



УДК 343.359.2

О. А. Цирит

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО ПРИЗНАКАМ СУБЪЕКТА

Исследуются некоторые вопросы, связанные с квалификацией действий уполномоченного представителя, в случае, когда они совершаются по сговору с налогоплательщиком, а также субъектов, фактически осуществляющих предпринимательскую деятельность через подставное лицо. Отмечается, что в настоящий момент Пленум Верховного суда РФ должен разъяснить указанные вопросы путем внесения дополнений в действующее Постановление № 64 от 28.12.2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

This article explores issues relating to qualifying actions of performed by an authorized representative in collusion with the taxpayer or by those conducting entrepreneurial activities through a figurehead. It is stressed that the Plenary Session of the Supreme Court should clarify these issues through introducing amendments to the existing Resolution No. 64 of December 28, 2006 "On the practice of court application of criminal legislation concerning liability for tax crimes".

Ключевые слова: налоговые преступления, субъект преступления, законный представитель, уполномоченный представитель, подставное лицо, соисполнительство.

Key words: tax crimes, perpetrator of crime, legal representative, authorized representative, figurehead, joint participation in crime.

Актуальность изучения проблем квалификации налоговых преступлений обуславливается тем, что налоговая преступность и связанное с ней уклонение от уплаты налогов в Российской Федерации в настоящее время отнюдь не утратили своей общественной опасности. Так, только за январь – февраль 2014 г. материальный ущерб в Российской Федерации по оконченным уголовным делам (налоговым) составил 4272233 тыс. рублей [1].

На сегодня одним из дискуссионных является вопрос о квалификации действий уполномоченного представителя в случае, когда действия совершаются по сговору с самим налогоплательщиком. Некоторое время назад Налоговый кодекс РФ ввел новую для российского права категорию – налоговое представительство, которая позволила обеспечивать осуществление прав и обязанностей налогоплательщика действиями других лиц [2]. В соответствии с п. 2 ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с



гражданским законодательством Российской Федерации, а именно родители, усыновители, опекуны, попечители, представляющие в силу закона (без доверенности) интересы несовершеннолетних, а также лиц, признанных судом недееспособными вследствие психического расстройства, и лиц, ограниченных судом в дееспособности вследствие злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами [3, с. 21]. В налоговых правоотношениях на законных представителей возложены обязанности налогоплательщика (ст. 23 НК РФ), в том числе по уплате налогов. Это исключение из общего правила, предусмотренного п. 1 ст. 45 НК РФ о самостоятельности исполнения налогоплательщиком своих обязанностей [2].

В отличие от законного представителя, уполномоченным представителем налогоплательщика признается лицо, представляющее интересы налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. По смыслу п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ. В случае с законным представителем обязанность по уплате налогов перекладывается с налогоплательщика на его законного представителя в силу несостоятельности налогоплательщика, так как само лицо эту обязанность выполнить не может по причинам, от него не зависящим. Что же касается уполномоченного представителя, то он действует только в пределах тех полномочий, которые ему предоставлены налогоплательщиком.

В связи с этим следует уточнить позицию Пленума Верховного суда РФ о возможности признания уполномоченного представителя субъектом налогового преступления. С нашей точки зрения, он им может быть в том случае, если налогоплательщик доверил ему право уплачивать налоги. Некоторые авторы считают, что уполномоченный представитель может также осуществлять и другие функции: консультировать налогоплательщика по вопросам легальной минимизации налогового бремени, разрабатывать соответствующие финансовые проекты, оценивать налоговые последствия отдельных хозяйственных операций и др. [4, с. 70].

Еще один проблемный вопрос — квалификация действий субъектов, фактически осуществляющих предпринимательскую деятельность через подставное лицо. В свое время Пленум Верховного суда РФ попытался разрешить вопрос о том, кто является субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, в случае осуществления предпринимательской деятельности через «подставное» лицо. Пленум указал, что «если лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его



действия следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части четвертой статьи 34 УК РФ — как его пособника, при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления» [5]. На наш взгляд, нельзя в полной мере согласиться с таким решением проблемы. Так, некоторые исследователи отмечают, что «квалификация его (фиктивного предпринимателя) действий зависит от их характера, а не от содержания субъективной стороны» [4, с. 71]. Например, если лицо просто дает согласие на регистрацию себя как индивидуального предпринимателя, подписывает доверенности, осознавая, что в дальнейшем это будет использовано другими лицами для уклонения от уплаты налогов, то разумно считать такое лицо пособником. Однако если лицо своими активными действиями осуществляет уклонение от уплаты налогов, к примеру сам подписывает налоговую декларацию и подает ее в соответствующие государственные органы, то разумно считать такое лицо уже соисполнителем преступления.

Таким образом, разделяя сомнения, высказываемые в научной литературе, автор считает, что разъяснения, данные Пленумом Верховного суда по поводу того, кого считать субъектом преступления при уклонении от уплаты налогов с помощью подставного лица, а также о виде соучастия, нуждается в доработке. В частности, представляется возможным в Постановлении Пленума Верховного суда РФ разъяснить судам необходимость учета при квалификации действий подставного лица в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов не только его умысел, но и фактический характер его действий. Активные действия такого лица в процессе уклонения от уплаты налогов на любой из стадий процесса должны квалифицироваться как соисполнительство.

С нашей точки зрения, Пленум Верховного суда РФ должен разъяснить указанные проблемные вопросы путем внесения дополнений в действующее Постановление №64 от 28.12.2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Список литературы

1. *Статистические сведения о состоянии преступности по субъектам Российской Федерации за январь — февраль 2014* // МВД РФ, ФКУ «Главный Информационно-аналитический центр». URL: http://mvd.ru/upload/site1/document_file/5ycXnhgEdD.pdf
2. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. №146-ФЗ* (ред. от 28.12.2013). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. *Рагозина И., Векленко С. Квалификация налоговых преступлений по признакам субъекта* // Уголовное право. 2009. №5.
4. *Ермолаева Н.А., Сальников А.В., Щепельков В.Ф. Разъяснения Пленума Верховного суда Российской Федерации о субъекте налоговых преступлений* // КриминалистЪ. 2012. №2 (11). С. 27—35.



5. *О практике* применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления [Электронный ресурс] : постановление Пленума Верховного суда РФ от 28.12.2006 №64, п. 6, абз. 3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Об авторе

Ольга Александровна Цирит – канд. юр. наук, доц., Балтийский федеральный университет им. И. Канта, Калининград.

E-mail: olga-39@list.ru

About the author

Dr Olga Tsirit, Associate Professor, Immanuel Kant Baltic Federal University, Kaliningrad.

E-mail: olga-39@list.ru