

Тема номера

Поправки, внесенные в законодательство, затрагивающее сферу борьбы с налоговыми преступлениями, в целом вызывают положительную оценку. Однако их позитивная роль во многом будет зависеть от того, как сложится новая судебная практика. Об ожиданиях и прогнозах специалистов читатели могут узнать из двух статей, посвященных этой теме

Либерализация уголовного преследования за налоговые преступления: первые итоги



Михаил Жужжалов
юрист адвокатского бюро
«Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»



Николай Аверченко
кандидат юридических наук,
старший юрист адвокатского бюро
«Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»

Принятые поправки можно разделить на две части, каждая из которых имела свою специфическую цель: первая — предупреждение уголовного преследования; вторая — осуществление уголовного преследования в более совершенной форме. Соответственно, предварительные итоги (а других пока не может быть с учетом того, что со времени принятия Закона прошло всего полгода) следует определять отдельно по каждой из этих частей. Также привлекают внимание поправки в Уголовно-процессуальный кодекс РФ, принятые в апреле этого года, поскольку и они связаны с рассматриваемой темой.

Итоги «декриминализации». Прежде всего, задачей законопроекта была «индексация» крупных и особо крупных размеров сумм неуплаченных налогов и сборов. Считать эту законодательную меру декриминализацией¹, учитывая рост цен в России, можно только по чисто формальным основа-

ниям. Скорее, наоборот, в течение последних лет (особенно с наступлением кризиса) продолжалась искусственная, вызванная объективными изменениями в экономике криминализация, которая, впрочем, с принятием поправок была свернута, поскольку данный Закон, смягчая ответственность и не включая положений об инм, имеет обратную силу. Соответственно, в этой части поправки касались положений Уголовного кодекса РФ и не вызывали никаких разногласий. Более того, по сравнению с проектом, внесенным в Государственную Думу РФ, предельные размеры сумм, указанные в примечаниях к ст. 198, 199 УК РФ, были увеличены².

¹ См.: Мошкович М. Декриминализация налогов: Интервью с В. Зариповым // ЭЖ-Юрист. 2003. № 3.

² По статье 198 УК РФ с 1 млн руб. крупного и 7 млн особо крупного размера до 1,8 и 9 млн соответственно. По статье 199 УК РФ — с 4,5 млн руб. (крупный) и 20 млн руб. (особо крупный) до 6 млн и 30 млн соответственно.

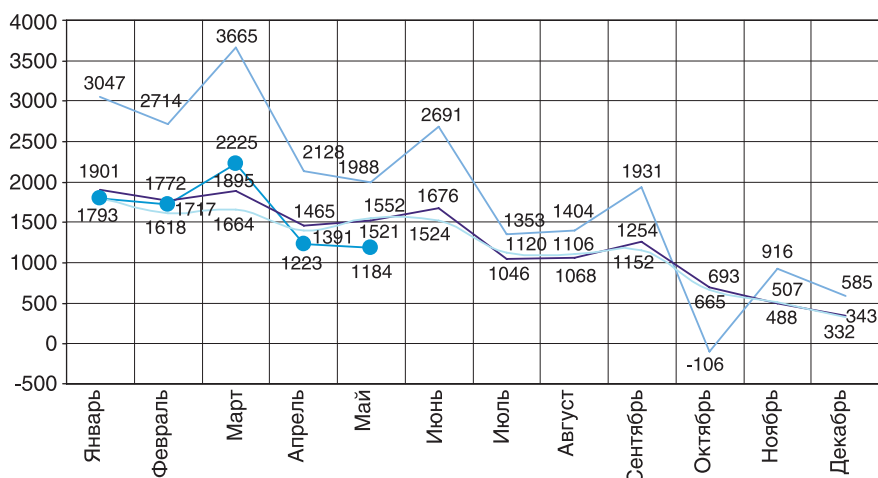


Рис. 1. График выявленных налоговых преступлений за 2007–2010 гг.

В этой части результаты вполне очевидны: как показано на рис. 1³, количество выявленных налоговых преступлений снизилось по сравнению с предшествующим годом. Нужно отметить, что в целом все колебания в количестве выявленных за один и тот же период налоговых преступлений происходят синхронно. При этом графики показателей за 2007 и 2008 гг. почти совпадают. Графики за 2009 г. и за нынешний год также практически полностью синхронны, однако, вследствие изменения размеров неуплаченных сумм налогов и сборов, линия графика за 2010 г. проходит значительно ниже линии графика за 2009 г.

Из приведенного графика видно, что новые крупные и особо крупные размеры были выбраны весьма удачно — уровень преступности по налоговым преступлениям точно вернулся к значениям, имевшим место до 2009 г. Можно было бы предположить, что линия 2010 г. будет идти рядом с линиями 2008 и 2007 гг., однако ее синхронность с графиком 2009 г. наблюдается уже сейчас. Таким образом, данная законодательная мера полностью достигла своей цели исправить несоответствие формальных признаков налоговых преступлений быстро изменившимся экономическим обстоятельствам.

Мотивы процессуально-правовых поправок. Задача второй части поправок была более сложной. В пояснительной записке к проекту верно отмечается, что при всей важности налоговой системы она имеет такой существенный недостаток, как сложность. Это приводит к неопределенности правовых

норм, что, в свою очередь, способствует большому произволу, поскольку неопределенность зачастую не устраняется, а наоборот, усиливается правоприменительной практикой. Надеемся на то, что налоговые органы будут следить прежде всего за соблюдением налогового законодательства (особенно п. 7 ст. 3 НК РФ), не приходится, потому что они видят главную свою задачу в обеспечении полноты и своевременности уплаты налогов и сборов. Так, отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок основан

на таких критериях, как уменьшение сумм начислений налоговых платежей, отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности за данный период от показателей за предыдущие периоды либо от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов, и пр. Соответственно, центральным объектом внимания налоговых органов является чисто экономическая категория налоговой нагрузки. Нетрудно понять, что добросовестность налогоплательщика и обоснованность его налоговой выгоды будут в глазах налоговых органов определяться не соответствием подчас неопределенным, двусмысленным нормам налогового законодательства, а налоговой нагрузкой, принятой налогоплательщиком на себя. Наконец, квинтэссенция данного подхода заключена в фразе: «Каждый налогоплательщик должен понимать, что от прозрачности его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность невключения в план выездных налоговых проверок»⁴.

В качестве иллюстрации можно привести суждения начальника Управления по налоговым преступлениям ГУВД по городу Москве А. Казакова. Утверждая, что количество налоговых

³ При подготовке графика использованы следующие статистические данные на сайте МВД РФ: <http://www.mvd.ru/stats/>

| Период | 2010 г. | 2009 г. | 2008 г. | 2007 г. |
|-------------------|---------|---------|---------|---------|
| — | - | 22 316 | 15 122 | 14 424 |
| Январь – ноябрь | - | 21 731 | 14 779 | 14 092 |
| Январь – октябрь | - | 20 815 | 14 291 | 13 585 |
| Январь – сентябрь | - | 20 921 | 15 598 | 12 920 |
| Январь – август | - | 18 990 | 12 344 | 11 768 |
| Январь – июль | - | 17 586 | 11 276 | 10 662 |
| Январь – июнь | - | 16 233 | 10 230 | 9542 |
| Январь – май | 8142 | 13 542 | 8554 | 8018 |
| Январь – апрель | 6958 | 11 554 | 7033 | 6466 |
| Январь – март | 5735 | 9426 | 5568 | 5075 |
| Январь – февраль | 3510 | 5761 | 3673 | 3411 |
| Январь | 1793 | 3047 | 1901 | 1793 |

Показатели за 2007–2008 гг. получены в результате сложения показателей выявленных налоговых преступлений, поскольку в самих отчетах итоговые показатели по налоговым преступлениям почему-то включают показатели по иным составам (например, связанные с банкротством).

⁴ К сожалению, отчетность за последние два года не содержит такого показателя, как количество лиц, привлеченных в итоге к ответственности за совершение налоговых преступлений (в отчетах за 2007–2008 гг. таковые имеются, причем, как правило, составляют немногим более 25% от выявленных преступлений, а то и менее).

⁴ См.: Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утв. приказом ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@

преступлений увеличилось, он полагается на следующие данные (надо учесть, что речь идет о периоде кризиса, когда трудно ожидать больших прибылей): «Мы зафиксировали рост посягательств на завладение бюджетными средствами при неправомерном возмещении НДС, незаконные схемы с целью минимизации налогообложения и другие махинации. К тому же прослеживается отрицательная тенденция по снижению собираемости налогов. Так, в 2009 году поступления в бюджетную систему, администрируемые столичными УФНС, сократились на 8,4% (1,56 трлн руб.). Снизились на 9,3% и поступления в консолидированный бюджет города от состоящих на налоговом учете организаций (664,3 млрд руб.). Более чем на треть (-37,2%) снизилось поступление налога на прибыль, в том числе в федеральный бюджет — на 62,5%, в бюджет Москвы — на 24%. На 1% сократились поступления от налога на доходы физических лиц»⁵. Согласно данной логике там, где имеет место снижение «налоговой нагрузки», — неважно, чем вызванное, — предполагаются налоговые правонарушения и преступления.

Причем суды при толковании налогового законодательства далеко не всегда лояльно относятся к налогоплательщикам, как того требует п. 7 ст. 3 НК РФ.

Данные поправки не имели целью непосредственно устранить какие-либо сложности и противоречия материального налогового права, а были направлены на смягчение ответственности или даже освобождение от нее с учетом сложности применения налогового законодательства, а также на приведение процесса привлечения к уголовной ответственности в соответствие с этой целью. Для этого Закон не только ввел соответствующие нормы в УК РФ, но и уточнил некоторые процессуальные вопросы.

Действительно, уголовную ответственность очень часто несут вследствие погрешностей самого налогового законодательства. Это связано с толкованием норм. Однако имеется множество случаев, связанных с созданием схем, которые очень трудно проследить и доказать, т. е. вопрос сводится не к толкованию норм, а к проблеме доказывания. Впрочем, и здесь все глубоко увязано с толкованием норм. Как известно, суды изначально исходили

из того, что непоступление налоговых платежей в бюджет равнозначно неисполнению налоговой обязанности, а практика Конституционного Суда РФ, известная своей доктриной добросовестности налогоплательщиков, лишь некоторым образом ограничила прежнюю практику. Все схемы также основаны на специфическом толковании закона. В этом плане более строгое отношение к заведению уголовных дел на налогоплательщиков можно только приветствовать, потому что толкованием налогового законодательства следует специально заниматься налоговым органам и судам, а никак не сотрудникам органов внутренних дел.

Соответственно, главным аргументом против нововведений, а потому и основанием для различных ограничительных толкований поправок правоприменительными органами является то, что налоговые органы, от решений которых ныне зависит привлечение к уголовной ответственности, в отличие от органов внутренних дел не располагают такими возможностями по доказыванию виновности в налоговом преступлении.

По этой причине последовала скорая реакция представителей «силовых структур», особенно остро — в вопросе о возможности возбуждения уголовного дела поимом решений налоговых органов. Так, в Интернете появилось некое разъяснение Следственного комитета при МВД РФ от 27 января 2010 г. № 17/3-1600, в котором указывается следующее: «Отсутствие вступившего в законную силу решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности не может служить препятствием для принятия решения о возбуждении уголовного дела и привлечении лица к уголовной ответственности, поскольку уголовно-процессуальное законодательство каких-либо изменений в части порядка рассмотрения сообщений о преступлении и привлечения виновного в качестве обвиняемого, в т. ч. по нарушениям налогового законодательства, не претерпело»⁶.

В иных сообщениях также отмечается, что везде появляются разъяснения, согласно которым задачу по раскрытию налоговых преступлений с МВД никто не снимал, отчего при выявлении признаков налоговых преступлений необходимо возбуждать

дела, не дожидаясь решений налоговых органов. Представляется, что именно такой реакции стоило ожидать со стороны органов внутренних дел.

Соответственно, одним из первых итогов принятия данных поправок является выявление чисто юридической проблемы соотношения налогового правонарушения и налогового преступления, которое отныне будет заново определяться правоприменительной практикой. Понятно, что сотрудники органов внутренних дел не склонны отождествлять понятия налогового преступления и налогового правонарушения. Первое запрещено уголовным законом и (возможно, по чисто формальным признакам, вроде твердого размера причиненного ущерба) имеет особую общественную опасность. Согласно этой логике налоговое преступление и налоговое правонарушение — глубоко различные правовые явления. Налоговые органы в таком случае должны заниматься именно налоговыми правонарушениями, а налоговые преступления требуют более серьезного и основательного расследования. Как минимум, их нужно расследовать независимо друг от друга, а еще лучше, если решения налоговых органов будут зависеть от решений по уголовным делам.

Тем не менее, анализируемые поправки решили данный вопрос противоположным образом: налоговое преступление теперь рассматривается как разновидность налогового правонарушения. Так, количественные различия между налоговым правонарушением и преступлением недавно подчеркнул Конституционный Суд РФ: «Именно крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов позволяет отграни-

⁵ РБК-daily. 2010. 29 марта. Доступно на сайте: <http://www.rbcdaily.ru/2010/03/29/focus/467224>

⁶ Данный документ содержится на сайтах «Российского налогового портала» (доступно на сайте: <http://www.taxpravo.ru/news/taxpravo/article22330341265097178163954619234904>) и «Форума налоговиков» (доступно на сайте: <http://forum.blogfiscal.ru/viewtopic.php?f=75&t=185>). К сожалению, собственного сайта Следственный комитет не имеет, и разъяснения, даваемые им, не оглашаются, что следует признать порочной практикой, поскольку позиция любого государственного органа по любому вопросу, связанному с применением законодательства, касается каждого гражданина, а не только сотрудников данных органов, если разъяснение не содержит государственной тайны или иной защищаемой законом информации.

читать состав преступления от налогового правонарушения»⁷.

Такой подход выразился в основополагающей роли решения налогового органа (и даже направленного налогоплательщику требования) в деле привлечения лица к уголовной ответственности. Только решением налогового органа устанавливается наличие налогового правонарушения, а значит, привлекать лицо к уголовной ответственности можно не иначе, как в результате вступления такого решения в законную силу. Обоснованность данного законодательного решения можно долго обсуждать, но воля законодателя налицо и подтверждается мотивами принятия Закона.

В принципе, и раньше существовала неясность, связанная с распределением ролей в привлечении лиц к уголовной ответственности за налоговые преступления, ведь и до поправок нужно было установить размер неуплаченных налогов и сборов для квалификации деяния в качестве преступления. Таким образом, если органы внутренних дел самостоятельно привлекают к уголовной ответственности по налоговым преступлениям, то сами же определяют и размер задолженности лица перед бюджетом. Отсюда функции налоговых органов и органов внутренних дел в этом отношении дублировались, причем органы внутренних дел не только участвовали в сборе доказательств, но и могли самостоятельно заниматься толкованием законодательства. Затем их позицию проверял на соответствие закону только суд общей юрисдикции. Теперь органы внутренних дел занимаются лишь сбором доказательств, а толкование налогового законодательства ведется налоговыми органами и судами согласно их делению на суды общей юрисдикции и арбитражные.

Результатом нового законодательного регулирования является то, что органам внутренних дел следует активнее помогать налоговым органам в получении доказательств, чтобы успеть собрать их до отмены решений налоговых органов о привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности. Это сделает рассмотрение налоговых споров в арбитражных судах более качественным, поскольку до сих пор уголовное преследование целиком опиралось на возможность привлечения к уголовной ответственности в су-

дах общей юрисдикции, не зависящего от результатов арбитражного процесса.

Соответственно, привлечение к уголовной ответственности лица, занимавшегося экономической деятельностью, напрямую будет зависеть от решений арбитражных судов, устанавливающих задолженность лица (организации, которой лицо управляет) перед бюджетом. При этом, если налогоплательщик добровольно исполнит такое решение, он, будучи впервые привлеченным к уголовной ответственности по налоговому преступлению, будет освобожден от ответственности (п. 2 в ст. 198, 199 УК РФ).

«Апрельские поправки» в УПК РФ. Одним из последних нововведений являются поправки, внесенные в УПК РФ принятым буквально за месяц Федеральным законом от 7 апреля 2010 г. № 60-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». В пояснительной записке к проекту в части, касающейся изменений в уголовном процессе, указывается, что лиц, содержащихся под стражей в следственных изоляторах, слишком много, а данная мера пресечения применяется далеко не всегда адекватно, особенно если речь идет об указанных в поправках составах преступлений. По существу, с точки зрения действовавшего законодательства данные поправки носят разъяснительный характер, поскольку у судов была возможность адекватно оценивать общественную опасность лиц, занимающихся экономической деятельностью. Президент и законодательная власть решили, что позиция судов по этому вопросу неправильна, и применили самую сильную меру, специально в законе указав невозможность применения заключения под стражу к предпринимателям.

Однако поправки в рядах сотрудников правоприменительных органов не могли быть радушно приняты, отчего соблюдение этих норм, скорее всего, будет страдать до тех пор, пока для всех не станет очевидно, что попытки применения данных мер в обход нововведений бесполезны. Это наступит тогда, когда появится устойчивая практика вышестоящих судов по отмене судебных актов, в которых извращаются или вообще игнорируются нормы Федерального закона от 7 апреля

2010 г. № 60-ФЗ. Совсем недавно Верховный Суд РФ постановлением Пленума от 10 июня 2010 г. № 15 дал недвусмысленное разъяснение, что «преступления, предусмотренные статьями 159, 160 и 165 УК РФ, следует считать совершенными в сфере предпринимательской деятельности, если они совершены лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность или участвующими в предпринимательской деятельности, и эти преступления непосредственно связаны с указанной деятельностью»⁸. Понятно, что это не гарантирует каждого обвиняемого от применения в отношении него данным конкретным судом меры пресечения в виде заключения под стражу. Если суд примет такое решение, его придется обжаловать, и неизвестно, на какой инстанции будет принято соответствующее поправкам решение. Не исключено, что для такой меры станут фиктивно использоваться иные основания, хотя причиной их будет все та же оценка судами налоговых преступлений. Тем самым, начинается долгий процесс изменения самих взглядов судей на опасность налоговых преступлений, который неизвестно чем закончится и закончится ли.

* * *

Итак, первые итоги принятия законов от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ и от 7 апреля 2010 г. № 60-ФЗ можно охарактеризовать следующим образом. Без соответствующей судебной практики, деятельности вышестоящих судов по проверке судебных актов нижестоящих судов данные поправки останутся лишь на бумаге. От судов же зависит новый порядок работы налоговых органов и органов внутренних дел по расследованию налоговых преступлений.

В части, касающейся увеличения размеров сумм неуплаченных в бюджет налогов и сборов, такие проблемы не могут возникнуть, поскольку данные нормы точны и понятны всем,

⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 01.12.09 № 1488-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лосева Павла Валерьевича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 198 Уголовного кодекса Российской Федерации».

⁸ Приходится полагать, что это реакция на сразу же прогремевшее одно из первых нарушений «апрельских поправок» в новом уголовном деле против М.Б. Ходорковского и П.Л. Лебедева, которых оставили под арестом под предлогом большого количества материалов дела.

хотя и формальны, что имеет свои минусы. Эта часть уже возымела свое действие, и количество выявленных налоговых преступлений вернулось к докризисному уровню. Повторимся: нельзя видеть в этом ничего плохого, потому что постоянный рост цен, являющийся объективным экономическим обстоятельством, привел к постепенной искусственной криминализации, резко ускорившейся под

влиянием кризиса. Данные поправки нужно по существу считать восстанавливающими прежний порядок.

Очевидно, что в другой части, касающейся процессуальных вопросов, поправки воспринимаются более неоднозначно. Проблемы обусловлены тем, что они допускают разночтения при толковании. Соответственно, появляется свобода усмотрения, которую каждая сторона будет толковать в свою

сторону. Остается ждать, когда судебная практика расставит точки над «і». Закон задал направление для формирования единообразной практики, которое, полагаем, будет учтено вышестоящими инстанциями. В еще большей мере подобные ожидания связаны с «апрельскими поправками», внесенными в УПК РФ и содержащими довольно точные указания, исключая их произвольное толкование.

Изменение понятия преюдиции в УПК РФ



Дикарев Илья Геннадьевич,
адвокат, член адвокатской палаты
г. Москвы

За прошедшие два года законодательство, касающееся ответственности за налоговые преступления, претерпело существенные изменения. Внесенные изменения являются результатом проводимого курса гуманизации уголовного законодательства, которое несет в себе особенный смысл именно в сфере предпринимательской деятельности. Вносимые поправки создают некую новую правовую платформу, формирующую более четкие понятия об ответственности в сфере экономических преступлений. Так, в УПК РФ были внесены поправки, касающиеся избираемых мер пресечения для предпринимателей, в статье УК РФ за налоговые преступления внесены новеллы, позволяющие избежать уголовной ответственности в случае причиненного государству вреда. Кроме того, в УПК РФ внесены изменения относительно содержания понятия преюдиции, именно их и хотелось бы рассмотреть в рамках настоящей статьи.

Изменение правил преюдиции формально никак не относится к ответственности за налоговые преступления, однако их практическое значение имеет потенциал для существенного изменения правоприменительной практики по налоговым преступле-

ниям. Неслучайно положения ст. 90 УПК РФ изменены именно Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 383-ФЗ), которым внесены поправки в налоговое, уголовное и уголовно-процессуальное законодательство.

До внесения поправок ситуация, сложившаяся с применением на практике указанного института, была неоднозначной. Причиной тому было разное толкование нормы ст. 90 УПК РФ, а также недостаточно ясно сформулированные положения самой ст. 90 УПК РФ и ее взаимосвязи с иными правовыми актами, в т. ч. обладающими большей юридической силой.

Практика применения до внесения поправок

В соответствии со ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» (далее – Закон № 1-ФКЗ) «вступившие в законную силу постановления федеральных судов, мировых судей и судов