Филиппова Кристина Игоревна. Уголовная ответственность за налоговые преступления: межотраслевые связи: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.08 / Филиппова Кристина Игоревна;[Место защиты: ФГБОУ ВО Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)], 2017

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Значение межотраслевых связей уголовного права в истории россии и в законодательстве зарубежныхстран 15**

1. История ответственности за налоговые нарушения в России в период отсутствия отраслевого разграничения 15

2. История ответственности за налоговые нарушения в России в период становления отраслевого разграничения 29

3. Ответственность за налоговые нарушения по законодательству зарубежных стран 46

4. Условия трансформации видов юридической ответственности за налоговые нарушения 57

**ГЛАВА 2. Механизм уголовно-правовой оценки налоговых преступлений 72**

1. Проблема согласования оснований ответственности за налоговые нарушения и налоговые преступления 72

2. Согласование субъектных признаков налоговых преступлений и правонарушений 96

3. Значение преюдиции для решения вопроса об ответственности за налоговые преступления 110

4.Согласование механизмов применения давности ответственности за налоговые преступления и нарушения 132

5. Согласование наказуемости налоговых преступлений и других видов ответственности за налоговые правонарушения 139

Заключение 147

Список использованных источников

* [История ответственности за налоговые нарушения в России в период становления отраслевого разграничения](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/ugolovnaja-otvetstvennost-za-nalogovye-prestuplenija-mezhotraslevye-svjazi.html#7685131)
* [Условия трансформации видов юридической ответственности за налоговые нарушения](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/ugolovnaja-otvetstvennost-za-nalogovye-prestuplenija-mezhotraslevye-svjazi.html#7685132)
* [Согласование субъектных признаков налоговых преступлений и правонарушений](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/ugolovnaja-otvetstvennost-za-nalogovye-prestuplenija-mezhotraslevye-svjazi.html#7685133)
* [Согласование наказуемости налоговых преступлений и других видов ответственности за налоговые правонарушения](http://www.dslib.net/kriminal-pravo/ugolovnaja-otvetstvennost-za-nalogovye-prestuplenija-mezhotraslevye-svjazi.html#7685134)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Борьба с нарушениями в налоговой сфере признается приоритетным направлением в Российской Федерации. Неуплата налогов причиняет существенный вред государству и обществу, однако не со всеми правонарушениями указанной категории целесообразно бороться мерами уголовно-правового запрета. Отношения в сфере налогообложения охраняются налоговым, административным и уголовным правом. Этим обусловлена уголовно-политическая и практическая необходимости разграничения сфер ответственности, определения их разграничительных критериев и способов согласования.

Действующее законодательство содержит немало примеров рассогласованности различных отраслевых норм о налоговых правонарушениях. Например, УК РФ предусмотрена ответственность за такие действия, которые не рассматриваются Налоговым кодексом Российской Федерации как правонарушение. Так, в статье 199 УК РФ предусмотрена ответственность за неисполнение обязанности по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, в то время как согласно статье 123 НК РФ на налогового агента возлагается ответственность только за неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) налогов.

В НК РФ установлена ответственность налогоплательщика за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора). В соответствии со статьями 198 и 199 УК РФ законодатель использовал понятие «уклонение» от уплаты налога, что предполагает ответственность за деяния, направленные на невыполнение обязанности по уплате налогов и (или) сборов. Однако общественная опасность налоговых преступлений заключается, прежде всего, в непоступлении денежных средств в бюджет РФ.

Признаки преступлений, предусмотренных статьями 198-199 УК РФ,

определяются законодателем исчерпывающим образом. Однако способы со-3

вершения налоговых преступлений могут быть более разнообразными. В связи с постоянными изменениями налогового законодательства возникают новые налоговые нарушения, которые в силу их неочевидности для практики уголовного правосудия нельзя квалифицировать по известным нормам УК. В правовой науке появляются концепции, которые не имеют даже формального основания в нормативных актах отрасли налогового права. Правоприменительная практика находит в них опору, что открывает возможность взыскивать с организации дополнительные налоговые платежи по основаниям, не предусмотренным в Налоговом кодексе РФ. Но это, как представляется, пока еще временные (конъюнктурные) тенденции налоговой правоприменительной практики. В связи с этими тенденциями остается невыясненным вопрос, насколько существенным может быть их влияние на содержание уголовно-правовых запретов, объем и содержание признаков налоговых преступлений.

В настоящее время нормы налогового, административного и уголовного права о налоговых нарушениях являются рассогласованными, выше приведена только малая доля подобных примеров. На практике складываются ситуации, когда налогоплательщик не привлекается к налоговой ответственности, однако должностные лица (в случае налоговых неплатежей) привлекается к уголовной ответственности при отсутствии формальных налоговых оснований.

Неоднократное изменение норм Уголовного кодекса Российской Федерации, предусматривающих ответственность за налоговые преступления, показывает их недостаточную разработанность и отсутствие у законодателя продуманного подхода к основаниям и признакам криминализации налоговых преступлений, что делает настоящую тему актуальной.

**Степень научной разработанности проблемы.** Вопросы согласования норм административного и уголовного права о налоговых правонарушениях в контексте их криминализации рассматривали А.И. Коробеев, Н.Ф. Кузнецова, Н.А. Лопашенко, Н.И. Пикуров, В.В. Похмелкин и др.

Вопросами ответственности за налоговые правонарушения занимались А.В. Брызгалин, Я.М. Брайнин, Б.В. Волженкин, Л.Д. Гаухман, Н.Д. Дурманов, В.Г. Истомин, И.А. Клепицкий, В.А. Ковалев, Л.Л. Кругликов, В.Н. Кудрявцев, И.И. Кучеров, В.А. Мачехин, А.В. Наумов, Н.Н. Сологуб, С.Г. Пепеляев, И.М. Середа, И.Н. Соловьев, А.Н. Трайнин, В.И. Тюнин, П.С. Яни и др.

Изучению проблемы уголовно-правовой характеристики налоговых пре  
ступлений посвящены диссертационные исследования А.В. Бакаева,  
Н.Н. Балюк, С.С. Белоусовой, А.Х. Бен-Акил, А.В. Зимина, Д.И. Митюшева,  
С.А. Хорошилова и др.

Каждое проведенное по указанным вопросам исследование представляет бесспорную научную ценность. В то же время в доктринальных представлениях об ответственности за налоговые правонарушения остается немало нерешенных вопросов: методологических (о принципах соотношения различных видов ответственности за налоговые нарушения); технико-юридических (о правовой корректности формулирования признаков налогового правонарушения и смысловых различиях в отраслевых трактовках одних и тех же фактов неуплаты налога и непоступления средств в государственный бюджет и т.п.); уголовно-правовых (о допустимости тождества между признаками административного правонарушения и налогового преступления, о значении размера налоговой недоимки для формулирования признаков состава налогового преступления, об условиях уголовной ответственности и проч.).

**Объект и предмет исследования.** Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и (или) сборов и отношения ответственности за неисполнение данной обязанности в базовых (регулятивных) отраслях и в уголовном праве.

Предмет исследования составляют нормы, предусматривающие ответственность за нарушения налогового законодательства в налоговом, административном и уголовном праве (российское и зарубежное законодательство);

исторические документы; научные источники (положения, касающиеся квали-5

фикации налоговых преступлений, соотношения налоговой, административной и уголовной ответственности); судебная практика.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования состоит в разграничении условий и оснований уголовной, административной и налоговой ответственности за налоговые нарушения; в коррекции признаков составов налоговых преступлений в соответствии с принципами отраслевого разграничения и межотраслевых согласований по рассматриваемому предмету; а также в научном обосновании необходимости совершенствования уголовного законодательства в части установления ответственности за налоговые преступления.

Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

исследование правовых норм об ответственности за налоговые нарушения в историческом аспекте;

установление соотношения и разграничительных критериев между нормами налоговой, административной и уголовной ответственности за налоговые нарушения в законодательстве других стран;

- определение принципов разграничения и согласования уголовно-  
правовой, налоговой и административной отраслей права в регламентации  
условий и оснований ответственности за налоговые нарушения;

- согласование видов и признаков налоговых преступлений с налоговым и  
административным отраслевым законодательством (для приведения норм УК  
РФ в соответствие с регулятивным законодательством);

- определение уголовно-политической целесообразности санкций норм  
УК РФ в нормах об ответственности за налоговые преступления в контексте  
фактической наказуемости, исполнимости судебных решений, а также уголов  
но-политической целесообразности специальных условий освобождения от  
уголовной ответственности.

**Методология и методы исследования.** Для достижения цели и решения задач в диссертационном исследовании использовались логический, историче-

ский, системный, сравнительно-правовой, формально-юридический методы, кроме того методы анализа, синтеза и другие методы научного познания.

**Теоретическую основу исследования** составили труды ученых в области общей теории права, налогового, административного и уголовного права. Основными источниками диссертации являлись монографии, диссертации, научные статьи и иные опубликованные материалы.

**Нормативная база исследования** включает в себя Конституцию Российской Федерации, УК РФ, КоАП РФ, НК РФ, ГК РФ и другие нормативные правовые акты, касающиеся рассматриваемой проблематики (в том числе, утратившие силу, но имеющие значение для научного анализа), а также нормативные правовые акты и законодательство зарубежных государств (в соответствии с темой диссертации).

**Эмпирическую базу исследования** составили статистические данные и судебная практика судов общей юрисдикции и арбитражных судов по налоговым спорам. В ходе изучения данной темы было проанализировано более 4000 постановлений судов общей юрисдикции, вынесенных в рамках уголовных дел о налоговых преступлениях, а также постановления арбитражных судов и судов общей юрисдикции по вопросам привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.

**Научная новизна исследования** состоит в обосновании вывода о правовых границах разграничения налоговой, административной и уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства, определении налоговой ответственности как исходного (первичного) повода для криминализации налоговых нарушений. Определены условия и основания уголовной ответственности за налоговые преступления. В качестве оптимального основания криминализации налоговых преступлений выделен признак злостности. В результате анализа фактической наказуемости сделан вывод о нецелесообразности действующих санкций норм, предусматривающих ответственность за налоговые

преступления, а также специальных условий освобождения от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных ст. 198-199 УК РФ.

**Основные положения, выносимые на защиту.**

1. Исторический опыт установления ответственности в налоговой сфере показывает, что принципы межотраслевого размежевания ответственности за нарушения в данной сфере неоднократно менялись. После разделения права на отрасли за нарушения в налоговой сфере применялись в первую очередь имущественные санкции, что говорит о стремлении государства восполнить имущественные недоимки. Уголовная ответственность предусматривалась в случае упорного, продолжаемого неплатежа, невыполнения обязанности после представленного требования должностного лица о взыскания с налогоплательщика пеней или штрафа за допущенное нарушение. Для устрашения населения или необходимости быстрого сбора средств на нужды государства (в 17 - 18 веках) прослеживалась тенденция ужесточения ответственности за налоговые недоимки и применения к лицу сразу мер уголовного характера. Выявленные исторические тенденции показывают, что включение репрессивного механизма без учета правовой природы налогового нарушения имело под собой политические (конъюнктурные) основания и не было связано с развитием права.
2. В законодательстве большинства государств регулирование налоговых отношений обеспечивается (подобно тому, как это имеет место в РФ) нормами налогового (или финансового), административного и уголовного права. Критериями разграничения налоговых нарушений и преступлений в законодательстве зарубежных стран являются: размер недоимки; способы совершения преступления; форма вины; повторность нарушения (неоднократность); административная преюдиция.

3. Регулирование налоговых отношений и обеспечение финансовых инте  
ресов государства - интересы, которые реализуются, в первую очередь, налого  
вым правом. Карательный характер налоговой ответственности в правовом от-  
8

ношении исключает одновременное привлечение лица к налоговой, административной и уголовной ответственности за одно и то же нарушение. Криминализация налогового нарушения должна осуществляться по принципу дополнения формулы налогового нарушения признаками, посредством которых ему сообщаются характеристики общественной опасности. Именно налоговое правонарушение является первичным деликтом и должно служить основанием для решения вопроса об установлении административной или уголовной ответственности.

4. Неуплата и непоступление средств в бюджетную систему РФ (как по  
следствие неуплаты) является налоговым нарушением. Эта конструкция отрас  
левого «прототипа», с одной стороны, обусловливает материальную конструк  
цию и состава налогового преступления. Для уголовно-правового запрета со  
всеми вытекающими из него уголовно-правовыми последствиями признаков  
первичного правонарушения («прототипа») недостаточно.

Это обязывает законодателя включить в объективные признаки состава налогового преступления такие обстоятельства (дополнительные, по сравнению с отраслевым прототипом), которые способны служить отражением общественной опасности налогового нарушения как преступления. При тождественности объективных признаков первичного налогового нарушения и признаков уголовно наказуемого деяния уголовно-правовое отграничение может осуществляться по признаку размера налоговой недоимки.

5. В уголовном законодательстве (статьи 198-199 УК РФ) подменили по  
нятие «неуплаты налогов и (или) сборов» понятием «уклонение от уплаты  
налогов и (или) сборов», в то время как в случае привлечения лица к уголовной  
ответственности главным является факт непоступления денежных средств в  
бюджетную систему Российской Федерации.

6. Исходя из сущности налоговых преступлений, которые основаны на  
факте совершения налогового правонарушения, представляется целесообраз  
ным привлечение к уголовной ответственности тех же субъектов, что и к нало-  
9

говой (в случае привлечения к ответственности за преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ): законного представителя и непосредственно налогоплательщика в случае осуществления им деятельности через уполномоченного представителя.

Руководители филиалов и представительств могут быть привлечены к уголовной ответственности в случае их непосредственного выполнения обязанностей руководителя или в качестве соучастника преступления, поскольку согласно НК РФ филиалы и представительства российских организаций не могут быть признаны организациями в том смысле, в каком это закреплено в статье 199 УК РФ. Иные служащие организации, в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, либо лица, оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199, 1991 УК РФ как соучастники данного преступления, умышленно содействовавшие его совершению.

7. Юридическим препятствием для уголовной ответственности за налого  
вое преступления должно служить аннулирование правового значения налого  
вого нарушения:

- истечение давности налогового правонарушения;

- освобождение от налоговой ответственности за налоговое правонару  
шение.

8. Действующий порядок возбуждения уголовных дел о налоговых пре  
ступлениях, согласно которому процессуальное решение о возбуждении уго  
ловного дела о налоговом преступлении не обусловлено заключением налого  
вого органа о факте совершения правонарушения налогоплательщиком и пра  
вильности расчетов недоимки, говорит о том, что налоговая, административная  
и уголовная ответственность существуют автономно друг от друга, имея в ос  
нове одно и то же правонарушение. Для учета правоприменителем совершенно-

го налогового правонарушения это условие должно быть отражено в объективной стороне состава налогового преступления

9. Критерием отграничения преступления от налогового (административ  
ного) правонарушения для целей применения статьей 198-1991 УК может слу  
жить признак злостности. При установлении данного признака необходимо  
учитывать, в частности, неисполнение обязанности по уплате налогов и (или)  
сборов в течение продолжительного времени при наличии возможности выпол  
нить это обязательство; незначительный размер денежных сумм, направляемых  
налогоплательщиком в счет погашения задолженности, которые несопоставимы  
с общим размером задолженности по налогам и (или) сборам, незаконные дей  
ствия в отношении имущества физического лица или организации, утаивание  
своих действительных доходов полностью либо в большей части, утаивание  
имущества, на которое может быть обращено взыскание.

При закреплении признака злостности в статьях 198-1991 УК РФ целесообразно исключить из Уголовного кодекса РФ статью 199, поскольку сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов является одной из форм злостного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов или злостного неисполнения обязанностей налогового агента.

10. Обманные действия налогоплательщика, направленные на  
неосновательное получение им возмещения из бюджета налога на добавленную  
стоимость, целесообразно квалифицировать как мошенничество. Несмотря на  
то, что возмещение НДС совершается в налоговой сфере, характер деяния  
связан в первую очередь с хищением денежных средств из бюджета.

11. Криминализация налогового нарушения предполагает в своей перво  
основе признаки первичного (налогового) нарушения. В состав налогового пре  
ступления нельзя включать признаки, не предусмотренные в базовом понятии  
налогового правонарушения. Представляется недопустимым привлекать нало-

гового агента к уголовной ответственности за действия, которые не рассматриваются НК РФ как формы неисполнения обязанностей налогового агента.

12. Назначаемые лицу наказания в пределах санкций, предусмотренных в УК РФ, незначительны по суровости воздействия в сравнении с санкциями, предусмотренными в НК РФ. Это указывает на нецелесообразность имеющихся в действующем законодательстве правовых средств противодействия налоговым нарушениям. В случае установления штрафа как одного из наказаний в статьях 198-199 УК РФ целесообразно предусмотреть санкции за налоговые правонарушения и преступления кратными сумме неуплаченных налогов и (или) сборов. Минимальный размер штрафа, установленного в статьях 198-199 УК РФ, должен быть больше максимального размера штрафа, предусмотренного за аналогичные правонарушения в соответствии с НК РФ. При условии введения в статьи 198-199 УК РФ признака злостности специальные условия освобождения от уголовной ответственности за совершение данных преступлений являются нецелесообразными.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования** заключается в расширении теоретической основы для дальнейшего изучения соотношения различных видов ответственности за налоговые нарушения, использовании выводов и предложений в качестве теоретической базы для законотворческого процесса и правоприменительной деятельности. Кроме того, результаты диссертационного исследования могут быть использованы в преподавании Особенной части уголовного права РФ, при проведении спецсеминаров по теме «Налоговые преступления».

**Достоверность результатов диссертационного исследования** обусловливается изучением значительного объема российских и зарубежных нормативных источников, оценкой законодательной регламентации уголовной ответственности в историческом аспекте. В ходе исследования были приведены и проанализированы труды ученых по вопросам ответственности за налоговые

нарушения. Выводы и результаты диссертационного исследования опирались на использование большого количества примеров судебной практики.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Работа подготовлена на кафедре уголовного права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», где проводилось ее обсуждение и рецензирование.

Основные теоретические положения работы, выводы и рекомендации опубликованы в 7 научных статьях, в том числе 4 статьи опубликованы в научных изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки РФ.

Результаты исследования были обсуждены на различных научно-практических конференциях, научных кружках, круглых столах с участием представителей государственных органов, юридических и консалтинговых компаний, в числе которых III Международная научно-практическая конференция молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве», 12-13 апреля 2013 г., г. Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА) и МГИМО (У) МИД РФ, модератор секции «Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые аспекты»; совместное заседание кружков уголовного и финансового права «Уклонение от уплаты налогов», г. Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), организатор и модератор секции; IV Международная научно-практическая конференция молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве», 17-19 апреля 2014 г., г. Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), МГИМО (У) МИД РФ и Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации; XIII Международная научно-практическая конференция молодых ученых, 4-5 апреля 2014 г., г. Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА); Международная научная конференция студентов, аспирантов и молодых учёных «Ломоносов-2014», 7-11 апреля 2014, г. Москва, Московский государственный уни-13

верситет им. М.В. Ломоносова; Научно-практическая конференция аспирантов и соискателей «Актуальные проблемы права в современных исследованиях молодых ученых-юристов», 24 апреля 2014 г., г. Москва, РПА Минюста России; Международная научно-практическая конференция молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве», апрель 2015 г., г. Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), МГИМО (У) МИД РФ и Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

**Структура диссертационной работы** предопределена целью и задачами исследования, состоит из введения, двух глав, включающих девять параграфов, заключения, списка использованных источников и приложения.

## История ответственности за налоговые нарушения в России в период становления отраслевого разграничения

Февральская и октябрьская революции 1917 года привели к краху финансовой системы государства, смене экономических формаций, экономическому упадку и возросшему уровню инфляции. Государство встало на новый путь развития, в результате которого налоги использовались скорее не в фискальных, а в социально-политических целях. Особенностью данного периода является принятие большого количества декретов, которые вводят налоги и устанавливают ответственность за неисполнение требований об их уплате. В данный период времени шел процесс национализации промышленности и банков, четкой налоговой системы не было, а существующие налоги имели конфискационный характер. Резкая смена общественно-экономических отношений, гражданская война вынуждали реагировать на нарушения в финансовой сфере, этим же объяснялась и суровость предусмотренных санкций. В данный период также начинается более четкое разграничение видов ответственности за налоговые правонарушения. Период с XX века до настоящего времени можно разделить на несколько этапов.

Первый этап начинается с 1917 года и продолжается до 1921 года. Особенностью законодательства данного периода являлось то, что уголовная ответственность предусматривалась в постановлениях, устанавливающих обязанности по уплате налогов, то есть не существовало отдельного нормативного акта, предусматривающего уголовно-правовые нормы. Во всех актах можно проследить также следующую особенность - сочетание уголовной ответственности с имущественной.

За правонарушения в налоговой сфере предусматривались как взыскание пени и штрафов, так и уголовная ответственность. В большинстве случаев законодательство предусматривало привлечение к уголовной ответственности только после взыскания с налогоплательщика пеней или штрафа. Так, согласно Постановлению Временного правительства от 12 июня 1917 г. за непредставление в срок без уважительных причин заявлений, утаивание сведений о налоге на прирост прибылей предусматривалась уплата штрафа в размере, не превышающем 500 рублей. За внесение заведомо ложных сведений с целью уклонения от уплаты налога или уменьшения его размера устанавливался штраф в размере от двукратного до десятикратного размера суммы недоимки. При неуплате штрафа в месячный срок плательщик мог быть привлечен к уголовной ответственности1.

Декрет Советов народных комиссаров «О взимании прямых налогов» от 30 ноября 1917 г. в пункте 2 предусматривал ответственность лиц, не внесших подоходный налог, единовременный сбор, временный налог на прирост прибылей с торгово-промышленных предприятий и личных промысловых занятий. За совершение вышеуказанных деяний предусматривалась ответственность в виде заключения в тюрьму до 5 лет, а также денежное взыскание вплоть до конфискации всего имущества2.

В 1919 году были приняты Руководящие начала по уголовному праву РСФСР, однако они не содержали особенной части, преступлением признавались нарушения порядка общественных отношений, охраняемого уголовным правом, соответственно, любое неповиновение можно было признать преступлением, что в целом соответствовало военному времени.

Второй этап связан с установлением весной 1921 г. новой экономической политики, принятием первого Уголовного кодекса РСФСР, при этом в большинстве случаев привлечение к уголовной ответственности было возможно только при условии административной преюдиции, которая определяла содержание терминов «упорный», «продолжаемый» неплатёж налогов.

В данный период крестьянству было предоставлено право реализации на рынке излишков сельскохозяйственной продукции, установлен единый сельскохозяйственный налог, налог на сверхприбыль и многие другие. Получило развитие и косвенное налогообложение. В Декрете Всероссийского центрального исполнительного комитета от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» было установлено: «Ответственность за выполнение налога возлагается на каждого отдельного хозяина, и органам Советской власти поручается налагать взыскания на каждого, кто не выплатил налога. Круговая ответственность отменяется. Для контроля за применением и выполнением налога образуются организации местных крестьян по группам плательщиков разных размеров налога»1.

Высокие налоговые ставки приводили, с одной стороны, к массовому уклонению от уплаты налогов, с другой стороны, к постепенному сокращению частного торгово-промышленного сектора. За уклонение от уплаты налога предусматривались жесткие меры ответственности. В соответствии с вышеуказанным декретом был издан Декрет Совета народных комиссаров РСФСР «Об ответственности за нарушения декретов о натуральных налогах и об обмене», в котором было указано, что несдача плательщиком причитающегося с него продовольственного или сырьевого налога, если установлено отчуждение, сокрытие или прямой отказ от сдачи сельскохозяйственных продуктов или иные злостные действия неисправного плательщика караются принудительными общественными работами или лишением свободы с конфискацией имущества или без таковой

## Условия трансформации видов юридической ответственности за налоговые нарушения

Таким образом, при привлечении к уголовной ответственности правоприменитель вынужден учитывать не только нормы НК РФ, но и судебную практику, которая вырабатывает свои концепции и понятия. Концепции необоснованной налоговой выгоды, недобросовестности налогоплательщика предоставляют налоговым органам возможность взыскивать с организации дополнительные налоговые платежи по основаниям, не предусмотренным в Налоговом кодексе РФ. Однако привлечение к уголовной ответственности в данном случае не представляется возможным в силу указания способов совершения налогового преступления. Остается также неясным, почему законодатель считает такой способ совершения налогового преступления, как, например, непредставление декларации более общественно опасным нежели уплата налогов через «проблемные банки» или использование вексельной схемы.

При законодательном ограничении характеристики налогового преступления по признаку способа уклонения от уплаты налогов и (или) сборов за рамками уголовно-правового внимания остаются случаи, когда лицо своевременно предоставляет в налоговые органы налоговую декларацию и все необходимые документы, содержащие достоверные сведения, однако фактически не перечисляет денежные средства.

С другой стороны, основываясь на том, что ключевым признаком объективной стороны преступлений, предусмотренных статьями 198-199 УК РФ, выступает именно неуплата налогов и (или) сборов, непредставление налоговой декларации, включение в нее или в иные документы заведомо ложных сведений, не повлекшее уклонение от уплаты налогов, не может влечь уголовную ответственность. Исследователи отмечают, что поскольку оконченным преступление считается с момента фактической неуплаты налога и (или) сбора, все предшествующие действия (внесение искажений в первичные документы бухгалтерского учета, представление декларации, содержащей ложные сведения, в налоговый орган и т.п.) являются лишь приготовлением к совершению преступления1. На наш взгляд, трудно представить приготовление к «неисполнению обязанности», поэтому квалификация действий по непредставлению декларации или внесение в нее ложных сведений не может быть квалифицировано как приготовление к налоговому преступлению.

Предусматривая способы совершения преступления, законодатель также не учитывает, что существуют налоги (например, транспортный налог, земельный, налога на имущество физических лиц), которые уплачиваются без подачи декларации и иных документов, поэтому, с точки зрения уголовного закона, уклониться от их уплаты нельзя. Неуплата одного из этих налогов не повлечет уголовной ответственности, однако для привлечения лица к ответственности возможно складывать сумму недоимки по различным подлежащим уплате налогам. Невозможность учесть неуплату хотя бы одного из них может привести к недостижению размера недоимки, необходимого для привлечения лица к уголовной ответственности.

В литературе можно встретить мнение, согласно которому при неуплате вышеуказанных налогов налогоплательщик должен быть привлечен к уголовной ответственности2. Данная позиция обосновывается положениями пункта 2.1 статьи 23 НК РФ, согласно которым налогоплательщики (физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений) в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими обязаны сообщать о наличии у них объектов налогообложения по соответствующим налогам в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов налогообложения. На этом основании делается вывод, что в случае неисполнения обязанности по уплате налога при выполнении условий, указанных в статье 198 УК РФ, лицо привлекается к уголовной ответственности. Таким образом, к признакам налогового преступления прибавляется еще и признак неисполнения налогоплательщиком обязанности сообщить в налоговые органы о наличии в его владении объектов налогообложения, не известных налоговым органам.

Не соглашаясь с данной позицией, следует отметить, что, во-первых, обязанность по направлению сведений в налоговый орган об объектах налогообложения возлагается на налогоплательщика только однократно. Во-вторых, только при выполнении условия, указанного в статье 23 НК РФ, то есть неполучения налоговых уведомлений. Трудно представить на практике привлечение налогоплательщика к уголовной ответственности за неуплату налогов, которые уплачиваются без подачи декларации и иных документов, на основании одного лишь факта неуплаты налога, размер которого не был определен налоговыми органами, а налогоплательщик не получил соответствующего налогового уведомления.

## Согласование субъектных признаков налоговых преступлений и правонарушений

В судебной практике можно встретить решения, в которых должностное лицо привлекается к уголовной ответственности (т.е. признается, что преступление совершено умышленно), в то время как налоговым органом признано и арбитражным судом подтверждено совершение правонарушения организацией в лице ее должностных лиц по неосторожности. Таким образом, у одного и того же лица признают разные формы вины при совершении одного правонарушения.

При рассмотрении уголовного дела в отношении Дивина А.Г., Новикова С.В. и Клюевой Е.В. защита указывала, что на протяжении длительного периода времени у организации прошло более десятка налоговых проверок и ни в одной из них налоговый орган не предъявлял никогда претензий по поводу применения налоговой льготы по НДС. Таким образом, налоговый орган в данный период времени был согласен с порядком расчетов по НДС, что подтверждало уверенность ответственных лиц налогоплательщика в правоте своих действиях в правильном исчислении налогообложения.

Результаты камеральных проверок, углубленной документальной проверки, в ходе которой юридическое лицо представляло в налоговую инспекцию все запрашиваемые документы и по результатам которых в течение рассматриваемых лет деятельности организации не было принято решения о неправомерности ее действий, свидетельствует о согласии налоговых органов и необходимости в связи с этим применения положения статьи 111 НК РФ.

При принятии решения о привлечении к налоговой ответственности организации налоговый орган, определяя форму вины, пришел к выводу о необходимости применения пункта 1 статьи 122 НК РФ, то есть совершение . уклонения от уплаты налога по неосторожности1. На основании вышеперечисленного, можно было признать преюдицию судебных решений о признании законным решения налогового органа, однако с учетом установления формы вины налогоплательщика и признания отсутствия в действиях должностных лиц организации состава преступления. Таким образом, арбитражным судом была установлена неосторожная вина, в то время как при вынесении приговора за то же самое правонарушение была установлена иная форма вины – умысел. В отсутствие установленного в соответствии с требованиями налогового законодательства факта совершенного юридическим лицом налогового правонарушения, судом при рассмотрении уголовного дела установлен факт совершения должностными лицами организации налогового преступления.

В заключении следует отметить, что налоговое правонарушение вполне возможно в отсутствие признаков состава преступления на основании, в частности, отсутствия сформулированных в законе условий наступления уголовной ответственности: размера суммы неуплаченных налогов или на основании отсутствия прямого умысла на совершения данного преступления у лица. Однако начало производства по уголовному делу и постановление судебного приговора должно предполагать наличие налогового правонарушения в том же деянии, и в случае наличия решения арбитражного суда или суда общей юрисдикции в связи с совершением того же правонарушения, оно должно быть учтено судом. Признание отсутствия факта совершения налогового правонарушения одним судом и одновременно привлечения к уголовной ответственности лица приводит к тому, что правомерные действия

Одним из вариантов отграничения налоговых правонарушений от преступлений является институт административной преюдиции. Административная преюдиция в прошлом была характерна для советского уголовного права, в том числе по налоговым преступлениям. В момент принятия действующего Уголовного кодекса административная преюдиция не получила своего закрепления в нем, однако в последующем в Уголовный кодекс РФ были внесены изменения, которыми законодатель вернул административную преюдицию в ряд статей. В 2011 году законодателем была введена в УК РФ статья 151.11, предусматривающая ответственность за розничную продажу несовершеннолетним алкогольной продукции, если это деяние совершено неоднократно. Под неоднократностью при этом понимается розничная продажа несовершеннолетнему алкогольной продукции лицом, подвергнутым административному наказанию за аналогичное деяние, в период, когда лицо считается подвергнутым административному наказанию. Аналогичным образом сформулирована статья 215.4 УК РФ, введенная в 2015 году2 и предусматривающая незаконное проникновение на охраняемый объект. Подобные положения закреплены и других статьях Уголовного кодекса РФ.

## Согласование наказуемости налоговых преступлений и других видов ответственности за налоговые правонарушения

Вопрос о том является ли неуплата или неполная уплата (неперечисление в случае привлечения лица к ответственности в соответствии со статьей 199 УК РФ) налогов и (или) сборов злостной должен решаться судом в каждом конкретном случае с учетом продолжительности, причин невыполнения обязательств и других обстоятельств дела.

На злостность могут указывать следующие признаки: неуплата налогов и (или) сборов (неперечисление) в течение продолжительного времени при наличии возможности выполнить обязательство, незначительный размер денежных сумм, направляемых налогоплательщиком в счет погашения задолженности, которые несопоставимы с общим размером задолженности по налогам и (или) сборам, незаконные действия в отношении имущества физического лица или организации, утаивание своих действительных доходов полностью либо в большей части, утаивание имущества, на которое может быть обращено взыскание. На признак злостности может также указывать факт сокращения налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности, приносящей доход, заключение сделок по отчуждению имущества.

Признавая лицо виновным в совершении преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199 УК РФ, суды не должны ограничиваться в приговоре общей ссылкой на то, что неуплата или неполная уплата (неперечисление в случае привлечения лица к ответственности в соответствии со статьей 199 УК РФ) налогов и (или) сборов носила злостный характер, а обязаны указывать, в чем конкретно эта злостность выражалась.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов. В частности, в силу статьи 11 НК РФ им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, может быть и законный представитель налогоплательщика, осуществляющий представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

В тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось от уплаты налогов и (или) сборов, его действия следует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в неуплате или неполной уплате налогов и (или) сборов и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, в обязанности которого входит обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. К субъектам данного преступления относятся также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя. Содеянное надлежит квалифицировать по пункту «а» части второй статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на неуплату налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

Лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя (в том числе руководители филиалов российских организаций), могут быть привлечены к уголовной ответственности, в случае если на них непосредственно возложены обязанности по уплате налогов и (или) сборов организации и (или) если они фактически совершили деяния, указанные в статье 199 УК РФ.

Иные служащие организации, например, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, либо лица, оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как соучастники данного преступления, умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя организации или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., может нести ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ.

К организациям, указанным в статье 199 УК РФ, должны относиться все перечисленные в статье 11 НК РФ организации: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, их филиалы, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, либо созданные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации, их филиалы и представительства, расположенные на территории Российской Федерации.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, зарегистрированного в установленном порядке и осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по перечислению налогов (руководитель, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя).

При определении крупного или особо крупного размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в статье 199 УК РФ, суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к статье 199 УК РФ, и исчислять его исходя из сумм тех налогов, которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом».