- Поветкина Н. А. Бюджетное законодательство Российской Федерации: перспективы развития // Финансовое право. 2015. № 9.
- Пономарев Д. Е. Генезис и сущность юридической конструкции: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2005.
- Рожкова М. А. К вопросу о динамике обязательств. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2002.
- Сапун В. А. Юридическая конструкция как правовое средство юридической техники // Юридическая техника. 2003. № 7 (ч. 2).
- Серкова Ю. А. Понятие юридической конструкции и его методологическое значение в исследовании правовых систем // Юридический мир. 2013. № 7.
- Смирникова Ю. Л. Неопределенность юридической конструкции ответственности за нецелевое использование бюджетных средств (соотношение норм КоАП РФ и БК РФ) // Административное право и процесс. 2009. № 4.
- Тарасов Н. Н. Методологические проблемы современного правоведения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2002.
- Тарасов Н. Н. Методологические проблемы юридической науки. Екатеринбург, 2001.
- Фогельсон Ю. Б. Избранные вопросы общей теории обязательств: курс лекций. М., 2001.
- Хабриева Т. Я. Экономико-правовой анализ: методологический подход // Журнал российского права. 2010. № 12.
- Халабуденко О. А. Договор как юридическая конструкция в контексте предмета гражданского права // Актуальные проблемы совершенствования законодательства, правоприменения и правовых теорий в России и за рубежом: матер. Междунар. науч.-практ. конф. (20 ноября 2008 г.): в 2 т. Т. 2: Государственно-правовая секция. Гражданско-правовая секция / под ред. В. Л. Кудрявцева. Челябинск, 2008.
- Халабуденко О. А. Некоторые вопросы методологии права: гражданско-правовые prerogatives и юридические конструкции // Вестник Пермского государственного университета. Юридические науки. 2013. № 1.
- Хаванова И. А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5.
- Хохлов В. А. Общие положения об обязательствах: учеб. пособие. М., 2015.
- Чевычелов В. В. К вопросу о понятии юридической конструкции // Государственная власть и местное самоуправление. 2005. № 11.
- Чевычелов В. В. Юридическая конструкция (проблемы теории и практики): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2005.
- Челышев М. Ю. О юридических конструкциях в проекте изменений и дополнений в Гражданский кодекс Российской Федерации // Гражданское право. 2013. № 1.
- Червонюк В. И. Юридические конструкции в структуре права // Юридическая техника. 2013. № 7 (ч. 2).
- Черданцев А. Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции: монография. М., 2012.
- Юридическая техника / под ред. Т. Я. Хабриевой, Н. А. Власенко. М., 2009.

Возможные пути реформирования ответственности за нарушения налогового законодательства

ЗОЛОТАРЕВА Анна Борисовна, заведующая лабораторией экспертизы законодательства Института прикладных экономических исследований Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, руководитель научного направления «Правовые исследования» Института экономической политики им. Е. Т. Гайдара, кандидат юридических наук

119571, Россия, г. Москва, просп. Вернадского, 82

E-mail: zolot@iepr.ru

КИРЕЕВА Анастасия Викторовна, ведущий научный сотрудник лаборатории экспертизы законодательства Института прикладных экономических исследований Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент

119571, Россия, г. Москва, просп. Вернадского, 82

E-mail: kireeva@iep.ru

В статье дается комплексный анализ существующей системы ответственности за нарушения налогового законодательства. Исследуются проблемы соотношения налоговой, административной и уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства; конкуренции юрисдикционных органов, уполномоченных рассматривать дела о нарушениях налогового законодательства, в условиях ограниченного действия преюдиции; недостатки нового порядка привлечения к ответственности за «налоговые» преступления и института освобождения от ответственности за «налоговые» преступления; неэффективность противодействия налоговой преступности. По результатам анализа сделан вывод о наличии системных проблем в сфере ответственности за нарушения налогового законодательства, которые не могут быть преодолены консервативными методами. Требуется радикальный пересмотр соотношения различных видов ответственности за нарушения налогового законодательства и формирование специализированной налоговой юстиции. Авторами предложен ряд альтернативных направлений комплексного реформирования налоговой, административной и уголовной ответственности в сфере налогообложения.

Ключевые слова: налоговая ответственность, налоговые правонарушения, налоговые преступления, деятельное раскаяние, преюдиция, освобождение от уголовной ответственности, налоговые санкции.

Possible Ways of Reforming of the Liability for Violations of the Tax Legislation

A. B. ZOLOTAREVA, candidate of legal sciences

The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration under the President of Russian Federation

82, Prospekt Vernadskogo, Moscow, Russia, 119571

E-mail: zolot@iep.ru

A. V. KIREEVA, candidate of legal sciences, associate professor

The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration under the President of Russian Federation

82, Prospekt Vernadskogo, Moscow, Russia, 119571

E-mail: kireeva@iep.ru

The article contains the complex analysis of the existing system of the liability for violation of the tax legislation, including the problem of correlation of the tax, administrative and criminal liability for violations of the tax legislation; competition of the jurisdictional bodies, authorized to consider cases on violations of the tax legislation in limited action with prejudice; the shortcomings of the new procedure of bringing to responsibility for the tax offence and the institute of exemption from liability for tax crimes; the ineffectiveness of combating tax crime. According to the analysis the author have made a conclusion that there are systemic problems in the sphere of responsibility for violations of the tax legislation, which cannot be overcome by conservative methods. A radical revising of correlation between various types of responsibility for violation of the tax legislation and creation of a specialized tax justice are required. The article suggests a number of alternative directions for the complex reforming of the tax, administrative and criminal responsibility in the sphere of taxation.

Keywords: tax liability, tax offence, tax crime, active repentance, prejudice, exemption from criminal liability, tax penalties.

DOI: 10.12737/21541

Как известно, нормы, предусматривающие ответственность за нарушения налогового законодательства, присутствуют в Кодексе РФ об административных правонарушениях, Уголовном и Налоговом кодексах РФ, что позволяет с известной долей условности говорить о наличии трех видов ответственности: административной, уголовной и налоговой. По мнению большинства экспертов, налоговая ответственность по своей природе является разновидностью административной¹.

Разграничение налоговой и административной ответственности проводится по субъекту правонарушения: по НК РФ отвечает налогоплательщик (т. е. в зависимости от вида налога — организация, индивидуальный предприниматель или иное физическое лицо), а по КоАП РФ — должностное лицо организации-налогоплательщика. Таким образом, при совершении налогового правонарушения организацией предусмотрена двойная ответственность — как для нее самой, так и для ее должностных лиц. Такой подход имеет право на существование, отражая стремление законодателя повысить личную заинтересованность руководителя организации в соблюдении ею налогового законодательства. Логика этого подхода предполагает, что составы налоговых и административных правонарушений в налоговой сфере должны полностью совпадать по объективной стороне, различаясь только по субъекту. Однако этого не происходит: различаются не только объективные стороны некоторых составов налоговых и административных правонаруше-

ний в налоговой сфере, но и сам перечень таковых в НК РФ и КоАП РФ. Причем различия не сводятся к редакционным, а значит, их нельзя объяснить простой гипотезой, что налоговое и административное законодательство развивались независимо друг от друга. Например, в КоАП РФ отсутствуют аналоги составов правонарушений, предусмотренных ст. 123, 125 и 135¹ НК РФ. Но главное: в КоАП РФ не установлена ответственность за наиболее серьезное из налоговых правонарушений — уклонение от уплаты налогов (ст. 122 НК РФ). Это обстоятельство, на наш взгляд, лишает смысла сосуществование налоговой и административной ответственности за правонарушения в налоговой сфере.

Из этого положения есть два выхода. Первый состоит в том, чтобы КоАП РФ привести в соответствие с НК РФ. Однако включение в КоАП РФ ответственности для должностных лиц организаций за уклонение от уплаты налогов еще более усложнит проблему множественности инициаторов возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, которая возникла в связи с предоставлением соответствующих полномочий Следственному комитету РФ². Ведь если мировой судья, к компетенции которого обычно относится рассмотрение дел об административных правонарушениях в налоговой сфере, усмотрит в действиях должностного лица налогоплательщика признаки преступления, он должен прекратить административное производство и передать соответствующие материалы следователю (п. 3 ч. 1¹ ст. 29.9 КоАП РФ). Ниже мы аргументируем мнение о том, что множественность инициаторов уголовного преследования за налоговые преступления нежелательна, пока же ограничимся кон-

¹ См.: Пепеляев С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1; Калинина Л. А. Некоторые современные проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8.

² См. Федеральный закон от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации».

статацией, что, разделяя это мнение, следует отказаться от включения в КоАП РФ ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Тогда остается второй способ восстановления правовой логики — исключить из КоАП РФ все составы правонарушений в области налогов и сборов (ст. 15.3 — 15.9 и 15.11). Основным аргументом в пользу этого решения является слабость моральных оснований для привлечения должностных лиц налогоплательщика к ответственности за незначительные правонарушения при освобождении от таковой в отношении наиболее серьезных. Кроме того, административное производство по этим статьям обременяет судебную систему, не принося сколько-нибудь существенных поступлений в казну — штрафы по этим статьям колеблются в пределах от 300 до 5 тыс. руб.

Наиболее серьезная проблема — соотношение налоговой и уголовной ответственности за правонарушения в фискальной сфере. Так, одно и то же правонарушение является объектом рассмотрения разных юрисдикционных органов, что порождает риск противоречий в правовой оценке одних и тех же обстоятельств. Эта проблема существовала всегда, но значительно обострилась с принятием Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ. Этим Законом из ст. 140 УПК РФ была исключена включенная в него в 2011 г.³ норма, согласно которой поводом для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях служат только те материалы, которые направлены следователю налоговыми органами.

В краткий период действия этой нормы был достигнут определенный (хотя и неидеальный) баланс между налоговой и уголовной ответственностью. Так, после привлечения налогоплательщика к налоговой от-

ветственности ему предоставлялся двухмесячный срок на уплату недоимки, если же недоимка уплачена не была, а ее размер соответствовал критерию крупного или особо крупного размера по УК РФ, налоговики должны были направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ). Применительно к налогоплательщикам — физическим лицам одновременно с направлением материалов следователю налоговые органы обязаны приостановить исполнение решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение (п. 15¹ ст. 101 НК РФ), поскольку одновременное привлечение к налоговой и уголовной ответственности не допускается. Несовершенство этого алгоритма заключалось в том, что судебное обжалование налогоплательщиком решения о привлечении его к ответственности формально не препятствовало возбуждению уголовного дела, причем даже в том случае, когда арбитражный суд в качестве обеспечительной меры приостановил исполнение оспариваемого решения. Тем не менее многие суды придерживались мнения, что приостановление исполнения решения налогового органа исключает возможность совершения последним любых действий, основанных на оспариваемом акте, в том числе направления материалов в следственные органы. Правомерность такой позиции подтверждалась решениями ВАС РФ⁴ и ВС РФ⁵. Однако в практике высших судов (причем за один и тот же период) можно встретить и противоположный подход к решению этого вопроса. Аргументация при этом используется разнообразная. Иногда ВАС РФ утверждает, что приостановление действия оспариваемого решения не препятствует

³ См. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации».

⁴ См. определение ВАС РФ от 26 ноября 2013 г. № ВАС-16447/13 по делу № А12-31578/2012.

⁵ См. определение ВС РФ от 26 августа 2014 г. по делу № 303-ЭС14-42, А80-303/2013.

передаче материалов в следственные органы, поскольку такие действия не направлены на исполнение оспариваемого решения, а являются реализацией самостоятельной обязанности налогового органа, установленной п. 3 ст. 32 НК РФ⁶. А иногда, признавая действия налогового органа по передаче материалов проверки в следственные органы незаконными, ВАС РФ тем не менее отказывает в восстановлении прав налогоплательщика со ссылкой на то, что осуществление в отношении налогоплательщика следственных действий не нарушает его прав и не создает препятствий для предпринимательской деятельности⁷.

Таким образом, даже до внесения изменений в УПК РФ возбуждение дела о налоговом преступлении могло быть отложено в лучшем случае до рассмотрения дела о налоговом правонарушении судом первой инстанции, да и то лишь в случае, если этот суд вынес определение о приостановлении исполнения оспариваемого решения налогового органа. Решения вышестоящих арбитражных судов (в случае обжалования решения суда первой инстанции) могли повлиять на судьбу уголовного дела лишь в порядке преюдиции, разумеется, при условии, что они были вынесены до рассмотрения уголовного дела. Но могло получиться и так, что приговор по уголовному делу о привлечении должностного лица налогоплательщика к ответственности за совершенное последним налоговое правонарушение был бы вынесен до установления арбитражным судом факта наличия такого правонарушения в действиях налогоплательщика. В этом случае действовала бы обратная преюдиция, т. е. уже арбитражный суд был бы связан выводами уголовного процесса.

⁶ См. определение ВАС РФ от 27 мая 2014 г. № ВАС-6048/14 по делу № А40-97820/13.

⁷ См. определение ВАС РФ от 6 ноября 2013 г. № ВАС-15190/13 по делу № А46-30437/2012.

Надо учитывать, что преюдиция в уголовном и арбитражном процессах работает по-разному. Согласно ст. 90 УПК РФ в уголовном процессе без дополнительной проверки признаются обстоятельства, установленные вступившим в силу приговором либо иным решением суда, «при этом такие приговор или решение не могут предрешать виновность лиц, не участвовавших ранее в рассматриваемом уголовном деле». Взятая в кавычки часть нормы сформулирована парадоксально: если речь идет об участии лица в предыдущем уголовном деле, неуместно настоящее время причастия «рассматриваемом», если речь об участии в деле, рассматриваемом в настоящий момент, неуместно слово «ранее». По всей видимости, имеются в виду лица, не участвовавшие в ранее рассмотренном деле, но участвующие в деле, рассматриваемом в данный момент. Однако и с этой поправкой норма вызывает вопросы. Каким образом в предыдущем деле мог решаться вопрос о виновности лиц, в нем не участвовавших? Во всяком случае это предыдущее дело не могло быть уголовным, поскольку приговор не может затрагивать вопроса о виновности лиц, не являющихся обвиняемыми. При всей туманности смысла этой нормы сам факт ее включения в ст. 90 УПК РФ указывает, что законодатель допускает принятие в порядке преюдиции ранее состоявшегося судебного решения о виновности лиц, участвовавших в ранее рассмотренном деле.

Однако с таким подходом (по крайней мере — применительно к преюдициальной силе решения гражданского суда в уголовном процессе) не согласны Конституционный Суд РФ и большинство ученых-юристов. В постановлении КС РФ от 21 декабря 2011 г. № 30-П, вынесенном по результатам проверки конституционности ст. 90 УПК РФ, отмечено: «Фактические обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом, разрешившим дело по существу в порядке граждан-

ского судопроизводства, сами по себе не предопределяют выводы суда о виновности обвиняемого по уголовному делу, которая устанавливается на основе всей совокупности доказательств, включая не исследованные при разбирательстве гражданского дела». Некоторые авторы идут далее, заявляя, что не только вопрос вины, но и «вопросы о наличии состава преступления как единственного основания уголовной ответственности суду по уголовному делу предстоит решать безо всякой оглядки и ссылки на прежние судебные дела и решения»⁸, что делает преюдицию фикцией. Таким образом, если арбитражный суд не усмотрел умышленного налогового правонарушения в действиях налогоплательщика, это не исключает привлечения его руководителя к уголовной ответственности за эти действия (например, если уголовный суд не согласится с мнением арбитражного об отсутствии у обвиняемого умысла). Существует и мнение, что уголовная ответственность не исключена даже в случае, если арбитражный суд вообще не усмотрел налогового правонарушения в действиях налогоплательщика, поскольку «решение арбитражного суда, вынесенное в пользу налогоплательщика, но не содержащее относимых, допустимых и достаточных доказательств его невиновности в совершении уголовного преступления, не может рассматриваться как единственное основание для принятия процессуального решения об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении по реабилитирующим основаниям»⁹.

Вместе с тем наличие приговора в отношении руководителя налогоплательщика практически исключает арбитражное производство, поскольку в силу п. 4 ст. 69 АПК РФ «всту-

пивший в законную силу приговор суда по уголовному делу обязателен для арбитражного суда по вопросам о том, имели ли место определенные действия и совершены ли они определенным лицом». Приговор, очевидно, указывает, что «определенные действия» имели место, хотя в налоговых правоотношениях вопрос факта трудно отделить от вопроса права. Например, факт неуплаты налога может быть признан доказанным лишь при условии, что соответствующая налоговая обязанность существовала, а наличие или отсутствие такой обязанности часто зависит от толкования спорных положений налогового законодательства. В таком толковании арбитражный суд мог бы разойтись с уголовным, но вряд ли он захочет рассматривать дело, рискуя нарушить п. 4 ст. 69 АПК РФ.

Итак, фактически арбитражный процесс по делу о налоговом правонарушении невозможен в случае, если ему предшествовал приговор по уголовному делу. Хотя в принципе такая ситуация не должна допускаться, по крайней мере применительно к должностному лицу организации, которое отвечает за совершенное ею налоговое правонарушение, установление которого относится к компетенции налоговых органов и арбитражных судов. До последнего времени нарушение логической последовательности решения о привлечении к налоговой ответственности и приговора было исключением из правила, однако с принятием в 2014 г. поправок к УПК РФ грозит стать правилом. Более того, арбитражный процесс исключен даже в случае, если уголовное дело было прекращено ввиду «деятельного раскаяния», точнее по основаниям, предусмотренным ст. 76¹ УК РФ.

В результате поправок, внесенных в УПК РФ, сформирован следующий алгоритм процессуальных действий: следователь Следственного комитета РФ, получив сообщение о преступлениях, предусмотренных ст. 198—199² УК РФ, извещает об

⁸ Безлепкина Б. Т. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный). М., 2012.

⁹ Соловьев И. Н. Преюдиция по делам о налоговых преступлениях // Налоговая политика и практика. 2010. № 6. С. 34—39.

этом налоговый орган с приложением расчета предполагаемой суммы недоимки. В ответ налоговый орган в 15-дневный срок направляет следователю информацию о том, проводилась ли в отношении налогоплательщика налоговая проверка, и (если проводилась) заключение о наличии нарушений в деятельности налогоплательщика и о правильности расчета суммы недоимки. После получения заключения налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении, следователь должен принять решение о возбуждении (либо об отказе в возбуждении) уголовного дела (п. 9 ст. 144 УПК РФ). Таким образом, налоговый орган не обязан проводить в данном случае выездную налоговую проверку (да и не в состоянии провести ее в такие сроки), а следователь — ожидать ее результатов. Выводы налогового органа об отсутствии признаков правонарушения (неправильности) предварительного расчета недоимки также не имеют никаких юридических последствий. Следователь не обязан учитывать их в процессе принятия решения о наличии (об отсутствии) оснований для продолжения следственных действий.

Серьезным недостатком вышеописанного порядка возбуждения дел о налоговых преступлениях, по нашему мнению, является лишение налогоплательщика права обжаловать в гражданском порядке основания начисления и сумму вменяемой ему недоимки. Если до возбуждения уголовного дела налоговая проверка не проводилась, то нет и решения, принятого по ее результатам, а следовательно, и оснований для обращения в арбитражный суд.

Но еще хуже то, что налогоплательщик фактически теряет и возможность оспаривать основания начисления и сумму вменяемой ему недоимки в уголовном суде, поскольку если он не уплатит исчисленную следователем сумму до назначения судебного заседания, он утратит право на освобождение от уголовной ответ-

ственности (ст. 28¹ УПК РФ). Таким образом, налогоплательщик ставится перед выбором: либо погасить вменяемую следствием недоимку ради освобождения от уголовной ответственности, при этом утратив право обжалования ее размера и оснований начисления (поскольку освобождение от уголовной ответственности ввиду совершения правоспособных действий означает признание своей вины), либо, лишившись права на освобождение от уголовной ответственности, попытаться доказать свою правоту в уголовном процессе, при том что уголовный суд недостаточно компетентен в налоговом праве, а количество оправдательных приговоров ничтожно. На практике это означает предоставление Следственному комитету РФ неограниченных возможностей для шантажа налогоплательщика: любой здравомыслящий человек предпочтет уплату заведомо незаконного штрафа риску лишиться свободы.

В процессе рассмотрения законопроекта о поправках в УПК РФ деловое сообщество обращало внимание властей на связанные с ним коррупционные риски¹⁰, однако аргументы сторонников законопроекта сочли более убедительными. С некоторыми из этих аргументов можно согласиться. В частности, отмечалось, что существовавший ранее порядок возбуждения дел о налоговых преступлениях ограничивает возможности для использования результатов оперативно-розыскной деятельности в уголовном процессе¹¹. Но основную

¹⁰ См.: *Филимонов А.* Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях: что может измениться? URL: <http://www.garantinfo.ru/news/articles/3005> (дата обращения: 16.03.2015); Бизнес-сообщество выступает за сохранение действующего порядка преследования по налоговым преступлениям. 2013. 8 нояб. URL: <http://www.garant.ru/news/504090> (дата обращения: 16.03.2015).

¹¹ См.: *Бажанов С.* Взаимодействие Следственного комитета с полицией и налоговыми органами // *Законность*. 2011. № 10.

проблему усматривают в общей деградации системы противодействия налоговой преступности, что иллюстрирует статистика о многократном сокращении числа дел о налоговых преступлениях после лишения правоохранительных органов права возбуждать их самостоятельно¹².

Соглашаясь с «диагнозом» состояния системы противодействия налоговой преступности, мы, однако, не думаем, что ее эффективность можно повысить посредством Федерального закона от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ. Конечно, число возбуждаемых уголовных дел резко возрастет, а значит — возрастут и поступления в бюджет за освобождение от уголовной ответственности. Однако еще больше возрастут суммы, оседающие в карманах следователей, поскольку чем меньше вменяемая сумма недоимки, тем на большее «вознаграждение» вправе рассчитывать следователь. Таким образом, снижение налоговой преступности будет (если будет) достигнуто за счет роста числа коррупционных преступлений.

В любом случае существенного снижения налоговой преступности не приходится ожидать до тех пор, пока в неизменном виде сохраняется ч. 1 ст. 76¹ УК РФ, которая предусматривает возможность освобождения от уголовной ответственности после выявления налогового правонарушения при условии уплаты недоимки, пени и санкций в размере, установ-

ленном НК РФ. Учитывая, что санкции за налоговое правонарушение налогоплательщик, продолжающий свою деятельность, уплатит в любом случае — добровольно или в результате принудительного взыскания, — дополнительная плата за освобождение от уголовной ответственности равна нулю. Причем такое освобождение может применяться неограниченное число раз, поскольку ранее освобожденное от уголовной ответственности лицо считается «впервые совершившим преступление»¹³. Такая система не только не обеспечивает превенцию, но фактически стимулирует налоговые преступления, так как налоговая экономия за счет тех из них, которые остались латентными, может с лихвой перекрыть штрафы за выявленные правонарушения. Для восстановления превентивной функции уголовной ответственности за налоговые преступления следовало бы повысить плату за освобождение от нее, например, путем включения налоговых составов в предусмотренный ч. 2 той же ст. 76¹ УК РФ перечень преступлений в сфере экономической деятельности, освобождение от ответственности за которые возможно при условии уплаты пятикратной суммы дохода, полученного в результате совершения преступления. Однако эта мера, которая могла бы действительно повысить эффективность противодействия налоговой преступности, несовместима с новым порядком привлечения к уголовной ответственности, поскольку сумма дохода, полученного в результате совершения преступления, будет определяться во внесудебном порядке. Таким образом, новая процедура привлечения к уголовной ответственности, не будучи достаточной для повышения эффективности борьбы с налоговой преступностью,

С. 35—40; Смирный А. Системный кризис деятельности правоохранительных органов в сфере противодействия налоговой преступности. URL: <http://blog.pravo.ru/blog/fvlaw/6235.html> (дата обращения: 16.03.2015); Дикарев И. С. Повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // *Налогов.* 2012. № 3. С. 42.

¹² См.: Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов, О. А. Акопян, Я. В. Буркавцова и др.; отв. ред. И. И. Кучеров. М., 2014; Соловьев И. Наказание отменяется // *Российская газета*. 2013. 12 февр.

¹³ Постановление Пленума ВС РФ от 27 июня 2013 г. № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности».

фактически блокирует принятие тех мер, которые могли бы эту эффективность реально обеспечить.

Следует ли из приведенной выше критики Закона № 308-ФЗ предложение вернуться к положению, существовавшему до его принятия? Нет, не следует. И не только потому, что трехкратный на протяжении пяти лет пересмотр позиции по вопросу о возможности самостоятельного возбуждения правоохранительными органами дел о налоговых преступлениях представляется нереальным. Но главным образом потому, что ранее существовавшее положение также не было совершенным, поскольку допускало конкуренцию арбитражного и уголовного суда за право создать преюдицию. По нашему убеждению, такая конкуренция неприемлема по той причине, что судьи, привыкшие рассматривать дела о кражах и убийствах, не обладают достаточными познаниями в сложнейшем налоговом праве. Поэтому нельзя согласиться с мнением тех, кто усматривал в ранее существовавшем порядке привлечения к ответственности по налоговым преступлениям лишь повторство государства «запросам бизнес-сообщества на договорной способ разрешения уголовно-правовых споров»¹⁴. Можно подумать, что арбитражные суды, за которыми ранее признавался приоритет при рассмотрении налоговых споров, являются частными наемниками, а не представителями государства. На самом деле речь идет не о «приватизации» фискальной юстиции, а лишь о ее специализации, т. е. о принадлежности прерогативы по решению вопроса о наличии налогового правонаруше-

ния судам, специализирующимся в этой области.

В данном вопросе полезно обратиться к опыту развитых стран (включая США, Великобританию, Францию и Италию), где дифференциации видов ответственности за налоговые правонарушения не существует, поскольку все санкции за них сосредоточены в одном — налоговом — законе¹⁵. Потому нет и проблемы конкуренции различных юрисдикционных органов. Налоговое дело целиком — от установления факта правонарушения до применения санкций — рассматривается одним органом.

Например, в США нормы, устанавливающие ответственность за все нарушения налогового законодательства, квалифицируемые как в качестве проступков, так и в качестве преступлений различной степени тяжести, содержатся в гл. 75 Кодекса внутренних доходов. Применение или отказ в применении санкций за налоговое правонарушение (к числу которых в США относится и лишение свободы) является результатом рассмотрения налогового спора, который рассматривается по правилам гражданского судопроизводства всеми судами, к подсудности которых отнесены налоговые споры. Таких судов в США три вида — Налоговый суд, Претензионный суд и Федеральные районные суды. Причем подсудность налогового спора одному из этих судов определяется не квалификацией деяния в качестве преступления или проступка, а другими критериями (в том числе видом налога, фактом предварительной уплаты недоимки и проч.)¹⁶. Разумеется, принятая в США система не идеальна. В частности, для юриста, воспитанного в российской традиции, выгля-

¹⁴ Александрова И. А. Договорной способ разрешения уголовно-правовых споров, возникающих в сфере предпринимательской деятельности // Уголовный процесс. 2012. № 9. С. 10—17. См. также: Абшилава Г. В. Согласительные процедуры в уголовном судопроизводстве Российской Федерации: монография. М., 2012. С. 283.

¹⁵ См.: Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001.

¹⁶ См.: Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

дит странным, что подача налогоплательщиком иска может закончиться для него лишением свободы. Но при всех недостатках американского подхода его все же следует предпочесть положению, при котором спорные налоговые санкции уплачиваются вообще без судебного разбирательства или лишение свободы следует после выигрыша налогового спора в арбитражном суде.

Наши попытки найти какое-то паллиативное решение, которое могло бы обеспечить приоритет арбитражного суда в установлении факта нарушения налогового законодательства, избавив от радикального пересмотра соотношения налоговой и уголовной ответственности, успехом не увенчались. В частности, мы рассматривали вариант, при котором после окончания расследования уголовного дела его материалы направляются налоговым органам, обязанным в этом случае провести проверку. На время проведения проверки и обжалования ее результатов (вплоть до вступления решения арбитража в силу) уголовное дело приостанавливается, при этом собранные следствием доказательства принимаются в арбитражном процессе. Но, увы, это лишь видимость решения. Неясно, например, что делать, если налоговая проверка не усмотрит нарушений в деятельности налогоплательщика или — что более вероятно — не согласится с выводами следствия о размерах недоимки? Если налогоплательщик согласен с выводами налоговиков, у него нет оснований инициировать арбитражный процесс (поскольку обжалование обвинительного заключения в арбитражном процессе невозможно), а значит, дело будет рассматриваться исключительно в уголовном суде. Но даже если арбитражный процесс состоится, его результаты будут приниматься в порядке все той же ограниченной, точнее — фиктивной, преюдиции.

Таким образом, при сохранении дуализма арбитражного и уголовного процессов мы возвращаемся в ис-

ходное положение. Решить проблему можно только путем инкорпорации уголовного процесса в арбитражный, что в первую очередь потребовало бы адаптации процессуального законодательства к смешанному по своей природе процессу. Очевидно, это предполагает также выделение из состава арбитражных судов налоговых (в качестве более или менее обособленных подразделений). Но на этом сложности не заканчиваются. Если вопросы о наличии налогового правонарушения в действиях организации и уголовного преступления в действиях ее руководителя решаются судом одновременно, возникают трудности с реализацией механизма освобождения от уголовной ответственности. Теоретически из этого положения есть три возможных выхода.

Во-первых, можно закрепить право налогоплательщика обжаловать исчисленную следователем недоимку после ее добровольного погашения. Но это решение сомнительно: получается, что, «выкупив» освобождение от уголовной ответственности, налогоплательщик впоследствии добивается возврата «выкупа» без риска возобновления уголовного дела. Кроме того, это фактически исключает возможность отсрочки уплаты недоимки до рассмотрения дела судом, т. е. риск шантажа налогоплательщика сохраняется, поскольку при высокой сумме недоимки ее единовременная уплата может довести его до банкротства (т. е. на практике правом судебного обжалования налогоплательщик по-прежнему не сможет воспользоваться).

Во-вторых, можно заменить освобождение от уголовной ответственности отказом от применения лишения свободы в качестве санкции по «налоговым» статьям УК РФ. Для восстановления превентивной функции уголовного наказания за «налоговые» преступления такое решение почти равносильно повышению платы за освобождение от уголовной ответственности, о целесообразности которого говорилось

выше. Разница состоит в том, что у должностного лица в данном случае появляется судимость, которая будет влиять на сумму штрафа при рецидиве (что, на наш взгляд, является преимуществом этого варианта). Главный недостаток этого варианта заключается в значительном увеличении нагрузки на арбитражные суды. Практически любая налоговая проверка автоматически повлечет возбуждение уголовного дела (так как право рассмотрения уголовных дел, хотя бы и предварительного, не может быть предоставлено налоговым органам). У данного варианта есть еще один важный, но преодолимый недостаток. Когда уплата штрафа является условием освобождения от уголовной ответственности, налогоплательщик мотивирован платить, когда она становится наказанием — такая мотивация исчезает. Эту проблему можно решить, предусмотрев возможность замены штрафа лишением свободы в случае уклонения осужденного от его уплаты. Сейчас согласно ч. 5 ст. 46 УК РФ при злостном уклонении от уплаты штрафа, установленного в кратном размере от суммы коммерческого подкупа или взятки, штраф заменяется наказанием в пределах санкции, предусмотренной соответствующей статьей УК РФ, — т. е. фактически лишением свободы, причем лишение свободы не может быть условным. В случае отказа от применения лишения свободы по «налоговым» преступлениям нужно предусмотреть аналогичный механизм и по этим статьям, с той лишь разницей, что в тексте статей следует указать: лишение свободы вместо штрафа не может применяться по выбору суда, а может только заменять штраф в случае его злостной неуплаты. Разумеется, во избежание злоупотреблений потребуются конкретизация понятия злостной неуплаты.

Хотя данный вариант усиливает превентивную роль уголовного наказания за налоговые преступления

и ухудшает положение налогоплательщика (как за счет повышения штрафов, так и за счет появления судимости), эти недостатки могут быть компенсированы путем отказа от взыскания недоимки и штрафов при обжаловании налогоплательщиком решения, принятого по результатам налоговой проверки, вплоть до вступления в силу решения арбитражного суда. Осознание того, что ни налоговый инспектор, ни следователь впредь не смогут вымогать взятки под угрозой разорения или возбуждения уголовного дела, а также избавление от риска рассмотрения налогового спора некомпетентным судом способны примирить налогоплательщика со всеми недостатками предлагаемого решения.

Наконец, в-третьих, есть еще одна альтернатива, которая при сохранении основных преимуществ предыдущего варианта позволит избежать ухудшения положения налогоплательщиков и сложностей, сопряженных с объединением арбитражного и уголовного процессов. Эта альтернатива заключается в декриминализации уклонения от уплаты налогов с перенесением соответствующих составов (т. е. ст. 198—199¹) из УК РФ в НК РФ. При этом в Уголовном кодексе должна сохраниться ст. 199², предусматривающая ответственность за сокрытие имущества, за счет которого должно производиться взыскание налогов, при некоторых корректировках ее диспозиции. Во-первых, эта статья должна распространяться также на физических лиц, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя. Во-вторых, к недоимке должны быть приравнены пени и штрафы. А в-третьих, необходимо уточнить понятие «сокрытие имущества», с тем чтобы вывести из-под действия статьи совершение платежей, имеющих приоритетную по отношению к налоговым очередность, и сделки без признаков подозрительности (т. е. при равноценном встречном исполнении). Таким образом, в уголовном порядке будет преследо-

ваться не само уклонение от уплаты налогов, а уклонение от уплаты налоговых санкций.

Разумеется, декриминализация уклонения от уплаты налогов является одиозной мерой. Однако не следует забывать, что фактически она уже состоялась в момент введения института освобождения от уголовной ответственности. По данным ФНС¹⁷, в 2013 г. было проведено 41,3 тыс. выездных проверок, 74,7% которых выявили нарушения. Средняя сумма, взысканная по итогам проверки, составила 7,1 млн руб., что превышает порог, при котором налоговое правонарушение считается преступлением. Из этого следует, что основания для возбуждения уголовного дела имелись более чем в

30 тыс. случаев. При этом по статистике Верховного Суда РФ¹⁸ в 2013 г. по налоговым статьям всего осуждено 449 человек, из них к лишению свободы — 29, к лишению свободы условно — 88, к штрафу — 310. Такая степень избирательности наказания является аргументом если не в пользу декриминализации «налоговых» преступлений, то во всяком случае в пользу отказа от применения за них такой санкции, как лишение свободы.

Итак, при всех отмеченных недостатках любой из двух последних вариантов лучше существующего положения, поскольку снизит коррупционные риски и избирательность наказания, повысит поступления в бюджет в виде штрафов за уклонение от уплаты налогов и тем самым обеспечит превенцию налоговых правонарушений.

¹⁷ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году. URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10 (дата обращения: 26.03.2015).

¹⁸ Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2013 год URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=2362> (дата обращения: 26.03.2015).

Библиографический список

- Абшилава Г. В. Согласительные процедуры в уголовном судопроизводстве Российской Федерации: монография. М., 2012.
- Александрова И. А. Договорной способ разрешения уголовно-правовых споров, возникающих в сфере предпринимательской деятельности // Уголовный процесс. 2012. № 9.
- Бажанов С. Взаимодействие Следственного комитета с полицией и налоговыми органами // Законность. 2011. № 10.
- Безлепкин Б. Т. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный). М., 2012.
- Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
- Бизнес-сообщество выступает за сохранение действующего порядка преследования по налоговым преступлениям. 2013. 8 нояб. URL: <http://www.garant.ru/news/504090> (дата обращения: 16.03.2015).
- Дикарев И. С. Повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Налоги. 2012. № 3.
- Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году. URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10 (дата обращения: 26.03.2015).
- Калинина Л. А. Некоторые современные проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8.
- Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов, О. А. Акопян, Я. В. Буркавцова и др.; отв. ред. И. И. Кучеров. М., 2014.

Пепеляев С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1.

Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 2013 год URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=2362> (дата обращения: 26.03.2015).

Смирный А. Системный кризис деятельности правоохранительных органов в сфере противодействия налоговой преступности. URL: <http://blog.pravo.ru/blog/fvlaw/6235.html> (дата обращения: 16.03.2015).

Соловьев И. Наказание отменяется // Российская газета. 2013. 12 февр.

Соловьев И. Н. Преюдиция по делам о налоговых преступлениях // Налоговая политика и практика. 2010. № 6.

Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001.

Филимонов А. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях: что может измениться? URL: <http://www.garantinfo.ru/news/articles/3005> (дата обращения: 16.03.2015).