

УДК 34

Криминалистический анализ трансформации вины из налоговых правоотношений в уголовно-правовые

Прошин Владимир Михайлович

Кандидат юридических наук,
доцент, декан юридического факультета,
Международный славянский институт,
129085, Российская Федерация, Москва, ул. Годовикова, 9, 25;
e-mail: advokat.proshin.v.m@gmail.com

Аннотация

Автор анализирует различие в сути и содержании вина налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах и сборах в рамках налоговых правоотношений и вины подозреваемого (обвиняемого) в совершении налогового преступления, расследуемого в рамках уголовно-процессуальных отношений. Если в уголовно-правовой сфере роль вины в преступлении достаточно подробно урегулирована и имеет устоявшееся содержание, то в налоговой сфере данный вопрос с точки зрения теории не определен. На практике же скопирована уголовно-правовая концепция правонарушения и роль вины в ней. Из изученных более ста актов налоговых органов и вынесенных ими решений о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения только в трех процентах дел налоговые органы упоминали о вине налогоплательщика, да и то только в связи с квалификацией вменяемого состава правонарушения как умышленного. В большинстве случаев вопрос о вине налогоплательщика поднимался либо им самим в процессе спора с налоговым органом, либо судом. При этом суды сводят содержание вины налогоплательщика к неисполнению последним либо исполнению ненадлежащим образом возложенных на него обязанностей налоговым законодательством и на основе этого делается вывод о нарушении со стороны налогоплательщика норм законодательства о налогах и сборах.

Для цитирования в научных исследованиях

Прошин В.М. Криминалистический анализ трансформации вины из налоговых правоотношений в уголовно-правовые // Вопросы российского и международного права. 2017. Том 7. № 3А. С. 210-224.

Ключевые слова

Налоговое правонарушение, налоговое преступление, вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, вина обвиняемого (подозреваемого) в совершении налогового преступления, налоговые правоотношения, уголовно-процессуальные правоотношения, законодательство о налогах и сборах.

Введение

Если доказан состав налогового правонарушения, но, по мнению следователя либо налогового органа, существует перспектива уголовного преследования и есть повод и основания для возбуждения уголовного дела, встает вопрос о том, в какой мере состав налогового правонарушения может содержать в себе элементы и признаки состава налогового преступления, и в чем отличие состава налогового правонарушения от состава налогового преступления.

Например, сравнивая ст. 122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)» со ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц» и ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций», можно сделать вывод о том, что видимым различием является, в одном случае, приход к установлению состава налогового правонарушения через доказательный процесс в рамках налоговых правоотношений, регламентированный налоговым законодательством, в другом случае, установление состава налогового преступления является результатом процесса криминалистического собирания, проверки и оценки доказательств в рамках уголовно-процессуальных отношений, регламентированных Уголовно-процессуальным кодексом РФ.

Основная часть

При анализе следователем состава налогового правонарушения по материалам, поступившими от налогового органа, в ходе работы по установлению наличия состава налогового преступления, фактором, усложняющим его работу, является отражение законодателем понятия уголовно-правовой вины в законодательстве о налогах и сборах, распространяя ее смысл и уголовно-правовое содержание на налоговые правоотношения (ст. ст.25,26 УК РФ; ст.14 УПК РФ; ст. ст. 108, 110 НК РФ).

Указанный подход обусловлен тем, что в российской юридической науке укоренилось мнение, что правонарушения в публичной сфере – уголовной, административной (в налоговой, бюджетной, финансовой) – имеют общее содержание.

На наш взгляд, данное мнение является ошибочным, и нельзя допускать его прикладное использование, фактически сводя доказательный процесс к определению состава правонарушения без учета особенностей правоотношений, в которых совершено то или иное правонарушение.

Если в уголовно-правовой сфере роль вины в преступлении достаточно подробно урегулирована и имеет устоявшееся содержание, то в налоговой сфере данный вопрос с точки зрения теории не определен. На практике же скопирована уголовно-правовая концепция правонарушения и роль вины в ней.

Из изученных более ста актов налоговых органов и вынесенных ими решений о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения только в трех процентах дел налоговые органы упоминали о вине налогоплательщика, да и то только в связи с квалификацией вменяемого состава правонарушения как умышленного.

В большинстве случаев вопрос о вине налогоплательщика поднимался либо им самим в процессе спора с налоговым органом, либо судом. При этом суды сводят содержание вины налогоплательщика к неисполнению последним либо исполнению ненадлежащим образом возложенных на него обязанностей налоговым законодательством и на основе этого делается вывод о нарушении со стороны налогоплательщика норм законодательства о налогах и сборах.

К сожалению, в судебной практике большинства судов вопрос установления вины налогоплательщика сводится к автоматическому воспроизведению в решении элементов понятия налогового правонарушения (ст. 106 НК РФ) в ходе квалификации действий участников налоговых правоотношений, когда суд приходит к выводу о невыполнении либо не надлежащем выполнении обязанностей налогоплательщика.

Между тем реализовать уголовно-правовой подход к правонарушениям в сфере налоговых правоотношений достаточно сложно, а порой вообще невозможно в рамках действующего Налогового кодекса Российской Федерации в силу наличия в нем гражданско-правовой наследственности в вопросе привлечения к ответственности.

Вплоть до принятия первой части Гражданского Кодекса РФ (21.10.1994г.) вина в гражданском праве определялась как психическое отношение лица к совершенным противоправным действиям и наступившим последствиям, то есть принималось и использовалось понятие вины как содержательная суть уголовно-правового элемента состава преступления. С вступлением в силу части первой ГК РФ абзац второй п.1 ст. 401 данного Кодекса понятие виновности трактует через критерии невиновности. Так, Суханов Е.А., анализируя эту норму, отмечает, что «вина в гражданском праве рассматривается не как субъективное отношение лица к своему поведению, а как непринятие им объективно возможных мер по устранению или недопущению отрицательных результатов своих действий, диктуемых конкретными обстоятельствами.

Иными словами, вина переводится из области трудно-доказуемых психических ощущений конкретного человека в область объективно возможного поведения участников имущественных отношений, где их реальное поведение сопоставляется с должным».

В гражданском праве с принятием Гражданского Кодекса РФ психическое отношение лица к совершенным действиям заменено реальностью результата исполнения обязанностей, как основанием ответственности, с установлением условий презумпции

виновности и невиновности, определением правил и условий доказывания невиновности, установлением критериев объективной возможности исполнения обязательств (ст.ст.1, 2, 6, 10, 309, 401 ГК РФ).

Из анализа ст.ст.309, 401 ГК РФ следует, что виновным считается лицо, которое при исполнении обязательства не проявило должной степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, и не приняло всех мер для надлежащего исполнения обязательства. Это подводит нас к очевидному выводу о том, что принципиальное отличие обстоятельств, с которыми ГК РФ и УК РФ связывают понятия вины и невиновности, предопределены характером регулируемых отношений, задачами и принципами норм гражданского и уголовного права.

Значимым при определении вины в гражданском праве является поведение лица при исполнении обязательства и неважно, какие переживания испытывает лицо, важно лишь, что оно сделало для надлежащего исполнения конкретного обязательства. А если одной из сторон в гражданских правоотношениях является юридическое лицо, то постановка вопроса о психическом отношении к своим действиям вообще исключается.

В этой связи вполне обоснованными являются рассуждения А.Г. Мартиросяна об идее вины в гражданском праве, которая, по его мнению, направлена на то, «чтобы активизировать поведение сторон в обязательстве, не допустить срыв этого обязательства, а поскольку гражданское право исходит из принципа возмещения вреда лицу, чье право нарушено (ст. 15 ГК РФ), то вина для гражданско-правовой ответственности в отличие от ответственности уголовной не играет главенствующей роли.

Об этом свидетельствуют: презумпция виновности (п.2 ст. 401 ГК РФ), безвиновная ответственность владельца источника повышенной опасности (ст. 1079 ГК РФ), ответственность без вины предпринимателей (п.3 ст. 401 ГК РФ) и многие другие положения ГК РФ, где законодатель, не обращаясь к вине, разными способами обеспечивает возмещение вреда лицу, чье право нарушено.

Компенсационная функция гражданско-правовой ответственности отодвигает вину на второй план».

Именно данное понимание виновности перенесено судебной практикой в налоговые отношения из гражданского права. Большую роль во внедрении в правоприменительную практику разрешения налоговых споров гражданско-правового понимания вины играют судебные акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ (до августа 2014 г.).

Применяемые высшими судебными инстанциями гражданско-правовые понятия для определения порядка и основания несения ответственности налогоплательщика с точки зрения оценки правомерности его поведения и надлежащего при этом исполнения конкретного обязательства, обеспечивают правовую определенность в толковании законодательства о налогах и сборах. Так, например, норме Гражданского Кодекса РФ о злоупотреблении

правом (ст. 10 ГК РФ) посвящено достаточное количество теоретических исследований, результаты которых нашли свое практическое отражение в налоговом праве.

Согласно данной норме, управомоченное лицо может осуществлять свои права в соответствии с их назначением (в допустимых формах).

Если правообладателем нарушается назначение субъективного права (поведение правообладателя выходит за рамки допустимого), имеет место злоупотребление правом.

Поэтому правоприменительная практика в рамках налоговых правоотношений, не смотря на наличие в Налоговом Кодексе РФ уголовно-правового содержания вины в форме умысла и неосторожности, идет по пути понимания и применения к налоговым правоотношениям гражданско-правового содержания и принципа вины.

Более того, в девяносто семи процентах изученных нами судебных актов, вынесенных по итогам рассмотрения налоговых споров, вопрос вины налогоплательщика вообще не упоминался, и рассматривался в плоскости надлежащего либо ненадлежащего выполнения налогоплательщиком налоговых обязанностей, а упоминание о форме вины не удалось найти ни в одном судебном акте о налоговом споре.

Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении №10734/12 от 25.12.2012г., ставя во главу угла основания привлечения к ответственности за налоговое правонарушение результат надлежащего исполнения налоговых обязательств, указал: «...налогоплательщик подлежит освобождению от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового Кодекса, при соблюдении следующих условий: на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у него имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога; на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Если же при указанных условиях размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

...При новом рассмотрении дела суду надлежит установить наличие в действиях общества состава налогового правонарушения с учетом данных его лицевого счета по уплате налога в бюджет».

Это означает, что в данном случае решающим для суда фактором, лежащим в основании привлечения или освобождения от ответственности за налоговое правонарушение, является надлежащее выполнение налоговых обязанностей по результатам общей хозяйственной деятельности за соответствующий налоговый период. Психическое отношение налогоплательщика к своим действиям и наступивший конкретный результат для суда не имеют никакого значения.

Следовательно, не только различие характера регулируемых отношений, задач и принципов норм гражданского и уголовного права не позволяют обстоятельства виновности лица в совершении налогового правонарушения использовать в процессе расследования налогового преступления в качестве признания доказательства, не требующего дополнительной проверки, но и само содержание вины и ее роль в установлении основания несения ответственности в налоговых правоотношениях исключают возможность преюдициального применения установленного обстоятельства виновного совершения налогового правонарушения в деле расследования налогового преступления.

Совершение налоговых преступлений, предусмотренных ст. ст. 198-199-2 УК РФ, обусловлено наличием имущественного интереса у налогоплательщика (налогового агента) в виде получения налоговой выгоды.

Именно в ходе установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу о налоговом преступлении, вина налогоплательщика в вопросе отношения к налоговым обязательствам, связанным с получением налоговой выгоды, с учетом оценки виновных действий с позиции уголовно-правового содержания и свойств, в результате криминалистического исследования и анализа находит этапное доказательственное воплощение в виновное совершение налогового преступления.

Так, Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем постановлении от 12.10.2006 г. № 53 в основу отказа в праве на налоговую выгоду положил концепцию злоупотребления правом как предполагающую негативные последствия для правонарушителя как минимум в виде отказа в защите права на эту выгоду.

Аналогично использованию понятия злоупотребления, были перенесены в налоговые отношения из гражданского права понятия добросовестности, должной осмотрительности, реальности хозяйственной операции.

Так, одной из форм злоупотребления правом, по мнению Конституционного Суда РФ, является недобросовестность налогоплательщика, которая устанавливается наличием факта контроля или согласованности с действиями контрагента, либо наличием факта осведомленности о его действиях. В этом случае налогоплательщик может быть подвергнут негативным налоговым последствиям. Именно поэтому заложенное налоговым законодательством уголовно-правовое понимание вины в вопросах исполнения налогоплательщиком обязанности определения объектов налогообложения, определения доходов налогоплательщика, формирования его расходов и расчет им налогооблагаемой базы, порядок исчисления и уплаты им налогов правоприменительная практика свела к номинальному нормативному толкованию содержания этих понятий и усмотрению правоприменителя при определении объекта, условий и масштаба регулирующего воздействия.

Совершение преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, возможно только с прямым умыслом (Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64). При этом, как указывает Верховный Суд в своем Постановлении, судам следует иметь

в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ, исключаящие вину в налоговом правонарушении. Таким образом, следует отметить, что Верховный Суд РФ принимает процесс установления состава налогового правонарушения в рамках налоговых правоотношений и процесс доказывания налогового преступления в рамках уголовного процесса, как единый стадийный процесс, где доказательная деятельность на стадии установления налогового правонарушения является необходимым первоначальным этапом единого криминалистического процесса доказывания.

И хотя отмеченная позиция Верховного Суда РФ, требующая учитывать обстоятельства, указанные в ст. 111 НК РФ, исключаящие вину в налоговом правонарушении, при доказывании прямого умысла в совершении налогового преступления, наглядно демонстрирует наличие в позиции Верховного Суда РФ уголовно-правового аспекта во взгляде на понятие вины в рамках налоговых правоотношений, тем не менее, анализ итогов судебной практики по рассмотрению налоговых споров подводит нас к выводу о том, что правовая природа интеллектуальной стороны вины в налоговых правоотношениях и ее волевое содержание отличаются от вины в рамках уголовно-правовых отношений.

Задачей настоящей работы не является разработка рекомендаций и предложений по форме и содержанию вины в совершении налогового правонарушения в системе налоговых правоотношений.

В данном случае, учитывая стадийность криминалистического процесса доказывания вины в совершении налогового преступления, следователю в ходе его расследования приходится трансформировать понимание вины, сложившееся по итогам правоприменительной деятельности налоговых органов и судебной практики судов по разрешению налоговых споров, приводя ходом доказательного процесса вину к содержанию, соответствующему ее уголовно-правовому пониманию.

Из анализа решений налоговых органов и судебных актов, принятых по итогам налоговых споров, можно сделать вывод, что правоприменительная практика под виной в совершении налоговых правонарушений (ст. ст. 122, 122-1, 123, 125, 129-2 и 129-3 НК РФ), понимает субъективно-интеллектуальную трактовку налогоплательщиком (его представителем, налоговым агентом) законодательства о налогах и сборах по порядку определения объекта налогообложения, определения доходов и формирования расходной части, расчета налогооблагаемой базы в целях исчисления и уплаты налогов, а также оценочно-аналитическое понимание установленных обязанностей налогоплательщика, налогового агента, которые явились побудительным мотивом для совершения действий (бездействий), находящихся в прямой причинно-следственной связи с нарушением законодательства о налогах и сборах.

Волевое содержание вины в совершении налогового правонарушения проявляется в свободе выбора варианта действия (либо бездействия) налогоплательщика (его представителя, налогового агента), которое обеспечит получение налоговой выгоды (уменьшение

налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета) (п.1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 г. № 53).

Мотивированный возможностью получения налоговой выгоды налогоплательщик либо не выполняет свои налоговые обязательства, либо трактует способ их исполнения, обеспечивающий приоритет частных интересов над публичными.

Именно данное понимание вины в налоговых правоотношениях делает возможным и обосновывает существование ее в двух формах: в форме умысла и неосторожности, тогда как уголовное законодательство исключает неосторожную форму вины при совершении преступлений (ст. ст. 198-199-2 УК РФ). Так, систематизация позиции судов по итогам изучения более ста судебных дел о налоговых спорах, позволила сделать вывод: судебная практика, отраженная во вступивших в законную силу судебных актах исходит из того, что лицо совершает налоговое правонарушение умышленно, если, злоупотребляет предоставленными ему гражданскими правами и обязанностями (ст.45 НК РФ, ст. 10 ГК РФ).

При этом выбирает противоправный порядок исполнения обязанности налогоплательщика, либо отказывается от ее исполнения, основываясь на трактовке законодательства о налогах и сборах, расходящейся со смыслом и духом законодательства о налогах и сборах и его толкованием Верховным Судом РФ, Высшим Арбитражным Судом РФ и Конституционным Судом РФ, причем сознательно допуская наступление вредных последствий для государства, действуя при этом недобросовестно.

Опираясь на судебную практику, отраженную во вступивших в законную силу судебных актах, можно извлечь обобщенное понимание того, что лицо совершает налоговое правонарушение по неосторожности, когда, стремится получить налоговую выгоду в нарушение баланса публичных и частных интересов.

Правонарушитель действует в обычных условиях гражданского оборота, вступает в договорные, обязательственные, а также другие имущественные и личные неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности, осуществляет на свой риск предпринимательскую деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, при этом не проявляя должной осмотрительности и осторожности, а также в силу правовой беспечности, неосознанно не выполняет обязанностей налогоплательщика либо выполняет их ненадлежащим образом, руководствуясь ошибочным пониманием и толкованием законодательства о налогах и сборах, расходящемся со смыслом и духом законодательства о налогах и сборах и его толкованием Верховным Судом РФ, Высшим Арбитражным Судом РФ и Конституционным Судом РФ, что приводит к наступлению имущественного ущерба для бюджетной системы государства. Именно данное понимание вины, на наш взгляд, наиболее оптимально отражает ее смысл,

вытекающий из сущностного анализа норм Налогового Кодекса РФ, практических решений налоговых органов различных уровней о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение и судебных актов по итогам рассмотрения налоговых споров.

Заключение

Таким образом, позиция Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и Конституционного Суда РФ в толковании виновности действий (бездействий) в налоговых правоотношениях сводится исключительно к порядку и качеству выполнения установленных законодательством о налогах и сборах обязанностей налогоплательщиком (его представителем, налоговым агентом), а при условии отсутствия правовой определенности применения налоговой нормы – к осуществлению гражданско-правовых действий, в том числе и связанных с выполнением (или невыполнением) налоговых обязанностей, за пределами разумности, влекущие причинение вреда другому лицу (в том числе и государству) и злоупотребление правом в иных формах (ст. 10 Гражданского Кодекса РФ), нарушающих баланс частных и публичных интересов.

Так, Конституционный Суд Российской Федерации в п.2 Постановления от 14.07.2005 г. № 9-П указал: «Устанавливая правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, Федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в определении как форм налогового контроля и порядка его осуществления, так и налоговых правонарушений, их видов и ответственности за их совершение, включая основания и условия привлечения к ответственности.

Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым – в сферу основных прав и свобод, регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавалось бы условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц. Законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (ст. 19, ч. 1; ст. 55, ч.ч. 2 и 3, Конституции Российской Федерации).

Таким образом, в указанном регулировании необходим баланс публичных и частных интересов как конституционно защищаемых ценностей».

Следовательно, судебная практика в толкованиях высших судов страны в вопросе основания ответственности за налоговое правонарушение исходит из требования осуществлять гражданско-правовые действия (бездействия) в установленных пределах.

Выход за данные пределы в налоговых правоотношениях влечет нарушение баланса частных и публичных интересов в виде неуплаты или неполной уплаты сумм налога либо в иной форме неисполнение налоговых обязательств или исполнение их ненадлежащим образом. И доказательством виновного неисполнения (ненадлежащего исполнения) налоговых обязательств является не проявление в должной степени заботливости, осмотрительности и осторожности для исполнения обязательств надлежащим образом.

Установленный Федеральным законодателем в налоговых правоотношениях приоритет результата отношений налогоплательщика к исполнению налоговых обязанностей, как правовая природа для постановки выводов о наличии либо отсутствии оснований привлечения к ответственности за налоговое преступление, закреплен в обязанностях налогового органа о направлении материалов в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по ст.ст. 198-199-2 УК РФ.

Основанием является то, что налогоплательщик не уплатил в полном объеме суммы недоимки, пеней и штрафов, указанные в направленном ему требовании (ч. 3, ст. 32 Налогового Кодекса РФ). Это означает, что законодатель допускает возможность не начинать уголовное преследование налогоплательщика, несмотря на наличие факта совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления. Однако при условии уплаты в полном объеме указанной в налоговом требовании суммы недоимки, пеней и штрафов, и следовательно, уголовное преследование за налоговое преступление законодатель, в первую очередь, рассматривает, как способ обеспечения экономических интересов государства и восстановление баланса частных и публичных интересов.

В обстановке погашения требуемой налоговой недоимки, пеней и штрафов формальная сторона обстоятельств, связанная с наличием в действиях налогоплательщика состава налогового преступления, теряет степень общественной опасности, с которой законодатель связывает возбуждение и расследование уголовного дела.

Следовательно, обязательственная природа оснований ответственности за налоговое правонарушение влияет и обуславливает ход уголовного преследования за налоговое преступление.

Наряду с особенностями установления состава налогового правонарушения и характера оснований ответственности за его совершение, сам факт возможного существования вины в налоговых правоотношениях в двух формах обуславливают отличие содержания природы виновных действий в совершении налогового правонарушения от вины в уголовно-правовых отношениях, где вина в совершении преступлений, предусмотренных ст.ст. 198-199-2 УК РФ, возможна только в форме умысла.

Возвращаясь к вышепоставленному вопросу, а именно: в какой мере состав налогового правонарушения может содержать в себе элементы и признаки состава налогового преступления, и в чем отличие состава налогового правонарушения от состава налогового преступления, – можно заключить следующее.

В процессе совершения налогового правонарушения и в процессе совершения налогового преступления объектом посягательства являются экономические интересы государства в лице его бюджетной системы, а также конституционные принципы равенства всех перед законом и несения гражданами Российской Федерации равных обязанностей, и вытекающие из них принципы налогообложения – это юридическое равенство налогоплательщиков, всеобщность и соразмерность налогообложения, равное налоговое бремя, баланс публичных и частных интересов.

Объективной стороной, как состава налогового правонарушения, так и состава налогового преступления, является совокупность действий (либо бездействий), связанных с расчетом налоговой базы и формированием расходной части для исчисления налога, действий (либо бездействий), связанных с представлением налоговой декларации или иных обязательных документов в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также совокупность действий (либо бездействий) по включению в эти обязательные документы ложных сведений.

Следует отметить, что акты налоговых проверок и вынесенные на их основе решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, а также приговоры судов по налоговым преступлениям подтверждают данное обстоятельство.

Каждое из вышеприведенных действий, как в отдельности, так и в своем единстве совершения, приводят к не поступлению либо неполному поступлению сумм налогов в соответствующий бюджет. Из этого следует: негативный результат для объекта направленности совершения налогового правонарушения и налогового преступления одинаков.

Субъектами совершения и налогового правонарушения и налогового преступления являются, как правило, участники налоговых правоотношений.

Таким образом, когда итогом доказательного процесса в рамках налоговых правоотношений является установление состава налогового правонарушения, то можно отметить, что три элемента данного состава, а именно: противоправность (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия); совершение противоправного деяния налогоплательщиком, налоговым агентом (т.е. участниками налоговых правоотношений); общественно-опасный результат противоправного деяния (действия или бездействия) – являются материально-правовой основой для будущей их квалификации, по итогам проверки и оценки в рамках уголовно-процессуального доказывания, как признаков налогового преступления.

Основное отличие в данном случае правонарушения от преступления лежит в содержании вины. Именно уяснение смыслового содержания вины в налоговых правоотношениях и в уголовном праве определяет и обуславливает степень общественной опасности между составом налогового правонарушения и составом налогового преступления.

Так, в налоговом преступлении лицо, аналитически правильно оценивая совокупность прав и обязанностей, вытекающих из законодательства о налогах и сборах, и понимая смысл

норм налогового законодательства, которыми призвано руководствоваться, побуждаемое корыстным мотивом получения материальной выгоды, направляет свои интеллект и волю на умышленное уклонение от уплаты налогов и сборов путем поиска методов, способов, средств, приемов и вариантов их реализации в механизме непредставления налоговой декларации или иных обязательных документов, либо в механизме включения в них заведомо ложных сведений.

Что же касается направления доказывания содержания вины в налоговом правонарушении, то по итогам анализа судебной практики рассмотрения налоговых споров и решений налоговых органов о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение видно, что доказательный процесс протекает в зоне установления ответственности за последствия ошибочной трактовки законодательства о налогах и сборах и проявленные при этом неосмотрительность, неосторожность и правовую беспечность (неосторожная форма вины).

Либо в процессе доказывания устанавливается факт злоупотребления со стороны соответствующего лица предоставленными ему гражданскими правами и обязанностями (ст. 10 ГК РФ). В этом случае данное лицо обосновывая свои недобросовестные и противоправные действия (бездействия), приводящие к ущербу для бюджетной системы государства и нарушению баланса публичных и частных интересов, сознательно трактует законодательство о налогах и сборах вопреки его смыслу и духу, а также вопреки его толкованию Верховным Судом РФ, Высшим Арбитражным Судом РФ и Конституционным Судом РФ (умышленная форма вины).

Таким образом, установленное судебным актом, принятым в рамках гражданского судопроизводства, виновное совершение налогового правонарушения не может снимать с суда, прокурора, следователя обязанность установления уголовно-правовой вины в совершении налогового преступления в рамках возбужденного уголовного дела.

Библиография

1. Агачева А.В. Проблема вины в уголовном праве России // Марийский юридический вестник. 2016. № 2 (17). С. 89-91.
2. Гавриленков С.А. Юридическое содержание вины и виновности в уголовном законе Российской Федерации // Вестник Томского государственного университета. Право. 2014. № 2 (12). С. 39-46.
3. Голубев Н.А. К вопросу о вине в уголовном праве // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2013. № 21. С. 81-83.
4. Дубовиченко С.В. Понятие умышленной вины и ее сущность // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2012. № 72. С. 8-16.
5. Комарова Л.Р. К вопросу о критериях дифференциации ответственности за совершение административных правонарушений и неосторожных преступлений // Актуальные проблемы экономики и права. 2014. № 4 (32). С. 222-228.

6. Латыпова Э.Ю. Развитие понятия «Вина» в российском уголовном праве // Марийский юридический вестник. 2007. № 5. Том 1. С. 118-122.
7. Паньков И.В. Теоретические аспекты умышленной вины по российскому уголовному праву // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. 2008. № 65. С. 252-260.
8. Стопычев А.П. Понятие вины юридического лица // Актуальные проблемы российского права. 2007. № 2. С. 95-102.
9. Фоноберов Л.В. Вина как субъективное условие деликтной ответственности // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. 2009. № 3. С. 88-91.
10. Юрчак Е.В. Понятие «Степень вины» как теоретическая характеристика вины и критерий индивидуализации юридической ответственности // Современные исследования социальных проблем. 2015. № 10 (54). С. 66-73.

Criminalistics analysis of the transformation of guilt from tax legal relations into criminal law relations

Vladimir M. Proshin

PhD in Law,

Associate Professor,

International Slavic Institute,

129085, 25, 9, Godovnikova st., Moscow, Russian Federation;

e-mail: advokat.proshin.v.m@gmail.com

Abstract

The author analyzes the difference in the essence and content of the guilt of the taxpayer in violation of the legislation on tax collections in the framework of tax legal relations and the guilt of the suspect accused in committing a tax crime investigated in the framework of criminal procedural relations. While in the criminal law sphere the role of guilt in a crime is sufficiently regulated and has a well-established content, then in the tax sphere this issue is not defined from the theoretical point of view. In practice, however, the criminal legal concept of the offense and the role of guilt in it have been copied. Of the more than one hundred acts of tax authorities studied and their decisions to prosecute tax offenses in only three percent of cases, the tax authorities mentioned the fault of the taxpayer, and even then only in connection with the qualification of the alleged composition of the offense as willful. In most cases, the issue of the taxpayer's fault was raised either by himself in the course of a dispute with a tax

authority or a court. At the same time, courts reduce the content of the fault of the taxpayer to the latter's failure to perform or the performance of improperly imposed on him duties by tax legislation and on the basis of this conclusion is made about the violation of the taxpayer's norms of the legislation on taxes and fees.

For citation

Proshin V.M. (2017) Kriminalisticheskii analiz transformatsii viny iz nalogovykh pravootnoshenii v ugovovno-pravovye [Criminalistics analysis of the transformation of guilt from tax legal relations into criminal law relations]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 7 (3A), pp. 210-224.

Keywords

Tax offence, tax crime, the fault of the taxpayer in the commission of a tax offence, the fault of the accused (suspect) in the commission of a tax crime, tax legal relations, crime procedural legal relations, legislation on taxes and fees.

References

1. Agacheva A.V. (2016) Problema viny v ugovovnom prave Rossii [The problem of guilt in the criminal law of Russia]. *Mariiskii yuridicheskii vestnik* [Mari Law Herald], 2 (17), pp. 89-91.
2. Dubovichenko S.V. (2012) Ponyatie umyshlennoi viny i ee sushchnost' [The concept of intentional guilt and its essence]. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva* [Heralds of Volga University], 72, pp. 8-16.
3. Gavrilentov S.A. (2014) Yuridicheskoe sodержanie viny i vinovnosti v ugovovnom zakone Rossiiskoi Federatsii [The legal content of guilt and guilt in the criminal law of the Russian Federation]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo* [Bulletin of Tomsk State University. Right], 2 (12), pp. 39-46.
4. Golubev N.A. (2013) K voprosu o vine v ugovovnom prave [On the issue of guilt in the criminal law]. *Yuridicheskaya nauka i praktika: Vestnik Nizhegorodskoi akademii MVD Rossii* [Juridical science and practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia], 21, pp. 81-83.
5. Fonoberov L.V. (2009) Vina kak sub"ektivnoe uslovie deliktnoi otvetstvennosti [Guilt as subjective condition of tort liability]. *Probely v rossiiskom zakonodatel'stve. Yuridicheskii zhurnal* [Gaps in Russian legislation. Juridical journal], 3, pp. 88-91.
6. Komarova L.R. (2014) K voprosu o kriteriyakh differentsiatsii otvetstvennosti za sovershenie administrativnykh pravonarushenii i neostorozhnykh prestuplenii [On the issue of criteria for differentiating responsibility for committing administrative offenses and reckless crimes]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava* [Actual problems of economics and law], 4 (32), pp. 222-228.

7. Latypova E.Yu. (2007) Razvitie ponyatiya "Vina" v rossiiskom ugovolnom prave [The development of the concept of guilt in the Russian criminal law]. *Mariiskii yuridicheskii vestnik* [Mari Law Herald], 5, 1, pp. 118-122.
8. Pan'kov I.V. (2008) Teoreticheskie aspekty umyshlennoi viny po rossiiskomu ugovnomu pravu [Theoretical aspects of intentional guilt in the Russian criminal law]. *Izvestiya Rossiiskogo gosudarstvennogo pedagogicheskogo universiteta im. A.I. Gertsena* [Herald of Russian State Pedagogical University], 65, pp. 252-260.
9. Stopychev A.P. (2007) Ponyatie viny yuridicheskogo litsa [The concept of the guilt of a legal entity]. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* [Actual problems of Russian law], 2, pp. 95-102.
10. Yurchak E.V. (2015) Ponyatie "Stepen' viny" kak teoreticheskaya kharakteristika viny i kriterii individualizatsii yuridicheskoi otvetstvennosti [The concept of "Degree of guilt" as a theoretical characteristic of guilt and the criterion of individualisation of legal responsibility]. *Sovremennye issledovaniya sotsial'nykh problem* [Modern studies of social problems], 10 (54), pp. 66-73.