Уклонение от уплаты налогов: проблемы правоприменения[1]

Аннотация. *Налоговые преступления наносят вред всей бюджетной системе государства, под угрозу ставится экономическая безопасность Российской Федерации. Конституцией РФ закреплена обязанность платить установленные законом налоги и сборы. Уклонение от их уплаты может рассматриваться в качестве налогового, административного правонарушения или преступления, в зависимости от того, насколько существенным это нарушение является для общества и государства, насколько велика степень общественной опасности. Верное установление признаков исполнителя налогового преступления — важный и сложный вопрос при квалификации преступлений, совершенных групповым способом. Проблемы правоприменительной практики в первую очередь связаны с определением характерных полномочий, от наличия которых всецело зависит выполнение объективной стороны преступления. В данной статье анализируются последние новеллы, связанные с изменением порядка возбуждения дел о налоговых преступлениях, и их возможное влияние на сложившуюся правоприменительную практику.*

Ключевые слова: *налоги, сборы, освобождение от уголовной ответственности, налоговые преступления, субъект преступления, экономические преступления, уклонение от уплаты налогов.*

DOI: 10.17803/2311-5998.2022.98.10.135-142

Александрина Сергеевна РУБЦОВА,
доцент кафедры уголовного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), кандидат юридических наук, доцент
asrubtsova@msal.ru
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Тамара Дмитриевна УСТИНОВА,
профессор кафедры уголовного права Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктор юридических наук, профессор
tdustinova@msal.ru
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

[1] Исследование выполнено в рамках программы стратегического академического лидерства «Приоритет-2030».

© А. С. Рубцова, Т. Д. Устинова, 2022

ALEKSANDRINA S. RUBTSOVA,
Associate Professor of the Department of Criminal Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Cand. Sci. (Law), Associate Professor
asrubtsova@msal.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

TAMARA D. USTINOVA,
Professor of the Department of Criminal Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Dr. Sci. (Law), Professor
tdustinova@msal.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Tax evasion: enforcement problems

Abstract. *Tax crimes cause enormous harm to the entire budgetary system of the state, the economic security of the Russian Federation is jeopardized. The Constitution of the Russian Federation establishes the obligation to pay taxes and fees established by law. Tax evasion can be considered as a tax, administrative offense or crime, depending on how significant this violation is for society and the state, how great the degree of public danger. The correct identification of the signs of the perpetrator of a tax crime is an important and complex issue in qualifying crimes committed in a group way. The problems of law enforcement practice are primarily related to the definition of characteristic powers, on the presence of which the fulfillment of the objective side of the crime depends entirely. This article analyzes the latest changes related to the change in the procedure for initiating cases of tax crimes and how this may affect the current law enforcement practice.*
Keywords: *taxes, councils, exemption from criminal liability, tax crimes, the subject of the crime, economic crimes, tax evasion.*

Рассматривая налоговые преступления, нельзя не обратить внимания на то, что в уголовном законе не уточняется, от каких налогов уклоняется лицо. В пункте 1 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее — постановление № 48) в это обобщенное понятие включаются федеральные, региональные и местные налоги. Вместе с тем, последние из них могут варьироваться, и то, что в одном субъекте считается налогом, в другом — таковым не является: обязанность взимания региональных и местных налогов установлена не на всей территории государства[2].

[2] См.: *Кашубин Д. Ю.* Налоговые преступления в уголовном праве России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 19—20 ; *Козин А. Г.* Противоречия норм о налоговых преступлениях: вопросы теории и практики // Налоговые споры. 2009. № 2. С. 14.

Из статьи 12 Налогового кодекса РФ следует, что региональные и местные налоги устанавливаются, соответственно, законами субъектов РФ или представительными органами муниципальных образований (п. 3 и 4).

Представляется, что в данном случае нарушается равенство всех граждан перед законом. Мы солидарны с утверждением, что непосредственным объектом налоговых преступлений могут быть только правоотношения, связанные с отчислением федеральных налогов, иначе содержание «преступного и наказуемого деяния будет разным в зависимости от региона страны, а это противоречит принципу законности»[3]. Не опровергает этот вывод и ссылка на то, что полномочия региональных и местных властей устанавливаются ст. 12 НК РФ — федеральным законодательством[4].

Как нам кажется, здесь происходит подмена понятий: никто не сомневается, что их полномочия определяются федеральным законом, но обязанность уплачивать тот или иной налог действует только на определенной территории Российской Федерации.

Чтобы снять эту давно назревшую проблему, возможно, следует уточнить в уголовном законе, что уклонение происходит только от федеральных законов. Вместе с тем уклонение от уплаты иных налогов не останется без юридической оценки, поскольку полностью подпадает под действие ст. 165 УК РФ. К слову сказать, в научной литературе давно сложилось мнение, что уклонение от уплаты налогов представляет частный случай указанного преступления.

Несмотря на разброс мнений по поводу определения составов налоговых преступлений как формальных или материальных, все же устоявшейся является первая точка зрения[5]. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов является лишь цифровым показателем денежной суммы, положенной в основу криминализации и обусловленной многими факторами социально-общественного и экономического значения. Ущерб как признак материального состава остается за рамками исследуемого преступления. В этой связи странно выглядит требование законодателя, изложенное в ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, о возмещении такового в «полном объеме», как условии освобождения от уголовной ответственности.

С точки зрения законодательной техники более правильно сформулированы основания освобождения в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ, в которых

---

[3] См.: *Волженкин Б. В.* О некоторых спорных вопросах ответственности за преступления в сфере налогообложения (налоговые преступления) // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения : материалы научно-практической конференции. Ярославль, 2001. С. 13—16.

[4] См.: *Соловьев О. Г.* О необходимости нормативной модернизации признаков предмета налоговых преступлений (ст. 198—199.1 УК РФ) // Актуальные вопросы борьбы с преступлениями. 2016. № 3. С. 18—21.

[5] См.: *Есаков Г. А.* Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А. И. Рарог. 7-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2011. С. 302—308 ; *Лопашенко Н. А.* Преступления в сфере экономики : Авторский комментарий к уголовному закону (раздел VIII УК РФ). М. : Волтерс Клувер, 2006. С. 17—18 ; *Дашков Г. В.* Уголовное право. Общая и Особенная части : учебник для вузов / под ред. Н. Г. Кадникова. М. : Городец, 2006. С. 398—404.

говорится об уплате суммы недоимки, т.е. суммы причитающихся налогов. Однако вторая часть этих примечаний об уплате, помимо этого, еще и пени, и штрафа, определяемого в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, представляется необоснованной и не соответствующей принципу законности.

Уголовная ответственность наступает только за уклонение от уплаты налогов, а пени и штраф являются атрибутами налоговой ответственности. Не оспаривая необходимость их уплаты, тем не менее считаем, что они должны подлежать взысканию в рамках налоговых правоотношений. В одном из своих постановлений[6] Конституционный Суд РФ еще в 2015 г. разъяснил, что штрафы, взыскиваемые с лиц за нарушение положений налогового законодательства и содержащиеся в НК РФ, направлены на реализацию фискальных интересов государства. Поэтому уплата штрафа в рамках уголовного правоотношения при решении вопроса об освобождении от уголовной ответственности является неоправданной.

Полагаем, что для освобождения от уголовной ответственности достаточно уплаты суммы недоимки, что и следует отразить в УК РФ. Вместе с тем надо определиться, в какой статье должна содержаться такая норма. В настоящее время фактически в УК РФ содержатся две нормы (если не три), предусматривающие освобождение от уголовной ответственности (одна норма в Общей части УК РФ (ч. 1 ст. 76.1) и в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ). По содержанию они различаются: в последних речь идет о недоимке, пени и штрафе, в первой — об ущербе.

На наш взгляд, имеет место коллизия. Но, разъясняя ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, Верховный Суд РФ прибегает к толкованию ущерба как единства недоимки, штрафа и пени (п. 14 постановления Пленума Верховного Суда от 27.06.2013 № 19 с изм. от 29.11.2016 № 56), подчеркивая позднее, что этот вопрос «должен разрешаться судом с учетом примечаний к этим статьям» (п. 24 постановления № 48). Думается, что подобную двойственность необходимо устранить, предусмотрев одну норму, и ограничиться лишь недоимкой, уплата которой должна привести к освобождению от уголовной ответственности.

При освобождении от уголовной ответственности тоже можно заметить некоторое нарушение принципа равенства. Уголовно-процессуальное законодательство под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе, понимает исключительно уплату в полном объеме недоимки, пени и штрафа. На это положение уголовно-процессуального закона обращается внимание и в п. 12 постановления № 48 (в ред. от 11.06.2020). Но часть 3 ст. 28.1 УПК РФ не содержит требования о возмещении ущерба до назначения судебного заседания в отношении иных преступлений (например, по ч. 1 ст. 171 УК РФ и т.д.), и уголовное преследование в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 76.1 УК РФ, подлежит прекращению судом, если все предусмотренные данной нормой условия (возмещен ущерб и произведены денежные перечисления в федеральный бюджет) выполнены в полном объеме до удаления суда в совещательную комнату.

---

[6] Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

Как представляется, трудно найти логическое объяснение таким разным позициям законодателя.

Определенная дискриминация усматривается в рекомендациях Пленума Верховного Суда в отношении лиц, совершивших преступления, перечисленные в ч. 2 ст. 76.1 УК РФ группой лиц по предварительному сговору. Так, «суд прекращает уголовное преследование в отношении всех соучастников преступления, если все требования ч. 2 ст. 76.1 УК о возмещении ущерба и иных выплатах выполнены в полном объеме хотя бы одним из них». Напрашивается вывод о том, что уплата недоимки, пени и штрафов одним из соучастников совершенного налогового преступления не допускает такой возможности.

Чем обусловлен такой различный подход? Это тем более непонятно, потому что Верховный Суд РФ дозволяет произвести возмещение ущерба «не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия) другими лицами и даже организацией, уклонение от уплаты налогов с которой вменяется лицу». Почему лицом, возместившим ущерб при групповом совершении налогового преступления, не может быть один из соучастников?

Спорным в практике является вопрос об определении субъекта налогового преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. По мнению Верховного Суда РФ, выраженного в п. 7 постановления № 64 Пленума Верховного Суда РФ от 29.12.2006 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (утратило силу), «к субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий». К субъектам также могли относиться лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).

Более позднее постановление № 48 сформулировало, что это лицо, уполномоченное в силу закона либо на основании доверенности подписывать документы, представляемые в налоговые органы организацией. Прямо названы руководитель организации либо уполномоченный представитель такой организации, либо лицо, фактически выполнявшее обязанности руководителя организации. Представляется, что по содержанию эти две рекомендации совпадают и охватывают как главного бухгалтера (бухгалтера), так и иных уполномоченных лиц. В связи с этим возникает вопрос о субъектах группового уклонения от уплаты налогов, которые, как показывает изучение судебной практики, определяются по-разному.

В части 4 ст. 34 УК РФ установлено, что лицо, не являющееся субъектом преступления, специально указанным в соответствующей статье Особенной части УК РФ, участвовавшее в совершении преступления, предусмотренного этой статьей, несет уголовную ответственность за данное преступление в качестве его организатора, подстрекателя или пособника (но не исполнителя).

Следовательно, рядовые сотрудники организации не могут быть соисполнителями. Напрашивается вывод о том, что уклонение от уплаты налогов может быть исполнено исключительно руководителем или уполномоченным представителем

организации. В новом постановлении Пленума Верховного Суда РФ отсутствует указание на иных лиц, включающих в бухгалтерские и иные документы ложные данные о доходах или расходах. Не может признаваться соисполнителем юрист, дающий советы и рекомендации, касающиеся способов оформления данных схем. На наш взгляд, это важное изменение, исключающее квалификацию по ч. 2 ст. 199 УК РФ. Данное решение правильное, исключающее расширительное понимание субъекта налоговых преступлений.

Казалось бы, ситуация решается совершенно бесспорно, но вызывает сложности то, что в постановлении № 48 упомянуты в качестве субъекта лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя организации-налогоплательщика.

Возникает вопрос, подразумеваются ли под таким определением так называемые «теневые директора»? Если проанализировать последнюю правоприменительную практику, то можно увидеть, что нередко по делам об уклонении от уплаты налогов в качестве субъекта привлекают не генерального директора, а фактического руководителя (бенефициара/выгодоприобретателя/собственника) компании, в действительности реализовавшего преступную схему.

Сделать вывод о том, что лицо было «теневым» руководителем можно на основании совокупности следующих фактических обстоятельств: 1) оно принимало решения о приеме на работу сотрудников, определяло их должностные обязанности, контролировало их исполнение; 2) давало обязательные указания сотрудникам; 3) участвовало в составлении бухгалтерской и налоговой отчетности; 4) занималось поиском поставщиков; 5) распоряжалось денежными средствами и иными активами компании и т.д.

Встречаются случаи, когда в качестве доказательства фактического руководства учитывались такие, казалось бы, незначительные обстоятельства, как данные журнала учета посещений офисного здания (это позволяло определить время посещения); нахождение офиса бенефициара в здании организации; свидетельские приказания о том, что именно данное лицо вело первоначальные переговоры с контрагентами и т.п.; наличие родственников бенефициара, устроенных на работу и получающих заработную плату, но по факту являющихся «мертвыми душами».

Если можно согласиться с тем, что бенефициар при наличии данных признаков может быть субъектом налогового преступления, то более сложным является вопрос, возможно ли считать группой лиц бенефициара и генерального директора по делу об уклонении от уплаты налогов (п. «а» ч. 2 ст. 199 УК РФ). Если уклонение от уплаты налогов до 45 млн (крупный размер) было совершено единолично, без образования группы лиц, то признаки квалифицированного состава отсутствуют.

Судебная практика по затронутым делам крайне неоднозначна. В одних случаях суд усматривает наличие группы лиц[7], в других — нет[8].

«Теневые» субъекты не могут выполнять действия, входящие в объективную сторону ст. 199 УК РФ, они не имеют полномочий подписать налоговую декларацию, в правовом поле они вообще не существуют. Они могут только направлять

---

[7] Приговор Мещанского районного суда г. Москвы от 10.11.2020 по делу № 01-0123/2020.

[8] Апелляционное определение Верховного Суда Республики Татарстан от 07.05.2019 по делу № 22-2986/19.

действия других лиц, координировать их действия, но никакими юридически значимыми полномочиями не обладают.

На наш взгляд, единственная ситуация, когда лицо («теневой директор»), выполняющее такие действия, может признаваться субъектом, это полное неведение формального руководителя, который не понимает сути совершаемых действий, т.е. действует невиновно. Однако в этом случае невозможно говорить о наличии группы лиц.

Формальный руководитель может не понимать преступного характера деяний в случае нехватки у него опыта или необходимой профессиональной компетенции, он может воспринимать получаемые советы и указания от «теневого директора» как правомерные. В соответствии с ч. 2 ст. 33 УК РФ лицо может быть признано исполнителем преступления, если оно совершило преступление посредством использования других лиц, не подлежащих уголовной ответственности в силу невменяемости, возраста или других обстоятельств, предусмотренных уголовным законом.

Для признания налогового преступления совершенным группой лиц нужно наличие не менее двух подписей субъектов данного преступления (представителей организации-налогоплательщика). Двух соисполнителей преступления в таком сочетании лиц не может быть в силу положений ч. 2 ст. 33 УК РФ, так как в данном случае признаками субъекта обладает только «теневой директор», второй субъект выступает для него ширмой, он не выполняет действий, входящих в объективную сторону. Более верной в этом случае является квалификация действий фактического руководителя как пособника.

Вопросы возникают и при наличии консолидированной группы. В нее входят несколько участников (налогоплательщиков), которые сообщают ответственному налогоплательщику сведения, необходимые для подачи декларации или иных документов в налоговые органы, а он в итоге готовит окончательную документацию. Недобросовестный участник такой группы может сообщить ответственному участнику (налогоплательщику) недостоверные сведения, которые, будучи использованными при определении налогооблагаемой базы, не будут соответствовать действительности и могут повлечь за собой наличие состава уклонения от уплаты налогов (ст. 199 УК).

Ответственный налогоплательщик, однако, не преследовал цели уклонения от уплаты причитающихся денежных сумм, так как у него отсутствовал умысел на совершение анализируемого преступления. Он рассчитывал на добросовестность иных участников, поэтому в его действиях нет субъективных признаков состава преступления. Привлечь участника, предоставившего недостоверные сведения, к уголовной ответственности нельзя, так как обязанность по уплате налогов возлагается на ответственного участника.

Налоговое законодательство этот вопрос урегулировало. Так, в соответствии с п. 4 ст. 122 НК РФ не признается правонарушением неуплата или неполная уплата налога ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в случае, когда неисполнение налоговой обязанности стало результатом сообщения недостоверных сведений иным участником консолидированной группы. Такой недобросовестный участник привлекается к ответственности по ст. 122.1 НК РФ и с него взыскивается штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога. Штраф составляет 40 % от неуплаченной суммы налога при умышленном совершения подобных деяний.

Полагаем, что в постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 48 следовало бы отразить подобную позицию, опираясь на положения налогового законодательства. Ведь именно обращаясь к п. 4, 6, 7 ст. 81 НК РФ, Верховный Суд РФ включил в п. 17 разъяснение о том, что состав преступления отсутствует, если субъект своевременно не подал декларацию или указал в документах заведомо ложные сведения, но впоследствии, до истечения срока уплаты налогов, страховых взносов или сборов, их уплатил. При этом следует учитывать, что в ч. 3 ст. 32 НК РФ (об обязанностях налоговых органов) установлено, что налоговый орган направляет в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198—199.2 УК РФ, материалы о допущенных налогоплательщиком правонарушениях по уплате налогов только по истечении двух месяцев со дня выявленного нарушения, в течение которых налогоплательщик может уплатить налоги, страховые взносы или сборы.

Таким образом, следует признать, что в подобных случаях также отсутствует основание для привлечения лица к уголовной ответственности.

Поднятые в настоящей статье вопросы вытекают из анализа материалов уголовных дел, которые были изучены с целью выявления наиболее сложных проблем, касающихся квалификации налоговых общественно опасных деяний.

Различные суды предлагают разные варианты оценки содеянного, а единого разъяснения со стороны высшей судебной инстанции пока не представлено, нет и соответствующих обзоров судебной практики, что, на наш взгляд, снижает эффективность противодействия налоговым правонарушениям.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Волженкин Б. В.* О некоторых спорных вопросах ответственности за преступления в сфере налогообложения (налоговые преступления) // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения : материалы научно-практической конференции. — Ярославль, 2001. — С. 13—16.
2. *Дашков Г. В.* Уголовное право. Общая и Особенная части : учебник для вузов / под ред. Н. Г. Кадникова. — М. : Городец, 2006. — 704 с.
3. *Есаков Г. А.* Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А. И. Рарог. — 7-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2011. — 512 с.
4. *Кашубин Д. Ю.* Налоговые преступления в уголовном праве России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2002.
5. *Козин А. Г.* Противоречия норм о налоговых преступлениях: вопросы теории и практики // Налоговые споры. — 2009. — № 2.
6. *Лопашенко Н. А.* Преступления в сфере экономики : Авторский комментарий к уголовному закону (раздел VIII УК РФ). — М. : Волтерс Клувер, 2006. — 150 с.
7. *Соловьев О. Г.* О необходимости нормативной модернизации признаков предмета налоговых преступлений (ст. 198—199.1 УК РФ) // Актуальные вопросы борьбы с преступлениями. — 2016. — № 3. — С. 18—21.