ЖАННА АНАТОЛЬЕВНА НИКОЛАЕВА

Институт государства и права Российской академии наук
119019, Российская Федерация, Москва, ул. Знаменка, д. 10
E-mail: nikolaevazha@yandex.ru
SPIN code: 4120-6991

DOI: 10.35427/2073-4522-2020-15-1-nikolaeva

О ДЕФЕКТАХ ПРАВОВОЙ РЕГЛАМЕНТАЦИИ ИНСТИТУТА ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ДЕЛИКТЫ

Аннотация. В статье рассматривается содержание взаимосвязанных норм налогового, административного и уголовного права, составляющих институт ответственности за налоговые деликты. Результаты анализа позволяют выявить элементы, которые обуславливают несоблюдение в уголовном судопроизводстве принципов юридической ответственности: равенства всех перед законом и судом, справедливости, неотвратимости ответственности. Представители малого и среднего бизнеса поставлены в неравные, дискриминационные условия в сравнении с крупным бизнесом. Помимо этого, законодательство о налогах и сборах содержит положения, в силу которых создаются препятствия действию уголовного и уголовно-процессуального законов. О многих выявленных налоговой службой фактах умышленной неуплаты в крупном и особо крупном размере налогов, сборов и (или) страховых сборов не становится известно следственным органам. При этом перестает работать принцип приоритета отраслевого законодательства, поскольку положения Налогового кодекса РФ отменяют действие в уголовном судопроизводстве общих для всех видов преступлений норм, выражающих догматические установления данной отрасли права. Обосновывается необходимость совершенствования института ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Ключевые слова: нарушения законодательства о налогах и сборах; институт ответственности за налоговые деликты; нарушение принципов равенства всех перед законом и судом, неотвратимости ответственности, справедливости; дискриминационность норм

ZHANNA ANATOLIEVNA NIKOLAEVA

Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences
10 Znamenka Street, Moscow, 119019, Russian Federation
E-mail: nikolaevazha@yandex.ru
SPIN code: 4120-6991

ON THE DEFECTS OF LEGAL REGULATION OF THE CONCEPT OF LIABILITY FOR TAX OFFENCES

Abstract. The author analyzes the content of interrelated tax norms, administrative and criminal laws, which constitute the concept of liability for tax offences. The analysis makes it possible to identify the elements that cause non-compliance with the foundations of legal liability in criminal proceedings: its inevitability, equality of everyone before the law and the court, justice. Representatives of small and medium-sized businesses are placed in unequal, discriminatory circumstances in comparison with large businesses. In addition, the legislation on taxes and fees contains provisions which create obstacles for the operation of criminal and criminal procedure laws. Many instances of tax evasion, the non-payment of fees and/or insurance fees in large and especially large amounts revealed by tax services do not become known to investigative bodies. In this case, the principle of the priority of sectoral legislation ceases to work, since in criminal proceedings the provisions of the Tax Code of the Russian Federation cancel out the effect of the norms which are common to all types of crimes and express the foundations of a particular sector of law.

This paper substantiates the need to improve the concept of liability for violations of the legislation on taxes and fees.

Keywords: violations of the legislation on taxes and fees; the concept of liability for tax offences; violation of the principles of equality of everyone before the law and the court, the inevitability of liability, justice; discriminatory norms.

Введение

По оценкам международной Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров, в 2017 г. Россия вошла в пятерку стран с крупнейшей долей теневой экономики. Теневой оборот, согласно приведенным данным, составлял 33,6 трлн руб., или 39% внутреннего валового продукта страны. Большой объем зафиксирован лишь в Украине (46% ВВП), Нигерии (48% ВВП) и Азербайджане (67% ВВП)¹.

Росфинмониторинг в 2018 г. оценил теневой сектор экономики России в 20% от ВВП² (20 трлн руб.), и если исходить из того, что этот вывод соответствует действительности, то размер теневого оборота превышает расходную часть бюджета страны на текущий год³.

¹ См.: Макаров О., Фейнберг А. Россия вошла в пятерку стран с крупнейшей теневой экономикой // URL: <https://www.rbc.ru/economics/30/06/2017/595649079a79470e968e7bff> (дата обращения: 30.06.2017).

² См.: Солопов М., Старостина Ю., Ткачев И. Финансовая разведка оценила в 20 трлн руб. объем теневой экономики в России // URL: <https://www.rbc.ru/economics/22/02/2019/5c6c16d99a79477be70257ee> (дата обращения: 07.04.2019).

³ См.: Краткая информация об исполнении федерального бюджета // URL: <https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud> (дата обращения: 08.10.2019).

Одной из основных черт скрываемых от государства социально-экономических отношений, формирующих теневую экономику, является незаконное обогащение за счет утаивания доходов от налогообложения. Исследователи в этой области полагают, что нежелание нести налоговое бремя и отчислять платежи на нужды социального обеспечения составляют ключевой мотивационный аспект, обуславливающий теневую экономическую деятельность⁴.

Масштаб игнорирования налогового бремени указывает на то, что возможное наступление ответственности не является для недобросовестных налогоплательщиков весомым аргументом, способствующим отказу от противоправных действий.

Способы уклонения от платежей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, отличаются многообразием. Крупными компаниями нередко выстраиваются стратегии, единственной целью которых является получение необоснованной налоговой выгоды. В создаваемых схемах участвуют фирмы-однодневки, взаимозависимые компании, в том числе находящиеся за рубежом на территориях с более выгодным налогообложением⁵.

Подобное положение актуализирует исследования института ответственности за налоговые деликты, связанные с неуплатой налогов, сборов и страховых взносов, и поиска причин неэффективности его профилактической функции.

⁴ См.: Гомонов Н.Д., Безуглова М.А. Детерминанты и особенности преступности в сфере теневой экономики // Правовое поле современной экономики. 2016. № 8. С. 165–174; Гуров М.П. Теневая экономика как одна из детерминант угроз экономической безопасности Российской Федерации // Экономическая безопасность: концептуальные подходы и вызовы времени. СПб., 2017. С. 114–129; Goel R.K., Nelson M.A. Shining a light on the shadows: Identifying robust determinants of the shadow economy/ Economic Modelling, Elsevier, 2016. Vol. 58(C). P. 351–364; Neck R., Wächter J., Schneider F. Tax avoidance versus tax evasion: on some determinants of the shadow economy. International Tax and Public Finance, Springer; International Institute of Public Finance, 2012. Vol. 19(1). P. 104–117; Putniņš T.J., Sauka A. Size and determinants of shadow economies in the Baltic States // Baltic Journal of Economics. Baltic International Centre for Economic Policy Studies. 2011. Vol. 11(2). P. 5–25.

⁵ См.: Сведения о налоговых правонарушениях и мерах ответственности за их совершение // URL: <https://data.nalog.ru/opendata/7707329152-taxoffence/data-20190426-structure-20181201.zip>. (дата обращения: 27.10.2019); определения Верховного Суда РФ по спорам о налоговых правонарушениях от 02.04.2019 № 309-ЭС-3973 по делу № А76-10781/2018; от 04.06.2018 № 305-КГ18-6086 по делу № А40-25121-17-20-190 и др. // URL: <https://consultant.ru>. (дата обращения: 10.10.2019).

Проблемные положения института ответственности за налоговые деликты, обуславливающие несоблюдение принципов юридической ответственности

Особенность современного российского законодательства, предусматривающего юридическую ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, заключается в том, что наряду с Уголовным кодексом РФ (далее — УК РФ) (в гл. 22) и Кодексом об административных правонарушениях РФ (далее — КоАП РФ) (в гл. 14, 15, 17, 19) она установлена также и в Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ) (в гл. 15, 16 и 18).

Можно выделить два основных вида налоговых деликтов: посягающие на правоотношения, связанные с уплатой налогов, сборов и страховых взносов, влекущие финансовые потери для государства, и направленные против правоотношений, обеспечивающих осуществление налогового контроля. Уголовная ответственность установлена только за первый из указанных видов деликтов, совершенных умышленно в крупном и особо крупном размере лицом, обязанным уплачивать (начислять, перечислять) налоги, сборы, страховые взносы (ст. 198, 199 и 199¹ УК РФ), а в случае совершения деяния, предусмотренного ст. 199² УК РФ, также лица, выполняющие управленческие функции по распоряжению имуществом.

Объектом охраны норм УК РФ и КоАП РФ являются правоотношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах. Именно это законодательство предопределяет существо налогово-правового конфликта, который в зависимости от конкретных обстоятельств может повлечь налоговую, административную либо уголовную ответственность.

Такая система юридической ответственности требует обеспечения единства и непротиворечивости этих отраслей права для целей обеспечения принципов юридической ответственности: ее неотвратимости, равенства всех перед законом и судом, справедливости. Однако анализ содержания взаимосвязанных норм, составляющих институт ответственности за обозначенные налоговые деликты, позволяет выявить такие его свойства, которые обуславливают несоблюдение названных основ ответственности.

Между тем ни теоретиками, ни практиками не подвергается сомнению важность соблюдения принципов как основополагающих начал права⁶. Их роль в формировании права предопределила включение со-

⁶ См.: *Алексеев С.С.* Общая теория права. М., 1981. Т. 1. С. 98.; *Байниязова З.С.* Принципы правовой системы России: проблемы теории и практики / Под ред. В.Н. Синюкова. Саратов, 2006; *Витрук В.Н.* Общая теория юридической

ответствующих положений в международные и национальные правовые акты. Правовые принципы нашли свое отражение во Всеобщей декларации прав человека, Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод и других международных договорах, Конституции РФ, иных федеральных законах. В частности, в положениях ст. 3, 4, 5, 6, 7 УК РФ закреплены принципы законности, равенства всех перед законом и судом, принцип вины, принципы справедливости и гуманизма.

К сожалению, не все принципы обрели свою конкретную форму в виде дефиниций. Это относится и к такому универсальному принципу, как справедливость, которая в значительной степени остается категорией правового сознания, представлением о том, какую цель должно преследовать право и что должно происходить в соответствии с правом.

Применительно к формированию материального и процессуального права при реализации государственной политики противодействия таким крайним формам налоговых деликтов, как налоговые преступления, на взгляд А.П. Кузнецова, справедливость означает соответствие воздаяния каждому за его поступки в виде наступления тех или иных последствий, predetermined характером и тяжестью содеянного⁷.

Обязательность соблюдения справедливости при криминализации деяний в российской правовой системе вытекает из разъяснений конституционного смысла отечественного уголовного законодательства. Конституционный Суд РФ, соотнося его содержание с требованиями Конституции РФ, неоднократно указывал, что предупреждение преступлений должно основываться на конституционном принципе справедливости и федеральный законодатель, устанавливая преступность общественно опасных деяний, должен исходить из этого⁸.

Принцип равенства всех перед законом и судом находит проявление в том числе в установлении равной ответственности. Содержание этого принципа также многократно формулировалось в решениях

ответственности. 2-е изд. М., 2009. С. 146.; *Нерсесянц В.С.* Общая теория права и государства. М., 2019. С. 533–547; *Bar von C.L.* A History of Continental Law. Boston, 1916. P. XXV.; *Dworkin R.* The Model of Rules // The University of Chicago Law Review. 1967. Vol. 35. № 1. P. 14–46.

⁷ См.: *Кузнецов А.П.* Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации: Проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления: Дисс. ... докт. юрид. наук. Н. Новгород, 2000. С. 50–51. URL: <http://dlib.rsl.ru> (дата обращения: 28.06.2019).

⁸ См.: постановления Конституционного Суда РФ от 19.03.2003 № 3-П // СЗ РФ, 2003. № 14. Ст. 1302; от 27.06.2005 № 7-П // СЗ РФ, 2005. № 28. Ст. 2904; от 20.04.2006 № 4-П // СЗ РФ, 2006. № 18. Ст. 2058.

Конституционного Суда РФ, который подчеркивал его универсальный характер и значение для оценки законодательного регулирования⁹. Соблюдение данного принципа, гарантирующего защиту от всех форм дискриминации, означает запрет вводить такие различия в правах, которые не имеют объективного и разумного оправдания.

Что же касается неотвратимости ответственности, то эта идея получила свое обоснование еще в работе Ч. Беккариа «О преступлениях и наказаниях». Не в жестокости, а в неизбежности наказания он видел эффективный способ предупреждения преступлений¹⁰. В современном понимании некоторых авторов принцип неотвратимости ответственности конкретизирует принципы законности и равенства всех перед законом и судом и является одним из условий построения правового государства¹¹.

Таким образом, принципы юридической ответственности имеют конституционное значение и по своей сути относятся к основам конституционного правопорядка¹².

Тем не менее более 60% из 120 опрошенных нами практических работников подразделений Следственного комитета Российской Федерации, МВД России, ФНС России и прокуратуры, осуществляющих свою деятельность в Республике Башкортостан, Камчатском и Забайкальском краях, Волгоградской, Ленинградской, Московской областях, г. Москве, указывают на нарушение принципов справедливости, неотвратимости наказания, равенства всех перед законом и судом при существующем правовом регулировании последствий несоблюдения законодательства о налогах и сборах. Многие практики связывают сложившееся положение с неопределенностью норм и пробелами в законодательстве.

⁹ См.: постановления Конституционного Суда РФ от 16.06.2006 № 7-П // СЗ РФ. 2006. № 27. Ст. 2970; от 05.04.2007 № 5-П // СЗ РФ. 2007. № 15. Ст. 1820; от 16.07.2007 № 12-П // СЗ РФ. 2007. № 30. Ст. 3990; от 25.03.2008 № 6-П // СЗ РФ. 2008. № 13. Ст. 1352; от 26.02.2010 № 4-П // СЗ РФ. 2010. № 11. Ст. 1255; от 25.02.2016 № 6-П // СЗ РФ. 2016. № 10. Ст. 1476.

¹⁰ См.: *Беккариа Ч.* О преступлениях и наказаниях. М., 2015. С. 123–124.

¹¹ См.: *Помоголов А.В.* Неотвратимость юридической ответственности как принцип законности: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 10, 60, 94. URL: <http://dlib.rsl.ru> (дата обращения: 07.07.2019).

¹² См.: постановление Конституционного Суда РФ от 14.02.2013 № 4-П «По делу о проверке конституционности Федерального закона “О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях” и Федеральный закон “О собраниях, митингах, демонстрациях, шествиях и пикетированиях” в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобы гражданина Э.В. Савенко» // СЗ РФ. 2013. № 8. Ст. 868.

На дефекты уголовно-правовых запретов, предусматривающих ответственность за налоговые преступления, ранее обращали внимание М.Л. Крупин, И.М. Середа, И.Н. Соловьев, А.М. Чернеева и другие исследователи¹³. Вместе с тем некоторые проблемные аспекты остались нераскрытыми.

В частности, И.Н. Соловьев отмечал негативные последствия использования законодателем в качестве криминализующего признака налогового деяния доли неуплаченных налогов (сборов) от суммы перечисленных платежей. Он привлекал внимание к неопределенности формулировок примечаний к ст. 198 и 199 УК РФ в части расчета упомянутой доли, в результате чего в регионах страны сложилась различная практика их применения.

Основываясь на данных следственной практики, он пришел к выводу, что не везде при подсчетах принимаются во внимание все отчисления, произведенные налогоплательщиком за три года. В результате при одних и тех же обстоятельствах совершения налогового деликта, одинаковых суммах недоимки и исполненной налоговой обязанности в одном регионе при применении способа расчета доли, не предполагающего учет всех отчислений за три года, она может составить криминообразующий размер, а в другом регионе, где принимается к расчету весь объем исполненной налоговой обязанности за указанный период, доля такого размера не достигнет¹⁴.

С своих рассуждениях И.Н. Соловьев прямо не указывает на неопределенность правот регламентации уголовной ответственности за налоговые деликты как на обстоятельство, предопределяющее нарушение принципов равенства всех перед законом и судом, неотврат-

¹³ См.: *Крупин М.Л.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика лиц, уклоняющихся от уплаты налогов и (или) сборов с организации, и индивидуальная профилактика налоговых преступлений: Дисс. ... канд. юрид. наук. 2006. С. 153. URL: <http://dlib.rsl.ru> (дата обращения: 22.06.2019).; *Николаева Ж.А.* Проблемы действия во времени бланкетных норм, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые деликты // Пробелы в российском законодательстве. 2019. № 4. С. 186–190; *Середа И.М.* Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии борьбы: Дисс. ... докт. юрид. наук. 2006. С. 320–349. URL: <http://dlib.rsl.ru> (дата обращения: 28.05.2019); *Соловьев И.Н.* Проблемные вопросы исчисления доли неуплаченных налогов при расследовании преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ // Российский следователь. 2019. № 6. С. 52–54; *Чернеева А.М.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по материалам Республики Татарстан: Дисс. ... канд. юрид. наук. 2007. С. 94. URL: <http://dlib.rsl.ru> (дата обращения: 02.06.2019) и др.

¹⁴ См.: *Соловьев И.Н.* Указ. соч.

тимости ответственности, справедливости, однако данные проведенного им исследования неоспоримо свидетельствуют об этом.

Именно неопределенность нормы ставит в неравные условия лиц, чьи действия получают правовую оценку по одной и той же статье уголовного закона. Содержание примечаний к ст. 198 и 199 УК РФ в части расчета доли недоимки имеет такие дефекты, которые не гарантируют обязательность наступления уголовно-правовых последствий в результате возникновения идентичных правовых конфликтов. И только территориальная юрисдикция судов, сформировавших противоположные позиции при толковании закона, определяет, будет ли осуществляться уголовное преследование за уклонение от налогового бремени или нет.

Представляется, что сложившаяся практика указывает на такую степень неопределенности нормы, которая вызывает сомнения по поводу соответствия ее положений Конституции РФ. Для того чтобы следовать установленным законодательством правилам и запретам, любому человеку необходимо понимать, что закон от него требует и какие последствия влечет неисполнение этих требований. Неясность же законоположений неизбежно вступает в противоречие как с представлениями о правопорядке, так и с правовым принципом законности. Созданная без соблюдения критерия определенности правовая конструкция заведомо содержит в себе дефект, не позволяющий считать ее положения частью права в том его понимании, которое предполагает систему формально-определенных гарантированных государством правил.

Тем не менее этот недостаток законодательной регламентации уголовной ответственности за налоговые деликты не устраняется законодателем в течение долгих лет. Подобное положение не способствует укреплению налоговой дисциплины, созданию в сфере предпринимательства добросовестной конкурентной среды, а в конечном итоге стабильности российской экономики.

Некоторые авторы полагают, что неопределенность формулировок налоговых статей УК РФ обусловлена наследием 90-х гг. XX в., когда криминал пролоббировал поправки в уголовный закон в целях затруднения выявления фактов уклонения от налогообложения¹⁵. Однако вне зависимости от причин, по которым законодателем принимались поправки, в настоящее время 90% практических работников, чьи суждения были подвергнуты анализу, полагают борьбу с налоговыми

¹⁵ См.: Соловьев И.Н. Указ. соч.

ми преступлениями неэффективной. Правоприменительная практика в связи с противоречивостью, представленной в рассматриваемом случае в своих крайних формах, не убеждает в том, что столь спорная уголовно-правовая материя вообще доступна для понимания. Ситуации не разрешают даже разъяснения высших судов¹⁶.

В результате применения норм, содержащих неопределенность, невозможно обеспечить стабильность процессуальных решений. В прошедшем году каждое второе постановление об отказе в возбуждении уголовного дела, принятое следователями Следственного комитета РФ по сообщениям о налоговых преступлениях, было впоследствии отменено (834 из 1 706¹⁷).

Помимо указанных законодательных дефектов, ряд авторов обращал внимание на дискриминационность положений ст. 198 и 199 УК РФ, которая очевидна при сравнении криминообразующих признаков уголовных норм, предусматривающих ответственность для физических лиц (ст. 198 УК РФ) и представителей юридических лиц (ст. 199 УК РФ)¹⁸.

И действительно, с точки зрения справедливости, на которой должна строиться система юридической ответственности, затруднительно обосновать, в связи с чем для привлечения физического лица к уголовной ответственности достаточно, чтобы его долг перед казной в крупном размере составил 10% налоговой обязанности, в особо крупном — 20%, в то время как для юридического лица — 25 и 50% соответственно.

Однако рассуждения о дискриминационном характере названных норм ранее не затрагивали еще один немаловажный аспект существующего дисбаланса, связанный с тем, что по ст. 198 УК РФ несут ответственность не только физические лица, не осуществляющие предпри-

¹⁶ См.: постановление Пленума Верховного Суда РФ при подготовке постановления от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. № 276. 2019. 6 дек.; утратившее силу постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3.

¹⁷ Данные федерального статистического наблюдения формы 2-Е, введенной приказом Генерального прокурора РФ от 16.06.2017 № 402 «Об утверждении и введении в действие формы федерального статистического наблюдения № 2-Е «Сведения о рассмотрении сообщений о преступлениях» // URL: <https://72.мвд.рф/document/10705957> (дата обращения: 05.11.2019).

¹⁸ См.: *Крупин М.Л.* Указ. соч. С. 153.; *Середа И.М.* Указ. соч. С. 320–349; *Чернеева А.М.* Указ. соч. С. 94.

нительскую деятельность, но и индивидуальные предприниматели, представляющие малый и средний бизнес¹⁹.

Это означает, что правовое регулирование привлечения к уголовной ответственности за налоговые деликты ставит малый и средний бизнес в неравные, дискриминационные условия в сравнении с крупным. Обозначенная дискриминация не устраняется законодателем невзирая на то, что малый и средний бизнес являются опорой экономики и государственная политика с 2007 г. провозглашает своей целью обеспечение этим видам предпринимательства благоприятных условий²⁰.

Несоблюдение принципа равенства всех перед законом и судом, дискриминационность правового регулирования уголовной ответственности за налоговые деликты проявляются не только при сравнении положений ст. 198 и 199 УК РФ. Если рассматривать лишь содержание примечания к ст. 199 УК РФ, то и в нем одном усматривается наличие дефектов, обуславливающих дискриминацию.

Исходя из требований примечания к ст. 199 УК РФ об исчислении доли крупные налогоплательщики, не заплатив такую же в абсолютных значениях сумму налогов, сборов, страховых взносов, как и представители малого и среднего бизнеса, из-за больших оборотов и размеров подлежащих начислению обязательных платежей избегают уголовной ответственности. У них доля при прочих равных с малым и средним бизнесом условиях (объекта посягательства, умысла, мотива, размера неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов и др.) не достигает тех относительных значений доли, которые установлены в упомянутом примечании к ст. 199 УК РФ.

Аналогичные проблемы законодательной регламентации характерны и для примечания к ст. 199¹ УК РФ.

Влияние экономических параметров хозяйственной деятельности на результат уголовно-правовой оценки деяния показательно по делу Алганова Д.Н.²¹, осужденного по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ за уклонение от уплаты налогов за 2012 г. на сумму свыше 18 млн руб. Подсудимый

¹⁹ См.: пункт 6 указ. постановления Пленума Верховного Суда РФ.

²⁰ См.: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (пп. 2 п. 2 ст. 6) // СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 4006.

²¹ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 9 июля 2019 г. № 27-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова» // URL: publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201907120008 (дата обращения: 12.07.2019).

при рассмотрении в 2018 г. его дела судом общей юрисдикции полагал необходимым применить положения ст. 10 УК РФ в целях придания обратной силы принятому спустя пять лет после совершения преступления закону²², криминализовавшему уклонение от уплаты страховых взносов, наряду с налогами и сборами.

Заинтересованность стороны защиты в этом объяснялась тем, что если при исчислении подлежащих уплате в 2012 г. обязательных платежей в общий объем включить не только налоги и сборы, но и страховые взносы, то это приведет долю недоимки к такому существенному снижению, которое повлияет на квалификацию деяния.

Указанные доводы не были приняты во внимание судебными инстанциями в уголовном судопроизводстве, однако Конституционный Суд РФ при рассмотрении жалобы Д.Н. Алганова, исходя из конституционно-правового смысла законоположений и приоритета права на применение закона, смягчающего положение лица, обязал пересмотреть уголовное дело.

На примере разрешения этого уголовно-правового конфликта становится ясно, что чем крупней налогоплательщик или налоговый агент, тем большая в абсолютных значениях сумма недоимки образует основание для уголовного преследования.

Подобный подход к криминализации налоговых деликтов не только не способствует налоговой дисциплине крупных налогоплательщиков и налоговых агентов, нарушает принципы справедливости и равенства всех перед законом и судом, но и не отвечает интересам государственной казны.

Проблемы уголовно-правовой политики в отношении налоговых деликтов

Представляется, что исходя из здравого смысла, для бюджетной системы важна конкретная сумма образовавшейся недоимки, которая вне зависимости от организационно-правовой формы осуществления вино-

²² См.: Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование”» // СЗ РФ. 2016. № 27 (ч. 1). Ст. 4183.

вным лицом налогооблагаемой деятельности в случае достижения определенного размера начинает представлять общественную опасность. При этом оценка поведению представителей крупных хозяйствующих субъектов должна даваться на тех же условиях, что и для мелких и средних.

Кроме того, размеры крупного и особо крупного ущерба, являющиеся криминообразующими признаками налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 и 199¹ УК РФ, а также санкции за их совершение не должны нарушать логику криминализации деяний, последствием которых причиняется вред бюджетной системе государства.

В настоящее время приходится констатировать, что в отношении влекущих ущерб казне деяний единой идеи уголовно-правовой политики, которая была бы построена на основе такого критерия, как общественная опасность содеянного, не наблюдается. Это наглядно демонстрирует сравнительный анализ содержания норм гл. 22 УК РФ, предусматривающих ответственность за причинение ущерба бюджетной системе государства. Например, к таким относится преступление, предусмотренное ст. 194 УК РФ (Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица).

Размеры крупного и особо крупного ущерба, являющиеся криминообразующими признаками данного преступления, согласно положениям ст. 194 УК РФ должны превышать 2 и 6 млн руб., в то время как размер крупного и особо крупного ущерба в отношении налоговых невыплат юридических лиц, исходя из примечаний к ст. 199 и 199¹ УК РФ, — 5 и 15 млн руб., если доля недоимки по отношению к объему налоговой обязанности составит 25 и 50% соответственно.

Между тем непоступлением в бюджет 2 млн руб. причиняется одинаковый вред фискальным интересам государства вне зависимости от того, как этот материальный ущерб образовался: в связи с уклонением от налоговых либо таможенных платежей.

Обязательным свойством уголовного закона является его социальная обусловленность. Уголовные нормы должны отвечать реальным потребностям общества в уголовно-правовой репрессии в отношении лиц общественно опасного поведения. Однако имеющиеся в распоряжении правоохранительных органов уголовно-правовые средства преследования крупных налоговых неплательщиков за их представляющие общественную опасность действия явно недостаточны для того, чтобы уголовный закон эффективно выполнял функцию защиты общественных интересов в сфере экономики.

Как уже упоминалось, тяжесть уголовной ответственности за налоговые деликты в основном ложится на физических лиц и индиви-

дуальных предпринимателей, представляющих малый и средний бизнес. При этом дискриминационность уголовных норм в отношении них проявляется и при сравнительном анализе положений ст. 194 и 198 УК РФ.

В частности, в случае уклонения от таможенных платежей уголовно-правовое преследование для физического лица начинается, если сумма ущерба превышает 2 млн руб., а при уклонении от налоговых выплат — от 900 тыс. руб., если доля недоимки по отношению к объему налоговой обязанности составит 10%.

Такая оценка общественной опасности вредопричинения бюджету государства не поддается логическому объяснению и не соответствует тому представлению о содержании принципа справедливости, на которое ориентирует Конституционный Суд РФ, утверждая, что соблюдение этой максимы подразумевает справедливую криминализацию деяния²³.

Кроме того, согласно выработанным взглядам на справедливость, для ее соблюдения необходима не только справедливая криминализация деяния, но и справедливое наказание. С учетом указанных позиций штрафные санкции за совершение налоговых преступлений не должны содержать дискриминационных аспектов.

Сейчас в соответствии со ст. 198, 199 и 199¹ УК РФ максимальный штраф, который может быть назначен виновному, составляет 500 тыс. руб. С учетом размеров крупного и особо крупного ущерба, являющихся криминообразующими признаками преступлений, предусмотренных ст. 199 и 199¹ УК РФ, штраф в 500 тыс. руб., назначенный представителю юридического лица, образует 10% причиненного им крупного и 3,3% особо крупного ущерба. Физические же лица и индивидуальные предприниматели согласно ст. 198 УК РФ, исходя из соотношения суммы крупного ущерба и санкции данной нормы, могут быть подвергнуты штрафу, превышающему 55% недоимки (500 тыс. руб. от 900 тыс. руб.).

Наряду с отмеченными особенностями подхода к уголовно-правовой политике в отношении налоговых деликтов обращает на себя внимание необязательность уголовно-правовых последствий для неплательщиков в крупном и особо крупном размере налогов, сборов и (или) страховых сборов.

²³ См.: постановления Конституционного Суда РФ от 19.03.2003 № 3-П // СЗ РФ. 2003. № 14. Ст. 1302; от 27.06.2005 № 7-П // СЗ РФ. 2005. № 28. Ст. 2904; от 20.04.2006 № 4-П // СЗ РФ. 2006. № 18. Ст. 2058.

В рамках действующего правового регулирования эти последствия зависят не от наличия или отсутствия в действиях лиц признаков преступления, а от того, какой государственный орган выявил уклонение от исполнения налоговой обязанности.

В НК РФ имеются положения, содержание которых способствует тому, что правовая оценка установленным налоговой службой фактам умышленной неуплаты в крупном и особо крупном размере налогов, сборов и (или) страховых сборов не всегда дается органом, уполномоченным на это.

Полночиями по установлению признаков преступления наделены ст. 151 Уголовно-процессуального кодекса РФ (далее — УПК РФ) следственные органы Следственного комитета РФ, и только они в рамках уголовно-процессуальной деятельности вправе принимать решения о наличии или отсутствии повода и основания для уголовного преследования.

Споры по поводу обозначенной компетенции разрешены Конституционным Судом РФ в постановлении от 21 декабря 2011 г. № 30-П²⁴, где приведено конституционно-правовое толкование содержания взаимосвязанных законоположений, регламентирующих ответственность за налоговые деликты. В названном правовом акте отмечено, что квалификация деяния как противоправного с точки зрения уголовного закона имеет место только в судопроизводстве по уголовному делу. Преюдициальное значение для уголовного судопроизводства имеют только те решения, принятые в иных процедурах, в которых разрешены вопросы о правах и обязанностях налогоплательщика.

Однако, несмотря на правовые предписания и выявленный конституционно-правовой смысл взаимосвязанных законоположений, содержащихся в НК РФ, УК РФ и УПК РФ, о значительном числе умышленных налоговых деликтов, умышленно совершенных на сумму, составляющую криминообразующий признак преступления, следствию не становится известно, так как фактически законодательство о налогах и сборах не допускает в ряде случаев направление сотрудниками налоговых органов материалов в следствие. Тем самым в уголовное судопроизводство вводятся дополнительные основания, исключающие исследование уголовно-правового налогового конфликта уполномоченными органами и привлечение к уголовной ответствен-

²⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 90 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан В.Д. Власенко и Е.А. Власенко» // СЗ РФ. 2012. № 2. Ст. 398.

ности при наличии к тому правовых предпосылок. При этом указанные основания не соотносятся с предусмотренными уголовным и уголовно-процессуальным правом.

В частности, анализ взаимосвязанных норм, содержащихся в п. 2 ст. 11, п. 3 ст. 32 НК РФ, показывает, что при установлении Федеральной налоговой службой РФ недоимки в крупном и особо крупном размере и ее уплаты налогоплательщиком в течение двух месяцев со дня предъявления ему соответствующего требования обязанность передавать документы следователю ни названными законоположениями, ни иными, содержащимися в НК РФ, не предполагается, даже если должник не выплатит частично или полностью пени и штрафы.

Это означает, что при погашении выявленной недоимки для налогоплательщика не наступают уголовно-правовые последствия умышленного совершения преступного посягательства, поскольку об этом факте не становится известно уполномоченным органам и деяние не рассматривается в рамках уголовного судопроизводства²⁵.

Между тем при выявлении признаков налогового преступления органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность, дознание и предварительное следствие, возмещение вреда, причиненного деянием, не препятствует возбуждению уголовного дела о любом преступлении и наступлению уголовно-правовых последствий указанного решения.

В уголовном судопроизводстве добровольное возмещение ущерба не является основанием для отказа в возбуждении уголовного дела, реабилитирующего виновного, а оценивается в контексте постделиктного поведения как обстоятельство, смягчающее наказание (п. «к» ч. 1 ст. 61, ст. 79 УК РФ), или является основанием для принятия нереабилитирующего решения для освобождения от уголовной ответственности (ст. 75, 76¹, 76² УК РФ)²⁶.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах содержит положения, в силу которых вводятся дополнительные основания для отказа от уголовного преследования, не соотносящиеся с имеющимися в УК РФ и УПК РФ. В результате в уголовном судопроизводстве перестает работать принцип приоритета отраслевого законодательства,

²⁵ Информационное письмо Генеральной прокуратуры РФ от 23 ноября 2015 г. № 36-11-2015 «О проблемных вопросах, возникающих при осуществлении прокурорского надзора за исполнением законов при выявлении и расследовании налоговых преступлений». С. 1 (в официальных источниках опубликовано не было).

²⁶ Указ. информационное письмо. С. 2–3.

поскольку положения НК РФ отменяют действие общих для всех видов преступлений норм УК РФ, выражающих догматические установления данной отрасли права.

Заключение

Перечисленные дефекты института ответственности за налоговые деликты, безусловно, не способствуют укреплению правопорядка.

Положения ст. 198, 199, 199¹ УК РФ, препятствующие реализации конституционной гарантии защиты от всех форм дискриминации, а также обуславливающие неопределенность норм, вне всякого сомнения, должны быть исключены законодательным путем. Такой криминообразующий признак преступления, как доля недоимки по отношению к объему налоговой обязанности, целесообразно изъять из указанных статей.

Кроме того, основания уголовной ответственности для физических лиц и представителей юридических лиц не могут быть различными. Подобный подход влечет отступление от принципа равенства всех перед законом и справедливости. В связи с этим представляется необходимым создание для указанных субъектов единого уголовно-правового запрета.

В корректировке нуждаются и криминообразующие суммы ущерба, причиненного налоговыми деликтами, с учетом общественной опасности вредопричинения бюджету государства.

Также для того чтобы уголовный закон не утрачивал свое действие в отношении налоговых уголовно-правовых деликтов, требуется внесение поправок в законодательство о налогах и сборах, которые бы устранили препятствия для реализации отраслевой компетенции по установлению признаков преступления и основания для уголовного преследования. В противном случае положения института ответственности за налоговые деликты не приобретут свойства согласованности и системности.

Вместе с тем в уголовном судопроизводстве целесообразно сохранить императивное требование об освобождении от уголовного преследования лиц, впервые совершивших налоговое преступление, если в полном объеме выплачена недоимка, пени и штрафы. Такой подход стимулирует возмещение ущерба бюджетной системе, отвечает интересам общества, государства и соответствует тенденции гуманизации ответственности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Алексеев С.С.* Общая теория права. М.: Юридическая литература, 1981.
- Байниязова З.С.* Принципы правовой системы России: проблемы теории и практики / Под ред. В.Н. Синюкова. Саратов: Изд-во Саратовского государственного университета, 2006.
- Бекариа Ч.* О преступлениях и наказаниях. М.: Инфра-М, 2018.
- Витрук В.Н.* Общая теория юридической ответственности. 2-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2009.
- Гомонов Н.Д., Безуглова М.А.* Детерминанты и особенности преступности в сфере теневой экономики // Правовое поле современной экономики. 2016. № 8.
- Гуров М.П.* Теневая экономика как одна из детерминант угроз экономической безопасности Российской Федерации // Экономическая безопасность: концептуальные подходы и вызовы времени. СПб., 2017.
- Крупин М.Л.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика лиц, уклоняющихся от уплаты налогов и (или) сборов с организации, и индивидуальная профилактика налоговых преступлений: Дисс. ... канд. юрид. наук. 12.00.08. 2006. Академия экономической безопасности МВД РФ. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- Кузнецов А.П.* Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации: Проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления: Дисс. ... докт. юрид. наук. 12.00.08. Н. Новгород, 2000. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- Нерсесянц В.С.* Общая теория права и государства. М.: Норма: Инфра-М, 2019.
- Николаева Ж.А.* Проблемы действия во времени бланкетных норм, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые деликты // Пробелы в российском законодательстве. 2019. № 4. С. 186–190.
- Середа И.М.* Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии борьбы: Дисс. ... докт. юрид. наук. 12.00.08. 2006. Байкальский государственный университет экономики и права. URL: <http://dlib.rsl.ru> (дата обращения: 28.05.2019);
- Соловьев И.Н.* Проблемные вопросы исчисления доли неуплаченных налогов при расследовании преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ // Российский следователь. 2019. № 6.
- Чернеева А.М.* Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по материалам Республики Татарстан: Дисс. ... канд. юрид. наук. 12.00.08. Казань: Казанский государственный университет, 2007. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- Помоголов А.В.* Неотвратимость юридической ответственности как принцип законности: Дисс. ... канд. юрид. наук. 12.00.01. М.: Московский университет МВД РФ, 2007. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- Bar von C.L.* A Histori of Continental Law. Boston, 1916. P. XXV.
- Dworkin R.* The Model of Rules // The University of Chicago Law Review. 1967. Vol. 35. № 1.
- Goel R.K., Nelson M.A.* Shining a light on the shadows: Identifying robust determinants of the shadow economy / Economic Modelling, Elsevier, 2016. Vol. 58(C).

Neck R., Wächter J., Schneider F. Tax avoidance versus tax evasion: on some determinants of the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, Springer; International Institute of Public Finance, 2012. Vol. 19(1).

Putniņš T.J., Sauka A. Size and determinants of shadow economies in the Baltic States // *Baltic Journal of Economics*. Baltic International Centre for Economic Policy Studies, 2011. Vol. 11(2).

REFERENCES

- S.S. Alekseev *General theory of law*. M.: Legal literature, 1981.
- Z.S. Bainiyazova, *Principles of the Legal System of Russia: Issues of Theory and Practice* / Edited by V.N. Sinyukova. Saratov: Saratov State University Publishing House, 2006.
- C. Beccaria, *On Crimes and Punishments*. Moscow: Infra-M, 2015.
- V.N. Vitruk, *General Theory of Legal Liability*. 2nd edition, revised and extended. Moscow: Norma, 2009.
- N.D. Gomonov, M.A. Bezuglova *Determinants and features of crime in the shadow economy* // *Legal field of the modern economy*, 2016. No. 8.
- M.P. Gurov *Shadow economy as one of the determinants of threats to the economic security of the Russian Federation* // *Economic security: conceptual approaches and challenges of the time*. SPb, 2017.
- M.L. Krupin, *Criminal and Criminological Characteristics of Persons Evading Corporate Taxes and/or Fees, and Individual Prevention of Tax Crimes: Thesis for a Candidate Degree in Legal Sciences*. 12.00.08. 2006. Academy of Economic Security of the Interior Ministry of the Russian Federation. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- A.P. Kuznetsov, *State Policy of Counteracting Tax Crimes in the Russian Federation: Issues of Formation, Legislative Regulation and Practical Implementation: Thesis for a Doctorate Degree in Legal Sciences*. 12.00.08. Nizhni Novgorod, 2000. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- V.S. Nersesyants, *General Theory of Law and State*. Moscow: Norma Infra-M, 2019.
- Zh. A. Nikolaeva, *Issues of Operation in Time of Blanket Rules Stipulating Criminal Liability for Tax Offences* // *Gaps in Russian Legislation*. 2019. No. 4.
- I.M. Sereda, *Crimes against the tax system: characteristics, liability, ответственность, fight strategy: Thesis for a Doctorate Degree in Legal Sciences*. 12.00.08. Irkutsk, 2006. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- I.N. Solovyev, *Problematic Issues of Calculating the Share of Unpaid Taxes in the Investigation of Crimes under Articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation* // *Russian Investigator*. 2019. No. 6.
- A.M. Cherneeva, *Criminal and Criminological Characteristics of Tax Crimes Based on Materials from the Republic of Tatarstan: Thesis for a Candidate Degree in Legal Sciences*. 12.00.08. Kazan State University, 2007. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- A.V. Pomogalov, *The Inevitability of Legal Liability as a Principle of Legality: Thesis for a Candidate Degree in Legal Sciences*. 12.00.01. Moscow, Moscow University of the Interior Ministry of the Russian Federation. 2007. URL: <http://dlib.rsl.ru>.
- C.L. Bar von, *A History of Continental Law*. Boston, 1916. P. XXV.
- R. Dworkin *The Model of Rules* // *The University of Chicago Law Review*. 1967. Vol. 35. № 1.

R.K. Goel, M.A. Nelson Shining a light on the shadows: Identifying robust determinants of the shadow economy // *Economic Modelling*, Elsevier. 2016. Vol. 58(C).

R. Neck, J. Wächter, F. Schneider Tax avoidance versus tax evasion: on some determinants of the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, Springer; International Institute of Public Finance, 2012. Vol. 19(1).

T.J. Putnītš, A. Sauka Size and determinants of shadow economies in the Baltic States // *Baltic Journal of Economics*. Baltic International Centre for Economic Policy Studies, 2011. Vol. 11(2).

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРЕ:

Николаева Жанна Анатольевна — научный сотрудник Института государства и права Российской академии наук, почетный работник органов прокуратуры Российской Федерации.

AUTHORS INFO:

Zhanna A. Nikolaeva — Research Assistant, Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Honored Employee of the Public Prosecution Office of the Russian Federation.

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Николаева Ж.А. О дефектах правовой регламентации института ответственности за налоговые деликты // *Труды Института государства и права РАН / Proceedings of the Institute of State and Law of the RAS*. 2020. Т. 15. № 1. С. 164–182. DOI: 10.35427/2073-4522-2020-15-1-nikolaeva

CITATION:

Nikolaeva, Zh.A. (2020). On the Defects of Legal Regulation of the Concept of Liability for Tax Offences. *Trudy Instituta gosudarstva i prava RAN / Proceedings of the Institute of State and Law of the RAS*, 15 (1), pp. 164–182. DOI: 10.35427/2073-4522-2020-15-1-nikolaeva