

СООТНОШЕНИЕ ВИНЫ В СОВЕРШЕНИИ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ВИНЫ В СОВЕРШЕНИИ НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ

<https://doi.org/10.33874/2072-9936-2020-0-3-27-31>

Актуальность проведенного исследования обуславливается установлением соотношения Налогового кодекса РФ и Уголовного кодекса РФ в части привлечения лица за совершение налогового правонарушения в разрезе его вины. Предметом исследования выступили налоговое и уголовное законодательство РФ, постановления Пленума Верховного Суда РФ, судебная практика судов общей юрисдикции и арбитражных судов. В статье исследуются актуальные проблемы соотношения вины юридического лица при привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в неуплате или неполной уплате суммы налога, и вины руководителя этого юридического лица при привлечении его к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией. В результате проведенного исследования автор пришел к выводу, что установленная налоговым органом неосторожная формы вины юридического лица в неуплате налогов (сборов, страховых взносов) не допускает привлечения его руководителя к уголовной ответственности по ст. 199 Уголовного кодекса РФ, поскольку обязательным признаком данного преступления является прямой умысел.

СКЛЯРОВ

Сергей Валерьевич

доктор юридических наук,
профессор, профессор кафедры
уголовного права Российского
государственного университета
правосудия (г. Москва)

sklyarovsv@mail.ru

**Вина;
налоговое правонарушение;
неуплата налога;
налоговое преступление;
уклонение от уплаты налога**

Sergey V. SKLYAROV

Doctor of Legal Sciences, Professor,
Department of Criminal Law,
All-Russian State University of Justice
(Moscow)

sklyarovsv@mail.ru

**Guilt;
tax offense;
failure to pay tax;
tax crime;
evasion of tax**

RATIO OF THE GUILT OF A TAX OFFENCE AND THE GUILT OF A TAX CRIME

The urgency of an issue is determined by establishing the ratio of the Tax Code of the Russian Federation and the Criminal Code of the Russian Federation in terms of attracting a person for a tax offense in the context of his guilt. The subject of the study was the tax and criminal legislation of the Russian Federation, decisions of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation, judicial practice of courts of general jurisdiction and arbitration courts. The article explores the actual problems of the relationship between the guilt of a legal entity when bringing it to justice for the commission of a tax offence in the form of non-payment or incomplete payment of the amount of tax and the guilt of the head of that legal entity when bringing it to criminal responsibility for evasion of taxes payable by the organization. As a result of the study, the author came to the conclusion that the imprudent form of guilt of a legal entity for non-payment of taxes (fees, insurance premiums) established by the tax authority does not allow criminal prosecution of the head of this legal entity under article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation, since the direct intent is an obligatory attribute this crime.

Нередко при исследовании проблем квалификации преступлений, уголовная ответственность за которые наступает лишь при наличии определенных условий (размера, последствий), вина лица искусственно разделяется на виды в зависимости от отрасли права, которой регулируются рассматриваемые

общественные отношения и нормы которой применяются при привлечении лица к ответственности за совершенное правонарушение.

В качестве примера можно привести ст. 199 Уголовного кодекса РФ (далее – УК РФ), предусматривающую уголовную ответственность за уклонение от уплаты

налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, при условии, что уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов совершено не менее чем в крупном размере.

На первый взгляд может показаться, что основным отличием налогового преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, от аналогичного налогового правонарушения является сумма неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов: в случае, если их сумма превышает за период в пределах трех финансовых лет подряд 15 млн руб., имеет место налоговое преступление, если не превышает – налоговое правонарушение.

Вместе с тем для решения вопроса о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение или налоговое преступление определить размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов недостаточно. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что вина при совершении налогового правонарушения может выражаться как в форме умысла, так и в форме неосторожности, а преступление, предусмотренное ст. 199 УК РФ, совершается с умыслом, неуплата налога по неосторожности не дает правоприменителю оснований для привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности [1; 2; 3].

В п. 8 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 (далее – Постановление № 48) указывается, «что уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, возможны только с прямым умыслом» [4]. Аналогичное положение содержалось и в п. 8 утратившего силу постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 [5].

В соответствии с п. 4 Постановления № 48 моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, для привлечения лица к ответственности за преступление, предусмотренное ст. 199 УК РФ, необходимо установить не только размер неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов, но и прямой умысел лица на уклонение от уплаты нало-

гов, сборов, страховых взносов, а также факт неуплаты налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 106 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое данным Кодексом установлена ответственность.

Согласно ст. 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Исходя из диспозиции ст. 199 УК РФ и момента окончания предусмотренного ей преступления – фактической неуплаты налогов, сборов, страховых взносов – данная норма уголовного закона находится в прямой корреляции со ст. 122 НК РФ, предусматривающей ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и 129.5 НК РФ.

Налоговые правонарушения, предусмотренные ст. 129.3 и 129.5 НК РФ, представляют собой частные случаи неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора, страховых взносов), т.е. ст. 129.3 и 129.5 НК РФ являются специальными нормами по отношению к ст. 122 НК РФ, поэтому в рамках настоящего исследования рассматриваться не будут.

В отличие от уклонения от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов, предусмотренного ст. 199 УК РФ, которое может совершаться исключительно с прямым умыслом, налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 122 НК РФ, – неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) – может совершаться как умышленно, так и по неосторожности.

Диспозиция п. 1 ст. 122 НК РФ прямого указания на форму вины при неуплате или неполной уплате сумм налога (сбора, страховых взносов) не содержит. Вместе с тем п. 3 ст. 122 НК РФ предусматривает ответственность за «деяния, предусмотренные п. 1 настоящей статьи, совершенные умышленно». Следовательно, правонарушение, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 122 НК РФ, совершается по неосторожности.

Таким образом, налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 122 НК РФ, совершается по неосторожности, а такое же правонарушение, предусмотренное п. 3 ст. 122 НК РФ, совершается умышленно. Этот вывод полностью подтверждается и размером санкций, установленным за это правонарушение: п. 1 ст. 122 НК РФ – взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов), п. 3 ст. 122 НК РФ – взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) при отсутствии каких-либо иных квалифицирующих признаков.

Основанием для привлечения руководителя организации или уполномоченного представителя организации к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ являются результаты проверки налоговой службой данного юридического лица. Нередко при этом организация как юридическое лицо привлекается к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ.

Например, В., являвшийся генеральным директором общества, был осужден п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, в крупном размере [6]. Исходя из содержания приговора налоговой службой была проведена выездная налоговая проверка общества, по результатам которой было вынесено решение о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения. Не согласившись с результатами проверки, общество обжаловало решение налоговой службы в арбитражном суде [7]. Решениями арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в удовлетворении требования о признании незаконным решения налоговой службы о привлечении к ответственности общества за совершение налогового правонарушения отказано. Из решений арбитражных судов следует, что общество было привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, и что привлечение общества к ответственности по данной статье было законным и обоснованным.

Как упоминалось выше, п. 1 ст. 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора, страховых взносов) по неосторожности.

Поскольку общество привлечено к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ, это свидетельствует об установлении налоговой службой в действиях общества вины в форме неосторожности. Согласно п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Отсюда вытекает закономерный вывод о том, что по-

скольку общество было привлечено к ответственности за совершение неосторожного налогового правонарушения, то налоговой службой была установлена вина руководителя общества в неуплате или неполной уплате данных сумм налога (сбора, страховых взносов) также в форме неосторожности.

В приведенном примере основанием для привлечения общества к налоговой ответственности и руководителя общества к уголовной ответственности был один и тот же факт неуплаты налогов юридическим лицом за один и тот же период. Но налоговой службой, арбитражными судами была установлена неосторожная форма вины самого общества и его руководителя в совершении налогового правонарушения, а правоохранительным органом, возбудившим уголовное дело на основании проведенной налоговой службой проверки, судом общей юрисдикции установлен прямой умысел руководителя общества в отношении неуплаты налогов.

Соответственно, возникает вопрос: каким образом соотносится установленная налоговым органом вина юридического лица, а следовательно, и его руководителя в совершении налогового правонарушения и вина руководителя юридического лица в совершении налогового преступления, при условии, что в основе привлечения к ответственности и юридического лица, и его руководителя лежит один и тот же факт неуплаты налога (сбора, страховых взносов)?

Преступление признается совершенным с прямым умыслом согласно ст. 25 УК РФ, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления. Налоговое законодательство определяет прямой умысел при совершении налогового правонарушения аналогичным образом: согласно ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало наступления вредных последствий таких действий (бездействия).

Неосторожная форма вины при совершении налогового правонарушения: лицо не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать (ст. 110 НК РФ), лежит ближе к понятию небрежности в уголовном праве: лицо не предвидело возможности наступления общественно опасных последствий своих действий (бездействия), хотя при необходимой внимательности и предусмотрительности должно было и могло предвидеть эти последствия (ст. 26 УК РФ).

Таким образом, формы вины в налоговом праве и формы вины в уголовном праве в целом соответ-

ствуют друг другу и не допускают возможности приравнять неосторожную форму вины при совершении налогового правонарушения к умышленной форме вины при совершении преступления.

С другой стороны, термин «вина» в праве существует для отражения субъективных процессов, происходивших в сознании лица в момент совершения им действий (бездействия), нарушающих установленные правила поведения, урегулированные нормами права. Данные субъективные процессы напрямую ненаблюдаемы, их нельзя измерить, поэтому вину как нечто субъективное можно определить исключительно путем анализа объективных обстоятельств совершенного лицом правонарушения.

Сознание представляет собой обобщенное и целенаправленное отражение действительности, предварительное мысленное построение поведения, его регулирование и предвидение результатов поведения. Воля обозначает возможность свободного выбора при конфликте желаний, способность в самодетерминации и саморегуляции человеком своей деятельности. Лицо не может совершать волевые действия неосознанно, так как основной характеристикой волевых действий является осознание лицом преследуемой цели и возможности контроля за ходом разворачивающихся внешних и внутренних процессов. Воля и сознание в поведении человека неразделимы, вытекают одно из другого, направляют и регулируют конкретное поведение лица. Формулы, применяемые законодателем для описания форм вины при совершении правонарушений, отражают в праве совокупность сознания и воли.

Лицо не может при совершении одного и того же действия одновременно осознавать и не осознавать его противоправный (общественно опасный) характер, одновременно желать наступления негативных последствий и иметь обязанность и возможность осознать негативный характер последствий своих действий. Следовательно, вина лица в отношении одних и тех же действий (бездействия) является единой и не может изменять свою сущность в зависимости от отрасли применяемого права.

Форма вины, установленная при совершении налогового правонарушения, должна соответствовать форме вины в налоговом преступлении в случае, если обвинение в совершении налогового преступления полностью основано на факте совершения налогового правонарушения. Сам по себе факт привлечения юридического лица к ответственности за совершенное по неосторожности налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 122 НК РФ, исходя из п. 4 ст. 110 НК РФ, в соответствии с которым форма вины организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, свидетельствует о том, что вина должностных лиц за неуплату налогов (сборов, страховых взносов) характеризуется неосторожностью.

Поэтому установленная налоговым органом неосторожная форма вины юридического лица в неуплате налогов (сборов, страховых взносов) не допускает привлечения его руководителя к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ, поскольку обязательным признаком преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является прямой умысел.

Пристатейный библиографический список

1. Постановление Конституционного Суда РФ 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. Рукавишниковой, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // СПС «КонсультантПлюс».
2. Определение Конституционного Суда РФ от 20 декабря 2005 г. № 478-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Лебедева Алексея Вячеславовича и Шепелева Игоря Вениаминовича на нарушение их конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
3. Определение Конституционного Суда РФ от 21 июня 2011 г. № 852-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Лясниковой Гульнисы Омаровны на нарушение ее конституционных прав частью первой статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // СПС «КонсультантПлюс».
6. Приговор Ленинского районного суда г. Ростова-на-Дону от 5 декабря 2019 г. по делу № 1-232/2019 // Ленинский районный суд г. Ростова-на-Дону : сайт. URL: <https://leninsky-ros.sudrf.ru> (дата обращения: 23.08.2020).
7. Дело № А53-1554/2017 // Картотека арбитражных дел : сайт. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 23.08.2020).

References

1. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 27 May 2003 No. 9-P "On the Case of Checking the Constitutionality of the Provision of Article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation in Connection with Complaints of Citizens P. N. Beletskii, G. A. Nikova, R. V. Rukavishnikov, V. L. Sokolovskii and N. I. Talanov" (SPS "ConsultantPlus").
2. Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of 20 December 2005 No. 478-O "On Refusal to Accept for Consideration the Complaint of Citizens Lebedev Alexei Viacheslavovich and Shepelev Igor Veniaminovich on Violation of Their Constitutional Rights by Article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation" (SPS "ConsultantPlus").
3. Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of 21 June 2011 No. 852-O-O "On Refusal to Accept for Consideration the Complaint of Citizen Liasnikova Gulnisa Omarovna on Violation of Her Constitutional Rights by Part One of Article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation" (SPS "ConsultantPlus").
4. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of 26 November 2019 No. 48 "On the Practice of Applying the Law on Liability for Tax Crimes by Courts" (SPS "ConsultantPlus").
5. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of 28 December 2006 No. 64 "On the Practice of Application by Courts of Criminal Legislation on Liability for Tax Crimes" (SPS "ConsultantPlus").
6. Sentence of the Leninskii District Court of Rostov-on-Don of 5 December 2019 in case No. 1-232/2019. URL: <https://leninsky--ros.sudrf.ru> (date of the application: 23.08.2020).
7. Case No. A53-1554/2017. URL: <https://kad.arbitr.ru> (date of the application: 23.08.2020).