

# БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин<sup>1</sup>

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

## ИСТОРИЯ НОРМ УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ В СВЕТЕ КОНСТИТУЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Авторы (Баренбойм, 2006, с. 10) определяют конституционную экономику как «научное направление, изучающее принципы оптимального сочетания экономической целесообразности с достигнутым уровнем конституционного развития, отраженным в нормах конституционного права, регламентирующих экономическую и политическую деятельность в государстве». К числу наиболее значимых показателей, характеризующих достигнутый уровень конституционного развития общества, относятся показатели, отражающие фискальное поведение его экономических субъектов, а в числе последних — показатели, характеризующие уровень налоговой преступности.

В табл. 1, построенной по материалам сайта МВД России (Сайт МВД России), приведены данные уголовно-правовой статистики о налоговых преступлениях, выявленных подразделениями по налоговым преступлениям органов внутренних дел.

Таблица 1

Налоговая преступность в России в 2004—2008 гг.

Год	Выявлено преступлений	Преступления, уголовные дела о которых направлены в суд	Привлечено лиц к уголовной ответственности
2004	7812	2180	1614
2005	11 351	4114	2861
2006	13 549	4414	3420
2007	14 424	4403	3404
2008	15 122	4345	3421

Представляет интерес исследование того, как в контексте положений конституционной экономики на фоне стремительных изменений экономико-правовой основы российского государства менялось отношение российского общества и государства к налоговым преступлениям. Одним из показателей этого отношения является суровость наказания, т. е. (*статья 43 УК РФ*) суровость меры государственного принуждения, применяемой к лицу, признанному виновным в совершении преступления и заключающейся в предусмотренных уголовным законом лишении или ограничении прав и свобод этого лица в целях восстановления социальной справедливости, а также в целях исправления

<sup>1</sup> Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru

осужденного и предупреждения совершения новых преступлений. К сожалению, ограниченный объем журнальной статьи не позволяет сколько-нибудь подробно рассмотреть данный вопрос, поэтому здесь лишь поднимается эта явно важная тема.

В рыночную экономику наша страна вошла с *Уголовным кодексом РСФСР*, начавшим действовать с 1 января 1961 г.

До 1 июля 1986 г. УК РСФСР содержал только одну «налоговую» статью — *статью 82 «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов»*, которая в ее редакции *Указом Президиума Верховного Совета РСФСР от 3 декабря 1982 г. «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РСФСР»* предусматривала за уклонение от уплаты налогов в военное время наказание в виде лишения свободы на срок от 1 года до 5 лет или исправительных работ на срок до 2 лет (первая редакция этой статьи, действовавшая с 1 января 1961 г., предусматривала меньший срок исправительных работ: от 6 месяцев до 1 года). В преамбуле *Указа Президиума Верховного Совета РСФСР от 3 декабря 1982 г.* его целями объявлено приведение в соответствие с *Конституцией СССР и Конституцией РСФСР, Указами Президиума Верховного Совета СССР от 13 августа 1981 г. «О внесении изменений и дополнений в Основы уголовного законодательства Союза ССР и союзных республик», от 26 июля 1982 г. «О дальнейшем совершенствовании уголовного и исправительно-трудового законодательства» и от 15 октября 1982 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты СССР»*, а также дальнейшее совершенствование уголовного законодательства РСФСР, хотя из перечисленных актов термин «налог» используется только в *Конституции СССР и Конституции РСФСР*, причем ни одна из конституций по состоянию на 3 декабря 1982 г. не предусматривала конституционной обязанности уплаты налогов. В *Конституцию РСФСР* обязанность по уплате налога была внесена значительно позже — *Законом РФ от 21 апреля 1992 № 2708-1 «Об изменениях и дополнениях Конституции (Основного Закона) Российской Советской Федеративной Социалистической Республики»*, который включил в нее *статью 67.8 с формулировкой «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»* (впоследствии эта формулировка будет воспроизведена в *статье 57 Конституции Российской Федерации*).

Учитывая, что речь идет об уклонении в военное время, наказание, предусмотренное *статьей 82 УК РСФСР*, вряд ли можно считать суровым, хотя, впрочем, нельзя не заметить, что диспозиция этой нормы не предусматривает минимального размера налоговой недоимки, с которого начинается уголовная ответственность.

В самом начале периода перестройки, вскоре после XXVII съезда КПСС, но еще до *Закона СССР от 19 ноября 1986 г. № 6050-XI «Об индивидуальной трудовой деятельности»* УК РСФСР *указом Президиума Верховного Совета РСФСР от 28 мая 1986 г. № 3356-XI «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РСФСР»* был дополнен *статьей 162.1 «Уклонение от подачи декларации о доходах»*, согласно первой редакции которой уклонение от подачи декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, либо несвоевременная подача декларации или включение в нее заведомо искаженных данных, если эти действия совершены после наложения административного взыскания за такие же нарушения, наказывались исправительными работами на срок до 2 лет или штрафом от 200 до 1000 руб.

Если учесть, что УК РСФСР той эпохи предусматривал (*статья 21 УК РСФСР*) исправительные работы без лишения свободы, а также учесть уровень заработ-

ной платы того периода (среднемесячная начисленная заработная плата в России составляла, по данным Управления статистики труда Минтруда России (Данные..., 2000): в 1986 г. — 206 руб.; в 1987 г. — 214 руб.), то наказание, предусмотренное *статьей 162.1 УК РСФСР*, иначе как очень мягким назвать нельзя. Таким же оно осталось и тогда, когда *Законом РФ от 20 октября 1992 г. № 3692-1 «О внесении изменений в Уголовный кодекс РСФСР, связанных с порядком перерасчета штрафов»* штраф по этой статье был установлен от 2 до 10 МРОТ<sup>1</sup>: на дату принятия этого Закона 1 МРОТ составлял 900 руб. (согласно *Закона РФ от 21 апреля 1992 г. № 2704-1 «О повышении минимального размера оплаты труда»*) при среднемесячной начисленной заработной плате в 1992 году — 6 тыс. руб. (Данные..., 2000).

С появлением в 1991 г. первого пакета налоговых законов, заложившего основы налоговой системы России, — *законов РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»*; *от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»*; *от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 «Об акцизах»*; *от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц»*; *от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»*; *от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»*; *от 12 декабря 1991 г. № 2023-1 «О налоге на операции с ценными бумагами»*; *от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»*; *от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»*; *от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»* — понадобились и меры уголовно-правовой охраны фискальных интересов государства от преступных посягательств и уголовно-правового предупреждения налоговых преступлений.

За исключением первого из вышеперечисленных, вступившего в силу с 11 апреля 1991 г., все остальные законы вступили в силу с 1 января 1992 г. И в этом же 1992 г. с целью реализации охранительной и предупредительной задач уголовного права в новой для последнего области налоговых отношений (*ст. 82 УК РСФСР* не предназначалась для мирного времени, а *статья 162.1 УК РСФСР* к тому времени широкого применения не получила) *Законом РФ от 2 июля 1992 г. № 3181-1 «О внесении дополнений и изменений в Закон Российской Федерации “Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации”*, *Закон РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР”*, *Уголовный кодекс РСФСР* и *Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР»* в Уголовный кодекс РСФСР были включены две «налоговых» (далее без кавычек ввиду широкого распространения этого термина) статьи:

- *статья 162.2 «Соккрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения»*, по которой сокрытие полученных доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в крупных размерах наказывается штрафом в сумме до 350 МРОТ, а сокрытие того же в особо крупных размерах либо лицом, ранее совершившим преступление, предусмотренное этой статьей, — лишением свободы на срок до 5 лет с конфискацией имущества или без таковой либо штрафом в сумме от 300 до 500 МРОТ (здесь под сокрытием в крупном размере понимается сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения, налог с которых превышает 50 МРОТ; под сокрытием в особо крупном размере — если налог превышает 1000 МРОТ);

- *статья 162.3 «Противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов»*, по которой уклонение от явки в органы Государственной налоговой службы для дачи пояс-

<sup>1</sup> Минимальный месячный размер оплаты труда, установленный законодательством.

нений или отказ от дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме, а равно непредставление документов и иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта по требованию органов Государственной налоговой службы наказываются штрафом в сумме от 100 до 150 МРОТ.

Как видно из этих статей, уголовный закон в части меры уголовной ответственности специально еще не различает физических лиц и организации (статьи 82 и 162.1 по своему содержанию не имеют отношения к организациям, точнее к работникам организаций), хотя уже на протяжении несколько лет до их включения в УК РСФСР действовали *постановление Совета Министров СССР от 5 февраля 1987 г. № 162 «О создании кооперативов по производству товаров народного потребления»*, *Закон СССР от 26 мая 1988 г. № 8998-ХI «О кооперации в СССР»* (содержавший статью 21 «Налогообложение доходов в кооперативах», пункт 5 которой обязывал кооператив «строго соблюдать налоговую дисциплину» и предусматривал в случае сокрытия или занижения доходов, подлежащих налогообложению, взыскание в местный бюджет всей суммы скрытого дохода и штраф), *постановление Совета Министров СССР от 13 января 1987 г. № 49 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран»* (содержавшее раздел IV «Налогообложение совместных предприятий»); *постановление Совета Министров СССР от 13 января 1987 г. № 48 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран — членов СЭВ»* (содержавшее раздел V «Налогообложение совместных предприятий»).

Более того, по сути, уголовное законодательство России в период до его изменения *Законом РФ от 2 июля 1992 г. № 3181-1* прямо не преследовало уклонение от уплаты налогов, точнее преследовало, но в очень, по меркам будущих налоговых статей УК РФ, мягкой форме (всего лишь «военная» *статья 82* и с очень ограниченной сферой действия *статья 162.1 УК РСФСР*). *Статьи 162.2 и 162.3 УК РСФСР* изменили ситуацию, но, опять же в сравнении с указанными статьями УК РФ, суровыми их назвать затруднительно.

Суровыми налоговые статьи уголовного законодательства становятся лишь с вступлением в силу с 1 января 1997 г. Уголовного кодекса Российской Федерации, уже первая редакция которого предусматривала две таких статьи:

- *статью 198 «Уклонение гражданина от уплаты налога»*, часть 1 которой предусматривала уголовную ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, совершенное в крупном размере, а часть 2 — за то же деяние, совершенное лицом, ранее судимым за уклонение от уплаты налога, либо совершенное в особо крупном размере;

- *статью 199 «Уклонение от уплаты налогов с организаций»*, часть 1 которой предусматривала уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо путем сокрытия других объектов налогообложения, совершенное в крупном размере, а часть 2 — за то же деяние, совершенное неоднократно.

Диапазоны штрафов и максимальные сроки лишения свободы по налоговым статьям УК РФ указаны в табл. 2; критерии признания крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов указаны в табл. 3.

Налоговые новеллы уголовного закона нуждались в разъяснениях в целях обеспечения правильного и единообразного их применения судами. Эти разъяс-

Таблица 2

## Штрафы и максимальные сроки лишения свободы в налоговых статьях УК РФ

Номер статьи УК РФ	Период времени	Диапазон штрафов*		Максимальный срок лишения свободы	
		по части 1 статьи	по части 2 статьи	по части 1 статьи	по части 2 статьи
198	С 1 января 1997 г. по 26 июня 1998 г.	200—500 МРОТ	500—1000 МРОТ	1 год	3 года
	С 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.	200—700 МРОТ	500—1000 МРОТ	2 года	5 лет
	С 11 декабря 2003 г.	100—300 тыс. руб.	200—500 тыс. руб.	1 год	3 года
199	С 1 января 1997 г. по 26 июня 1998 г.	—	—	3 года	5 лет
	С 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.	—	—	4 года	7 лет
	С 11 декабря 2003 г.	100—300 тыс. руб.	200—500 тыс. руб.	2 года	6 лет
199.1	С 11 декабря 2003 г.	100—300 тыс. руб.	200—500 тыс. руб.	2 года	6 лет
199.2**	С 11 декабря 2003 г.	200—500 тыс. руб.		5 лет	

\* Указаны штрафы, выраженные в МРОТ или твердой денежной сумме (штрафы, выраженные в размере заработной платы или иного дохода осужденного за определенный период, не указаны, так как в правоприменительной практике они распространения не получили).

\*\* Статья не содержит частей.

Таблица 3

## Критерии крупного и особо крупного размера в налоговых статьях УК РФ

Номер статьи УК РФ	Период времени	Крупный размер	Особо крупный размер (по отношению к крупному размеру)
198	С 1 января 1997 г. по 26 июня 1998 г.	Сумма неуплаченных налогов, превышающая 200 МРОТ	В 2,5 раза больше крупного размера
	С 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.	Сумма неуплаченных налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, превышающая 200 МРОТ	В 2,5 раза больше крупного размера
	С 11 декабря 2003 г. по 31 декабря 2009 г.	Сумма неуплаченных налогов и сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб. при условии, что ее доля превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и сборов, либо превышающая 300 тыс. руб.	В 5 раз больше крупного размера (все суммы, используемые в определении крупного размера, увеличены в 5 раз, при этом берется доля 20%)
	С 1 января 2010 г.	Сумма неуплаченных налогов и сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб. при условии, что ее доля превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и сборов, либо превышающая 1,8 млн руб.	В 5 раз больше крупного размера (все суммы, используемые в определении крупного размера, увеличены в 5 раз, при этом берется доля 20%)
199	С 1 января 1997 г. по 26 июня 1998 г.	Сумма неуплаченных налогов, превышающая 1000 МРОТ	—
	С 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.	Сумма неуплаченных налогов и страховых взносов в государственные	В 5 раз больше крупного размера

Окончание табл. 3

Номер статьи УК РФ	Период времени	Крупный размер	Особо крупный размер (по отношению к крупному размеру)
		внебюджетные фонды, превышающая 1000 МРОТ	
	С 11 декабря 2003 г. по 31 декабря 2009 г.	Сумма неуплаченных налогов и сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб. при условии, что ее доля превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и сборов, либо превышающая 1,5 млн руб.	В 5 раз больше крупного размера (все суммы, используемые для определения крупного размера, увеличены в 5 раз, при этом берется доля 20%)
	С 1 января 2010 г.	Сумма неуплаченных налогов и сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн руб. при условии, что ее доля превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и сборов, либо превышающая 6 млн руб.	В 5 раз больше крупного размера (все суммы, используемые для определения крупного размера, увеличены в 5 раз, при этом берется доля 20%)
199.1	С 11 декабря 2003 г. по 31 декабря 2009 г.	Такой же, как для статьи 199 в этот же период	Такой же, как для статьи 199 в этот же период
	С 1 января 2010 г.	Такой же, как для статьи 199 в этот же период	Такой же, как для статьи 199 в этот же период
199.2	С 11 декабря 2003 г.	Задолженность, превышающая 250 тыс. руб.	—

яснения были даны в первом целиком посвященном только налоговым вопросам постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» (утратило силу с 28 декабря 2006 г.). В нем, в частности, было указано (пункты 1 и 3 Постановления), что общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, влекущем непоступление денежных средств в бюджетную систему России, и что под включением в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах следует понимать умышленное указание в декларации любых не соответствующих действительности сведений о размерах доходов и расходов. В дальнейшем эти положения были развиты в актах Конституционного Суда РФ и нашли широкое применение в судебной практике.

Прошло всего лишь полтора года после начала действия УК РФ, как диспозиция и санкция каждой из статей 198 и 199 были существенно изменены Федеральным законом от 25 июня 1998 г. № 92-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»: диспозиции расширены за счет включения в них понятия уклонения от уплаты налога «иным способом», а также за счет учета страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, а санкции значительно усилены.

Новая редакция статьи 198 УК РФ, получившей название «Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды», действовала почти 5,5 лет (с 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.). Эта статья в части 1 предусматривала уголовную ответственность за уклонение физического лица от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем

включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, либо иным способом, а равно от уплаты страхового взноса в государственные внебюджетные фонды, совершенное в крупном размере, а в части 2 — за то же деяние, совершенное в особо крупном размере или лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных *статьями 194, 198 или 199 УК РФ*.

Столько же (то есть с 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.) действовала и новая редакция *статьи 199 УК РФ*, получившей название «Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации». Эта статья в части 1 предусматривала уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере, а в части 2 — за то же деяние, совершенное: группой лиц по предварительному сговору; лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных *статьями 194, 198 или 199 УК РФ*; неоднократно; в особо крупном размере.

Использование в формулировках диспозиций *статей 198 и 199 УК РФ* понятия уклонения от уплаты налога «иным способом» вызвало немало критики в адрес законодателя и жалобы в Конституционный Суд РФ. Последний проверил конституционность положения статьи 199 УК РФ, результатом чего явилось ставшее быстро широко известным *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*, которое, хотя и вынесено по ныне не действующей редакции статьи 199 УК РФ, однако имеет исключительно большое значение для правоприменительной практики по всем ныне действующим налоговым статьям УК РФ. В этом Постановлении Конституционный Суд РФ указал, в частности, что установление ответственности за налоговые правонарушения, осуществляется законодателем исходя не только из предписаний *статьи 57 Конституции РФ*, но и из закрепленных Конституцией РФ основ демократического правового государства, включая признание человека, его прав и свобод высшей ценностью, верховенство и прямое действие Конституции РФ, гарантированность государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, прежде всего права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и права собственности, а также запрет произвола, справедливость и соразмерность устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям, и признал положение *статьи 199 УК РФ* об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном или особо крупном размере, не противоречащим Конституции РФ постольку, поскольку это положение — по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующих правовых норм — предусматривает уголовную ответственность лишь за такие деяния, которые совершаются умышленно и направлены непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога в нарушение закрепленных в налоговом законодательстве правил (эта позиция Конституционного Суда РФ в дальнейшем была развита в *постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»*).

Формула «иным способом» в диспозиции статьи 198 УК РФ была предметом рассмотрения и Европейского суда по правам человека в связи с жалобой российского гражданина на то, что признание его виновным в уклонении от уплаты налога было основано на неправильном, расплывчато сформулированном и неприменимом положении закона и что судебное разбирательство было несправедливым (Курганский городской суд признал гражданина виновным в уклонении от уплаты налога согласно *части 2 статьи 198 УК РФ*, приговорил его к двум годам лишения свободы, но незамедлительно освободил от отбывания наказания на основании акта об амнистии; гражданин обжаловал приговор суда, утверждая, что статья 198 сформулирована неуместно расплывчато, поскольку слова «иным способом» можно было толковать ошибочно).

Суд единогласно объявил жалобу неприемлемой для рассмотрения по существу. В *решении Европейского суда по правам человека от 11 сентября 2007 г. по вопросу приемлемости жалобы № 74947/01 «Авель Витальевич Тиминский (Avel Vitalyevich Timinskiy) против Российской Федерации»*<sup>1</sup>, в частности, отмечено, что «нормы права часто формулируются в общих положениях, которые не описывают детально каждую ситуацию, которую они призваны регулировать. В данном деле статья 198 содержала открытый перечень способов, которым могло быть совершено “уклонение”, и по сути читалась как “уклонение от уплаты налогов, совершенное любыми способами... наказывается”». Суд отметил, что указанное положение могло бы быть более четким, однако признал, что «из текста статьи можно было установить, что уклонение от уплаты налога приведет к уголовной ответственности, независимо от способа его совершения. Поэтому материальным условием для введения в действие указанного положения было наличие “уклонения от уплаты налога”».

И, как отмечено в этом же Решении, «по мнению Европейского суда, применение статьи 198 Уголовного кодекса в данном деле было достаточно прямолинейным. От судов не требовалось толковать фразу “иными способами”, чтобы признать заявителя виновным в уклонении. Достаточно было установить “неуплату налога, относительно которой доказано, что она совершена умышленно”, что суды Российской Федерации и сделали. Более того, этот подход был впоследствии одобрен Конституционным Судом Российской Федерации в его Постановлении от 27 мая 2003 г., в котором была продемонстрирована последовательность внутригосударственной практики по данному вопросу».

Принципиальной особенностью *статей 198 и 199 УК РФ* в вышеуказанных редакциях являлось наличие *примечания 2 к статье 198*, согласно которому лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное *статьей 198 или 199 УК РФ*, освобождается от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб.

Это положение об освобождении от уголовной ответственности действовало 5,5 лет (с 27 июня 1998 г. по 10 декабря 2003 г.), после чего оно на 7 лет «уходит» из уголовного закона России: *Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»* дает новые редакции статей 198 и 199 УК РФ и добавляет в уголовное законодательство еще две налоговых статьи — *статьи 199.1 и 199.2 УК РФ*.

Диспозиции *статей 198 и 199 УК РФ* в редакциях *Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ* существенно конкретизированы по сравнению с предыдущими, а санкции уменьшены.

Теперь *статья 198* называется «*Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица*» и наказывает в части 1 — за уклонение от уплаты налогов

<sup>1</sup> Использованы материалы СПС «КонсультантПлюс».



и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, а в части 2 — за то же деяние, совершенное в особо крупном размере.

Новая редакции *статьи 199*, которая теперь называется «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» наказывает в части 1 — за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, а в части 2 — за то же деяние, совершенное: группой лиц по предварительному сговору; в особо крупном размере.

В отношении новой редакции *статьи 199 УК РФ* Конституционный Суд РФ в *Определении 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* указал, что само по себе то, что в этой статье не содержится перечень документов, подлежащих представлению в налоговые органы, и не дается содержательная характеристика ложных сведений, не может расцениваться как свидетельство неопределенности уголовно-правового запрета и основание для произвольного его применения.

Новелла уголовного законодательства конца 2003 г. — *статья 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента»* — предусматривает уголовную ответственность в части 1 — за неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере, а в части 2 — за то же деяние, совершенное в особо крупном размере.

Другая новелла уголовного законодательства конца 2003 года — *статья 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов»* предусматривает уголовную ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.

Суммы, которые признаются крупным размером или особо крупным размером в *статьях 198, 199 и 199.1 УК РФ*, недавно были существенно увеличены вступившим в силу с 1 января 2010 г. *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»* — в 6 раз увеличены все суммы, используемые для определения крупного и особо крупного размера применительно к *статье 198 УК РФ*, и в 4 раза — аналогичные суммы для *статей 199 и 199.1 УК РФ*.

Безусловно, столь существенное повышение налоговых сумм, за пределами которых возникает уголовная ответственность, — первое явление такого рода

в истории уголовного законодательства России постсоветского периода. И хотя за 7 лет, в течении которых действовали предыдущие нормативы определения крупного и особо крупного размеров, инфляция значительно снизила планку уголовной ответственности в налоговой области, однако 4- и 6-кратное увеличение «критических» сумм не только полностью «отыгрывает» инфляцию, но и существенно против прежнего (в том числе и 7-летней давности уровня) подняло эту планку.

Но, пожалуй, еще более важным является возврат в уголовный закон положения 7-летней давности, по которому лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное *статьей 198 или 199 УК РФ*, освобождается от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб. Это положение вернулось не в прежней, а в несколько измененной формулировке, которая еще более привлекательна для неисправного налогоплательщика и, помимо прочего, существенно уменьшает неопределенность в его применении, а следовательно, уменьшает и его коррупционность, ибо коррупция является неизбежным следствием избыточного администрирования со стороны государства (*преамбула утвержденного Президентом РФ 31 июля 2008 г. Национального плана противодействия коррупции*), а положения нормативных правовых актов, устанавливающие для правоприменителя необоснованно широкие пределы усмотрения, являются коррупционными факторами (*пункт 2 статьи 1 Федерального закона от 17 июля 2009 г. № 172-ФЗ «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов»*).

Речь идет о новых редакциях примечаний к *статьям 198 и 199 УК РФ*, осуществленных *Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ*, которые предусматривают, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное *статьей 198 УК РФ*, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы налоговых недоимки, пеней, штрафа (последний в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом РФ), а лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное *статьей 199*, а также *статьей 199.1 УК РФ*, освобождается от уголовной ответственности, если указанные суммы полностью уплачены этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу.

Очевидно, что новая формула существенно уменьшает (если не устраняет вообще) возможность вымогать деньги в обмен на прекращение уголовного дела у лица, которое полностью погасило долг по налогам, пеням и штрафам. В период же с 11 декабря 2003 г. по 31 декабря 2009 г. это могло быть сделано на основании *части 1 статьи 75 УК РФ*, согласно которой лицо, впервые совершившее преступление небольшой или средней тяжести, может быть освобождено от уголовной ответственности, если после совершения преступления добровольно явилось с повинной, способствовало раскрытию и расследованию преступления, возместило причиненный ущерб или иным образом загладило вред, причиненный в результате преступления, и вследствие деятельного раскаяния перестало быть общественно опасным, — ключевым здесь являются слова «может быть», ибо именно они открывали простор для произвола.

Соответственно новой формуле Уголовно-процессуальный кодекс РФ дополнен *статьей 28.1 «Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах»*, которая предусматривает, в частности, прекращение уголовного преследования в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного *статьями 198, 199, 199.1 УК РФ*, в случае если до окончания предварительного следствия ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации

в результате преступления, возмещен в полном объеме. Здесь под возмещением ущерба понимается уплата в полном объеме сумм недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу; соответствующих пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Учитывая общеизвестные российские реалии, нельзя не признать важность для российских бизнесменов еще одной новеллы — дополнения, которое *Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ* внес в *статью 108 Уголовно-процессуального кодекса РФ*, указав, что заключение под стражу в качестве меры пресечения не может быть применено в отношении подозреваемого или обвиняемого в совершении преступлений, предусмотренных *статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ*, при отсутствии следующих обстоятельств: подозреваемый или обвиняемый не имеет постоянного места жительства на территории Российской Федерации; его личность не установлена; им нарушена ранее избранная мера пресечения; он скрылся от органов предварительного расследования или от суда.

Очевидно, что столь существенное изменение уголовного законодательства в налоговой области свидетельствует о значительной либерализации последнего и повышении в России налоговой безопасности налогоплательщика, являющейся важной составляющей общей юридической безопасности гражданина, живущего в правовом государстве.

Вместе с тем в настоящее время вряд ли возможно сколь-нибудь надежно прогнозировать, какой окажется «бюджетная» эффективность новых правил и не придется ли вспомнить в связи с этим предостережение (Бреннан, 2005, с. 122): «В той мере, в какой проектируемые институты предназначены для трансформации основанных на частных интересах мотиваций в поведение, отвечающее интересам общества, аналитикам имеет смысл сосредоточить внимание на эгоистических мотивациях, абстрагируясь от всякого чисто поведенческого альтруизма». Впрочем, как заметил основоположник научного направления, близкого конституционной экономике, — направления экономического анализа права, «ни у кого нет канала связи с конечной реальностью» (Познер, 2004, т. 2, с. 894), а «мудрость права не безгранична» (Познер, 2004, т. 1, с. 106.).

### Источники

- Баренбойм П. Д., Гаджиев Г. А., Лафитский В. И., Мау В. А.* Конституционная экономика. М., 2006.
- Бреннан Д., Бьюкенен Д.* Причина правил. Конституционная политическая экономия. СПб., 2005.
- Данные Управления статистики труда Минтруда РФ // Экономика и жизнь. 2000. № 19.
- Познер Р. А.* Экономический анализ права. В 2 т. СПб., 2004. Т. 1—2.
- Сайт МВД России. Статистика. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.mvd.ru/stats>.