

На правах рукописи

Филиппова Кристина Игоревна

**УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ
ПРЕСТУПЛЕНИЯ: МЕЖОТРАСЛЕВЫЕ СВЯЗИ**

12.00.08 – уголовное право и криминология;
уголовно-исполнительное право

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2017

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

Научный руководитель: **Понятовская Татьяна Григорьевна**
доктор юридических наук, профессор

**Официальные
оппоненты:** **Пикуров Николай Иванович**
доктор юридических наук, профессор,
ФГКОУ ВО «Академия Генеральной прокуратуры
Российской Федерации», профессор кафедры уго-
ловно-правовых дисциплин

Лапшин Валерий Федорович
доктор юридических наук, доцент,
ФКОУ ВО «Академия права и управления Феде-
ральной службы исполнения наказаний», началь-
ник кафедры уголовного права

Ведущая организация: Федеральное государственное автономное обра-
зовательное учреждение высшего образования
«Казанский (Приволжский) федеральный универ-
ситет»

Защита диссертации состоится «26» октября 2017 г. в 14:00 на заседании диссертационного совета Д 212.123.01 на базе Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) и на сайте Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА):
<http://www.msal.ru/upload/main/00disser/2016/>.

Автореферат разослан «___» июля 2017 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент

Зорикто Борисович Соктоев

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 несогласованности 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 199¹ 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-

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 неплательщиков) 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. Браинин, 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 преступлений посвящены диссертационные исследования А.В. Бакаева, Н.Н. Балюк, С.С. Белоусовой, А.Х. Бен-Акил, А.В. Зиминой, 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-

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 уголовно-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. 198-199¹ 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 интересов государства - интересы, которые реализуются, в первую очередь, налоговым правом. Карательный характер налоговой ответственности в правовом от-

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 последствие неуплаты) является налоговым нарушением. Эта конструкция отраслевого «прототипа», с одной стороны, обуславливает материальную конструкцию 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 понятие «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 целесообразным привлечение к уголовной ответственности тех же субъектов, что и к нало-

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 налоговое преступления должно служить аннулирование правового значения налогового нарушения:

- истечение давности налогового правонарушения;
- освобождение от налоговой ответственности за налоговое правонарушение.

8. Действующий порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, согласно которому процессуальное решение о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении не обусловлено заключением налогового органа о факте совершения правонарушения налогоплательщиком и правильности расчетов недоимки, говорит о том, что налоговая, административная и уголовная ответственность существуют автономно друг от друга, имея в основе 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 (административного) правонарушения для целей применения статьей 198-199¹ УК может служить 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 выполнить это 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.

При закреплении признака злостности в статьях 198-199¹ УК РФ целесообразно исключить из Уголовного кодекса РФ статью 199², 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 первооснове признаки первичного (налогового) нарушения. В состав налогового преступления 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 198-199¹ УК РФ целесообразно предусмотреть санкции за налоговые правонарушения и преступления кратными сумме неуплаченных налогов и (или) сборов. Минимальный размер штрафа, установленного в статьях 198-199¹ УК РФ, должен быть больше максимального размера штрафа, предусмотренного за аналогичные правонарушения в соответствии с НК РФ. При условии введения в статьи 198-199¹ 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 обуславливается 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-

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 predetermined целью и задачами исследования, состоит из введения, двух глав, включающих девять параграфов, заключения, списка использованных источников и приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность выбранной темы диссертационного исследования, анализируется состояние и степень ее научной разработанности, определяется объект, предмет, цели и задачи исследования, его теоретическая основа, нормативная и эмпирическая база, характеризуется научная новизна полученных результатов, их теоретическая и практическая значимость, приводятся сведения об апробации результатов исследования, излагаются основные положения, выносимые на защиту.

Глава первая «Значение межотраслевых связей уголовного права в истории России и в законодательстве зарубежных стран» состоит из четырех параграфов. В *первом параграфе «История ответственности за налоговые нарушения в России в период отсутствия отраслевого разграничения»* исследуется эволюция ответственности за налоговые нарушения. В связи с различным назначением платежа с населения были разграничены на государственные повинности, дань и подати, уплачиваемые ханским посланникам во время татаро-монгольского ига. Дань при образовании государства понималась как военная контрибуция, поскольку ее обязаны были платить подвластные племена. Только по мере интеграции завоевателей, дань постепенно трансформировалась в феодальный оброк, а затем в государственный налог. Уплата дани Золотой Орде являлась частным платежом, ее уплата не обеспечивает удовлетворение нужд государства. Уплата государственной повинности, напротив, обеспечивает государству возможность реализации его экономических и социальных программ, обороны страны.

На протяжении длительного периода времени (до XVI века) сбор повинностей осуществлялся исключительно принудительной силой войск, ответственности налогоплательщиков установлено не было, предусматривалась только ответственность сборщиков податей за нарушения при сборе повинностей, что соответствовало существовавшей тогда откупной системе. Откупная

система исключала необходимость установления ответственности непосредственно лиц, обязанных их уплачивать, и, кроме того, предоставляла возможность для постоянного увеличения размера повинностей.

Со времени установления имущественной и уголовной ответственности за нарушения в налоговой сфере (XVI век) за большинство нарушений была предусмотрена имущественная ответственность. Выбор ответственности (имущественная или уголовная) законодатель ставил в зависимость от субъекта правонарушения или от тяжести налогового бремени, то есть от налога, который необходимо было уплатить.

Преобразовательные меры и постоянные войны, начавшиеся с приходом к власти Петра I, требовали новых средств, вследствие чего были введены новые налоги: драгунский, гербовый, табачный, налог на свадьбу и многие другие. За неисполнение обязанностей по уплате налогов применялись самые жесткие санкции как к крестьянам, помещикам, так и к государственным лицам, отвечающим за их сбор. Одним из самых распространенных видов наказания являлась смертная казнь.

В начале 19 века издается Свод законов Российской Империи, который в 1892 году был дополнен 16 томом, содержащем нормы судопроизводства. Нормы о нарушениях в налоговой сфере содержались в различных томах Свода законов. За большинство правонарушений была установлена имущественная ответственность.

Применение к лицу, в первую очередь, имущественной ответственности говорит о стремлении государства получить причитающиеся ему денежные средства. Уголовные нормы в некоторые периоды использовались для устрашения населения или были вызваны необходимостью быстрого сбора средств на нужды государства.

Во *втором параграфе «История ответственности за налоговые нарушения в России в период становления отраслевого разграничения»* проводится анализ нормативных актов, регламентирующих ответственность за нало-

говые нарушения, начиная с периода Февральской и Октябрьской революций 1917 года. В данный период начинается более четкое разграничение видов ответственности за налоговые правонарушения. Особенностью законодательства данного периода являлось сочетание уголовной ответственности с имущественной. В большинстве случаев законодательство предусматривало привлечение к уголовной ответственности только после взыскания с налогоплательщика пеней или штрафа. При этом были введены различные основания уголовной наказуемости налоговых нарушений: повторность, упорный неплатеж, отказ от исполнения работ и повинностей, значительность причинённого государству ущерба.

За некоторые действия, совершаемые налогоплательщиками в первый раз, также устанавливалась уголовная ответственность в случае, если имел место злостный характер, например, в случае, если имущество, на которое можно обратиться взыскание, в целях его сокрытия передавалось другим лицам. Это характерно для УК РСФСР 1922, 1926 и 1960 г.г.

Исторический опыт свидетельствует, что государство с давних времен ставило перед собой задачу получить то, на что оно рассчитывало при установлении обязательных сборов, поэтому к лицу применялась в первую очередь имущественная ответственность, что говорит о том, что системообразующим началом для определения признаков налогового преступления является факт совершения налогового правонарушения и предусмотренная за него ответственность в первую очередь нормами регулятивного законодательства.

В *третьем параграфе «Ответственность за налоговые нарушения по законодательству зарубежных стран»* рассматривается опыт государств бывших советских республик в области закрепления ответственности за налоговые преступления. В законодательстве рассмотренных государств предусмотрены различные виды ответственности за нарушения в налоговой сфере: налоговая (финансовая), административная и уголовная, что обуславливает необходимость согласования отраслевых подходов к ответственности. Установление за-

конодателем уголовной ответственности зависит от многих факторов, в том числе, от политической, экономической обстановки в конкретный период времени.

Основываясь на проведенном исследовании законодательства ряда зарубежных стран, было выделено несколько моделей отраслевых согласований. В основу выделения конкретной модели были положены криминообразующие признаки: 1) размер недоимки (законодательство Украины), 2) способ совершения деяния (Республика Беларусь, Республика Таджикистан, Республика Казахстан, Кыргызская Республика), 3) административная преюдиция, повторность правонарушения, злостный характер, то есть привлечение лица к уголовной ответственности только после привлечения к налоговой или административной (Эстонская Республика, Латвийская Республика).

В четвертом параграфе *«Условия трансформации видов юридической ответственности за налоговые нарушения»* анализируется соотношение оснований и пределов различных видов юридической ответственности за налоговые нарушения, а также возможность и допустимость (с позиции права) применения к лицу одновременно разных видов ответственности за одно и то же налоговое нарушение. В параграфе рассматривается вопрос о природе налоговой ответственности (восстановительной или карательной), в частности, в соответствии с действующим законодательством РФ.

Исходя из содержания санкций в Налоговом кодексе РФ, можно выделить два вида ответственности – восстановительную в случае уплаты правонарушителем пени и карательную в случае уплаты штрафа. Карательный характер налоговой ответственности исключает одновременное привлечение лица к налоговой, административной и уголовной ответственности. В то же время не исключает их последовательное применение при наличии установленных в законодательстве критериев.

Установление налоговой ответственности налогоплательщиков указывает на то, что законодатель в первую очередь устанавливает ответственность имен-

но за налоговые правонарушения, а уголовная ответственность является в данном случае производной и основывается на факте совершения налогового правонарушения. Уголовная ответственность предусматривается лишь за ограниченный круг налоговых правонарушений - только в том случае, когда не действуют механизмы регулирования иных отраслей права. Анализ соотношения предусмотренной ответственности за налоговые правонарушения показывает, что наиболее типичным является соотношение, при котором составы налоговых, административных и уголовных правонарушений закрепляют некоторые общие признаки, но по определенным критериям различаются.

Глава вторая «Механизм уголовно-правовой оценки налоговых преступлений» включает пять параграфов. *Параграф первый «Проблема согласования оснований ответственности за налоговые нарушения и налоговые преступления»* посвящен вопросу оснований дифференциации ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Нормы УК РФ о налоговых преступлениях имеют свои «прототипы» в налоговом и административном законодательстве. Криминализация налогового нарушения предполагает в своей первооснове признаки первичного (налогового) нарушения. В состав налогового преступления нельзя включать признаки, не предусмотренные в базовом понятии налогового правонарушения, не являющиеся правонарушением в соответствии с налоговым законодательством.

В НК РФ установлена ответственность налогоплательщика за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора). Однако в статьях 198 и 199 УК РФ законодатель использовал понятие «уклонение» от уплаты налогов и (или) сборов, что предполагает ответственность за действия (бездействие), которые предшествуют самому факту неуплаты. Судебная практика трактует «уклонение» как факт неуплаты налогов и (или) сборов. Таким образом, в уголовном законодательстве подменили понятие «неуплаты» понятием «уклонение от уплаты», в то время как в случае привлечения лица к уголовной ответственности главным является факт непоступления денежных средств в

бюджетную систему Российской Федерации, то есть факт неуплаты налогов и (или) сборов.

Анализ статей 198-199 УК РФ показал, что способы совершения налоговых преступлений более разнообразны (особенно в случае совершения преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ). Кроме того, в правоприменительной практике по налоговым спорам применяются концепции, которые не находят своего закрепления в нормативных правовых актах, привлечение к уголовной ответственности в данном случае не представляется возможным в силу указания способов совершения налогового преступления.

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.

По действующему УК РФ предметами налоговых преступлений являются не только налоги, но и сборы, что является обоснованным с точки зрения юридической техники, поскольку в силу динамичности налогового законодательства не следует ограничивать статьи 198 и 199 УК РФ указанием только на неуплату налогов, оставив формулировку «налогов и (или) сборов».

При рассмотрении уголовных дел, связанных с возмещением НДС, существует противоречивая практика. Суды либо привлекают лицо к ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации, либо квалифицируют данное деяние как мошенничество, либо квалифицируют по совокупности данных

преступлений. Несмотря на то, что возмещение НДС совершается в налоговой сфере, характер деяния связан в первую очередь с хищением денежных средств из бюджета. В связи с чем представляется правильным выбор в пользу квалификации содеянного как мошенничества, поскольку лицо в данном случае не уклоняется от уплаты налога, а получает из бюджета государства то, что ему не положено в соответствии с законом.

Анализ статьи 199¹ УК РФ показал, что диспозиция данной нормы шире диспозиции нормы, предусматривающей налоговую ответственность налогового агента. Наказуемым должно быть только неисполнение обязанности налогового агента по перечислению налогов и (или) сборов. Кроме того, в связи с трудностями, возникающими при привлечении к ответственности налогового агента, возможностью неоднозначного толкования формулировки мотива считаем нецелесообразным использовать в статье 199¹ УК РФ такого признака преступления как личный интерес при совершении преступления.

Во *втором параграфе «Согласование субъектных признаков налоговых преступлений и правонарушений»* исследуются признаки субъекта налоговых, административных правонарушений и преступлений. Диспозиции норм о налоговых преступлениях являются бланкетными, поэтому данные нормы должны применяться в полном соответствии с положениями Налогового и Гражданского кодексов РФ. Игнорирование системного подхода может привести к сложностям при применении данных норм на практике и необоснованному привлечению лиц к ответственности.

Рассмотрен вопрос об ответственности представителя физического лица. В соответствии с нормами НК РФ налогоплательщик вправе участвовать в налоговых отношениях через законного или уполномоченного представителя. Ответственность за налоговое правонарушение сам налогоплательщик несет в случае, если он участвовал в налоговых правоотношениях через уполномоченного представителя. Согласно УК РФ ответственность за налоговое преступление несет представитель налогоплательщика, независимо от включенности его

«подопечного» в решение налогового дела. Иной подход применяется в случае законного представителя лица, который привлекается как к налоговой, так и к уголовной ответственности за совершение налогового правонарушения. Исходя из сущности налоговых преступлений, которые основаны на факте совершения налогового правонарушения, представляется целесообразным привлечение к уголовной ответственности тех же субъектов, что и к налоговой ответственности (в случае привлечения к ответственности за преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ).

Проанализировано действующее законодательство и судебная практика в части толкования термина «организация», поскольку это необходимо для определения субъекта преступлений, предусмотренных статьями 199 и 199² УК РФ. 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, следовательно, они не привлекаются к налоговой ответственности. Поскольку, как указывалось ранее, к уголовной ответственности целесообразно привлекать тех же субъектов, что и к налоговой, административной ответственности, руководители филиалов и представительств могут быть привлечены к уголовной ответственности в случае их непосредственного выполнения обязанностей руководителя или в качестве соучастника преступления.

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 привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как соучастники данного преступления, умышленно содействовавшие его совершению.

Параграф третий «Значение преюдиции для решения вопроса об ответственности за налоговые преступления». Факт совершения налогового правонарушения является основанием для привлечения к налоговой, административ-

ной или уголовной ответственности. Следовательно, спор между налогоплательщиками и государством должен в первую очередь решаться средствами налогового и административного права, и только в случае их недостаточности возможно применение уголовно-правовых мер.

В российском законодательстве можно выделить различные способы учета решений налогового органа о привлечении к налоговой ответственности. В частности, в 2009 году был изменен порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, согласно которому для привлечения к уголовной ответственности необходимо было решение налогового органа. С формальной точки зрения данный порядок возбуждения уголовных дел представлял собой законодательное предписание о процессуальном порядке возбуждения уголовного дела по делам о налоговых преступлениях, которое не касалось уголовно-правовой сути вопроса. По существу, подобные процессуальные вкрапления в решение уголовно-правовых задач исполняли роль процессуальных препятствий к реализации уголовной ответственности, которая при всех имеющихся материально-правовых основаниях, оставалась потенциальной (до истечения срока давности уголовной ответственности).

Согласно НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором было вынесено решение о проведении проверки. Вследствие этого следственные органы также были ограничены данным сроком, хотя законодательного закрепления подобного ограничения не было, в то время как исключение из проверяемого периода одного года может повлиять на установление признаков крупного или особо крупного размера и, следовательно, исключить возможность возбуждения уголовного дела.

В соответствии с действующим законодательством процессуальное решение о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении не обусловлено заключением налогового органа о факте совершения правонарушения налогоплательщиком и правильности расчетов недоимки. Подобный порядок

возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях говорит о том, что налоговая, административная и уголовная ответственность существуют автономно друг от друга, имея при этом в основе одно и то же правонарушение. В связи с этим необходимо «связать» налоговое правонарушение и преступление такими признаками как преюдиция, злостность и т.д.

Рассмотрена возможность применения административной преюдиции при конструировании норм, посвященных налоговым преступлениям. В результате проведенного анализа сделан вывод о том, что не представляется возможным использование данного признака при конструировании налоговых преступлений, поскольку подразумевая под преюдицией привлечение лица к уголовной ответственности после наложения административных взысканий за такое же правонарушение в правоприменительной практике могут возникнуть вопросы. Первый - возможно ли привлечь к ответственности лицо, если правонарушения совершены им в разные налоговые периоды или в случае привлечения к ответственности за неуплату разных налогов. Второй – возможно ли привлечь к уголовной ответственности, если срок налоговой давности по первому правонарушению истек, поскольку между проверяемыми периодами может быть весьма длительное время.

В качестве альтернативного критерия разграничения правонарушений и преступлений представляется целесообразным использование признака злостности в статьях 198-199¹ УК РФ. Вопрос о том является ли неуплата или неполная уплата (неперечисление в случае привлечения лица к ответственности в соответствии со статьей 199¹ УК РФ) налогов и (или) сборов злостной должен решаться судом в каждом конкретном случае с учетом продолжительности, причин невыполнения обязательств и других обстоятельств дела.

При установлении признака злостности необходимо учитывать, в частности, неисполнение обязанности по уплате налогов и (или) сборов в течение продолжительного времени при наличии возможности выполнить это обязательство; незначительный размер денежных сумм, направляемых налогопла-

тельщиком 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. Кроме того, на наличие злостности может указывать факт сворачивания финансово-хозяйственной деятельности, приносящей доход, заключение сделок по отчуждению имущества, что делает невозможным уплату налогов и (или) сборов.

Деяние, указанное в статье 199² УК РФ (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. С учетом внесенных предложений считаем целесообразным исключить из Уголовного кодекса РФ статью 199².

В четвертом параграфе «Согласование механизмов применения давности ответственности за налоговые преступления и нарушения» описывается согласования сроков давности по действующему законодательству.

Рассмотрено соотношение сроков давности, установленных за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (срок давности – 3 года) и преступления, предусмотренного частью 2 статьи 199 УК РФ (срок давности – 10 лет). При соотношении данных сроков давности складывается ситуация, при которой претензий со стороны налоговой службы уже нет, то есть сумма налога и начисленные пени уже не подлежат взысканию, однако претензии со стороны следственных органов еще остаются в течение достаточно продолжительного времени. Аналогичная ситуация складывается при сопоставлении сроков давности привлечения к ответственности по статье 125 НК РФ (несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое

наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога) и по статье 199² УК РФ.

Срок давности за преступления, предусмотренные статьей 198 и частью 1 статьи 199 УК РФ, в соответствии со статьей 78 УК РФ составляет два года. В данном случае складывается противоположная ситуация: срок давности по налоговым правонарушениям превышает срок давности по налоговым преступлениям, следовательно, возможность привлечения к налоговой ответственности еще есть, однако нет возможности привлечения к уголовной ответственности. При этом преступление является общественно опасным деянием, влечет судимость, а налоговое правонарушение не обладает такими признаками.

Рассмотрен вопрос о моменте начала течения сроков давности, установленных в НК РФ и УК РФ. Моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов и (или) сборов в срок, установленный налоговым законодательством. Именно с этого момента и начинают течь сроки давности. Исчисление срока давности по статье 122 НК РФ начинается с первого дня налогового периода, следующего за тем налоговым периодом, в котором нормативными актами установлен срок его уплаты. Это говорит о том, что момент начала исчисления срока давности за налоговые правонарушения существенно отличается от начала течения срока давности привлечения к налоговым преступлениям.

Существует также коллизия в сроках давности, установленных НК РФ и КоАП РФ. В соответствии со статьей 4.5 КоАП РФ срок давности привлечения к ответственности составляет один год. Срок давности, предусмотренный НК РФ, является более протяженным, и организация может быть привлечена к ответственности в течение трех лет, а должностные лица организации могут быть привлечены к административной ответственности только в течение одного года.

Таким образом, несмотря на установление комплексной защиты налоговых правоотношений средствами различных отраслей права, в настоящее время

отсутствует последовательность при осуществлении дифференциации ответственности за налоговые правонарушения. «Коллизия» сроков давности может быть устранена только законодательным путем, в частности, включив злостность как признак состава налоговых преступлений.

Параграф пятый «Согласование наказуемости налоговых преступлений и других видов ответственности за налоговые правонарушения» посвящен сравнению санкций и реально назначаемых наказаний за налоговые правонарушения и преступления.

В соответствии со статьей 15 УК РФ налоговые правонарушения относятся, в основном, к группе преступлений небольшой тяжести. Исключение составляют преступления, предусмотренные частью 2 статьи 199, частью 2 статьи 199¹ УК РФ, которые отнесены к категории тяжких, и преступление, предусмотренное статьей 199² УК РФ, которое отнесено к преступлению средней тяжести. Данный факт указывает на разграничение ответственности, следовательно, более высокую степень общественной опасности в зависимости от субъекта совершения преступления и установления квалифицированных видов налоговых преступлений.

Несмотря на установление в санкциях норм Особенной части УК нескольких видов основного наказания, анализ судебной практики за 2014-2015 г.г. показал, что более чем в половине случаев было назначено наказание в виде штрафа, вторым по распространенности наказанием за налоговые преступления являлось лишение свободы условно. Более того, за налоговое преступление наказание в виде штрафа назначается в размере меньше, чем в случае привлечения к налоговой ответственности, следовательно, фактически назначаемые уголовно-правовые санкции практически совпадают с установленными санкциями за совершение налогового правонарушения.

Противоречие в санкциях существует, в том числе, из-за сопоставления несравнимых санкций, которые определяются в процентном соотношении от суммы неуплаченных налогов (сборов) с фиксированными санкциями, установ-

ленными УК РФ. Решение данной проблемы возможно двумя способами. Первый вариант предусматривает сделать санкции за налоговые правонарушения и преступления кратными. При выборе данного варианта необходимо, чтобы минимальный размер уголовных санкций в виде штрафа за налоговые преступления был больше максимального размера санкций, предусмотренных в НК РФ за аналогичные правонарушения.

Второй вариант предполагает остаться в рамках установления фиксированного размера штрафа за налоговые преступления, если учесть, что возможно два взыскания – штрафа «налогового» и штрафа как уголовной санкции. Однако в случае увеличения размера недоимки уголовное наказание как имущественное лишение станет рано или поздно ничтожно по сравнению с налоговыми санкциями. В таком случае встает вопрос о целесообразности ответственности за налоговые преступления. На основании вышеизложенного, считаем целесообразным предусмотреть санкции за налоговые правонарушения и преступления кратными сумме неуплаченных налогов и (или) сборов.

В УК РФ предусмотрено основание освобождение лица от уголовной ответственности в случае совершения лицом преступлений, предусмотренных статьями 198-199¹. Для освобождения от уголовной ответственности необходимо выполнение двух условий – совершение преступления впервые и возмещение ущерба. В соответствии с действующим законодательством под ущербом понимается не только сумма недоимки и соответствующих пеней, но и сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Таким образом, условием освобождения от уголовной ответственности в порядке примечания 2 к статье 199 УК РФ является не только устранение недоимки, но и преюдиция. Данное положение закона подтверждает, что государство стремится в первую очередь получить причитающуюся ему сумму недоимки. При этом в случае возмещение ущерба не самим лицом, а организацией, должностное лицо, несмотря на совершение им налогового правонарушения, не понесет ни уголовной, ни административной ответственности. При условии

введения в статьи 198-199¹ УК РФ признака злостности считаем, что специальные условия освобождения от уголовной ответственности за совершение данных преступлений является нецелесообразным.

В заключении формулируются выводы и предложения, разработанные на основе проведенного исследования.

В приложении представлены проекты статей 198 - 199¹ УК РФ и постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации:

1. Дорогин Д.А., Филиппова К.И. Обстоятельства, исключаящие уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов / Дорогин Д.А., Филиппова К.И. // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия История и право. – 2014. - №3. – С.64-71 – 0,8 п.л. (авторство не разделено).

2. Филиппова К.И. Сроки давности для налоговых преступлений / Филиппова К.И. // Налоги – 2015. - №4. – С.45-47 – 0,2 п.л.

3. Филиппова К.И. Проблема применения преюдиции при привлечении лица к уголовной ответственности за налоговые преступления / Филиппова К.И. // Налоги и налогообложение – 2016. - №3. – С.271-278 – 0,8 п.л.

4. Филиппова К.И. Согласование оснований ответственности за налоговые нарушения и налоговые преступления / Филиппова К.И. // Налоги и налогообложение – 2017. - №2. – С.58-66 – 0,9 п.л.

в других изданиях:

5. Филиппова К.И. Срок давности привлечения лица к уголовной ответственности за налоговые преступления / Филиппова К.И. // Традиции и новации в системе современного российского права. – Москва. – 2014. – С.354-355 – 0,1 п.л.

6. Филиппова К.И. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Филиппова К.И. // Материалы XXI Международного молодежной научной

конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов»: [Электронный ресурс]. – Москва. – 2014. – 0,2 п.л.

7. Филиппова К.И. Соотношение налоговой и уголовной ответственности за налоговые правонарушения в свете соблюдения принципа *non bis in idem* / К.И. Филиппова // Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве: материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых. – Москва. – 2015. – С.314 – 319 – 0,4 п.л.

Формат 60×90/16. Объем: 1,3 п.л. Тираж: 150 экз.
Подписано в печать: 25.04.2017. Заказ № 556
Типография ООО «Генезис» 8 (495) 246-12-21
119571, г. Москва, пр-т Вернадского, 86
corucentr.su | bookblock.ru