

## ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА ОРГАНАМИ СУДЕБНОЙ ВЛАСТИ (СУДАМИ)

### SPECIFIC FEATURES OF THE APPLICATION OF TAX LAW BY THE JUDICIAL POWER BODIES (COURTS)

*T. Tretyakova*

*Summary.* The article provides an assessment of judicial activity in the field of application of the rules governing tax legal relations. The author emphasizes that at this stage in the development of tax legislation, as well as its application in resolving various disputes, including those related to deliberate tax evasion, there is a steady trend of humanization, the goal of which is to simplify the specified range of relations as much as possible, as well as to make it open and understandable for taxpayers. Defining the features of judicial practice in this matter, the author focuses on the insufficiency of the measures taken by the legislator, as well as the controversy and inconsistency of some regulatory prescriptions. Special attention is paid to the practice of using this basis in the field of tax crimes.

*Keywords:* taxation, offense, compensation for damage, tax crimes, judicial practice.

**Третьякова Татьяна Олеговна**

*К.с.н., доцент, Санкт-Петербургский институт  
(филиал) ФГБОУ ВО «ВГУЮ РПА Минюста России»  
tretyakova-t@mail.ru*

*Аннотация.* В статье дается оценка судебной деятельности в сфере применения норм, регулирующих налоговые правоотношения. Автором подчеркивается, что на данном этапе развития налогового законодательства, а также его применения в части разрешения различных споров, в том числе и связанных с сознательным уклонением от уплаты налогов, наблюдается устойчивая тенденция гуманизации, цель которой максимально упростить указанный спектр отношений, а также сделать его открытым и понятным для налогоплательщиков. Определяя особенности судебной практики в данном вопросе, автор акцентирует внимание на недостаточности мер, принятых законодателем, а также спорности и непоследовательности некоторых нормативных предписаний. Отдельное внимание в статье уделяется практике использования данного основания в сфере совершения налоговых преступлений.

*Ключевые слова:* налогообложение, правонарушение, возмещение ущерба, налоговые преступления, судебная практика.

Экономическая сфера, несмотря на то, что современное представление о её функционировании может формироваться исключительно с учетом вносимых преобразований, между тем, представляет собой сложный социальный институт, включающий в себя не только алгоритмы реализации прав субъекта коммерческой деятельности, к примеру, на справедливое налоговое бремя, но и различные механизмы воздействия на его волю при условии, что предоставленная возможность исполнения обязанностей положений закона или договора со стороны последнего оказывает пагубное влияние на основы общественного регулирования.

В то же время, как показывают исследования, анализ вопроса должного исполнения своих обязанностей в сфере предпринимательства и коммерческого интереса с различных позиций (обоснованности, своевременности, соразмерности и др.) нередко приводит к пониманию о необходимости защиты функционирования экономики, что, как следствие, сводится к формирова-

нию не просто новых правил регулирования указанной сферы, но и последовательному созданию различных санкционных механизмов, направленных на защиту, прежде всего, интересов её участников. Логично, что не последнюю роль в использовании этих механизмов играют суды [Великанова, Горнова, с. 267].

Сфера налогообложения справедливо относится к одной из основных составляющих всей системы экономического устройства страны. Общим посылом к развитию данной сферы, как указывалось выше, послужило развитие современного бизнеса (предпринимательства). И нельзя не отметить, что главной причиной проблем, которые возникают в указанном направлении, является слабость законодательного внимания к тем вопросам, которые напрямую связывают развитие экономики и функционирования системы налогообложения.

К примеру, если более детально проанализировать взаимосвязь между действиями налоговых аген-

тов (служб) и обязательствами налогоплательщиков, то можно обнаружить, что за последние годы её конъюнктура обросла новыми гранями, что, с одной стороны, расширило возможности налогоплательщиков и полномочия агентов, с другой, усложнило указанные отношения, включив в них новые механизмы расчета налоговых отчислений и ответственности за невыполненные обязательства [5, с. 572].

Как справедливо отмечает исследователь И.Д. Ксиропулос, отрасль налогового права в силу, прежде всего, широкого развития в стране налоговых отношений и многообразия возникающих на данном фоне обязательств (и, как следствие, выявления значительного количества нарушений в указанной сфере), находится в тесной взаимосвязи с иными отраслями правового регулирования. Это, в свою очередь, послужило толчком к тому, что институты контроля за указанными отношениями стали обрастать новыми правовыми принципами, а судебное разрешение таких споров стало затрагивать значительное количество процессуальных аспектов, включающих в себя такие вопросы, как: юридическая оценка налоговых отношений, документальное сопровождение налогообложения и его влияние на формирование силы доказательственного значения при подтверждении нарушения налоговых обязательств, а также определение меры юридической ответственности за нарушение данных обязательств и порядок освобождения от неё [6, с. 24].

В частности, суды, применяя положения административного и уголовного законодательства в сфере налогового обложения, нередко выносят на передний план такой принцип оценки неисполненных налоговых обязательств, как неотвратимость наказания, по сути перенося разрешение возникшего спора в русло определения степени вины, а не определения обстоятельств их проявления. В некоторой части, это связано с неверным представлением об эссенции доказательственной базы в оценке налоговых отношений, которая является основой для выводов относительно совершенных действий в указанной области, и определении вектора её дальнейшего развития.

В контексте рассмотрения обозначенной проблемы стоит отметить, что суды, применяя положения налогового права в спорах, к примеру, о неуплате налогов, не всегда могут правильно определить сущность нарушений и дать последовательную оценку действиям нарушителя, поскольку положения действующего законодательства не содержат достаточно полного отображения того, когда должна возникать необходимость вмешательства со стороны правоохранительных органов в такие отношения, а также не позволяет точно установить, — в каких именно случаях указанные от-

ношения должны оканчиваться наказанием виновного лица.

Примером такого положения дел служит вопрос судебного определения освобождения от ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Рассматривая вопросы такого характера, отдельное внимание исследователей было привлечено к практике использования основания для освобождения от ответственности при совершении преступлений в сфере налогообложения, в частности, перспективы её применения затрагивали положения ст.ст. 198–199.1, 199.3, 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее — УК РФ) [2], ответственность по которым, согласно ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, не наступает для лиц, впервые совершивших указанные деяния, а также при обязательном условии, что ущерб, причиненный действиями таких лиц в результате преступления, на момент вынесения решения о виновности, возмещен в полном объеме.

Здесь практика применения рассматриваемого основания, по сути, сталкивается с теми же проблемами, которые налоговое законодательство выделяет в качестве основных вот уже длительное время [7, с. 318].

К примеру, таким же неконкретизированным остается вопрос определения тех лиц, которые по закону имеют право возместить вред, причиненный действиями налогоплательщика. По нашему мнению, нельзя согласиться с тем, что обязанность возместить вред может быть реализована любым лицом, в том числе и тем, которое не имеет отношения к совершенному деянию.

Кроме того, такой подход в разрешении вопросов, связанных с регулированием налоговых отношений, противоречит логике самой инициативы внедрения ст. 76.1 УК РФ. Здесь логика законодателя изначально строилась на формировании в субъекте налогового права позитивных и ответственных качеств, выражающихся в его поведении, в особенности, в части сохранности бюджетных средств. Следовательно, основной акцент регулирования должен делаться на действие самого виновника, так как правовое стимулирование подразумевает под собой ответную реакцию, вызванную определенной заслугой [8, с. 34]. Логичным подтверждением сделанному выводу служит Постановление № 1–56/2020 1–935/2019 от 11 февраля 2020 г. по делу № 1–56/2020, вынесенное Выборгским районным судом Санкт-Петербурга, о прекращении уголовного дела в отношении директора ООО «Союз» Е.Н. Разуvalова, признанного виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ на основании ст. 76.1 УК РФ, — в связи с неуплатой налоговых отчислений за период 2017 года, произведенных с согласия Раз-

увалова, на момент вынесения настоящего решения, другим лицом. Этим же решением Разувалов, несмотря на то, что не им подавались ложные сведения о налоговой отчетности, был признан виновным в совершении вышеуказанного налогового преступления [11].

Вместе с тем, позиция, отраженная в п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 19 от 27 июня 2013 года [10], где говорится о том, что такой порядок добровольного возмещения вреда распространяется и на налоговые отношения, служит доказательством того, что заложенная законодателем цель регулирования отходит на задний план, отдавая приоритет пополнению бюджета любыми способами.

Немаловажно будет отметить, что на данный момент возникают трудности, связанные с особенностями толкования примечаний к статьям 198–199.1 УК РФ, где уже содержатся указания на возможность освобождения от ответственности, и определяющие размеры ущерба, подлежащего возмещению. Нужно заметить, что особенностью данных примечаний стало то, что, несмотря на включение оснований, предусмотренных ст. 76.1 УК РФ в Общую часть УК РФ, их действие не имеет приоритета над теми, которые заложены законом в указанных статьях его Особенной части. Доказательством такого приоритета являются относительно недавние изменения действующего уголовного законодательства, затронувшие содержания таких примечаний [3], последствием которых стала соответствующая судебная практика. Так, решением Оренбургского областного суда решение Александровского районного суда, рассматривающего уголовное дело в части уклонения от уплаты налогов со стороны физического лица, было отменено, поскольку судом неверно были применены положения действующего законодательства в части исчисления размеров сумм, необходимых к выплате при реализации права, предусмотренного ст. 76.1 УК РФ [13].

Вместе с тем, сложно понять — для чего собственно законодателю изначально понадобилось вводить такое «дублирование», однако можно предположить, что оно стало либо следствием технической ошибки, которая, по всей видимости, может быть устранена в дальнейшем путем исключения из положений ст.ст. 198–199.1 УК РФ вышеуказанных оснований, либо это стало следствием выражения желания представительного органа акцентировать внимание правоприменителя в практике на приоритете «налоговых» норм, как положений, формирующих одну из основных конституционных обязанностей гражданина (ст. 57 Конституции России [1]).

Доказательством устойчивости приведенной позиции является решение Верховного Суда РФ, которое нашло свое выражение в том, что вопрос о наличии

оснований, предусмотренных ст. 76.1 УК РФ в конкретном налоговом преступлении, должен разрешаться судами с учетом именно тех примечаний, которые являются составной частью ст.ст. 198–199.1 УК РФ. Кроме того, судам следует быть внимательными при определении признаков указанных деяний. К примеру, лицо, совершившее такое преступление, вправе признаваться впервые его совершившим при условии, что на момент принятия процессуального решения о виновности, не имеет неснятую или непогашенную судимость по той статье, от ответственности по которой оно освобождается [9]. Также, на формирование оснований для освобождения от ответственности за налоговые правонарушения не может влиять то обстоятельство, что указанные преступления были совершены умышленно, а также лицами в группе, либо по предварительному сговору. Ходатайство об освобождении от ответственности на основании ст. 76.1 УК РФ может быть заявлено в ходе судебного рассмотрения непосредственно теми, кто является обвиняемыми по делу. Так, на основании положений ст. 76.1 УК РФ Октябрьским районным судом г. Иркутска подсудимые Петров А.А. и Ушакова М.В. были освобождены от уголовной ответственности, так как возместили ущерб, причиненный бюджетной системе РФ, в полном объеме, о чем в суде ими было заявлено соответствующее ходатайство (Постановление № 1–408/2019 от 12 декабря 2019 г. по делу № 1–408/2019) [12].

Подводя итог проведенному анализу, можно отметить определенную тенденцию в том, что сфера налоговых отношений остается одной из самых сложных в части создания совершенного механизма её законодательного регулирования, а судебная практика, при использовании норм налогового права во взаимосвязи с предписаниями иных правовых институтов, пока еще носит противоречивый и неустойчивый характер. Между тем, видится, что законодатель, преследуя цель максимально продуктивно влиять на отношения между государством и представителями предпринимательской среды в вопросах оптимизации налогообложения, и стараясь избавить последних от неблагоприятных последствий, связанных с несвоевременной уплатой налогов, оставляет именно за первыми право считать налоговые нарушения крайне негативными для экономики. В свою очередь, судебная деятельность в указанной области показывает, что несмотря на четкие правовые очертания современного понимания к разрешению налоговых споров, связанных, прежде всего, с выявлением нарушителей, тенденция применения норм налогового права в данном вопросе будет определенно меняться и скорее всего приведет к расширению мер, которые законодатель выработал для того, чтобы налоговое законодательство развивалось по пути гуманизации.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный текст Конституции РФ с внесенными поправками от 14.03.2020 опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 №63-ФЗ (ред. от 31.07.2020) // Собрание законодательства РФ. 17.06.1996. №25. ст. 2954.
3. Федеральный закон от 01.04.2020 №73-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 06.04.2020. №14 (часть I). ст. 2003.
4. Великанова Т.С., Горнова Н.В. Влияние экономических преступлений на экономическую безопасность страны / Т.С. Великанова, Н.В. Горнова // Экономика и социум. 2020. № 3 (70). С. 265–268.
5. Гаврилов, Д.Г. Проблемы и перспективы развития налоговой системы российской федерации / Д.Г. Гаврилов // Сборник научных статей по итогам Недели Российской науки в Рязанском филиале Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, Рязань, 01–04 февраля 2021 года. — Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021. — С. 571–574.
6. Ксиропулос И.Д. Развитие налогового инструментария социальной поддержки населения: дисс. . . канд.экон.наук. ВАК РФ 08.00.10. Финансы, денежное обращение и кредит. Москва. 2020. 169 с.
7. Курманова, Л.Р. Современные проблемы налоговой безопасности Российской Федерации / Л.Р. Курманова, Р.А. Хазиахметов // Инновационное развитие экономики. — 2021. № 1(61). С. 312–321.
8. Сумароков А.И., Сумарокова Н.А. Формирование правового поведения граждан России на современном этапе / А.И. Сумароков, Н.А. Сумарокова // Вестник МНЭПУ. 2019. Т. 1. № 5. С. 374–375.
9. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 №48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. №276. 06.12.2019.
10. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 №19 (ред. от 29.11.2016) «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности» // Российская газета. №145. 05.07.2013.
11. Постановление № 1–56/2020 1–935/2019 от 11 февраля 2020 г. по делу № 1–56/2020 // [Электронный ресурс]. Сайт «Судебные и нормативные акты РФ». Доступ: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 24.09.2021).
12. Постановление № 1–408/2019 от 12 декабря 2019 г. по делу № 1–408/2019 // [Электронный ресурс]. Сайт «Судебные и нормативные акты РФ». Доступ: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 24.09.2021).
13. Решение Оренбургского областного суда № 23–2/2020 от 23.05.2020 года // Документ опубликован не был. (Обзор судебной практики Оренбургского областного суда РФ по итогам апелляционного рассмотрения коллегией по уголовным делам за II квартал 2020 года).

© Третьякова Татьяна Олеговна ( [tretyakova-t@mail.ru](mailto:tretyakova-t@mail.ru) ).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»