УДК 349

ПРЕДОСТЕРЕЖЕНИЕ О НЕДОПУСТИМОСТИ НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА КАК АКТ ПРОКУРОРСКОГО РЕАГИРОВАНИЯ: ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ

Степуков К.М.

студент,

Белгородский государственный национальный исследовательский университет

Белгород, Россия[1]

Аннотация: Статья посвящена предостережению о недопустимости нарушения налогового законодательства как акту прокурорского реагирования. Рассматриваются его правовая природа и проблемы применения в налоговой сфере: неопределённость критериев «готовящегося» деяния, ограниченность круга адресатов должностными лицами, соотношение с иными актами реагирования, риск двойной ответственности и тенденция к усилению карательного значения предостережения. Предлагаются меры по совершенствованию регулирования.

Ключевые слова: прокурорский надзор, налоговое законодательство, предостережение о недопустимости нарушения закона, акты прокурорского реагирования, профилактика правонарушений, должностное лицо, налогоплательщик, административная ответственность.

WARNING ABOUT THE INADMISSIBILITY OF VIOLATIONS OF TAX LEGISLATION AS AN ACT OF PROSECUTORIAL RESPONSE: PROBLEMS OF APPLICATION

Stepukov K.M.

student,

[1]**Научный руководитель:** Кислицина И.Н., старший преподаватель кафедры уголовного права и процесса, Юридический институт НИУ «БелГУ», Белгород, Россия

Belgorod State National Research University
Belgorod, Russia[2]

Annotation: The article is devoted to a warning about the inadmissibility of violating tax legislation as an act of prosecutorial response. It examines its legal nature and the problems associated with its application in the tax sphere: the uncertainty of the criteria for the “impending” act, the limited scope of recipients to officials, the relationship with other response acts, the risk of double liability, and the tendency to increase the punitive nature of the warning. Measures to improve regulation are proposed.
Keywords: prosecutorial supervision, tax legislation, warning about the inadmissibility of violating the law, acts of prosecutorial response, prevention of offenses, official, taxpayer, administrative liability.

Предостережение о недопустимости нарушения закона как самостоятельная мера прокурорского реагирования получило законодательное закрепление сравнительно поздно - лишь в 1999 году, когда Федеральным законом от 10 февраля 1999 г. № 31-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О прокуратуре Российской Федерации"» Закон о прокуратуре был дополнен ст. 25.1. Задумывалось оно как инструмент сугубо превентивный: не наказать за уже совершённое, а остановить готовящееся - что прямо отражено в цели нормы, сформулированной законодателем «в целях предупреждения правонарушений и при наличии сведений о готовящихся противоправных деяниях» [1]. В первоначальной редакции предостережение объявлялось в письменной форме только должностным лицам (а также руководителям общественных объединений), когда такие лица были причастны к готовящемуся противоправному деянию. Позднее сфера применения меры была расширена: Федеральным законом от 25 июля 2002 г. № 112-ФЗ, принятым в рамках совершенствования

[2] **Scientific supervisor:** Kislitsina I.N., Senior Lecturer at the Department of Criminal Law and Procedure, Law Institute, Belgorod State National Research University, Belgorod, Russia

законодательства о противодействии экстремистской деятельности, действие статьи 25.1 распространено также на руководителей общественных (в том числе религиозных) объединений и иных лиц. Следует при этом учитывать, что в качестве организационной практики прокуроры использовали профилактические предупреждения и до 1999 г. - на уровне приказов и указаний Генерального прокурора РФ, однако именно закон 1999 г. придал предостережению статус процессуально оформленной меры прокурорского реагирования с собственным порядком применения.

Однако за четверть века своего существования предостережение обросло таким количеством интерпретаций, ограничений и внутренних противоречий, что сегодня едва ли не каждый случай его применения в налоговой сфере вызывает вопросы - у прокуроров, у налогоплательщиков, у судов.

Закон формулирует основание для объявления предостережения достаточно узко: «при наличии сведений о готовящихся противоправных деяниях» (ч. 1 ст. 25.1 Закона о прокуратуре). Органы прокуратуры подчёркивают: предостережение «имеет превентивный (профилактический, предупредительный) характер и принудительной силой не обладает». Цель - «профилактика правонарушений путем официального указания конкретному должностному лицу на необходимость исключения из своей деятельности обстоятельств, способствующих совершению конкретного противоправного деяния» [1].

Однако здесь возникает первое, почти незаметное на первый взгляд противоречие. Предостережение объявляется при наличии сведений о готовящихся деяниях. Но что считать «готовящимся» применительно к налоговым правонарушениям? Налоговая сфера отличается тем, что большинство нарушений здесь выявляется задним числом - по результатам камеральных или выездных проверок, когда деяние уже совершено. Готовящееся нарушение - это, скорее, ситуация, когда налогоплательщик публично заявляет о намерении применить схему, заведомо противоречащую закону, или когда из документов видно, что сделка готовится с очевидным налоговым дефектом.

О.Р. Безсалий, защитившая диссертацию по проблемам предостережения, отмечает, что «Предупреждение нарушений закона, в частности путем вынесения предостережения о недопустимости его нарушения, - это существенный инструмент влияния на поведение субъектов и как показывает практика, у данного средства прокурорского реагирования имеются значительные резервы по повышению его роли в борьбе с нарушениями закона» [2]. Резервы действительно есть - но их реализации мешает именно неопределённость в понимании «готовящегося» деяния.

Второй узел проблем связан с субъектом, которому предостережение может быть адресовано. Закон говорит о «должностных лицах». Органы прокуратуры в п. 1.4 Указания Генерального прокурора РФ от 06.07.1999 г. №39/7 «О применении предостережения о недопустимости нарушения закона» разъясняют это ограничение предельно жёстко: «Предостережение о недопустимости нарушения закона применяется только к должностным лицам. Оно не может быть адресовано гражданам и юридическими лицами» [3].

Применительно к налоговым правоотношениям рассматриваемое ограничение порождает структурно-функциональный дисбаланс в механизме профилактического воздействия. Субъектом налогового правонарушения по общему правилу выступает организация-налогоплательщик, однако именно ей предостережение адресовать нельзя в силу буквального толкования ст. 25.1 Закона о прокуратуре. Адресатами меры могут быть руководитель организации, главный бухгалтер и иные должностные лица, на которых возложены обязанности по исчислению и уплате налогов. С формально-юридической точки зрения такая конструкция состоятельна: решения, влекущие налоговые последствия, принимаются именно должностными лицами, и именно их поведение поддаётся нормативной коррекции. Однако содержательно эффективность инструмента остаётся проблематичной: предостережение адресовано конкретному физическому лицу, тогда как юридическое лицо как основной участник налоговых

правоотношений сохраняет возможность продолжать деятельность, сопряжённую с налоговыми рисками.

Анализ практики показывает, что прокуроры разрешают указанное противоречие путём объявления предостережений руководителям организаций - при этом строго как должностным лицам, а не как представителям юридического лица. Подобная правовая конструкция не противоречит закону, однако её профилактический потенциал следует оценить как ограниченный. Предостережение сохраняет силу лишь в отношении адресованного ему лица: смена руководителя не влечёт автоматического перехода обязанности, вытекающей из предостережения, к его преемнику. В результате профилактический эффект оказывается привязанным к персоналии конкретного директора и, как следствие, - краткосрочным, что снижает превентивную ценность данного средства реагирования в сфере налоговых отношений.

Третий вопрос, который в налоговой сфере приобретает особую остроту, - соотношение предостережения с иными средствами прокурорского реагирования. Указание Генеральной прокуратуры от 6 июля 1999 г. № 39/7 содержит положение о том, что ««При наличии оснований для привлечения нарушителей закона к дисциплинарной, административной, материальной, уголовной ответственности предостережение о недопустимости нарушения закона, как правило, не применяют» [4].

Логика понятна: если нарушение уже совершено, предостерегать поздно - нужно реагировать иными средствами. Но в налоговых правоотношениях граница между «готовящимся» и «совершённым» часто размыта. Налоговое правонарушение может быть длящимся: обязанность не исполнена, но срок исполнения ещё не истёк; декларация подана с недостоверными сведениями, но налог ещё не исчислен; схема применяется, но её противоправность ещё не установлена судом.

В таких ситуациях прокурор оказывается перед выбором: объявлять предостережение (профилактика) или вносить представление (реагирование на уже

выявленное нарушение). Как подчеркивает М.В. Емелькина, «… решение применять или не применять предостережение зависит от правовой позиции и субъективного мнения конкретного прокурора и правоприменительной практики, сложившейся в конкретном регионе, что исключает какую-либо всеобщую практику» [5].

Проблема усугубляется тем, что неисполнение требований, изложенных в предостережении, влечёт ответственность по ст. 17.7 КоАП РФ - за невыполнение законных требований прокурора [6]. При этом возникает риск двойной ответственности: «за одни и те же действия лицо будет дважды привлечено к ответственности - по ст. 17.7 КоАП РФ и по соответствующим статьям КоАП РФ или УК РФ, что вряд ли можно считать допустимым». В налоговых делах, где и без того существует собственная система санкций (ст. 122, 123 НК РФ и др.), этот риск становится особенно ощутимым.

Четвёртая проблема касается того, что происходит после объявления предостережения. Формально оно не имеет принудительной силы. Фактически же неисполнение содержащихся в нём требований создаёт основание для привлечения к административной ответственности. Более того, в доктрине и в проектах законодательства обсуждается идея придания факту совершения правонарушения после предостережения значения обстоятельства, отягчающего ответственность. В проекте нового КоАП РФ предполагается «Усилить профилактическую роль предостережения о недопустимости нарушения закона посредством отнесения факта совершения административного правонарушения лицом, которому прокурором было объявлено такое предостережение, к обстоятельствам, отягчающим административную ответственность» [6].

Эта тенденция вызывает неоднозначную реакцию. С одной стороны, она усиливает функциональное значение предостережения как инструмента прокурорского реагирования, с другой - размывает границу между профилактическим актом и мерой принуждения. Придание предостережению характера обстоятельства, отягчающего ответственность, лишает его сугубо

предупредительной природы. В налоговой сфере, где налогоплательщик изначально находится в состоянии повышенной правовой уязвимости, подобная трансформация порождает дополнительные риски: предостережение, объявленное при неполноте информации либо при спорной квалификации готовящегося деяния, может повлечь утяжеление ответственности за деяние, противоправность которого на момент объявления предостережения не была очевидной.

Обозначенные проблемы не носят неустранимого характера и могут быть разрешены посредством точечных изменений. Во-первых, необходимо уточнить в законе или в акте Генеральной прокуратуры критерии «готовящегося» противоправного деяния применительно к налоговой сфере. Это может быть, в частности, ситуация, когда налогоплательщик публично заявил о намерении применить схему, очевидно противоречащую законодательству, или когда из представленных документов с достоверностью следует, что сделка или операция готовится исключительно с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Во-вторых, назрела необходимость более чёткого определения адресата предостережения в корпоративных налоговых отношениях. Если предостережение объявляется руководителю организации, логично предусмотреть механизм, при котором оно сохраняет силу и при смене руководителя - разумеется, с соблюдением прав нового должностного лица.

В-третьих, следует устранить неопределённость в соотношении предостережения и иных актов реагирования. В налоговой сфере, где граница между готовящимся и совершённым нарушением подвижна, прокурор должен располагать ясными критериями выбора: когда достаточно предостережения, а когда необходимо немедленное применение мер принуждения.

Предостережение о недопустимости нарушения налогового законодательства - инструмент потенциально мощный, но пока работающий с существенными издержками. Его профилактическая природа вступает в конфликт с расширяющимися последствиями неисполнения; его адресная направленность не вполне соответствует структуре налоговых правоотношений; его соотношение с

иными актами реагирования остаётся неопределённым. Преодоление этих проблем требует не столько радикальной реформы, сколько точечной настройки: уточнения критериев «готовящегося» деяния в налоговой сфере, проработки вопросов адресата и, главное, более последовательного разграничения профилактики и принуждения. Без этого предостережение рискует остаться актом, который объявляют, когда не хватает оснований для более серьёзного реагирования - и который запоминается не своей профилактической функцией, а риском превратиться в отягчающее обстоятельство.

Библиографический список:

1. Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-I (ред. от 04.08.2026) «О прокуратуре Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

2. Безсалий, О. Р. Современные проблемы правовой регламентации предостережения прокурора и его применения : специальность 12.00.11 «Судебная деятельность, прокурорская деятельность, правозащитная и правоохранительная деятельность» : диссертация на соискание учёной степени кандидата юридических наук / О. Р. Безсалий ; науч. рук. Е. Р. Ергашев ; Уральский государственный юридический университет. — Екатеринбург, 2018. — С. 4. URL: https://agprf.org/userfiles/ufiles/dis_sovet/diss/2019/Bezsaliy/диссертация%20Безсалий%20О.Р..pdf

3. Прокуратура Вологодской области. Предостережение о недопустимости нарушения закона // Правовое просвещение : [сайт]. — URL: https://epp.genproc.gov.ru/ru/proc_35/activity/legal-education/explain/e345192/

4. О применении предостережения о недопустимости нарушения закона : указание Генпрокуратуры РФ от 06.07.1999 № 39/7, п. 1.3 // СПС «КонсультантПлюс».

5. Емелькина, М. В. Проблемы реализации предостережения прокурора о недопустимости нарушения закона / М. В. Емелькина. — Текст : непосредственный

// Молодой ученый. — 2023. — № 48 (495). — С. 328-331. — URL: https://moluch.ru/archive/495/108396.

6. "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 04.08.2026) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.11.2026) // СПС «КонсультантПлюс».