

*Проходко Татьяна Николаевна*

канд. юрид. наук, доцент

ФКОУ ВО «Пермский институт ФСИН России»

г. Пермь, Пермский край

## **ИНСТИТУТ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИЕ НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ**

*Аннотация:* статья посвящена ответственности за уклонение налогоплательщика от уплаты законно установленных налогов и сборов. Делается вывод о том, что это самый строгий вид ответственности, который сопряжен с наличием обязательных элементов, а при их отсутствии она не может наступить.

*Ключевые слова:* налоги, сборы, ответственность, налоговая ответственность, вина.

Налоговые правонарушения, составами которых являются деяния по уклонению от уплаты налогов и сборов, продолжают иметь место на современном этапе развития государства и негативно сказываются на экономике страны в целом. В правовой литературе встречается мнение о том, что «среди основных причин, объясняющих проблемы привлечения к уголовной ответственности за ... налоговые преступления, следует обозначить законодательный подход по изложению способов уклонения налогоплательщиков от выполнения своей обязанности по уплате налогов и (или) сборов и (или) страховых взносов, необоснованно маленькие сроки привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления, а также медленное реагирование законодателя на постоянное совершенствование налогоплательщиками способов уклонения от выполнения обозначенной обязанности» [1].

В целом за налоговые правонарушения предусмотрены разные виды ответственности, каждая из которых не повторяет другую, но имеет самостоятельное значение в процессе борьбы с налоговыми правонарушениями. При этом, отдельные авторы подчеркивают, что нет оснований для выделения налоговой ответственности в качестве самостоятельной, поскольку взыскания, установлен-

ные Налоговым кодексом РФ (НК РФ), – это меры административной ответственности, которые применяются к налогоплательщикам, налоговым агентам, банкам и другим субъектам налоговых правоотношений за нарушение ими налогового законодательства. С их точки зрения, о налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на охрану налоговых правоотношений [4]. На наш взгляд, подобное мнение несколько неточно отражает содержание института налоговой ответственности. Конечно, за нарушения налогового законодательства предусмотрена и административная ответственность, и налоговая ответственность. Так, налоговая ответственность, во-первых, характеризуется тем, что к налоговой ответственности привлекаются налогоплательщики (плательщики сборов, взносов, налоговые агенты). Это одновременно и физические лица, и организации, и индивидуальные предприниматели. Во-вторых, мерой налоговой ответственности является налоговая санкция в виде штрафа, в отличие от административной ответственности, с помощью которой привлекаются к административному наказанию: среди них может быть в том числе предупреждение или дисквалификация.

Можно согласиться, что институт является комплексным, поскольку состоит из норм различных отраслей права. Однако, правонарушения различны по степени тяжести и составам, что позволяет сделать вывод о том, что ответственность в области законодательства о налогах и сборах включает в себя ответственность, предусмотренную Налоговым кодексом РФ (налоговую ответственность), ответственность, предусмотренную КоАП РФ (административную ответственность), ответственность, предусмотренную Уголовным кодексом РФ (уголовную ответственность). Представляется, что налоговая ответственность имеет право на существование также как уголовная, административная и другие.

Считается, что наиболее «распространённым видом налоговой ответственности является статья 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), предусматривающая санкцию за неуплату налогов в размере 20% от неуплаченной суммы и квалифицированный штраф в размере 40%, если будет

доказана направленность действий налогоплательщика» [7]. Указанная статья содержит несколько гипотез, при которых статья распространяет свое действие на налоговые правоотношения. Так ответственность наступает в случаях: занижения налоговой базы заключается в не отражении в налоговой декларации доходов от договора купли-продажи или отражение необоснованных, или неподтвержденных доходов; неправильное исчисление налога (сбора, взноса) либо других неправомερных действий (бездействия). В правовой литературе раскрывается, что именно попадает в диспозицию исследуемой статьи НК РФ. Так, в силу п. 1 ст. 122 НК РФ под неуплатой или неполной уплатой суммы налога в результате не только занижения налоговой базы, но и «иного неправильного исчисления налога или других неправомερных действий (бездействия) понимается прежде всего занижение или сокрытие доходов, сокрытие объектов налогообложения, т.е. нарушение правил учета доходов и расходов и налогооблагаемой базой, ответственность за которое установлена п. 1 и п. 3 ст. 120 НК РФ. При этом основным квалифицирующим признаком правонарушения обе нормы называют занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или полную неуплату налога [6]. Ответственность по рассматриваемой статье может наступить только при наличии вины налогоплательщика. Это подтверждается судебной практикой. Так, например, из Постановлений ФАС Поволжского округа от 30.03.2006 №А12–29806/05-С51, ФАС Дальневосточного округа от 06.04.2006 №Ф03-А04/06–2/738 следует, что сам по себе факт неуплаты налога в установленный срок не будет достаточным условием наступления ответственности по ст. 120 НК РФ, если налоговый орган не доказал вину налогоплательщика, которая является обязательным элементом состава налогового правонарушения. Кроме этого, пункты 19 и 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» говорят о том, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом

уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного статьей 122 НК РФ [2].

Собственно, ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов предусмотрена Уголовным кодексом РФ, поскольку это составы преступлений, а именно ст. ст. 198 и 199 УК РФ: умышленное непредставление налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным; умышленное включение в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, предусмотренные законодательством РФ о налогах и сборах, заведомо ложных сведений.

Поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 – 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (часть 1.3 статьи 140 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации). Такое направление материалов производится в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 32 Кодекса [5]. Перед направлением материалов проходят мероприятия налогового контроля, по результатам которых выносится решение о недоимке и о неисполнении обязанности по уплате вменяемых налогоплательщику сумм. До вступления в силу решения по итогам налоговой проверки отсутствуют основания для включения отраженных в решении сумм недоимки, пени и штрафов в составе совокупной обязанности налогоплательщика, отражаемой на едином налоговом счете, следовательно, на основании части 14 статьи 6 Закона №176-ФЗ отсутствуют основания для направления материалов в органы предварительного следствия за периоды 2022 – 2024 годов [3]. Наступлению уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов предшествует довольно длительный период времени, а также некоторый процесс, который предпринимают налоговые органы для того, чтобы законно установленные налоги и сборы были уплачены налогоплательщиком. Также необходимо помнить, что уголовная ответственность по предусмот-

ренным преступлениям наступает при наличии вины налогоплательщика в форме прямого умысла и при наличии квалифицированных признаков, такие как крупный и особо крупный размер.

### *Список литературы*

1. Коваленко Т.С. Проблемы привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов / Т.С. Коваленко // Адвокатская практика. – 2020. – №6. – С. 39–44. – EDN QDPPBV

2. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой налогового кодекса Российской Федерации / Ю.М. Лермонтов // КонсультантПлюс.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 30.09.2024) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.gov.ru> (дата обращения: 23.11.2024).

4. Налоговое право: учеб. для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – С. 500–501.

5. Письмо ФНС России «О направлении рекомендаций по применению статьи 6 Федерального закона №176-ФЗ» от 18.10.2024 №СД-4–2/11836@ (вместе с «Рекомендациями по применению налоговой амнистии дробления бизнеса») // КонсультантПлюс.

6. Султанов А.Р. Борьба с пробелами в Налоговом кодексе Российской Федерации и фиксированными идеями в налоговых спорах: монография / А.Р. Султанов. – М.: Статут, 2022. – 472 с.

7. Шишкин Р.Н. Методика доказывания умысла на неуплату налогов: стратегия защиты прав налогоплательщика: практические рекомендации / Р.Н. Шишкин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2023. – С. 3. – EDN QVLGZA