
Очерк истории развития уголовной ответственности за налоговые преступления в отечественном праве.

Астапенко Илья Валерьевич
магистрант ВГУЮ (РПА Минюста РФ),
Россия, г. Москва
E-mail: astapenko.ilya.94@mail.ru

Налоговая системы нашей страны прошла уже более чем тысячелетний путь развития, начиная от полумишественного налогового обложения времен Древнерусского государства и до разветвленной системы федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов в Российской Федерации на сегодняшний день. Историческое развитие отечественного законодательства, предусматривающего ответственность за налоговые преступления, можно разделить на три основных этапа: законодательство досоветского периода, советское законодательство, современное российское законодательство.

Первый исторический этап рассматриваемого процесса развития норм об ответственности за неуплату налогов характеризуется зарождением, укреплением и развитием государственности в Древней Руси и вместе с этим появлением и развитием налоговой системы и появлением ответственности за неуплату обязательных платежей, налагаемых государственной властью.

Согласно имеющимся историческим источникам фиксированной ответственности за неуплату дани в тот период не существовало: княжеские дружины, на которых возлагалась обязанность по сбору дани, в случае ее неуплаты обычно изымали ее насильственно, при этом часто к неплательщикам применялась физическая расправа [Бакаев А.В., с. 15].

По мере развития государственности в Древней Руси дань постепенно начала трансформироваться в различного рода подати и налоги. Вместе с этим в правовых документах того времени начали появляться положения, устанавливающие ответственность за неуплату налогов: так, например, подобные положения, которые устанавливали особое положение княжеского суда при определении меры ответственности за неплатеж налога, присутствуют в Псковской и Новгородской судебных грамотах [Тимофеев А.М. с. 21].

Правление Ивана III и окончание монголо-татарского ига знаменуется не только консолидацией русских земель вокруг Московского княжества и формированием нового централизованного государства, но и восстановлением финансовой системы страны. Расширение московского государства, укрепление и развитие государственного аппарата требовали значительных денежных затрат, с учетом отсутствия необходимости сбора и уплаты дани для Орды начинается формирование новой налоговой системы.

Качественные изменения в налоговой системе Русского государства произошли в XVII столетии: в то время происходит реформа государственного аппарата и формирование приказов (прообразов современных министерств). Увеличение налогового бремени, расширение государственных границ, укрупнение государственного аппарата диктовало необходимость к более тщательному контролю за сбором налогов. Для этих целей в 1654 г. создается Приказ счетных дел, в обязанности которого входило осуществление ревизионных и карательных функций в сфере уплаты налогов, в приказе велся ежегодный учет налоговых поступлений в казну, контролировалось последующее расходование поступивших денежных средств, а также проводилось взыскание недоимок и задолженностей по налогам [Тимофеев А.М. с. 25].

Созданию Приказа счетных дел предшествовало принятие Соборного Уложения 1649 г., в котором были закреплены основные виды налоговых правонарушений и устанавливалась мера ответственности за уклонение от уплаты налогов. Говоря об установлении ответственности

за налоговые преступления по Соборному Уложению 1649 г. можно констатировать определённое смягчение уголовно-правовой репрессии в отношении уклонения от уплаты различного рода налогов и пошлин: наметилась определённая тенденция к замене телесных наказаний взысканием штрафов, конфискацией имущества. Так, например, при уклонении от уплаты дорожной пошлины у правонарушителя в первый раз происходило изъятие всего, провозимого им товара, при повторном же нарушении неплательщика заковывали в кандалы. Тем не менее, телесные наказания продолжали доминировать в качестве мер уголовно-правовой репрессии за налоговые преступления.

Правление Петра I ознаменовалось многочисленными изменениями во многих сферах жизни общества и порядка государственного управления. Помимо введения новых налогов при Петре I реформе подверглась система государственного управления, в том числе и управления финансами и контролем за налоговыми поступлениями.

Говоря о ответственности за налоговые преступления в указанный период, стоит отметить, что дальнейшее распространение получили санкции в виде штрафа и конфискации имущества как частичной, так и полной [Ботвинкин М.Ю. с.56]. За уклонение от уплаты обязательных платежей путем утайки, укрывательства податного лица, а также внесение неправомерных изменений и подлога в данные приходно-расходных книг ответственность дифференцировалась в зависимости от субъекта преступления: так, к должностным лицам (приказчикам, старостам, выборным) применялась смертная казнь, в отношении других категорий субъектов (ясачных, крестьян, однодворцев) применялись телесные наказания, еще одним наказанием за уклонение от уплаты налогов и сборов было отправление в ссылку [Тимофеев А.М. с. 26].

Следующие крупные изменения в российской налоговой системе и в системе норм, устанавливающих ответственность за налоговые преступления, произошли во второй половине XIX столетия. В период 1881-1885 г. в стране проводится налоговая реформа: в ходе ее проведения многие устаревшие виды налогов были отменены (такие, как соляной налог, подушная подать), в то же время вводились новые виды налогов, а также создается специализированный налоговый орган, получивший название податной службы, который отвечал за учет и сбор налогов на местах.

Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1845 г. в редакции 1885 г. содержало целый ряд статей, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов. В частности, повышенное внимание государство уделяло уклонению от уплаты налогов с организаций, совершаемое различными способами. Так, ст. 1174⁷ устанавливала ответственность в размере денежного взыскания до 3 000 рублей или ареста до 3 месяцев за «помещение в заявлениях, подаваемых в раскладочных по промысловому налогу присутствия, клонящихся к уменьшению сего налога либо освобождению от него заведомо ложных сведений об оборотах и прибылях торговых или промышленных предприятий». Ст. 1174⁸ устанавливала ответственность за умышленное искажение балансовых отчетов предприятий, в части занижения промыслового налога.

Октябрьская революция знаменует собой качественно новый этап развития отечественного налогового законодательства и законодательства об ответственности за налоговые преступления. В связи с перестройкой экономики на социалистический уклад, практически полной ликвидацией права частной собственности на средства производства, национализацией промышленности, советская власть таким образом уничтожила практически все возможные объекты налогообложения [Припечкин В.В. с. 276].

С началом 30-х годов проведением коллективизации и индустриализации и полного перехода к методам командного управления экономикой была проведена налоговая реформа, по которой большинство имеющихся налогов отменялись, произошла унификация налогов с промышленных предприятий, с которых стали взимать два основных налога: налог с оборота и отчислений от прибыли [Волженкин Б.В. с. 69]. С учетом полной ликвидации частных предприятий в промышленности основными плательщиками данных налогов стали государственные предприятия, которые в условиях командной модели экономики не были заинтересованы в сокрытии объектов

налогообложении и уклонении от уплаты обязательных платежей [Пешков С.С. с. 88].

Таким образом, роль налогов как регулятора общественных отношений в сфере экономики по сути дела была утрачена, а вместе с этим отпадала и необходимость развития норм об ответственности за налоговые преступления. При принятии УК РСФСР 1960 г. изначально в нем фигурировала лишь одна норма, устанавливающая ответственность за уклонение от уплаты налогов — ст. 82 «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов».

Коренные изменения в структуре советского законодательства об ответственности за налоговые преступления произошли во времена Перестройки и постепенного перехода экономики на рыночный путь развития. Появление частного капитала в промышленности диктовало необходимость не только установления новых налогов, но и принятия дополнительных норм об ответственности за уклонение от их уплаты. В УК РСФСР сначала была введена ст. 162¹ «Уклонение от подачи декларации о доходах», которая касалась занятий индивидуально-кустарными промыслами, иной индивидуальной трудовой деятельностью граждан, а также по иным доходам, подлежащим обложением подоходным налогом.

Впоследствии бурное развитие капиталистических отношений потребовало ввод в УК РСФСР новых норм об ответственности за налоговые преступления. В частности, были введены такие нормы, как ст. 162², предусматривающая ответственность за сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения; ст. 162³ — «Противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов».

С учетом того, что новые нормы принимались в ускоренном темпе, чтобы успеть за быстро меняющимися общественными отношениями в сфере экономики и налогообложения, они подчас были недостаточно четко сформулированы, уровень юридической техники, использовавшийся при конструировании данных составов породил множество трудностей при их применении.

Новый Уголовный Кодекс Российской Федерации, вступивший в силу с 1.01.1997 г., ознаменовал новый этап в развитии отечественного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов. Новые налоговые нормы, вошедшие в УК РФ, были призваны решить те проблемы при правоприменительной практике, которые возникали при действии УК РСФСР 1960 г., они отражали определенный уровень развития налоговой системы в новой России, достигнутый за период развития рыночных отношений в экономике [Бакаев А.В. с. 30].

Составы налоговых преступлений в действующем УК РФ были помещены в Раздел VIII «Преступления в сфере экономики» в Главу 22 «Преступления в сфере экономической деятельности». Первоначально УК РФ предусматривал два состава, устанавливавших ответственность за уклонение от уплаты налогов: ст. 198 УК РФ — уклонение от уплаты налогов с гражданина и ст. 199 УК РФ — уклонение от уплаты налогов с организации.

В 2003 г. в нормы о налоговых преступлениях УК РФ были вновь внесены масштабные изменения (по Федеральному закону от 08.12.2003 № 162-ФЗ). Ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» была изложена в следующей редакции: «Уклонение от уплаты налогов 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. Аналогичную диспозицию получила и норма об ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации».

В 2003 г. УК РФ, помимо новой редакции статей 198-199, был также дополнен двумя новыми составами налоговых преступлений: ст. 199¹, предусматривающая ответственность налоговых агентов (данную норму можно рассматривать как частный случай уклонения от уплаты налогов), а также ст. 199² «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального

предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Говоря о санкциях, предусмотренных ст. 198-199 УК РФ, можно отметить, что они включают в себя как штраф, так и иные виды наказаний: принудительные работы, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, лишение свободы. По ч.1 ст. 198 УК РФ и ч.1 ст. 199 УК РФ оба эти вида уклонения от уплаты налогов и (или) сборов являются преступлениями небольшой тяжести.

Таким образом, можно констатировать, что в современном российском законодательстве, по сравнению с предыдущими историческими периодами, наметилась тенденция в сторону смягчения ответственности за налоговые преступления. Гуманизация ответственности проявляется как в предусмотренных условиях освобождения лица, впервые совершившего преступления от уголовной ответственности (по Примечанию 2 к ст. 198, и Примечанию 2 к ст. 199 УК РФ), так и в увеличении роли штрафных санкций в налоговых нормах при общем снижении максимально возможных сроков лишения свободы за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов.

Библиография.

1. «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ) // «Собрание законодательства РФ», 04.08.2014, № 31, ст. 4398.
2. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 07.03.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.03.2017) // «Собрание законодательства РФ», 17.06.1996, № 25, ст. 2954 // «Российская газета», № 1, 09.01.2017.
3. Соборное уложение 1649 года. Выверено по изданию: М.Н.Тихомиров, П.П.Епифанов. М., Изд-во Моск. ун-та, 1961. [Электронный ресурс]URL: <http://www.hist.msu.ru/ER/Text/1649.htm>
4. Уложение о наказаниях уголовных и исправительных. / Таганцев, Николай Степанович — М.: Книга по Требованию, 2012. [Электронный ресурс] URL: <http://static.my-shop.ru/product/pdf/129/1286406.pdf>
5. Бакаев А.В. Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ. Дис. ... к.ю.н. 12.00.08. Ростов-на-Дону, 2009.
6. Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: Автореф. дис. ... к.ю.н. М., 1997.
7. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности. Спб., 2002.
8. Пешков С.С. Противодействие налоговым преступлениям в России // Публичное и частное право. 2008. № 1.
9. Припечкин В.В., Антипова Е.П. Установление и реализация ответственности за уклонение от налогов в России // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2006. № 2.
10. Тимофеев А.М. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовно-правовой и криминологический аспекты (по материалам УрФО). Дис. ... к.ю.н. 12.00.08. Челябинск, 2010.