

УДК 343.359

DOI 10.33463/2687-1238.2020.28(1-4).4.572-579

АЛЕКСЕЙ НИКОЛАЕВИЧ ЦУКАНОВ,

прокурор Курской области,
г. Курск, Российская Федерация,
e-mail: kurskobl@mail.ru

СТАНОВЛЕНИЕ СОВРЕМЕННОГО УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, ОХРАНЯЮЩЕГО НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Для цитирования

Цуканов, А. Н. Становление современного уголовного законодательства, охраняющего налоговые правоотношения / А. Н. Цуканов // Человек: преступление и наказание. – 2020. – Т. 28(1–4), № 4. – С. 572–579. – DOI : 10.33463/2687-1238.2020.28(1-4).4.572-579.

Аннотация. С момента принятия Уголовного кодекса Российской Федерации в статьи, касающиеся налоговых отношений, неоднократно вносились изменения. В представленном исследовании дается краткий анализ всех изменений в их хронологическом порядке (1996–2020), а также делается попытка проследить их взаимосвязь с социально-экономической обстановкой в стране на конкретном временном этапе. Отмечается, что в результате исследования прослеживается тенденция к гуманизации, в определенной степени даже экономизации уголовно-правовой отрасли в области охраны налоговых правоотношений. Так, законодатель неоднократно отказывался от примечания, а позже возвращал его. В количественном отношении размер причиненного ущерба постоянно увеличивался (в 2009 году данный показатель для физических лиц вырос в 6 раз, для юридических – в 4 раза, в 2016 году – для физических лиц – в 1,5 раза, для юридических – в 2,5 раза, в 2020 году законодатель отказался от исчисления размера неуплаченных обязательных платежей в относительных величинах – долях в процентах). На фоне увеличения пороговых значений ущерба как криминообразующего признака пределы предмета посягательства постоянно расширялись: если в 1996 году ответственность была установлена только за уклонение от одного вида налога, то в 2003 году в предмет налоговых преступлений начали входить все виды налогов и сборов, в 2017 году под уголовно-правовую охрану поставлены страховые взносы. Расширением сферы уголовно-правовой охраны в области налоговых отношений следует признать и определение круга субъектов преступлений: если ранее к уголовной ответственности привлекались только недобросовестные налогоплательщики, то в 2003 году – уже и налоговые агенты, а в 2017 году – страхователи или плательщики страховых взносов.

© Цуканов А. Н., 2020



Статья лицензируется в соответствии с лицензией [Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

В результате проведенного исследования на основе преимущественно исторического и логического методов делается вывод о либерализации уголовной политики, однако ставится под сомнение достаточность размера уголовно-правового воздействия, позволяющего решить задачи уголовно-правовой отрасли. Несмотря на компенсационный характер составов налоговых преступлений в виде возможности освобождения от уголовной ответственности, в качестве противовеса должно быть предусмотрено серьезное наказание в виде лишения свободы как действенного механизма по предупреждению преступности в области налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налоговые преступления, уголовно-правовое воздействие, уклонение от уплаты налогов, освобождение от уголовной ответственности.

Развитие уголовного законодательства в части уголовно-правовой охраны фискальных интересов государства демонстрирует общую тенденцию формирования уголовной политики в части охраны экономических отношений. Момент принятия Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ) 1996 г. – довольно сложный в экономическом смысле этап развития Российского государства. Изменения, происходившие в экономике, накладывали свой отпечаток и на содержание норм уголовного закона. По меткому выражению А. В. Наумова: «У будущего историка может сложиться впечатление, что Дума была уголовно-правовой» [цит. по: 1].

Уже в 1998 г. законодатель расширил перечень способов уклонения от уплаты налогов (Федеральный закон от 25 июня 1998 г. № 92-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»): в диспозиции ст. 198 УК РФ появилось словосочетание «иным способом», что дало возможность правоприменителю привлекать к уголовной ответственности не только за непредставление декларации, когда ее подача является обязательной, или включение в нее заведомо искаженных данных, но и за сам факт неуплаты налогов. На практике это привело к тому, что любая просрочка по налогам стала основанием для привлечения к уголовной ответственности при наличии криминообразующего признака в виде соответствующего размера задолженности (на тот период – 200 МРОТ в качестве крупного размера, 500 МРОТ – в качестве особо крупного размера для физических лиц, для юридических лиц – 1000 МРОТ и 5000 МРОТ соответственно). Налоговая и административная ответственность в данных случаях, как правило, не применялись, а наличие введенного примечания в ст. 198 УК РФ приводило к безусловному освобождению от уголовной ответственности, если лицо полностью возместило причиненный ущерб. То, что государство уголовно-правовыми средствами стремилось максимально уменьшить налоговую задолженность, было продиктовано произошедшим в 1998 г. дефолтом. В этот период Правительство РФ официально заявило об отсутствии средств для оплаты ранее выпущенных государственных краткосрочных облигаций. Ситуация усугублялась тем, что внешний долг России, по оценкам аналитиков, на тот момент превышал в 1,1 раза размеры внутреннего валового продукта [2]. По утверждению отдельных авторов, данные изменения привели к бессмысленному расточению уголовной репрессии, несправедливому применению уголовного закона и дезорганизации деятельности налоговой полиции, которая «утратила интерес к выявлению действительно опасных случаев уклонения от уплаты налогов (она просто «оформляла» полученные из налоговой службы дела об уклонении от уплаты налогов путем «простого бездействия», имитируя

реальную борьбу с налоговыми преступлениями и имея при этом прекрасные статистические показатели)» [3, с. 56].

Изменить данную порочную практику попытался Конституционный Суд Российской Федерации, указав на необходимость установления субъективных признаков при уклонении от налогов «иным способом». В его постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» дано толкование термина «уклонение», указывающего на определенную цель – избежание уплаты законно установленных налогов, что свидетельствует о наличии умысла.

Что касается примечания о безусловном освобождении от уголовной ответственности при условии возмещения недоимки по обязательным платежам, то в редакции уголовного закона 1998 г. содержалось указание на обязательность способствования раскрытию преступления и полного возмещения вреда. Такая законодательная трактовка не вносила ясности в понимание того, что следует считать под причиненным вредом, который должен быть возмещен в полном объеме. Согласно ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) сумма налога, не уплаченная в срок, именуется недоимкой. Насколько недоимка как термин регулятивного законодательства сопоставима с ущербом – понятием охранительного законодательства? А. Клейменов указывал, что в соответствии с п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) к имущественным отношениям, основанным на властном подчинении (к которым относятся налоговые), гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством [4, с. 52]. По мнению А. Горелова, недоимка не может рассматриваться в качестве ущерба, отношения по поводу возмещения которого регулируются не налоговым, а гражданским законодательством [5, с. 53]. В связи с этим в научной литературе высказывались вполне обоснованные суждения о необходимости изменения уголовно-правовой терминологии и приведения ее в соответствие с регулятивным законодательством [5, с. 53].

Действовавшее на тот период постановление Верховного Суда Российской Федерации от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» (в силу более раннего времени принятия) не давало разъяснений, что следует понимать под ущербом по смыслу примечания к ст. 198 УК РФ. Однако в п. 12 данного постановления указывалось, как определять размер неуплаченного налога, что дает основание считать, что под ущербом, причиненным преступлением, следует понимать только размер неуплаченного налога (без пеней и штрафов, которые устанавливались налоговым законодательством за просрочку). Однако практика следовала иным путем: налогоплательщик обязан был заплатить не только налоги, но и пени, штрафы, если рассчитывал на освобождение от уголовной ответственности. Так, в определении Верховного Суда Российской Федерации от 17 октября 2006 г. № 46-о06-80 указано: «Задолженность по налоговым платежам на момент рассмотрения представления прокуратуры судом полностью погашена и ОАО приступило к погашению пеней и штрафов, что в соответствии с примечанием 2 к ст. 198 УК РФ (в ред. Федерального закона от 25 июня 1998 г. № 92-83) дает основания для прекращения уголовного преследования, поэтому выводы суда являются незаконными и необоснованными».

В 2003 г. составы налоговых преступлений вновь были подвергнуты кардинальным изменениям (Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»). Из закона исчезло указа-

ние на страховые взносы как предмет преступления, но появилось указание на сборы. Уточнен способ совершения преступления: «заведомо искаженные сведения» в декларации заменены на «заведомо ложные сведения»; исключен «иной» способ совершения преступления; «декларация о доходах» переименована в «налоговую декларацию».

Штраф как вид наказания в уголовном законе стал исчисляться в фиксированной сумме, а не в МРОТ, в целом санкции за налоговые преступления были уменьшены. Так, если ранее за неквалифицированное уклонение от уплаты налогов физическим лицом санкция была до двух лет лишения свободы, то с 2003 г. максимальное наказание составило один год лишения свободы. Упразднена неоднократность как квалифицированный состав. Способ исчисления крупного или особо крупного размера налоговых преступлений как криминообразующего признака стал осуществляться в абсолютных и кратных величинах. Например, уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ) наступала, если сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд, превышала 500 тыс. рублей при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн 500 тыс. рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 2 млн 500 тыс. рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7 млн 500 тыс. рублей (примечание ст. 199 УК РФ в ред. 2003 г.).

Исключено примечание об освобождении от уголовной ответственности при полном возмещении ущерба. Кроме того, законодатель установил уголовную ответственность налоговых агентов за неисполнение своих обязанностей в личных интересах (ст. 199.1 УК РФ) и за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ). Дадим оценку указанным изменениям.

Трансформация диспозиции ст. 198, 199 УК РФ в части определения предмета преступления была продиктована необходимостью приведения в соответствие налогового и уголовного законодательства. На тот момент НК РФ предусматривал регулирование властных отношений только относительно налогов и сборов (ст. 2 НК РФ в ред. от 31 июля 1998 г.), поэтому уголовная ответственность за уклонение от уплаты страховых взносов была упразднена, но установлена за уклонение от уплаты сборов. Предшествовавшая редакция ст. 198 УК РФ предусматривала ответственность только за один вид налога, новая редакция устанавливала ответственность за уклонение от уплаты всех видов налогов.

Примечательно, что, несмотря на конституционный запрет невозможности ухудшения положения новым законом, а в случае улучшения – обязательности применения нового смягчающего закона, в практике имели место случаи, когда к уголовной ответственности привлекались лица за неуплату в совокупности с налогами страховых взносов. Так, в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 22 апреля 2004 г. № 161-О П. отказано в принятии жалобы и ходатайства к рассмотрению как лицу, не обладающему правом на получение официальных разъяснений по предшествующему решению Конституционного Суда Российской Федерации, так как заявителем по данному делу он не являлся.

Суть дела заключалась в том, что постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1999 г. № 18-П ряд положений, касающихся тарифов,

устанавливаемых для страховых взносов, были признаны противоречащими Конституции Российской Федерации, в связи с чем Конституционный Суд Российской Федерации указал, на основании каких тарифов отдельные категории граждан должны уплачивать данные взносы. П., ссылаясь на данное постановление, ходатайствовал о разъяснении действия данных положений применительно к его ситуации (П. в 2003 г. был признан виновным за уклонение от уплаты налогов и страховых взносов, где расчет производился по старым тарифам). Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии жалобы П. Несомненно, решение Конституционного Суда Российской Федерации основано на положениях Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации». Данная ситуация является примером неверного понимания новой редакции ст. 198, 199 УК РФ в 2003 г. после внесения в нее кардинальных изменений.

Новая конструкция диспозиций налоговых составов преступлений в доктрине получила название «налоговое мошенничество» [6, с. 144; 7, с. 84]. Редакция предусматривала ответственность только за умышленную фальсификацию документов, имеющих значение для исчисления налога (активный обман), либо непредставление налоговой декларации (пассивный обман).

Исключение законодателем примечания, на основании которого налогоплательщик мог рассчитывать на освобождение от уголовной ответственности, можно объяснить тем, что государство отказалось от возможности пополнения бюджета уголовно-правовыми средствами. Возмещение причиненного вреда теперь суд мог оценивать только как обстоятельство, смягчающее наказание, что, разумеется, не стимулировало недобросовестных налогоплательщиков к возмещению ущерба добровольно. В. Ф. Лапшин полагает, что динамичный рост мировых цен на нефть и газ в начале 2000-х годов спровоцировал отсутствие существенного интереса государства в дополнительном финансировании бюджета и внебюджетных фондов посредством уголовного закона [2]. Далее, как справедливо отмечает автор, благоприятная ситуация в отечественной экономике сменилась финансовым кризисом, что к началу 2009 г. повлекло за собой понижение производственного сектора, рост безработицы, уменьшение доходов большей части населения [2].

Данное обстоятельство отразилось и на налоговых преступлениях: в 2009 г. законодатель вновь вводит примечание об освобождении от уголовной ответственности, если лицо полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом НК РФ (Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»). Обращает на себя внимание тот факт, что теперь текст уголовного закона вполне четко определил, что, помимо недоимки, недобросовестный налогоплательщик должен заплатить дополнительно начисляемые налоговыми органами пени и штрафы. В 2009 г. ст. 108 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации дополняется ч. 1.1, в соответствии с которой подозреваемые или обвиняемые в совершении налоговых преступлений (ст. 198–199.2 УК РФ) не могут быть заключены под стражу в качестве меры пресечения за исключением случаев, когда такое лицо не имеет постоянного места жительства на территории России, или его личность не установлена, или если он скрылся или нарушил ранее избранную меру пресечения (Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ).

Изменения 2009 г. коснулись и размера причиненного ущерба налоговыми преступлениями. Так, для физических лиц показатель вырос в шесть раз, а для юридических –

в четыре раза. Как метко отметил в свое время В. С. Овчинский, «в Россию пришла вторая волна цунами либерализации уголовного законодательства» [8].

И вновь изменение уголовного закона в части налоговых составов преступлений демонстрирует общую тенденцию гуманизации уголовной политики по отношению к бизнесу. Сказанная в 2008 г. Президентом Российской Федерации Д. А. Медведевым фраза «прекратить кошмарить бизнес» касалась количества проверок по коммерческим наводкам. В то же время Д. А. Медведев призвал и представителей бизнеса вести себя соответственно: платить налоги и не использовать чудовищные схемы их оптимизации. «Понятно, налоги никто платить не любит. Все пытаются найти способ оптимизировать их. Но то, как у нас это делается, когда достигается четырех-пятикратное снижение налоговой обязанности, – это тоже неприемлемо» [9]. Видимо, увеличение криминообразующего признака налоговых составов преступлений в шесть раз для физических лиц и в четыре – для юридических – эта та самая реакция законодателя на призыв президента. В пояснительной записке к проекту № 224549-5 федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» законодатель указал, что уголовному преследованию за налоговые преступления должны подвергаться только те лица, которые умышленно причиняют значительный ущерб бюджету, а юридическая ответственность должна не превращаться в расправу с налогоплательщиками, а, наоборот, способствовать исправлению правонарушителей.

Увеличение порогового значения размера причиненного ущерба налоговым преступлением следует оценить как действительную либерализацию уголовного закона, так как с 2003 по 2009 год уровень инфляции составил 65,6 % [10], и, как указывали авторы указанного законопроекта, «назрела необходимость установления баланса между реальным уровнем развития социально-экономических отношений и адекватной оценкой уровня степени общественной опасности».

Следует отметить, что увеличение порога криминообразующего признака осуществлялось всегда системно. В 2016 г. крупный и особо крупный размер неуплаченных налогов и сборов вновь был изменен. Для физических лиц он был увеличен в 1,5 раза, для юридических – в 2,5 раза (Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»). Инфляция за этот период составила 57,5 % [10].

Законодательные изменения по определению крупного и особо крупного размера в 2020 г. (Федеральный закон от 1 апреля 2020 г. № 73-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации») касаются исключения исчисления размера в относительных величинах (долях в процентах). Инфляция с 2016 по 2019 год составила 17,4 % [10]. Полагаем, что данные изменения также направлены на формирование благоприятной экономической среды, то есть либерализацию уголовного закона, так как, во-первых, улучшается положение тех налогоплательщиков, которые привлекались к уголовной ответственности по относительному критерию исчисления размера, во-вторых, крупный и особо крупный размер значительно превышает уровень инфляции.

Отдельного внимания заслуживают изменения уголовного закона 2017 г. [11]. Под уголовно-правовую охрану вновь поставлены не только налоги и сборы, но и страховые взносы, исчезнувшие из поля зрения уголовного законодательства в 2003 г. Возвращение страховых взносов в уголовный закон сопровождалось серьезной организационной трансформацией в области администрирования налогообложения. С 1 января 2017 г.

администратором по всем страховым взносам, кроме взносов на профтравматизм и профзаболевания, являются налоговые органы. Данное обстоятельство послужило причиной тому, что часть страховых взносов в качестве предмета преступления предусмотрена в традиционных налоговых составах преступлений (ст. 198, 199 УК РФ), а уклонение от уплаты страховых взносов на профтравматизм и профзаболевания – отдельными статьями уголовного закона (ст. 199.3, 199.4 УК РФ). Данное обстоятельство нельзя признать удачным законодательным решением, так как неуплаченные налоги, сборы и страховые взносы в ст. 198, 199 УК РФ рассчитываются консолидированно, тогда как неуплаченные страховые взносы на профтравматизм и профзаболевания будут являться основанием для признания в действиях лица совокупности преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199.3 или ст. 199 и 199.4 УК РФ.

Подводя итог, отметим, что изменения, вносимые в составы налоговых преступлений, отличаются устойчивой либерализацией. Этот процесс особенно заметен с 2009 г. Во многом колебания уголовного закона в части налоговых преступлений являются некой лакмусовой бумажкой российской экономики с конца 1990-х гг. до сегодняшнего дня. Однако столь либеральное отношение законодателя к недобросовестным налогоплательщикам может послужить катализатором для уклонения от уплаты обязательных платежей. Несмотря на то что в основу уголовно-правового воздействия на недобросовестных налогоплательщиков поставлен компенсационный принцип (освобождение от уголовной ответственности при полном возмещении неуплаченных обязательных платежей, пеней и штрафов, приоритетность применения наказания в виде штрафа, а не реального лишения свободы), в качестве противовеса должно быть предусмотрено достаточно серьезное наказание в виде лишения свободы. Усиление наказания решит еще одну проблему: уголовные дела по налоговым преступлениям требуют длительного времени на их расследование и судебное разбирательство, порой исчисляемое годами. Довольно часто до вынесения приговора истекает срок давности, что является безусловным основанием для освобождения от уголовной ответственности. Даже в случае вынесения приговора размер штрафа несоизмерим с суммой причиненного ущерба бюджету. При этом иных действенных механизмов для взыскания неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов в арсенале государственного принуждения не остается.

Мы далеки от мысли, что борьбу с недобросовестными налогоплательщиками следует вести исключительно уголовно-правовыми средствами. По меткому замечанию А. В. Наумова, «усиление борьбы с преступностью не означает обязательного усиления карательной стороны уголовного закона» [11, с. 52]. Вместе с тем излишняя лояльность уголовно-правовых санкций не представляет собой действенный инструмент, нацеленный на предупреждение налоговых преступлений.

Библиографический список

1. Орешкин М. И. К чему приводит либерализация уголовной ответственности за экономические преступления в России // Патриоты великого отечества. 2018. 27 нояб. URL : <https://pvo.ceNeter/p/43777> (дата обращения: 27.06.2020).
2. Лапшин В. Ф. Уголовное законодательство как средство противодействия экономической преступности: история развития и перспективы совершенствования // Криминология: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 3(38). URL : <https://cyberleNei№ka.ru/article/№/ugolov№oe-zako№odatelstvo-kak-sredstvo-protivodeystviya-eko№omicheskoy-prestup№osti-istoriya-razvitiya-i-perspektivy> (дата обращения: 20.06.2020).

3. Клепицкий И. А. Система хозяйственных преступлений. М. : Статут, 2005. 572 с.
4. Клейменов А. Кто является гражданским ответчиком по делам о налоговых преступлениях? // Российская юстиция. 2001. № 8. С. 52–53.
5. Горелов А. Ущерб как элемент экономического преступления // Российская юстиция. 2002. № 12. С. 53.
6. Кучеров И. И. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов // Налоговый вестник. 2006. № 2. С. 143–147.
7. Шевелева С. В., Дробышева О. С. О псевдогуманизации уголовного законодательства в отношении представителей бизнеса // Известия Юго-Западного государственного университета. 2012. № 4-1(43). С. 80–87.
8. Овчинский В. С. Либерализацию УК остановит беспредел // Свободная пресса. 2011. 9 марта. URL : <https://svpressa.ru/politic/article/40129> (дата обращения: 27.06.2020).
9. Медведев попросил перестать «кошмарить» бизнес // LENTA.RU. 2008. 31 июля. URL : <https://leNeta.ru/News/2008/07/31/koshmarit> (дата обращения: 27.06.2020).
10. Инфляция по данным Росстат. URL : <https://rosinfostat.ru/inflyatsiya> (дата обращения: 27.06.2020).
11. Наумов А. В. Российское уголовное право. Общая часть : курс лекций : в 2 т. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юридическая литература, 2004. Т. 1. 496 с.