

Трибуна молодого ученого

УДК 343.37

DOI: 10.19073/2306-1340-2017-14-1-95-100

ИСТОРИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В РОССИИ

АХТЫРСКАЯ Наталия Викторовна*

✉ n.akhtyrskaya@gmail.com

Ул. Короленко, 12, г. Омск, 644010, Россия

Аннотация. В статье рассматриваются основные направления становления и развития уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления со времен Древней Руси. На основании проведенного исследования автор приходит к выводу, что анализ исторического пути развития указанного законодательства является одним из необходимых и основополагающих аспектов для дальнейшего совершенствования уголовно-правовой охраны налоговых отношений.

Ключевые слова: налоговые преступления, история развития уголовной ответственности за налоговые преступления, составы налоговых преступлений.

Historical and Legal Analysis of Criminal Legal Protection of Tax Relations in Russia

Akhtyrskaya Nataliia V.**

✉ n.akhtyrskaya@gmail.com

12 Korolenko st., Omsk, 644010, Russia

Abstract. This article discusses the basic directions of formation and development of the criminal legislation on responsibility for tax crimes since the days of Ancient Russia. Based on the research, the Author comes to the conclusion that the analysis of the historical path of the development of the above mentioned legislation is a necessary and fundamental aspect to further improvement of criminal-legal protection of tax relations.

Keywords: tax crimes, the history of the development of criminal responsibility for tax crimes, the elements of tax crimes.

Уголовный закон, устанавливающий ответственность за налоговые преступления, характеризуется крайней нестабильностью и противоречивостью. Решение проблемы уголовно-правовой охраны налоговых правоотношений, в том числе раскры-

тие специфики охраны всех элементов налоговых правоотношений, возможно посредством анализа развития уголовного законодательства, условий его формирования, что в целом позволит правильно оценить его тенденции развития и перспективы.

* Аспирант кафедры уголовного права и криминологии Омской юридической академии.

** Post-graduate student of the Department of Criminal Law and Criminology of the Omsk Law Academy.

Следует признать, что налоговая система России развивалась не эволюционным путем, а в результате мощных экономических ломок или революционных событий. Поэтому не случайно в отечественной литературе развитие уголовного законодательства в сфере охраны налоговых отношений принято анализировать применительно лишь к трем обобщающим периодам: дореволюционному (до октября 1917 г.), советскому и современному российскому [2, с. 15].

Со времени установления налогов всегда присутствовало активное противодействие налогообложению по самым разным причинам, начиная от идеологических разногласий и заканчивая неплатежеспособностью субъектов налогообложения. Поэтому с самого начала существовали определенные меры борьбы с нарушениями налоговых норм.

Впервые упоминание о посягательстве на налоговые отношения можно встретить в одном из самых ранних исторических правовых документов Российского государства – Русской Правде. В это время охрана налоговых отношений осуществлялась в основном посредством защиты жизни лиц, осуществляющих сборы в пользу князя, в пользу казны, – «подъездных» [8, с. 6]. Более точное описание преступных посягательств на налоговые отношения можно встретить в Судебниках 1497 года Ивана III и 1550 года Ивана IV. В Соборном уложении 1649 года наказание за неуплату налогов было в виде публичного битья преступника батогами по ногам у приказа, на торгу (правежу) [4, с. 13]. Длительность наказания зависела от суммы неуплаченного налога или пошлины. Таким образом, характерной чертой законодательства того времени являлись довольно строгие санкции.

Продолжением активной законодательной деятельности в России в области охраны налоговых отношений следует считать период правления Петра I. В 1718 г. введены прямые налоговые сборы с каждой дворовой души, при этом в течение шести лет проводилась подушная перепись мужского населения [7, с. 201]. Данное мероприятие вызывало сопротивление народа, которое жестко подавлялось. К тем, кто противился, применяли пытки, потом они подлежали смертной казни. В период правления Петра I законодательные акты в сфере охраны налоговых

отношений постоянно совершенствовались, неоднократно изменялись и дополнялись. Во время его царствования была впервые объявлена налоговая амнистия, предусматривающая прощение прежних недоимок.

Постепенно меры ответственности от крайне суровых, репрессивных переходили к финансовым. Так, показателен в этом плане указ императрицы Елизаветы Петровны от 29 июля 1752 г.: «Если кто при письме крепостей продажному имению в цене, чтоб менее в казну платить, утаит, и о том донесено или усмотрено и по следствию обличено будет, за то как с продавца и с покупателя той утаенной цены пошлины взыскивается вдвое без всякого послабления»¹.

В 1845 г. было принято Уложение о наказаниях уголовных и исправительных. В разделе седьмом «О преступлениях и проступках против имущества и доходов казны» находились главы «О нарушении устава о соли», «О нарушении постановлений об акцизе с сахарного песка», «О нарушениях уставов таможенных», в которых содержались статьи, направленные на обеспечение поступления налогов, сборов и пошлин в государственную казну [5, с. 18]. Фактически нормы, содержащиеся в указанном документе, являются прообразами ныне действующих норм об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Характерными особенностями уголовной ответственности того времени было установление ответственности самого предприятия, ответственность за недонесение о фактах неуплаты налогов, нормы об уголовной ответственности содержались не только в уголовных, но и в других законах. Так, уголовная ответственность за нарушения правил о питейном и табачном сборах, об акцизе на сахарный песок, осветительные и нефтяные масла и спички предусматривалась в Уставе об акцизных сборах 1883 г.²

О важности борьбы с нарушениями налогового законодательства свидетельствует тот факт, что в новый уголовный закон – Уголовное уложение 1903 г. была включена глава XVI «О нарушении постановлений о надзоре за промыслами и торговлей», содержащая статьи о налоговых преступлениях (ст.ст. 327, 328 практически повторяли прежние статьи Уложения о наказаниях уголовных и исправительных).

¹ URL: <http://isfic.info/tacrine/index.htm>

² Уложение о наказаниях уголовных и исправительных с приведением статей других томов Свода законов, на которые сделаны ссылки и указания в этом Уложении. М., 1867. 619 с.

Таким образом, в целом нормы уложений, связанные с уголовной ответственностью за нарушение налоговых повинностей, впервые выделились в самостоятельную группу преступлений, значительно смягчались санкции за совершение подобных деяний по сравнению с прежним законодательством. Составы налоговых преступлений в указанный период представляли собой формальные конструкции, не предусматривающие необходимости наступления вредных последствий. Анализ приведенных выше источников позволяет сделать вывод: несмотря на существование уголовной ответственности за налоговые преступления на всем протяжении становления и развития налоговых отношений в Российском государстве, говорить о существовании развитой системы уголовного законодательства в сфере охраны налоговых отношений затруднительно.

Начало развитию налогового законодательства нового типа положила Октябрьская революция 1917 г. Несмотря на то что налоговые отношения в чистом виде не существовали, уголовная ответственность за нарушения, связанные с налогами общественных отношений, только усилилась. Так, в период военного коммунизма за нарушения, выразившиеся в противодействии продовольственной разверстке, виновные объявлялись врагами народа и подлежали наказанию в виде тюремного заключения на срок не менее десяти лет с конфискацией имущества.

Изменения налогового законодательства в период НЭПа обуславливали новые подходы и в уголовной ответственности за нарушения налоговых норм. Прежде всего, такие нарушения, как неуплата налога, отчуждение или сокрытие сельхозпродуктов, прямой отказ от их сдачи, сдача умышленно испорченных продуктов в счет натурального налога, сообщение неверной информации, влияющей на расчет нормы налога, стали относиться к административно-наказуемым деяниям, за которые продовольственные комиссары налагали пени или арест до двух недель.

Первым кодифицированным нормативным правовым актом Советского государства стал Уголовный кодекс РСФСР 1922 г. Уголовная ответственность в нем устанавливалась за действия, представляющие собой злостную неуплату налогов. За это предусматривались такие наказания, как лишение свободы на срок от 6 месяцев до 1 года с конфискацией имущества, увольнение от должности, принудительные

общественные работы, лишение земельного надела, увеличение ставки налога. Налоговые преступления стали относиться не к политическим, а к преступлениям против порядка управления. Рассмотрев нормы, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления в Уголовном кодексе РСФСР 1922 г., следует отметить, что они в целом отражали резкое усиление уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и повинностей по сравнению с прежним царским законодательством.

В 1926 г. был принят Уголовный кодекс РСФСР, в котором число статей, предусматривающих ответственность за налоговые преступления, было увеличено. Так, появились ст. 60, которая предусматривала уголовную ответственность за неуплату в установленный срок налогов и сборов по обязательному окладному страхованию, и ст. 60.1, устанавливающая уголовную ответственность за неуплату в срок специального военного налога.

Уголовный кодекс РСФСР 1960 г. уже не содержал норм об уголовной ответственности за налоговые преступления [3]. Такое положение существовало вплоть до начала перестройки в СССР, когда вновь появилась свобода предпринимательской деятельности и возросло количество случаев уклонения от уплаты различных пошлин и налогов. Для борьбы с этими действиями в 1986 г. в Уголовный кодекс РСФСР была включена ст. 162.1, предусматривающая уголовную ответственность за уклонение от подачи или несвоевременную подачу декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом или другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, или включение в нее заведомо искаженных данных. Указанная статья имела административную преюдицию.

Постепенный переход на рыночные отношения повлек за собой стремление обойти налоговое законодательство и, как следствие, его нарушение, что потребовало совершенствования уголовного законодательства. В связи с этим в 1992 г. в Уголовный кодекс РСФСР включены ст. 162.2, предусматривающая ответственность за сокрытие полученных доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в крупном размере, и ст. 162.3, предусматривающая ответственность за противодействие

или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов или неуплаты налога, уклонение или отказ от дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме, а также непредставление документов или иной информации о хозяйственной деятельности по требованию налоговых органов.

Значительность изменений в социально-экономической жизни страны обуславливала необходимость коренного изменения законодательства, в том числе уголовного. В 1996 г. был принят Уголовный кодекс Российской Федерации (далее – УК РФ), в котором деяния, связанные с уклонением от подачи декларации о доходах и противодействием налоговым органам, были декриминализованы и установлена ответственность за уклонение от уплаты налогов с граждан и организаций. Так, ст. 198 УК РФ предусматривала уклонение от уплаты налога путем непредставления деклараций о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, либо путем сокрытия других объектов налогообложения в крупном размере. Статья 199 УК РФ предусматривала уклонение от уплаты налогов с организаций путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо путем сокрытия других объектов налогообложения в крупном размере.

Последующие изменения уголовно-правовых норм, охраняющих налоговые отношения, были связаны уже не с кардинальными изменениями налогообложения, а с несовершенством отдельных норм уголовного закона, не обеспечивающих надежной охраны налоговых отношений, с одной стороны, и стремлением шире использовать меры по возмещению ущерба, причиненного бюджетной системе государства, с другой стороны.

Важным этапом в развитии российского уголовного законодательства в сфере налогообложения стало принятие Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»³, существенно изменившего число и редакцию составов налоговых преступлений:

введены новые составы преступлений и уточнен набор имевшихся ранее криминообразующих признаков. Так, было признано утратившим силу для ст. 198 УК РФ такое квалифицирующее обстоятельство, как совершенное лицом, ранее судимым за уклонение от уплаты налога, а для ст. 199 УК РФ – неоднократность. Кроме того, в 2003 г. в УК РФ были включены две статьи: ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Тем не менее говорить об устойчивости уголовного законодательства в сфере охраны налоговых отношений не приходится. В связи с активными социально-экономическими, политическими и налоговыми преобразованиями в обществе в УК РФ продолжают вноситься соответствующие изменения и дополнения. Так, Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»⁴ изменены примечания к ст.ст. 198 и 199 УК РФ. В соответствии с данным законом предусмотрено освобождение от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица, если субъект совершил данное преступление впервые, при этом полностью уплатил суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Также законом предусмотрено освобождение субъекта от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации и за неисполнение обязанностей налогового агента, если указанные преступления совершены впервые, при этом данным лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Изменения, принятые Федеральным законом от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ «О внесении из-

³ О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 8 дек. 2003 г. № 162-ФЗ. Доступ из СПС «Гарант».

⁴ О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 29 дек. 2009 г. № 383-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

менений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁵, предусматривают новую редакцию норм, устанавливающих освобождение от уголовной ответственности за налоговые преступления.

Федеральным законом от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁶ и Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»⁷ расширен перечень составов преступлений в сфере экономической деятельности, при совершении которых впервые лицо освобождается от уголовной ответственности при условии возмещения ущерба и перечисления в федеральный бюджет денежного возмещения. Повышаются пороги крупного и особо крупного ущерба для отдельных составов преступлений в сфере экономической деятельности.

Несмотря на относительную непродолжительность существования УК РФ 1996 г., нормы, предусматривающие уголовную ответственность за совершение налоговых преступлений, уже приобрели свою историю [1, с. 142].

Таким образом, как было отмечено выше, в разные исторические периоды диапазон наказаний за налоговые преступления менялся от исключительной меры наказания – смертной казни до штрафа [6, с. 35].

Подводя итог анализу становления и развития уголовной ответственности за налоговые преступления и учитывая последние изменения в УК РФ, можно сделать вывод, что основными современными тенденциями в развитии уголовно-правовой охраны налоговых отношений в Российской Федерации являются: сужение круга объектов уголовно-правовой охраны; смещение центра тяжести в обеспечении охраны важных налоговых отношений от уголовно-правовых средств к средствам налогового контроля и налоговой ответственности; фактическое блокирование уголовно-правовых средств борьбы с отдельными видами налоговых преступлений.

Список литературы

1. Ефимов И. А., Токарев Д. И. Об истории установления норм, предусматривающих уголовную ответственность за совершение налоговых преступлений // Вестник Воронежского института МВД России. 2015. № 3. С. 141–147.
2. Касницкая И. Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2008. 233 с.
3. Кругликов Л. Л., Соловьев О. Г., Грибов А. С. Экономические преступления в бюджетной и кредитно-финансовой сферах: вопросы законодательной техники и дифференциации ответственности : моногр. Ярославль : ЯрГУ, 2008. 232 с.
4. Молчанов А. Г. История становления налогового дела и налоговой политики в России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Пятигорск, 2000. 20 с.
5. Рагозина И. Г. Налоговые расследования : учеб.-практ. пособие. Омск : Ом. юрид. ин-т, 2011. 112 с.
6. Рагозина И. Г. Отдельные вопросы пенализации налоговых преступлений // Юрист-Правовед. 2010. № 2. С. 35–37.
7. Российское законодательство X–XX веков : в 9 т. / отв. ред. Е. И. Индова ; под общ. ред. О. И. Чистякова. М. : Юрид. лит., 1987. Т. 4: Законодательство периода становления абсолютизма. 512 с.
8. Хрестоматия по истории государства и права России : учеб. пособие / сост. Ю. П. Титов. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2013. 480 с.

References

1. Efimov I. A., Tokarev D. I. Ob istorii ustanovleniia norm, predusmatrivaiushchikh ugodovnuui otvetstvennost' za sovershenie nalogovykh prestuplenii [About History of Formation of the Norms Providing Criminal Liability for Commission of Tax Crimes]. *Vestnik Voronezhskogo instituta MVD Rossii – Vestnik of Voronezh Institute of the Ministry of the Interior of Russia*, 2015, no. 3, pp. 141–147.
2. Kasnitskaia I. Iu. *Ugolovno-pravovaia kharakteristika prestuplenii v sfere nalogoblozheniia*. Dis. kand. iurid. nauk [Criminal Legal Characteristic of Crimes in the Sphere of Taxation. Cand. Legal Sci. Dis.]. Tyumen, 2008. 233 p.
3. Kruglikov L. L., Solov'ev O. G., Gribov A. S. *Ekonomicheskie prestupleniia v biudzhethnoi i kreditno-finansovoi sferakh: voprosy zakonodatel'noi tekhniki i differentsiatsii otvetstvennosti* [Economic Crime in the Budgetary and Fiscal Areas: Questions of Legislative Techniques and Differentiation of Responsibility]. Yaroslavl, Yaroslavl State University Publ., 2008. 232 p.

⁵ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 7 дек. 2011 г. № 420-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁶ О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁷ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

4. Molchanov A. G. *Istoriia stanovleniia nalogovogo dela i nalogovoi politiki v Rossii*. Avtoref. dis. kand. iurid. nauk [The History of the Business Tax and Tax Policy in Russia. Ext. Abstr. Cand. Legal Sci. Dis.]. Pyatigorsk, 2000. 20 p.
5. Ragozina I. G. *Nalogovye rassledovaniia* [The Tax Investigation]. Omsk, Omsk Law Institute, 2011. 112 p.
6. Ragozina I. G. Otdel'nye voprosy penalizatsii nalogovykh prestuplenii [Some Issues on the Penalization of Tax Crimes]. *Iurist''-Pravoved'' – Jurist-Lawyer*, 2010, no. 2, pp. 35–37.
7. Indova E. I., Chistiakov O. I. (Eds.). *Rossiiskoe zakonodatel'stvo X–XX vekov. T. 4: Zakonodatel'stvo perioda stanovleniia absoliutizma* [The Russian Legislation X–XX Centuries. Vol. 4: Legislation During the Period of the Formation of Absolutism]. Moscow, Iurid. Lit. Publ., 1987. 512 p.
8. Titov Iu. P. (Comp.) *Khrestomatiiia po istorii gosudarstva i prava Rossii* [Readings on the History of the Russian State and Law]. 4th ed. Moscow, Prospekt Publ., 2013. 480 p.