

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

УСИЛЕНИЕ БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ В СВЕТЕ СОВРЕМЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИИ

Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ о бюджетной политике в 2008—2010 гг. в числе основных направлений налоговой политики России называет ориентирование в ближайшие три года на дальнейшее снижение масштабов уклонения от налогообложения. Успех в этом направлении возможен только при условии усиления борьбы с налоговыми преступлениями, повышения за счет этого цены вилегальности бизнеса.

О том, что эта цена в последние годы растет, свидетельствуют приведенные в таблице статистические данные о выявленных налоговых преступлениях, предусмотренных *статьями 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»), 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»), 199.1 («Неисполнение обязанностей налогового агента») и 199.2 («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов») Уголовного кодекса (УК).*

Таблица построена по приведенным на сайте МВД России (Сайт МВД России) данным уголовно-правовой статистики о налоговых преступлениях, выявленных подразделениями по налоговым преступлениям органов внутренних дел.

Таблица

Налоговая преступность в 2004—2006 гг.

Год	Выявлено преступлений		Преступления, уголовные дела о которых направлены в суд		Привлечено лиц к уголовной ответственности	
	всего	прирост, %	всего	прирост, %	всего	прирост, %
2004	7812		2180		1614	
2005	11351	45	4114	89	2861	77
2006	13549	19	4414	7	3420	20
1-й квартал 2007 года	5075		1050		815	

В этой таблице обращает на себя внимание резкий рост числа выявленных преступлений в 1-м квартале 2007 г. Думается, что главной причиной этого является вовсе не рост числа налоговых преступлений (статистика по теневой экономике России указывает на их снижение), а действие двух следующих факторов. Во-первых, повышение качества работы правоохранительных и судебных органов в борьбе с налоговой преступностью, обусловленное, в частности, на-

коплением опыта раскрытия налоговых преступлений и ростом профессиональной квалификации работников этих органов (по словам начальника управления по налоговым преступлениям УВД Тверской области Д. Гонтарева, «за несколько лет, прошедших после ликвидации налоговой полиции, нам удалось воссоздать систему борьбы с налоговыми преступлениями. Проще говоря, снова научились работать» (Стогов, 2007)). Во-вторых, характерные в последние годы для уголовной политики как части внутренней политики государства, повышение внимания к налоговым преступлениям и активизация борьбы с ними.

Большое значение для успеха в борьбе с налоговыми преступлениями и преодоления распространенного в обществе налогово-правового нигилизма имеет формирование единообразной уголовно-процессуальной практики по делам о налоговых преступлениях, обеспечение законности возбуждения уголовных дел и правильного и единообразного применения судами уголовного законодательства в налоговой сфере.

В этом плане важными являются разъяснения Пленума Верховного Суда РФ по вопросам применения уголовного законодательства. Ведь «издержки точного формулирования правовой нормы применительно к поведению, которое предполагается запретить, неприемлемо велики в силу внутренне присущих ограничений предусмотрительности и двусмысленности языка» (Познер, 2004, с. 810). Однако до недавнего времени в распоряжении судов имелось лишь одно постановление Пленума Верховного Суда РФ, рассматривающее широкий круг вопросов применения уголовного законодательства в налоговой сфере, — *постановление Пленума Верховного Суда РФ от 04.07.1997 № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов»*. Принятое 10 лет назад, оно в последние годы уже не могло в достаточной мере отвечать потребностям практики. Не могло, среди прочего, и потому, что за годы, прошедшие после его принятия, существенно изменились (с 11.12.2003) формулировки статей 198 и 199 УК, появились (с 11.12.2003) новые статьи 199.1 и 199.2 УК, вступил в силу (с 01.07.2002) новый Уголовно-процессуальный кодекс, начали действовать часть первая (с 01.01.1999) и часть вторая (первые главы с 01.01.2001) Налогового кодекса.

Поэтому стала очевидной необходимость нового постановления пленума высшего судебного органа страны по уголовным делам — постановления, которое бы соответствовало современным реалиям правоприменения, включая обновившееся законодательство, и которое отвечало бы на новые вопросы правоприменительной практики по уголовным делам в налоговой сфере.

Таким постановлением явилось *постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»* (далее — *Постановление № 64*), которое, несомненно, окажет большое влияние на применение судами уголовного законодательства в налоговой сфере. Хотя, конечно, приводимое (Колоколов, Дорошков, 2007) мнение о его революционности является явным преувеличением, ибо Постановление № 64 таковым не является и, более того, не должно являться, если правоприменительная практика до него не была «революционным» нарушением закона.

Уместно отметить, что в отличие от постановлений Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, являющихся в силу п. 2 ст. 13 *Федерального конституционного закона от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации»* (посл. ред. от 25.03.2004) обязательными для арбитражных судов, действующее законодательство не предусматривает обязательности постановлений Пленума Верховного Суда РФ для судов общей юрисдикции. *Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации»* (посл. ред. от 05.04.2005; ст. 19 и 23) предусматривает одинаковые по сути полномочия (в разных, разумеется, областях) Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ и оговаривает, что полномочия, порядок образования и деятельности каждого из них устанавливаются федеральным конституционным законом.

Однако в отличие от Высшего Арбитражного Суда РФ для Верховного Суда РФ соответствующий федеральный конституционный закон еще не принят и до его принятия порядок деятельности Верховного Суда РФ регулируется *Законом РСФСР от 08.07.1981 «О судоустройстве РСФСР»* (в ред. от 20.08.2004; применяется в части, не противоречащей *федеральным конституционным законам от 31.12.1996 № 1-ФКЗ и от 23.06.1999 № 1-ФКЗ, Федеральному закону от 08.01.1998 № 7-ФЗ и УПК РФ*). Этим Законом (ст. 56 и п. 1 ст. 58) предусматривается, что Пленум Верховного Суда РСФСР дает руководящие разъяснения судам по вопросам применения законодательства РСФСР и что руководящие разъяснения Пленума Верховного Суда РСФСР обязательны для судов, других органов и должностных лиц, применяющих закон, по которому дано разъяснение (так называемое нормативное толкование). Что же касается Верховного Суда РФ, то ст. 126 Конституции РФ наделила его праворазъяснительными полномочиями в части вопросов судебной практики (это же предусмотрено п. 5 ст. 19 *Федерального конституционного закона от 31.12.1996 № 1-ФКЗ*); при этом его разъяснения не именуются руководящими, а их обязательность для судов законодательно не предусматривается.

Отсюда непрекращающиеся дискуссии (пример: Рарог, 2001) о юридической силе постановлений Пленума Верховного Суда РФ, имеющих характер толкования закона. Эти дискуссии интересны и актуальны как в теоретическом, так и в практическом плане, хотя в последнем очевидно, что для судов общей юрисдикции толкования норм уголовного и уголовно-процессуального законодательства, оформленные в форме постановлений Пленума Верховного Суда РФ, даже не будучи обязательными с точки зрения закона, все равно являются таковыми или близкими к таковым фактически. Это обстоятельство делает Постановление № 64 важным и актуальным для налогоплательщиков.

Постановление № 64, как указано в его преамбуле, содержит разъяснения, имеющие целью обеспечить правильное и единообразное применение судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, за неисполнение обязанностей налогового агента, за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов (статьи 198—199.2 УК).

В Постановлении № 64 указано, что под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена ст. 198 и 199 УК, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему РФ, и разъяснено, что способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты.

В этой части Постановление № 64 идет в русле *Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 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. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова*, которое, хотя и вынесено по предыдущей редакции ст. 199 УК, однако сохраняет значение и для правоприменительной практики по ныне действующей редакции ст. 199 УК, обязывая органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить сам факт неуплаты налога и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика, но и доказать наличие умысла на уклонение от уплаты налога. В связи с этим в Постановлении № 64 обращено внимание на то, что при решении во-

проса о наличии умысла судам надлежит учитывать обстоятельства, указанные в ст. 111 НК РФ как исключаяющие вину в налоговом правонарушении.

Важным является разъяснение Постановления № 64 о том, что следует понимать под иными документами, указанными в ст. 198 и 199 УК. Это могут быть любые предусмотренные Налоговым кодексом и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. Например, выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Заметим, что утратившее силу постановление Пленума Верховного Суда РФ от 04.07.1997 № 8 подробных разъяснений об «иных документах» не содержало (оно писалось под другую формулировку ст. 199 УК) и следователи решали вопрос о документах, руководствуясь здравым смыслом и по своему усмотрению, т. е. привлекая любые документы, какие считали нужным. Постановление № 64 фактически подтвердило их правоту. В результате заголовками статей, комментирующих Постановление № 64, оказываются такие страшилки, как «За неверную выписку из книги продаж можно угодить в тюрьму» (За неверную..., 2007). В связи с этим следует отметить, что тема «иных документов» уже освещалась в *Определении Конституционного Суда РФ от 20.12.2005 № 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*.

Постановление № 64 разъясняет, что следует понимать под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений. Это умышленное указание в этих документах любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

Как сказано в Постановлении № 64, включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов. К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате ЕНВД и т. п. То есть, преступным может быть признано (при достаточных прочих основаниях) и сделанное умышленно неправильное указание в бухгалтерских документах момента признания доходов и расходов.

Если же лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, также сокрыло денежные средства либо имущество организации или индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, то содеянное подлежит при наличии к тому оснований дополнительной квалификации по ст. 199.2 УК.

Круг лиц, указанных в Постановлении № 64 в качестве могущих быть привлеченными к ответственности по ст. 199 УК, широк. Это могут быть руководитель организации, главный бухгалтер, 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. Сюда же могут быть отнесены и лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). В этом плане интересно интервью (Главбух..., 2007). В связи с этим любопытную статистику приводит (Ярошенко, 2007) со ссылкой на опрос, проведенный Федеральным агентством финансовой информации: Постановление № 64 «послужило расколом среди представителей бухгалтерского сообщества. Так, 40 процентов респондентов уже начинают задумываться о смене работы, а 53 процента рассчитывают, что в этой связи руководство обязательно поднимет им зарплату». Но сомнительно, чтобы эти данные были репрезентативными. Другое дело, что действительно «профессия главного бухгалтера связана с большими рисками» и эти риски возросли с принятием Постановления № 64 (Галкина, 2007).

Указание на лиц, фактически выполнявших... говорит о том, что впредь добавится беспокойства тем, кто прячется за спинами номинальных директоров, давая им устные распоряжения и не числясь и, тем более, не расписываясь по «опасной должности». Как разъяснено в Постановлении № 64, содеянное ими надлежит квалифицировать по п. «а» ч. 2 ст. 199 УК (преступление, совершенное группой лиц по предварительному сговору), если они заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов с организации-налогоплательщика.

Разъяснено также, что иные служащие, оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к ответственности по ст. 199 УК как пособники преступления, умышленно содействовавшие его совершению. Лицо же, организовавшее совершение преступления, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера или иных сотрудников организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т. п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник.

Такое разъяснение открывает широкую дорогу (при наличии соответствующих доказательств) для привлечения к уголовной ответственности налоговых консультантов, аудиторов и т. п. В этом свете весьма интересно разворачивание событий вокруг компании «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» в связи с ее аудитом ЮКОСа (Плешанова. Аудиторская..., 2007; Плешанова. Правила..., 2007; Плешанова. «ПрайсвотерхаусКуперс...», 2007; Плешанова, Бутрин, Шишкин, 2006; Трифионов, Плешанова, Вислогузов, Бутрин, 2007). И интересно сопоставление российской практики с особенностями подхода правоохранительных органов США к выявлению налоговых правонарушений, проиллюстрированными учебно-методическими материалами, используемыми в США для обучения специальных агентов в этой области (Смирнов, 2000, с. 249—324).

Как указано в Постановлении № 64, субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК, является достигшее 16-летнего возраста лицо, на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным. Субъектом преступления по ст. 198 УК может быть и иное физическое лицо, осуществляющее в соответствии со ст. 26, 27 и 29 НК РФ представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В Постановлении № 64 указано также, что в тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, формально зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по ст. 198 УК как исполнителя преступления, а действия иного лица в силу ч. 4 ст. 34 УК как пособника при

условии, что он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

Обычно уже на начальной стадии досудебного следствия начинается спор (между подозреваемым и его адвокатом, с одной стороны, и следователем — с другой) по вопросу оценки размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации: совершено ли оно в крупном (особо крупном) размере или нет. Ведь если уклонение имело место, но не в крупном размере, то уголовного преступления, предусмотренного ст. 199 УК, нет, а есть налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 122 («Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)») НК РФ и, возможно, другими статьями НК РФ.

Поэтому разъяснения по этому вопросу, данные Постановлением № 64, важны для правоприменительной практики. В Постановлении № 64 указано, что крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов определяется за период в пределах трех финансовых лет подряд. Это должно положить конец попыткам отдельных следователей «добирать» крупный размер за пределами трех лет. Там же разъяснено, что по смыслу закона ответственность по ст. 199 УК может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные законодательством сроки их уплаты.

Разъяснено также, что при исчислении крупного или особо крупного размера уклонения надлежит учитывать лишь суммы тех налогов и сборов, которые не были уплачены по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов в соответствии с НК РФ. Размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех лет подряд и в тех случаях, когда сроки уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.

Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов — свыше 10% или свыше 20% (согласно примечанию к ст. 199 УК), — необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех лет подряд, если такая сумма составила соответственно более 500 000 руб. и более 2500 тыс. руб. Выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате. Это разъяснение должно прекратить ранее ведшиеся споры о том, как надлежит определять размер уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, начиная с которого наступает ответственность по статьям 198—199.1 УК, а также практику расширительного толкования примечаний к ст. 198 и 199, когда некоторые специалисты толковали их таким образом, что фактически снижали планку для квалификации деяния как преступного.

Как известно, одно и то же лицо может осуществлять юридическое или фактическое руководство несколькими организациями. Если в каждой из них имеет место уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, то, как указано в Постановлении № 64, действия такого лица при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 199 УК (последние разъяснения на «тему совокупности» даны в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 11.01.2007 № 2 «О практике назначения судами Российской Федерации уголовного наказания»).

Относительно применения ст. 199.1 УК Постановление № 64 разъясняет, что субъектом предусмотренного ею преступления может быть лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов: руководитель или главный бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного бухгалтера.

Диспозиция ст. 199.1, в отличие от диспозиций ст. 198, 199 и 199.2 УК, предусматривает в качестве конститутивного признака состава преступления личный интерес как мотив правонарушителя; отсутствие такового в содеянном исключает состав преступления по ст. 199.1. Легального определения личного интереса применительно к ст. 199.1 УК нет. На практике он понимается довольно широко; прежде всего, хотя и не только, как корыстный интерес. Доказать наличие такого интереса у руководителя организации часто бывает довольно трудно. Поэтому очень важно разъяснение на этот счет, данное в Постановлении № 64, где сказано, что личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т. п. Там же оговорено, что в силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК, не образует, даже если такое неисполнение совершено в крупном или особо крупном размере. Последнее указание, конечно, верно, но думается, что вряд ли оно будет иметь большое значение для практики, по крайней мере, следственной, поскольку всегда можно сказать, что у руководителя имелись карьеристские побуждения и желание приукрасить действительное положение дел.

Думается поэтому, что данное в Постановлении № 64 разъяснение возможного содержания личного интереса как мотива преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК, значительно облегчит привлечение к уголовной ответственности по этой статье. Недавно был описан (Новиков, 2007) случай, когда суд приговорил (по ст. 199.1 УК) председателя правления птицефабрики в Тверской области к полутора годам лишения свободы условно и с лишением на два года права занимать любые руководящие должности; «по мнению суда, личный интерес руководителя птицефабрики заключался в желании как можно дольше управлять ею и обеспечивать себе соответствующие доходы». Не будем обсуждать детали (они изложены в заметке, но текста приговора у нас нет), отметим только, что такой интерес имеется почти у каждого руководителя и поэтому возможность ссылки на него фактически делает бесполезным наличие слов «в личных интересах» в диспозиции нормы ст. 199.1 УК, уравнивая ее в этом плане со ст. 198, 199 и 199.2, в которых указанный мотив не предусмотрен. Поэтому прав автор (Погосян, 2007), заметивший по этому поводу, что «в общем, список довольно широкий и емкий. И подвести под него можно практически все».

Также важным для правоприменительной практики является разъяснение Пленума Верховного Суда РФ, что если действия налогового агента, нарушающие налоговое законодательство по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества.

Что касается определения размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в ст. 199.1 УК, и выяснения, не исполнены ли они в крупном (особо крупном) размере, то в Постановлении № 64 указано, что суды в этом вопросе должны руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к ст. 199 УК, и исчислять размер исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом. То есть, признано, что прочие налоги (сборы) здесь ни при чем.

Если же лицо в личных интересах не исполняет обязанности налогового агента и одновременно уклоняется от уплаты налогов с физического лица или

организации в крупном или особо крупном размере, то, как указано в Постановлении № 64, содеянное им при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 199.1 и ст. 198 или ст. 199 УК. Если же это лицо сокрыло денежные средства либо имущество организации или индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которых в установленном порядке должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им подлежит дополнительной квалификации по ст. 199.2 УК.

В Постановлении № 64 разъясняется, что применительно к ст. 199.2 УК под сокрытием денежных средств или имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере. Это чрезвычайно широкое толкование сокрытия, ограниченное, по сути, только необходимостью доказывания его направленности на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки (что, впрочем, вряд ли доставит следователям много труда), и налогоплательщикам следует иметь это в виду. Поэтому представляется правильным предложение (Козлов, 2006, с. 18) «дополнить ст. 199.2 УК РФ примечанием, в котором изложить способы сокрытия, являющиеся преступлениями».

Постановление № 64 прекращает споры о том, должны ли суды при рассмотрении дел о налоговых преступлениях учитывать решения арбитражных судов и судов общей юрисдикции по налоговым спорам. Ответ дан ясный и четкий: при рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях судам необходимо учитывать вступившие в законную силу решения арбитражных судов, судов общей юрисдикции, а также другие решения, постановленные в порядке гражданского судопроизводства, имеющие значение по делу. Такие решения подлежат оценке в совокупности с иными собранными доказательствами по правилам ст. 88 («Правила оценки доказательств») УПК РФ.

Думается, что это разъяснение можно понимать в том смысле, что если организация выиграла налоговый спор в арбитражном суде, то для ее работников, обвиняемых в налоговых преступлениях, вероятность выигрыша в уголовном суде резко повышается (гарантии в таких делах не даются!). До сих пор бывали случаи, когда суд общей юрисдикции, рассматривая дело о налоговом преступлении, по формальному основанию отрицал значение решения арбитражного суда для правильного разрешения уголовного дела, ссылаясь на ст. 90 («Преюдиция») УПК РФ. Впредь, можно надеяться, такого не будет.

Постановление № 64 разъясняет, что действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших совершению преступлений, предусмотренных ст. 198—199.2 УК, надлежит квалифицировать как соучастие в их совершении, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по ст. 285 и 292 УК, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления.

Постановление № 64 разъясняет также, что в приговорах по делам о налоговых преступлениях должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску, истцами по которому могут выступать налоговые органы или органы прокуратуры, а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (ст. 1064 и 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (ст. 54 УПК РФ). Однако штрафы, предусмотренные НК РФ, при этом взысканы быть не могут, т.к. согласно п. 3 ст. 108 НК РФ они взыскиваются, если деяние не содержит признаков состава преступления (заметим, что утратившее силу *постановление Пленума Верховного Суда от 04.07.1997 № 8* преду-

сма тривало возможность предъявления гражданского иска с требованием взыскания штрафа).

Указывая, что истцами по гражданскому иску могут выступать налоговые органы, Пленум Верховного Суда сослался на пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ. В редакции ст. 31 НК РФ, действующей с 01.01.2007, норма, аналогичная указанной, содержится в пп. 14 п. 1. Строго говоря, полагать эти нормы предоставляющими налоговым органам указанное право можно лишь с большой натяжкой (особенно большой в свете п. 7 ст. 3 НК РФ), но теперь эта тема уже неинтересна: и налоговые органы, и суды будут руководствоваться Постановлением № 64.

В заключение отметим, что в настоящей статье не рассматриваются отдельные погрешности Постановления № 64 из области юридической техники, как например, ошибка с флексиями в определении общественной опасности уклонения от уплаты налогов и сборов; расширенное (по сравнению с п. 2 ст. 8 НК РФ) понимание сбора; использование редакции ст. 12 НК РФ, действовавшей до 01.01.2005; несоответствие разъяснения понятия организации понятию организации, данному в НК РФ (абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ), как в редакции понятия, действовавшей до 01.01.2007, так и в его ныне действующей редакции.

Источники

- Галкина Е.* Преступление и увольнение: новая инициатива ВС // Московский бухгалтер. 2007. № 2.
- «Главбух нам интересен прежде всего как ценный свидетель». Интервью со следователем по особо важным делам Следственного комитета МВД России О. Болотовым // Учет, налоги, право. 2007. № 17.
- За неверную выписку из книги продаж можно угодить в тюрьму // Учет. Налоги. Право. 2007. № 2.
- Козлов В. А.* Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений: Автореф. дис. ... доктора юридических наук. Владимир, 2006.
- Колоколов Н. А., Дорошков В. В.* Налоговые преступления: ужесточение или уточнение // эж-Юрист. 2007. № 4.
- Новиков С.* Суд вынес приговор за неисполнение обязанности налогового агента // Учет. Налоги. Право. 2007. № 6.
- Плешанова О.* Аудиторская тайна не станет явной // Коммерсантъ. 2007. 5 мая.
- Плешанова О.* Правила игры // Коммерсантъ. 2007. 19 марта.
- Плешанова О.* «ПрайсвогтерхаусКуперс» пригласила следователей на дело // Коммерсантъ. 2007. 25 апр.
- Плешанова О., Бутрин Д., Шишкин М.* Аудитору грозит заключение. Дело «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» может перерасти в уголовное // Коммерсантъ. 2006. 25 дек.
- Погосян Е.* Тайный налоговый агент // Расчет. 2007. № 2.
- Познер Р. А.* Экономический анализ права. В 2 т. СПб., 2004. Т. 2.
- Рарог А. И.* Правовое значение разъяснений Пленума Верховного Суда РФ // Государство и право. 2001. № 2.
- Сайт МВД России: <http://www.mvdinform.ru/index.php?docid=3872>.
- Смирнов М. П.* Зарубежная налоговая и криминальная полиция и их оперативно-розыскная деятельность. М., 2000.
- Стогов И.* Уголовных дел за неуплату налогов стало больше // Учет, налоги, право. 2007. № 16.
- Трифонов В., Плешанова О., Вислогузов В., Бутрин Д.* Аудиторское злключение // Коммерсантъ. 2007. 10 марта.
- Ярошенко С.* Консультанты «под статьей» // Практическая бухгалтерия. 2007. № 2.