

РАЗДЕЛ VI

УГОЛОВНОЕ ПРАВО

*Александр Владимирович ХАБАРОВ —
доцент кафедры уголовного права
и криминологии, кандидат юридических наук*

УДК 343 (075)

НЕЗАКОННОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО И УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: ПРОБЛЕМЫ СООТНОШЕНИЯ

АННОТАЦИЯ. В статье автор критически рассматривает сформировавшуюся в уголовно-правовой доктрине и судебной практике точку зрения о том, что незаконное предпринимательство охватывает имевшую место в его рамках неуплату налогов и сборов.

In the article the author critically considers the moulded point of view in criminal law doctrine and judicial practice about the fact that the corpus of illegal enterprise embraces the non-payment of taxes and duties existed in its context.

Вопрос о соотношении незаконного предпринимательства, т.е. преступления, предусмотренного ст. 171 Уголовного кодекса РФ (далее — УК РФ), с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц или с организаций (ст.ст. 198 и 199 УК РФ), является наглядным примером непостоянства и непоследовательности позиции высшего судебного органа. В свое время, в п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» было разъяснено, что действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющегося от уплаты налога с доходов, полученных в результате такой деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст.ст. 171 и 198 УК РФ. Такая позиция находила поддержку в изданной после появления указанного разъяснения уголовно-правовой литературе [1].

Но в п. 16 изданного спустя 7 с лишним лет Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем» (далее — Постановление № 23) сделан иной вывод: «действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплачивающего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного статьей 171 УК РФ».

В качестве обоснования нового подхода в литературе можно встретить следующие аргументы. Б.В. Волженкин указывает, что незаконная предпринима-

тельская деятельность — такое же преступление, как незаконный оборот наркотиков, оружия, получение взятки и т.п., а следовательно, доходы от незаконного предпринимательства получены преступным путем. Признав необходимость платить налоги на доходы от незаконной предпринимательской деятельности, нужно быть последовательным и признать, что следует платить налоги во всех случаях преступного обогащения. Уголовная ответственность за незаконную предпринимательскую деятельность наступает, если эта деятельность причинила крупный ущерб, а последний и состоит в неуплате налогов. Привлечение в этом случае к уголовной ответственности за причинение такого последствия еще и по ст.ст. 198, 199 УК РФ нарушит принцип справедливости [3].

Похожая аргументация приводится И. И. Кучеровым: «Представляется, что источник получения доходов (применительно к уклонению от уплаты налогов — А.Х.) должен носить исключительно законный характер (с соблюдением условий регистрации и лицензирования), а поэтому составом комментируемого преступления не охватываются действия, направленные на сокрытие доходов, полученных от незаконной предпринимательской деятельности. В этом случае должны применяться соответствующие статьи уголовного законодательства. Объекты налогообложения, которые обуславливают обязанность налогоплательщика заплатить налог, представляют собой юридические факты, выражающиеся только в правомерных действиях. По этой причине доход от незаконной предпринимательской деятельности [...] нельзя рассматривать в качестве объекта налогообложения. Соответственно, у лица, его получившего, отсутствует обязанность по уплате с него налогов» [4]. Поддержаны указанные доводы в работе Д. А. Глебова и А. И. Ролика. Дополнительно они указали, что «в том случае, когда речь идет о незаконном предпринимательстве, повлекшем извлечение дохода в крупном размере, и, в конечном счете, неуплату налога с него, рассматриваемое деяние имеет как бы два объекта посягательства. [...] Таким образом, осуществление предпринимательской деятельности без регистрации (лицензии) — это, по сути, особый способ уклонения от уплаты налогов, ответственность за который установлена в ст. 171 УК РФ, и поэтому дополнительной квалификации по статьям, предусматривающим ответственность за налоговые преступления, не требуется» [5]. Наконец, комментируя упомянутое положение Постановления № 23, В.П. Верин отметил, что «... весь доход, полученный в результате преступной деятельности, подлежит обращению в пользу государства» [6]. Этот аргумент нашел прямое подтверждение в п. 16 Постановления № 23: «полученные в результате совершения такого преступления денежные средства и имущество признаются вещественными доказательствами и подлежат обращению в доход государства в силу п. 4 ч. 3 ст. 81 УПК РФ, а потому налогообложению не подлежат».

Итак, резюмируя вышеизложенное, можно сказать, что аргументами в пользу вывода об охвате составом незаконного предпринимательства имевшей место неуплаты налогов являются: 1) незаконный (и даже преступный) характер полученных доходов, которые не должны выступать объектом налогообложения; 2) специальный характер ст. 171 УК РФ по отношению к нормам об уклонении от уплаты налогов, заключающийся в том, что незаконное предпринимательство является, по сути, составным преступлением, особым способом уклонения от уплаты налогов; 3) необходимость конфискации доходов от незаконного предпринимательства, что не позволяет еще и учитывать их при налогообложении.

Системный анализ положений гражданского, налогового, административного и уголовного законодательства позволяет всерьез усомниться во всех перечисленных доводах.

Во-первых, нельзя согласиться с тем, что доходы от незаконного предпринимательства ничем не отличаются от доходов в виде полученной взятки, незаконной торговли оружием или наркотиками. Уголовное законодательство предусматривает ответственность за определенные нарушения норм права, но не может регулировать вопрос о том, действительны ли те или иные сделки и иные хозяйственные операции, возникает ли право собственности или иные имущественные права при их совершении, иными словами, имеет ли действие гражданско-правовой эффект: это предмет исключительно ведения гражданского права и иных регулятивных отраслей. В приведенных Б. В. Волженкиным примерах совершенные сделки являются ничтожными в силу ст.ст. 168 или 169 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ), поскольку данными действиями нарушаются запреты, установленные в Федеральных законах от 27 июля 2004 года № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации», от 13 декабря 1996 года № 150-ФЗ «Об оружии», от 8 января 1998 года № 3-ФЗ «О наркотических средствах и психотропных веществах».

В отличие от этого, те сделки, которые лежат в основе предпринимательской деятельности, гражданское законодательство не считает ничтожными даже в случае, когда данная деятельность осуществлялась с нарушением законодательства о государственной регистрации или лицензировании. Так, сделки не зарегистрированного в качестве предпринимателя гражданина, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, действительны в силу правила п. 4 ст. 23 ГК РФ: гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность с нарушением требований о ее регистрации, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Гражданско-правовым последствием нарушения правил регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя (в т.ч. представления для регистрации ложных сведений) является признание такой регистрации недействительной. Юридическое лицо, государственная регистрация которого признана судом недействительной, подлежит ликвидации; однако его сделки, как разъяснено в Информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 июня 2000 года № 54 «О сделках юридического лица, регистрация которого признана недействительной», нет оснований считать ничтожными.

Отсутствие у юридического лица или индивидуального предпринимателя лицензии на определенный вид деятельности свидетельствует лишь об оспоримости соответствующей сделки, которая может быть признана недействительной только на основании специального решения суда по иску ограниченного круга лиц и при соблюдении условий, прямо описанных в ст. 173 ГК РФ. Если на момент совершения сделки необходимая лицензия у стороны имелась, но срок этой лицензии истек до исполнения обязательств по этой сделке данной стороной, в этом случае основания признавать сделку недействительной и вовсе отсутствуют, что подтверждено в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 июля 2007 года № 3386/07. Наконец, нарушение лицензионных требований и условий также не является основанием для недействительности сделки и вообще само по себе не влечет никаких гражданско-правовых последствий.

Итак, если исходить из того, что гражданское законодательство не видит оснований для признания недействительными сделок, совершенных с нарушением требований о государственной регистрации предпринимательской деятельности или лицензировании видов деятельности, есть все основания считать, что на

полученное по этим сделкам у соответствующего лица возникает то или иное имущественное право. Нарушение установленных законодательством требований к деятельности в целом не должно быть основанием для того, чтобы считать полученные по отдельным законным сделкам доходы имеющими незаконное происхождение.

Во-вторых, совершенно несостоятельно утверждение, что отсутствие государственной регистрации или лицензии не позволяет считать полученный от предпринимательской деятельности доход объектом налогообложения. Налоговое законодательство предусматривает совершенно обратное. В частности, в абзаце 4 п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) сказано, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. Другими словами, отсутствие государственной регистрации в качестве предпринимателя не влечет освобождения от налогообложения полученных от предпринимательской деятельности доходов. Тем более не освобождается от налогообложения лицо, осуществлявшее тот или иной вид деятельности без необходимой для этого лицензии. Напротив, отсутствие лицензии на определенный вид деятельности может повлечь невозможность применения определенных льгот или освобождений (которыми лицо могло бы воспользоваться при наличии лицензии). Например, в п. 6 ст. 149 НК РФ предусмотрено, что перечисленные в настоящей статье операции не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ (т.е. при наличии лицензии соответствующие операции не облагаются НДС, а при отсутствии лицензии — облагаются).

В-третьих, очень сомнительны доводы о двуобъектности состава незаконного предпринимательства. Об этом допустимо еще было говорить применительно к ст. 162.5 УК РСФСР 1960 года «Незаконное предпринимательство в сфере торговли», признаком состава которого являлось «извлечение неконтролируемого дохода в крупном размере». Признаком незаконного предпринимательства в действующем УК РФ является «причинение крупного ущерба или извлечение дохода в крупном размере» совершенно без какой-либо увязки с тем, отражались ли полученные доходы в учете, учитывались ли они при налогообложении или нет. Как следует из норм Федеральных законов от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности», ни государственная регистрация предпринимательской деятельности, ни лицензирование отдельных видов деятельности, требования и правила которых нарушаются при незаконном предпринимательстве, не преследуют прямо фискальных целей. Соответственно, нарушение данных требований не имеет обязательным следствием неуплату налогов и (или) сборов исполнение (за исключением неуплаты государственной пошлины за регистрацию или выдачу лицензии, однако с учетом ее размера подобное последствие является явно малозначительным).

В-четвертых, из указанного выше следует, что осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или без лицензии (с нарушением правил регистрации, лицензионных требований) не может рассматриваться как способ уклонения от уплаты налогов. С одной стороны, даже при наличии указанных

нарушений лицу ничто не мешает надлежащим образом исполнить налоговые обязанности (и как выше было указано, от такой обязанности оно не освобождается). Более того, можно утверждать, что большинство лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность с нарушением правил регистрации, без лицензии или с нарушением лицензионных требований, такие обязанности исполняет (не всегда надлежащим образом, в полном объеме, но это никак не связано с тем, что предпринимательская деятельность является незаконной). С другой стороны, в тех случаях, когда при осуществлении незаконного предпринимательства имеет место еще и неуплата налогов, способы последней совершенно иные и корреспондируют со способами уклонения от уплаты налогов, описанными в ст.ст.198 и 199 УК РФ (речь должна идти о непредставлении налоговых деклараций, включении в декларации заведомо ложных сведений и т.д.).

В-пятых, даже если бы незаконное предпринимательство представляло собой составное преступление, оно никак не могло бы охватывать уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, поскольку это противоречит общим правилам квалификации преступлений. Как известно, составное преступление охватывает лишь те свои части, представляющие самостоятельные преступления, которые, взятые изолированно, наказываются не более строго, чем составное преступление. Между тем санкция ч. 1 ст. 171 УК РФ (не предусматривающая наказания в виде лишения свободы) мягче, чем санкции любых частей ст.ст. 198 и 199 УК РФ. Санкция же ч. 2 ст. 171 УК РФ мягче, чем санкция ч. 2 ст. 199 УК РФ. Таким образом, уклоняться от уплаты налогов еще и с нарушением требований государственной регистрации или лицензирования оказывается выгоднее, чем уклоняться от уплаты налогов при легальной предпринимательской деятельности.

Наконец, не убеждает и довод о необходимости конфискации доходов от незаконного предпринимательства. Допустимость его конфискации на основании п. 4 ч. 3 ст. 81 УПК РФ вызвала сомнения: согласно последней, обращению в доход государства подлежал не доход от незаконного предпринимательства, а деньги и имущество, полученные в результате преступных действий либо нажитые преступным путем. В силу характера самих преступных деяний при незаконном предпринимательстве индивидуализировать такие деньги или имущество крайне проблематично (особенно если незаконная предпринимательская деятельность сочеталась с законной); полученные доходы в этом случае находятся в постоянном движении, а потому никак по размеру и составу не совпадают с наличным имуществом лица, на которое можно было бы обратить взыскание.

Далее, авторы такого предложения явно плохо отдавали отчет в тех последствиях, которые влечет конфискация всех доходов, полученных от предпринимательской деятельности. Если все доходы подлежат конфискации (а под доходами, как известно, в п. 12 Постановления № 23 предлагается понимать всю выручку без вычета произведенных расходов), то, видимо, эти сделки и операции, связанные с осуществлением расходов, надо считать недействительными. В противном случае конфискация доходов превращается в фикцию, т.к. всей выручки от прошлой деятельности у предпринимателя в наличии никогда нет и быть не может (а во многих видах деятельности оборот за полгода-год значительно превышает стоимость всего имущества, используемого для осуществления такой деятельности). Значит, нужно требовать от работников такого предпринимателя возврата выплаченной им заработной платы, от поставщиков сырья и материалов — полученной ими оплаты и т.д. Кроме того, из разъяснения, содержащегося в п. 16 Постановления № 23, вытекает, что ст. 171 УК РФ охватывается неуплата налогов с доходов, полученных в результате незаконной

предпринимательской деятельности. Возникает вопрос: имеются в виду только именно налоги, объектом которых закон называет доходы (т.е. налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций) либо же и те налоги, которые имеют несколько иной объект, но связанный с получаемыми доходами (например, НДС, акцизы, единый социальный налог и т.д.).

И самое главное заключается в том, что с 1 января 2007 года вступили в силу нормы УК РФ о конфискации имущества, введенные Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 153-ФЗ. Статья 104.1 УК РФ не предусматривает незаконное предпринимательство в числе тех преступлений, полученное в результате совершения которых имущество может быть конфисковано. Соответственно, все поводы говорить о двойном наказании в связи с получением доходов от незаконного предпринимательства отпадают.

Напрашивается вывод о том, что если лицо, осуществляющее незаконную предпринимательскую деятельность, одновременно уклоняется от уплаты налогов, обязанность по уплате которых возникает в связи с осуществлением такой предпринимательской деятельности, при наличии всех необходимых признаков подлежит уголовной ответственности по совокупности ст. 171 и ст.ст. 198 или 199 УК РФ. Пункт 16 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 года № 23 должен считаться противоречащим действующему законодательству (или, по крайней мере, утратившим силу с 1 января 2007 года).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998.
2. Яни П. Доход от незаконного предпринимательства // Законность. 2000. № 6. С. 36-39.
3. Российское уголовное право: курс лекций. Преступления в сфере экономики / Под ред. А. И. Коробеева. Т. 4. Владивосток, 2000.
4. Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения: науч.-практич. комментарий к УК РФ. М., 1999.
5. Глебов Д.А., Ролик А.И. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб: Юридический центр Пресс, 2005. 338 с.
6. Верин В.П. О некоторых вопросах судебной практики по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2005. № 2. С. 28-32.

*Юлия Павловна ПОПОВА —
доцент кафедры уголовного права
и криминологии, кандидат юридических наук*

УДК 343.278 (470+571)

ВОПРОСЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО КОНСТРУИРОВАНИЯ И ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ ЛИШЕНИЯ ПРАВА ЗАНИМАТЬ ОПРЕДЕЛЕННУЮ ДОЛЖНОСТЬ ИЛИ ЗАНИМАТЬСЯ ОПРЕДЕЛЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ

АННОТАЦИЯ. Статья касается противоречий в регламентации и применении такого вида уголовного наказания как лишение права занимать определенную должность или заниматься определенной деятельностью.