преследованию за отстаивание своих интересов и за выбор иного варианта поведения, особенно если такой вариант признан правомерным иными (по территориальному признаку) судами. Во всяком случае вызывает возражения сложившееся положение дел, при котором субъект предпочитает заранее (до разрешения спора судом) уплатить недоимку, чтобы избежать уголовного преследования, а затем при благоприятном для себя исходе спора получить излишне уплаченные денежные средства обратно.

Коллизии, пробелы, неясности и технические ошибки в законодательстве. Подобные явления влекут за собой различное толкование закона налоговыми органами и налоговыми агентами.

Например, НК РФ предусматривает право налогоплательщиков и налоговых агентов проводить курсовые разницы по иностранной валюте, числящейся на транзитном и валютном счетах, и отражать их во вне-реализационных доходах/расходах (п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265). Курсовые разницы возникают от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте. До внесения в указанные статьи НК РФ изменений Федеральным законом от 25 ноября 2009 г.¹ у субъектов экономической деятельности не возникало проблем с отнесением во вне-реализационные доходы/расходы указанных курсовых разниц. Однако данным законом было запрещено учитывать курсовые разницы, возникающие по авансам выданным (полученным). В связи с новой формулировкой закона возник вопрос о том, следует ли относить данный запрет только к требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, или к валютным ценностям тоже.

По мнению Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 5 по Республике Саха (Якутия), данный запрет распространяется, в том числе на курсовые разницы от переоценки имущества в виде валютных ценностей.

Однако, возможно и иное толкование, основанное на выявлении технического не-

¹ Федеральный закон от 25 ноября 2009 г. № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2009. № 48. Ст. 5731.

совершенства закона, которое состоит в том, что оговорка «за исключением авансов...» находится после слов «требований (обязательств)», в связи с чем не понятно, относится ли она и к валютным ценностям.

Пункт 11 ст. 250 НК РФ устанавливает:

«Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

...

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации».

Полагаем, что корректным является следующее толкование.

В соответствии с п. 11 ст. 250 НК РФ во внереализационных доходах налогоплательщика учитываются доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Банком России, следующих объектов налогообложения:

- имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках. Исключением являются требования (обязательства) в виде авансов, выданных (полученных) в иностранной валюте.

Предусмотренное данной нормой исключение налоговые органы ошибочно распро-

страняют на курсовые разницы от переоценки имущества в виде валютных ценностей. Это исключение касается только лишь курсовых разниц от переоценки требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

На транзитных и валютных счетах может числиться только лишь имущество в виде иностранной валюты. Авансы же относятся к понятию требований (обязательств) и не могут числиться на транзитных и валютных счетах. Такой вывод подтверждается Письмом Федеральной налоговой службы России от 8 июля 2009 г. № ШС-22-3/546@ «О порядке учета для целей исчисления налога на прибыль курсовых разниц, возникающих в случаях предварительной оплаты в иностранной валюте»¹, в котором сказано, что «средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты в иностранной валюте остались в категории требований и обязательств в иностранной валюте», а не имущества.

Налоговые органы не учитывают, что согласно п. 2 ст. 38 НК РФ под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Согласно ст. 140 ГК РФ случаи, порядок и условия использования иностранной валюты на территории Российской Федерации определяются Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»². В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 1 данного Закона к валютным ценностям относятся иностранная валюта и внешние ценные бумаги. К иностранной валюте относятся средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств.

Таким образом, поступившая (зачисленная) на транзитный и валютный сче-

¹ СПС «Консультант Плюс».

² СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

та иностранная валюта является имуществом, а не авансом и не требованием (обязательством)¹.

В то же время следует учитывать, что Европейский Суд по правам человека по «делу строительных кооперативов» (решение от 23 октября 1997 г.) отметил, что легитимным ожиданием не является использование заявителем технического дефекта закона. Однако отсутствие легитимного ожидания имеет место только в том случае, если воля законодателя очевидна, и предположение о том, что дефект закона будет исправлен, разумно².

Конституционный Суд РФ в этом связи отмечает, что «некоторая неточность юридико-технического характера, допущенная законодателем при формулировании законоположения, хотя и затрудняет уяснение его действительного смысла, однако не дает оснований для вывода о том, что оно является неопределенным, расплывчатым, не содержащим четких стандартов и, следовательно, не отвечающим принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции РФ. Подобные неясности, выявленные в процессе правоприменения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными

¹ Сказанное дополнительно подтверждается законом, в соответствии с которым в п. 11 ст. 250 НК РФ было внесено упомянутое исключение по авансам. Федеральным законом от 25 ноября 2009 г. № 281-ФЗ пункт 11 ст. 250 НК РФ после слов «выражена в иностранной валюте» был дополнен словами «(за исключением авансов, выданных (полученных))». Тем самым из состава внереализационных доходов в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, с 1 января 2010 г. исключены доходы от переоценки авансов, выданных (полученных) в иностранной валюте. То есть, слова «за исключением авансов» относятся к определению валютной выручки по доходам основного вида деятельности применительно к требованиям (обязательствам).

² См.: Калинин С. И. Указ. соч.

органами, в том числе арбитражными судами, причем именно судебная власть, действующая на основе принципов самостоятельности, справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (ст. 10, 120 Конституции РФ), в наибольшей мере предназначена для решения названной задачи»³.

Необходимость адаптации субъектов к изменяющемуся законодательству и правоприменительной практике. Такая адаптация по сути означает, что субъект воспринял изменившуюся норму или ее толкование, после чего можно вести речь об осознании противоправности совершаемого деяния.

В Постановлении от 5 марта 2013 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона «Об охране окружающей среды» и постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Тополь»»⁴ Конституционный Суд РФ указал на важность принципа доверия граждан к закону и действиям государства, предполагающего сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также в случае необходимости предоставление гражданам возможности, в частности посредством временного регулирования, в течение разумного переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям. Соблюдение данного принципа — при отсутствии должной нормативной определенности правового регулирования — имеет сущест-

³ Определения Конституционного Суда РФ от 9 декабря 2002 г. № 346-О, от 25 января 2007 г. № 48-О-О // СПС «Консультант Плюс».

⁴ Вестник Конституционного Суда РФ. 2013. № 5.

венное значение и для обеспечения единства правоприменительной практики.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг., одобренные Правительством РФ 30 мая 2013 г.¹, являются базой для подготовки федеральными органами исполнительной власти изменений в законодательство о налогах и сборах, что позволяет экономическим агентам, по мнению разработчиков, «определить свои бизнес-ориентиры с учетом планируемых изменений». Данный документ имеет важное значение, однако, как показывает практика, не может в полной мере обеспечить стабильность и определенность условий ведения экономической деятельности, так как не гарантирует принятия четких и понятных законодательных формулировок и не предопределяет их толкование судами.

Нельзя не отметить, что зачастую для актов вышестоящих судебных инстанций характерно отсутствие подробной последовательной мотивировочной части принятого решения, в силу чего у правоприменителей по прочтении остаются вопросы. В связи с этим справедливо замечание К. Ю. Литвиновой о том, что «неочевидность выводов суда заставляет усомниться в правомерности вынесенного им решения: не является ли такое решение судебной ошибкой, возможность которой никогда нельзя полностью исключить? Может ли судебный акт, вызывающий сомнения в его правомерности, рассматриваться в качестве прецедента? Ответ очевиден: нет»².

Выводы, содержащиеся в принимаемых высшей судебной инстанцией актах по конкретным делам, должны быть результатом последовательного толкования законодатель-

ных норм, позволяющего правоприменителю пошагово пройти по пути рассуждений высшей судебной инстанции. Возможность такого «повторения» очень важна, так как исключает сомнения в обоснованности (мотивированном характере) выводов³. Только при таком подходе российская правоприменительная практика сможет приблизиться к стандартам правовой определенности.

На указанную проблему обратил внимание сотрудник Контрольно-аналитического управления Высшего Арбитражного Суда РФ Е. Суворов в связи с обсуждением проекта, вносящего изменения в ряд постановлений Пленума по вопросам, связанным с текущими платежами при несостоятельности (банкротстве). Суть вопроса заключалась в следующем⁴.

Ранее требования к налоговому агенту, не исполнившему обязанность по перечислению в бюджет суммы удержанного налога, рассматривались как имеющие особую правовую природу требования, которые не подпадают под определяемое положениями ст. 2 и 4 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»⁵ понятие обязательного платежа и не могут быть квалифицированы как требование об уплате обязательных платежей. Такие требования, независимо от момента их возникновения, в реестр требований кредиторов не включались и удовлетворялись в установленном налоговым законодательством, т.е. во внеочередном, порядке. Споры, вытекающие из правоотношений, в которых должник выступал налоговым агентом, рассматривались вне дела о банкротстве (п. 10 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 г. № 25

¹ СПС «Консультант Плюс».

² Литвинова К. Ю. Структура прецедентного решения высшего судебного органа // Налоговед. 2014. № 2. С. 27.

³ Там же. С. 27.

⁴ См.: Шиняева Н. Насколько этично высказывать неуважение к президиуму?! // URL: <http://pravo.ru/review/view/102953/> (дата обращения: 07.08.2014)

⁵ СЗ РФ. 2002. № 43. Ст. 4190.

«О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве»¹).

Разработчиками проекта изменений было предложено отказаться от такой практики и включить суммы НДС в во вторую очередь текущих платежей. По мнению Е. Суворова, такие изменения не имеют под собой каких-либо оснований, поскольку закон не изменился, и позиция Высшего Арбитражного Суда РФ действовала восемь лет. Он также отметил, что такая новация «противоречит конституционному принципу равенства всех перед законом», так как разделяет стороны на лиц, чьи дела рассматриваются по старым правилам, и лиц, подпадающих под новое регулирование. Кроме того, необоснованное изменение позиции высшего судебного органа делает такие изменения все менее и менее применимыми и затрудняет их восприятие судьями².

Одним из путей решения проблемы может стать установление самой высшей судебной инстанцией метода толкования закона. Например, Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 марта 2014 г. № 16 «О свободе договора и ее пределах»³ установлено, что при отсутствии в норме, регулирующей права и обязанности по договору, явно выраженного запрета установить иное, суд может признать ее императивной (п. 3). Такое решение принимается исходя из «целей законодательного регулирования». То есть признается телеологическое толкование закона «в качестве рабочего метода толкования»⁴.

Представляется, что толкование закона с учетом целей законодательного регулирования применительно к налоговому законодательству будет способствовать формированию единообразной судебной практики, что поможет правильно разрешать вопрос об осознании общей противоправности деяния. Цели законодательного регулирования в налоговом праве, разумеется, отличаются от таковых в гражданском праве. В любом случае к ним можно отнести защиту прав налогоплательщиков и налоговых агентов, соразмерность налагаемых ограничений, необходимость обеспечения поступления платежей в бюджет.

Последствия толкования законодательства о налогах и сборах для применения уголовного закона. Помимо осознания субъектом смысла действующих норм закона в контексте правоприменительной практики следует поставить вопрос об осознании последствий их нарушения. Рассмотрим следующие примеры.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ применительно к выплатам денежных средств российскому налоговому резиденту в п. 2 Постановления от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»⁵ пояснил, что «принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет».

Применительно к иностранным налоговым резидентам, не состоящим на учете в российских налоговых органах, Пленум

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 9.

² См.: Там же.

³ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2014. № 5.

⁴ См.: Карапетов А. Пленум ВАС принял постанов-

ления о свободе договора и выкупном лизинге. URL: <http://zakon.ru/Comments/UserList/859> (дата обращения: 07.08.2014).

⁵ СПС «КонсультантПлюс».

указал, что в случае неуплаты налога при выплате им денежных средств с налогового агента, т.е. за счет его собственных средств, могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога. Данная позиция Высшего Арбитражного Суда РФ объясняется невозможностью налогового администрирования такого иностранного лица (контрагента). Таким образом, в описанной ситуации налоговый агент рискует своими собственными средствами.

Логичная с точки зрения налогового права норма приводит к возникновению проблемы, связанной с применением уголовного закона, а именно: означает ли невозможность принудительного исполнения обязанностей налогового агента, что государство отказывается от привлечения его к уголовной ответственности? Если к лицу не могут быть применены более мягкие меры, предусмотренные НК РФ, целесообразно ли в этом случае применять более жесткие меры, предусмотренные УК РФ?

Проблема состояла в том, что разъяснения, данные Высшим Арбитражным Судом РФ, не отвечали и не могли ответить на этот вопрос, что порождало ситуацию неопределенности: для одной отрасли права проблема была решена весьма однозначно, а для другой — не решена вообще. В связи с объединением с 6 августа 2014 г. двух высших судебных органов в единый Верховный Суд РФ появилась возможность для решения данной проблемы.

Она состоит в необходимости разъяснить влияние того или иного толкования норм законодательства о налогах и сборах на применение конкретного уголовно-правового запрета в постановлениях Пленума объединенного Верховного Суда РФ. Именно такое решение позволит правоприменителю четко решить вопрос об осознании субъектом противоправности совершенного деяния.

Данная идея уже была частично реализована ранее, когда возник вопрос о том, как

исчисляется период в пределах трех финансовых лет, предусмотренный Примечанием 1 к ст. 199 УК РФ¹, и как он соотносится с налоговым периодом, в течение которого было совершено правонарушение, ответственность за которое предусмотрена НК РФ. В указанный трехлетний финансовый период Пленум Верховного Суда РФ включает не сроки уплаты налогов, а налоговые периоды, по окончании которых определяется налоговая база и исчисляется сумма конкретного налога, подлежащего уплате (перечислению), но полностью либо частично неуплаченного (неперечисленного).

Вместе с тем, так как в НК РФ четко не определен момент совершения налогового правонарушения, Президиум Высшего Арбитражного Суда в Постановлении от 27 сентября 2011 г. № 4134/11² пришел к выводу, что налоговым периодом, в течение которого было совершено налоговое правонарушение, является период, предоставленный для исполнения соответствующей обязанности по уплате или перечислению налога. Иными словами, под соответствующим периодом подразумевается не период, за который налог уплачивается (перечисляется), а период, предоставленный для уплаты (перечисления) налога (соответственно, период, в течение которого налогоплательщиком или налоговым агентом совершается правонарушение по неуплате (неперечислению) налога). То есть позиции двух высших судебных инстанций существенно отличались.

При исчислении крупного размера недоимки по ст. 199.1 УК РФ крайне важным остается вопрос об установлении переплаты.

Необходимо иметь в виду, что размер недоимки определяется, во-первых, по ре-

¹ См. подробнее: Яни П. С. Роль Верховного Суда РФ в решении проблем квалификации преступлений в сфере экономической деятельности // Закон. 2008. № 11. (СПС «Консультант Плюс»).

² СПС «КонсультантПлюс».

зультатам проведения проверки правильности исполнения и соблюдения налоговым агентом законодательства о налогах и сборах; во-вторых, проверка проводится за отчетный (налоговый) период, и оцениваются все охватываемые им финансово-хозяйственные операции. При этом проверяющие должны установить не только сумму неуплаченного налога, но и имеющуюся за отчетный (налоговый) период переплату, т.е. установить реальный размер налоговых обязательств налогового агента перед бюджетом. Так, если по одной хозяйственной операции у налогового агента имеется недоимка, а по другой — переплата, то при установлении реального размера налоговых обязательств в расчет должны приниматься обе операции. В то же время анализ практики применения ст. 199.1 УК РФ показывает, что зачастую проверяющие определяют лишь сумму недоимки, иногда даже по конкретной хозяйственной операции, переплаты.

Применительно к переплате до недавнего времени отсутствовала определенность в вопросе о возможности проведения зачета только по налогу, в рамках которого возникла излишняя уплата, либо также по всем налогам соответствующего вида. НК РФ выделяет следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Согласно действующему правовому регулированию, налоговые агенты исполняют свои обязанности только в отношении федеральных налогов.

Ранее налоговые агенты при выявлении проверяющими недоимки по НДС могли ссылаться на возможность зачесть ее в счет имеющейся собственной переплаты по другому федеральному налогу. Так, в письме Минфина РФ от 21 октября 2008 г. № 03–02–07/1/412¹ было указано, что «сумма излишне уплаченного одного федерального налога может быть зачтена в счет недоимки по другому федеральному налогу. Такой зачет может производиться

по суммам излишне уплаченных федеральных налогов... Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц относятся к федеральным налогам». Указанная возможность подтверждалась также письмами Минфина РФ от 2 октября 2008 г. № 03–02–07/1–387 и от 2 сентября 2008 г. № 03–02–07/1–387² СПС «Консультант Плюс». В последующем Минфин РФ разъяснил, что, поскольку НДС подлежит уплате за счет средств физических лиц, а налог на прибыль либо НДС — за счет собственных средств организации, такой зачет невозможен (письмо от 19 февраля 2009 г. 03–02–07/1–81³). Запрет на уплату НДС за счет средств налоговых агентов прямо предусмотрен п. 9 ст. 226 НК РФ.

В связи с этим возникает неопределенность в ситуации, когда сумма неудержанного налога может быть взыскана с налогового агента за счет его собственных средств (например, при выплате дохода иностранному лицу). Можно ли в таком случае переплату по одному федеральному налогу зачесть в счет недоимки по другому федеральному налогу? Анализ правоприменительной практики показывает, что большинство арбитражных судов поддерживают налоговых агентов и обязывают проверяющих проводить зачет. Правила проведения зачета налоговой переплаты, установленные п. 14 ст. 78 НК РФ, распространяются и на налоговых агентов. Кроме того, эта норма не содержит условие об источнике средств (собственные или удержанные), за счет которых уплачивается налог⁴. И в данном случае также

¹ СПС «Консультант Плюс».

² СПС «Консультант Плюс».

³ СПС «Консультант Плюс».

⁴ Постановления Федеральных арбитражных судов Северо-Западного округа от 07.06.2012 г. № А56–55596/2011, Московского округа от 10.04.2012 г. № А40–62527/11–116–178, от 09.11.2010 г. № КА–А40/13571–10 и от 15.12.2009 г. № КА–А40/12829–09 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 октября 2013 г. № 3589/13 (Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда РФ).

представляется необходимым разработать четкие разъяснения по указанным вопросам с указанием на их уголовно-правовые последствия, а именно на невозможность учитывать рассматриваемые суммы при исчислении крупного (особо крупного) размера недоимки.

Библиография

1. Есаков Г. А. Вина в преступлениях в сфере экономической деятельности (о некоторых проблемах) // Преступления в сфере экономики: Российский и Европейский опыт: Материалы III совместного Российско-Германского круглого стола. М.: ООО «Издательство «Элит». 2012. С. 53–63.
2. Зарипов В. М. Действие во времени постановлений ВАС РФ, ухудшающих положение налогоплательщиков. Обзор VI Международной научно-практической конференции «Налоговые споры: опыт России и других стран» 17.10.2012 г. Москва // Налоговед. 2013. № 4. С. 37–47.
3. Калинин С. И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике // Налоговед. 2007. № 12. URL.: <http://fin-buh.ru/text/113393-1.html>
4. Карапетов А. Пленум ВАС принял постановления о свободе договора и выкупном лизинге. URL: <http://zakon.ru/Comments/UserList/859>
5. Корельский А. Скорый суд, или Единообразии судебной практики // URL: http://zakon.ru/Discussions/skoryj_sud_ili_edinoobrazie_sudebnoj_praktiki/10749
6. Литвинова К. Ю. Структура прецедентного решения высшего судебного органа // Налоговед. 2014. № 2. С. 26–27.
7. Овчарова Е. В., Осипова Ю. А. Неудержание налога у источника выплаты: последствия для налогового агента с учетом позиций Президиума ВАС РФ // Налоговед. 2012. № 9. URL: <http://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=296706>
8. Уголовный кодекс Франции / Науч. ред. Л. В. Головки, Н. Е. Крылова; перевод с франц. Н. Е. Крыловой. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002.
9. Черных А. Г. Уголовно-правовое противодействие неисполнению обязанностей налогового агента. Дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2011.
10. Шемяткин А. А. Взгляд из будущего: к чему ведет упрощение процедуры возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Налоговед. 2014. № 3. С. 81–85.
11. Шишко И. В. Экономические правонарушения: Вопросы юридической оценки и ответственности. СПб: Изд. «Юридический центр Пресс», 2004.
12. Шиняева Н. Насколько этично высказывать неуважение к президиуму?! // URL: <http://pravo.ru/review/view/102953/> (дата обращения: 19.03.2014)
13. Яни П. С. Роль Верховного Суда РФ в решении проблем квалификации преступлений в сфере экономической деятельности // Закон. 2008. № 11. (СПС «Консультант Плюс»).
14. Яни П. С., Мурадов Э. С. Субъективные признаки налоговых преступлений: позиция Пленума Верховного Суда РФ // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 3 (СПС «Консультант Плюс»).

References (transliterated)

1. Esakov G. A. Vina v prestupleniyakh v sfere ekonomicheskoi deyatel'nosti (o nekotorykh problemakh) // Prestupleniya v sfere ekonomiki: Rossiiskii i Evropeiskii opyt: Materialy III sovmestnogo Rossiisko-Germanskogo kruglogo stola. M.: OOO «Izdatel'stvo «Elit». 2012. S. 53–63.
2. Zaripov V. M. Deistvie vo vremeni postanovlenii VAS RF, ukhudshayushchikh polozhenie nalogoplatel'shchikov. Obzor VI Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii «Nalogovye spory: opyt Rossii i drugikh stran» 17.10.2012 g. Moskva // Nalogoved. 2013. № 4. S. 37–47.
3. Kalinin S. I. Ispol'zovanie pravovykh pozitsii ESPCh po nalogovym sporam v rossiiskoi pravoprimenitel'noi praktike // Nalogoved. 2007. № 12. URL.: <http://fin-buh.ru/text/113393-1.html>
4. Karapetov A. Plenum VAS prinyal postanovleniya o svobode dogovora i vykupnom lizinge. URL: <http://zakon.ru/Comments/UserList/859>
5. Korel'skii A. Skoryi sud, ili Edinoobrazie sudebnoi praktiki // URL: http://zakon.ru/Discussions/skoryj_sud_ili_edinoobrazie_sudebnoj_praktiki/10749
6. Litvinova K. Yu. Struktura pretsedentnogo resheniya vysshego sudebnogo organa // Nalogoved. 2014. № 2. S. 26–27.
7. Ovcharova E. V., Osipova Yu. A. Neuderzhanie naloga u istochnika vyplaty: posledstviya dlya nalogovogo agenta s uchetom pozitsii Prezidiuma VAS RF // Nalogoved. 2012. № 9. URL: <http://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=296706>
8. Ugolovnyi kodeks Frantsii / Nauch. red. L. V. Golovko, N. E. Krylova; perevod s frants. N. E. Krylovoi. SPb.: Izdatel'stvo «Yuridicheskii tsentr Press», 2002.
9. Chernykh A. G. Ugolovno-pravovoe protivodeistvie neispolneniyu obyazannosti nalogovogo agenta. Dis. ... kand. jurid. nauk. Krasnodar, 2011.
10. Shemyatkin A. A. Vzgl'yad iz budushchego: k chemu vedet uproshchenie protsedury vozbuzhdeniya ugolovnykh del po nalogovym prestupleniyam // Nalogoved. 2014. № 3. S. 81–85.
11. Shishko I. V. Ekonomicheskie pravonarusheniya: Voprosy yuridicheskoi otsenki i otvetstvennosti. SPb: Izd. «Yuridicheskii tsentr Press», 2004.
12. Shinyaeva N. Naskol'ko etichno vyskazyvat» neuvazhenie k prezidiumu?! // URL: <http://pravo.ru/review/view/102953/> (data obrashcheniya: 19.03.2014)
13. Yani P. S. Rol» Verkhovnogo Suda RF v reshenii problem kvalifikatsii prestuplenii v sfere ekonomicheskoi deyatel'nosti // Zakon. 2008. № 11. (SPS «Konsul'tant Plyus»).
14. Yani P. S., Muradov E. S. Sub'ektivnye priznaki nalogovykh prestuplenii: pozitsiya Plenuma Verkhovnogo Suda RF // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2007. № 3 (SPS «Konsul'tant Plyus»).