

**О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ УЩЕРБА ОТ УКЛОНЕНИЯ
ОТ УПЛАТЫ СУММ НАЛОГОВ, СБОРОВ, ПРИМЕНЯЕМОМ
В ЦЕЛЯХ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ,
И ЛИЦАХ, ОБЯЗАННЫХ ЕГО ВОЗМЕЩАТЬ**

Алексей ЛУКАШОВ,
кандидат юридических наук,
доцент

**Чьи интересы затрагивает вопрос об ущербе от уклонения
от уплаты сумм налогов, сборов?**

Вопросы, вынесенные в название статьи, являются значимыми для широкого круга субъектов. Полагаю, что в первую очередь их следует признать актуальными для лиц, привлекаемых к уголовной ответственности по [статье 243](#) Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее - УК) за уклонение от уплаты сумм налогов, сборов. От того, как правильно эти вопросы будут решены, зависит привлечение или непривлечение этих лиц к административной или уголовной ответственности. Большое значение имеет и решение вопроса о том, кто и в каком размере будет платить неуплаченные налоги, сборы.

Указанные вопросы важны для должностных лиц органов уголовного преследования, предъявляющих обвинение по [статье 243](#) УК, а затем поддерживающих это обвинение в суде. Поскольку граница между уголовной и административной ответственностью за уклонение от уплаты сумм налогов, сборов лежит в области размера причиненного ущерба от такого уклонения, то эти вопросы обязаны решать и должностные лица органов административной юрисдикции, осуществляющие процедуры проверки и рассмотрения дел об административных налоговых правонарушениях, предусмотренных [Указом](#) Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 "О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений".

Знание порядка исчисления ущерба от уплаты сумм налогов, сборов, применяемого в целях привлечения к уголовной ответственности за такое деяние, и лиц, обязаных его возмещать, необходимо защитнику обвиняемого, судье, рассматривающему уголовное дело об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов. То, как будут решены названные вопросы, далеко не безразлично и субъектам хозяйствования - юридическим лицам, у которых в результате рассмотрения уголовного дела в

приговоре суда констатирована задолженность перед бюджетом в части уплаты налогов, сборов, не поступивших в него по вине обвиняемого.

Наконец, вопросы исчисления ущерба от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов имеют отношение и к деятельности хозяйственных судов, в которых они решаются в порядке хозяйственного судопроизводства по искам (заявлениям) заинтересованных субъектов экономической деятельности либо уполномоченных государственных органов, в том числе и в связи с уголовными делами об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов.

Попробуем проанализировать указанные вопросы, обратившись к материалам уголовных дел и дел, рассматриваемых хозяйственными судами, но связанных с уголовными делами о преступлениях, совершаемых должностными лицами.

Вначале обратимся к одному из уголовных дел, по которому названные вопросы были предметом исследования органов уголовного преследования и суда в рамках уголовно-процессуальных процедур.

Так, закончив судебное разбирательство по уголовному делу об уклонении от уплаты сумм налогов, суд Московского района г.Бреста 27 августа 2004 года постановил обвинительный приговор. Из приговора следует, что руководитель организации "Э" - обвиняемый по уголовному делу С. - признан виновным в уклонении от уплаты сумм налогов, совершенном путем занижения прибыли этой организации.

Согласно указанному приговору суда одновременно с осуждением С. по [части 2](#) статьи 243 УК за уклонение от уплаты сумм налогов в особо крупном размере с него взысканы в доход бюджета налог на прибыль в сумме 21215099 руб. и налог на добавленную стоимость в сумме 42370417 руб., а всего 65385516 руб., которые в соответствии с налоговым законодательством республики должна была перечислить в бюджет организация "Э". Приговор суда вступил в законную силу и в части взыскания указанных денежных сумм на день подготовки настоящей статьи исполнен лишь частично¹.

Данное судебное постановление, на мой взгляд, являющееся, мягко говоря, далеко не бесспорным, едва ли единственное в практике деятельности общих судов. В нем наряду с привлечением лица к уголовной ответственности решен и вопрос о возложении на обвиняемого налоговых обязательств возглавляемого им субъекта хозяйственной деятельности. Чтобы дать правильную, основанную на нормах права оценку этого и подобных ему решений, предпримем попытку системного анализа норм уголовного, налогового и иных отраслей права, имеющих непосредственное отношение к рассматриваемой ситуации.

Для этого вначале следует установить, какое содержание заложено законодателем в понятие ущерба от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, являющегося одним из обязательных признаков преступления, предусмотренного [статьей 243](#) УК.

¹ Архив суда Московского района г.Бреста за 2004 год.

О содержании понятия "ущерб от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов"

Общеизвестно, что уголовная ответственность за уклонение от уплаты сумм налогов, сборов по [статье 243](#) УК наступает лишь при условии, что деяния, предусмотренные этой [статьей](#) УК, повлекли причинение ущерба в крупном или особо крупном размере.

В силу [примечания](#) к главе 25 УК этот ущерб исчисляется в сумме, соответственно в 250 или 1000 раз превышающей размер базовой величины на день совершения названного преступления².

Если размер ущерба является меньшим, чем крупный, то ответственность за уклонение от уплаты сумм налогов, сборов в зависимости от величины такого ущерба наступает либо за преступление, предусмотренное [статьей 216](#) УК ("Причинение имущественного ущерба без признаков хищения"), либо за административные правонарушения, предусмотренные [подпунктами 2.4 и 2.7](#) пункта 2 Указа Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 "О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений"³ (соответственно административные правонарушения, именуемые "нарушение плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом установленного срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета)" и "неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины), совершенная умышленно")⁴.

Понятие "ущерб" в [статье 243](#) УК, к сожалению, не определено. Произведя в августе 2004 года изменения в [статье 243](#) УК, законодатель,

² [Размер](#) минимальной заработной платы, часовой минимальной заработной платы и базовой величины в Республике Беларусь // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь "КонсультантПлюс:Беларусь". - Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007.

³ До февраля 2004 года административная ответственность за сокрытие, занижение прибыли и доходов была предусмотрена [статьей 154¹](#) Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 6 декабря 1984 года.

С февраля 2004 по июль 2006 года административная ответственность за такие деяния наступала в соответствии с нормами [Указа](#) Президента Республики Беларусь от 22 января 2004 года N 36 "О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений", утратившего силу в связи с принятием Указа Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 "О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений".

В соответствии с [Законом](#) Республики Беларусь от 31 декабря 2006 года N 208-З "О введении в действие Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях и Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях" с 1 марта 2007 года вводится в действие [Кодекс](#) Республики Беларусь об административных правонарушениях (КоАП) от 21 апреля 2003 года. Как следствие, [Указ](#) Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 в части административной ответственности за налоговые правонарушения утратит силу. Однако произойдет это только после того, как вступят в силу законы о внесении изменений и (или) дополнений в [КоАП](#) от 21 апреля 2003 года и (или) [ПИКоАП](#) (см. [часть вторую](#) пункта 10 Указа Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 1 марта 2007 года N 116)). Вслед за вступлением в силу этих Законов деяния, связанные с уклонением от уплаты сумм налогов, сборов, будут подлежать административной ответственности по [статьям 13.4, 13.5 и 13.6](#) КоАП от 21 апреля 2003 года или иным статьям этого [Кодекса](#), если такое решение будет принято законодателем (*примеч. авт.*).

⁴ Лукашов, А. Комментарий к статье 243 / А.Лукашов // Комментарий к Уголовному кодексу Республики Беларусь / Под общ. ред. А.В.Баркова. - Мин.: Тесей, 2003. - С. 643 - 644.

видимо, посчитал этот термин не требующим каких-либо пояснений. Если это осознанный поступок, то, полагаю, он ошибочен. С 1994 года, когда в статье 160¹ УК 1960 года впервые появился признак "ущерб"⁵, он далеко неоднозначно интерпретировался в правоприменительной практике.

Анализ показывает, что судебная практика рассмотрения уголовных дел о преступлениях, предусмотренных статьей 243 УК, исходила и исходит из того, что под ущербом, наступившим в результате уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, надлежит понимать не величину самого объекта налогообложения, сокрытого или заниженного виновным, а сумму налога, сбора, которую ему следовало уплатить с названного объекта налогообложения. Другими словами, сумма налога, сбора в указанных размерах, не уплаченная плательщиком ввиду совершения деяний, предусмотренных частью 1 статьи 243 УК, и есть тот ущерб, о котором говорится в обеих частях статьи 243 УК.

Приведенный подход общих судов республики при определении понятия "ущерб" нашел отражение в обзоре судебной практики по делам об уклонении от уплаты налогов, подготовленном Верховным Судом Республики Беларусь и изложенном им не так давно в качестве официальной позиции высшего судебного органа системы общих судов государства как некий ориентир для органов уголовного преследования и судов⁶. Этот подход сформировался общими судами еще в конце прошлого века и в указанном виде был закреплен в пункте 11 не действующего ныне постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 13 марта 1997 года N 5 "О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли и доходов"⁷. Как представляется, с вступлением в силу Общей части Налогового кодекса и изменением в августе 2004 года названия статьи 243 УК и редакции части 1 этой статьи УК приведенное определение понятия "ущерб" не изменилось. В полной мере оно сохраняет силу и в настоящее время⁸.

Нельзя не отметить, что несколько иную позицию по этому вопросу заняло Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (далее - МНС). Оно понимает под ущербом в смысле статьи 243 УК, причиняемым в результате уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, сумму неуплаченных налогов, сборов в бюджет Республики Беларусь (включая государственные целевые бюджетные фонды), бюджеты административно-территориальных единиц Республики Беларусь (включая целевые бюджетные фонды) - см.

⁵ См. пункт 107 раздела I Закона Республики Беларусь от 1 марта 1994 года N 2827-XII "О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Республики Беларусь и некоторые другие законодательные акты Республики Беларусь" (примеч. авт.).

⁶ О судебной практике по делам об уклонении от уплаты налогов (ст. 243 УК) (по материалам обзора) // Судовы веснік. - 2004. - N 2.

⁷ Бюллетень нормативно-правовой информации. - 1977. - N 10.

⁸ Лукашов А. Уклонение от уплаты налогов: новое описание признаков состава преступления / Комментарий к Закону Республики Беларусь от 03.08.2004 N 309-З // Юрист. - 2004. - N 10; Лукашов А. Уклонение от уплаты налогов: обратная сила Закона / Комментарий к Закону Республики Беларусь от 03.08.2004 N 309-З // Юрист. - 2004. - N 12.

абзац 3 части 3 пункта 1 Правил направления налоговыми органами в органы финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь сообщений о преступлениях против порядка осуществления экономической деятельности, утвержденных постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 2 апреля 2002 года N 41 (в редакции постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 8 ноября 2005 года N 118).

Если следовать этому определению, то, по мнению МНС, ущерб - это не только неуплаченные налоги, но и неуплаченные платежи в государственные целевые и целевые бюджетные фонды. Однако действующее налоговое законодательство не относит платежи в государственные целевые и целевые бюджетные фонды к категории налогов.

Статья 6 Общей части Налогового кодекса, который является частью действующего налогового законодательства, включает эти платежи в состав налогов. Но эта [статья](#) Налогового кодекса еще не вступила в силу. Ее применение отложено до дня введения в действие Особенной части [Налогового кодекса](#), работа над подготовкой проекта которой в настоящее время близится к завершению.

В данной ситуации решение вопроса подсказывает [пункт 2](#) статьи 1 Общей части Налогового кодекса. Из него следует, что понятия и термины гражданского и других отраслей права, используемые в [Общей части](#) Налогового кодекса, применяются в тех значениях, в каких они используются в этих отраслях права, если иное не установлено этим Кодексом. Поскольку [статья 6](#) Общей части Налогового кодекса еще не вступила в силу, поскольку термин "налог" подлежит применению в том значении, как он используется в нормах других законодательных актов налогового права.

Таким образом, в проанализированной части разъяснение МНС, как противоречащее законодательным актам, не подлежит применению. В ущерб от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, подлежащий исчислению для нужд уголовной ответственности, НЕ ПОДЛЕЖАТ ВКЛЮЧЕНИЮ НЕ ИМЕЮЩИЕ СТАТУСА НАЛОГОВ, СБОРОВ НЕ УПЛАЧЕННЫЕ В РЕЗУЛЬТАТЕ УКЛОНЕНИЯ ПЛАТЕЖИ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ И ЦЕЛЕВЫЕ БЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ (*выделено автором*).

Замечу, что указанное разъяснение принято МНС с превышением полномочий, предоставленных ему [Положением](#) об этом Министерстве, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 года N 1592 (далее - Положение).

Так, [подпункт 4.8](#) пункта 4 Положения относит к компетенции Министерства "принятие нормативных правовых актов О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ, УПЛАТЫ И ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВ, иных обязательных платежей в бюджет" (*выделено автором*). В соответствии с [подпунктом 5.10](#) пункта 5 этого же Положения Министерство вправе издавать нормативные правовые акты лишь "ПО ВОПРОСАМ, ОТНЕСЕННЫМ К ЕГО КОМПЕТЕНЦИИ" (*выделено автором*).

Изучение [статьи 70](#) Закона Республики Беларусь "О нормативных правовых актах Республики Беларусь" и [пункта 6](#) статьи 3 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь показывает, что к компетенции Министерства не отнесено официальное толкование [Уголовного кодекса](#).

Следовательно, подвергнутая анализу норма [абзаца 3](#) части 3 пункта 1 утвержденных МНС Правил направления налоговыми органами в органы финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь сообщений о преступлениях против порядка осуществления экономической деятельности является юридически ничтожной. Она не имеет юридической силы и не подлежит применению. Приведенные выше рекомендации МНС - всего лишь не обязательное для третьих лиц мнение этого органа. К тому же, как отмечалось, мнение ошибочное.

Относительно методики исчисления размера ущерба МНС рекомендовало следующее: размер ущерба, причиненного в результате уклонения от уплаты сумм налогов, сборов надлежит определять "путем суммирования неуплаченных налогов, сборов с применением размера базовой величины на ДЕНЬ СОСТАВЛЕНИЯ АКТА ПРОВЕРКИ (*выделено автором*) или на день совершения лицом действий, направленных на уплату налогов, сборов, представления налоговой декларации (расчета), если эти действия совершены до составления акта проверки"⁹.

Как следует из вышесказанного, дача такого разъяснения, вторгающегося в сферу уголовно-правовых отношений и являющегося не чем иным, как толкованием уголовного закона, не входит в компетенцию МНС и в силу этого юридически ничтожно и не подлежит применению.

Не берусь судить, насколько правильна эта рекомендация в случае, если уклонение от уплаты сумм налогов, сборов не является преступлением. Однако если рассматривать ее по существу и именно с позиций уголовного права, то нельзя не отметить, что в основу исчисления ущерба от преступления, предусмотренного [статьей 243](#) УК, на мой взгляд, необходимо положить иной способ, учитывающий положения уголовного закона, определяющего момент окончания преступления в зависимости от того, как описана в уголовном законе объективная сторона преступления.

Прежде всего, следует иметь в виду, что по конструкции объективной стороны состав рассматриваемого преступления является материальным. Момент его окончания связывается с наступлением последствий в виде ущерба, наступившего в результате уклонения от уплаты налогов, сборов¹⁰. Коль скоро это так, то анализируемое преступление признается оконченным с момента причинения бюджету ущерба в крупном или особо крупном

⁹ См. также Коршекевич М.Г. Новое во взаимодействии налоговых органов с органами финансовых расследований // Право Беларуси. - 2003. - N 13.

¹⁰ Саркисова Э.А. Уголовное право. Общая часть: учебное пособие. - Мин.: Тесей, 2005. - С. 103.

размере, т.е. с момента фактической неуплаты сумм налогов, сборов в указанном размере в установленные сроки¹¹.

Поскольку ущерб, как было установлено, это сумма неуплаченных налогов, сборов, то ДНЕМ СОВЕРШЕНИЯ ЭТОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ СЛЕДУЕТ СЧИТАТЬ ДЕНЬ, В КОТОРЫЙ ПРОИЗВЕДЕНА УПЛАТА НАЛОГОВ, СБОРОВ ЗА СООТВЕТСТВУЮЩИЙ НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД (выделено автором). В этот день плательщик ввиду уклонения от уплаты сумм налогов, сборов внес в бюджет налогов, сборов меньше, чем положено. В подтверждение этого платежа он представил в налоговый орган налоговую декларацию (расчет), в которой была изложена ложная информация относительно величины налогов, сборов, которые ему следовало уплатить.

Если плательщик вовсе не уплатил налоги, сборы в соответствующий налоговый период, скрыв налоговую базу, то ДНЕМ ОКОНЧАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЯ ЯВЛЯЕТСЯ ДЕНЬ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОМУ ОРГАНУ ТАКОЙ ЛОЖНОЙ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ (РАСЧЕТА) (выделено автором).

Если указанные действия (недоплата налога или полная его неуплата) не были совершены ввиду выявления правоохранительными или контролирующими органами фактов сокрытия или занижения налоговой базы в документах бухгалтерского и налогового учетов, т.е. преступление было пресечено на стадии приготовления к преступлению (см. статью 13 УК), то ДНЕМ СОВЕРШЕНИЯ ПРИГОТОВЛЕНИЯ К РАССМАТРИВАЕМОМУ ПРЕСТУПЛЕНИЮ НАДЛЕЖИТ СЧИТАТЬ ДЕНЬ СОСТАВЛЕНИЯ АКТА СООТВЕТСТВУЮЩЕЙ НАЛОГОВОЙ ИЛИ ИНОЙ ПРОВЕРКИ, а размер ущерба определять путем суммирования подлежащих уплате налогов, сборов с применением размера базовой величины на ДЕНЬ СОСТАВЛЕНИЯ АКТА ПРОВЕРКИ¹² (выделено автором).

¹¹ Бабий Н.А. Преступления против порядка осуществления экономической деятельности // Уголовное право Республики Беларусь. Особенная часть / Под ред. Н.А.Бабия и И.О.Грунтова. - Мин.: Новое знание, 2002. - С. 345; Лукашов А.И. Комментарий к статье 243 // Комментарий к Уголовному кодексу Республики Беларусь / Под общ. ред. А.В.Баркова. - Мин.: Тесей, 2003. - С. 642.

¹² Историю того, как главный налоговый орган страны с 2000 года корректировал свой взгляд на исчисление ущерба от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов (от глубоко неверного, на мой взгляд, до анализируемого, содержащего меньшее число неточностей), см.: Лукашов А. Преступления в сфере предпринимательства и налогообложения (преступления и наказания) // Бюллетень нормативно-правовой информации. - 2001. - N 1; [Лукашов А.](#) Об определении ущерба от уклонения от уплаты налогов и других вопросах осуществления налоговых проверок // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь "КонсультантПлюс:Беларусь". - Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007.; Лукашов А. Что причиняет больший ущерб - правонарушение или некорректное определение? (О новых Правилах МНС) // Бюллетень нормативно-правовой информации. - 2002. - N 20; [Лукашов А.](#) Экономические преступления как предмет деятельности налоговых органов при осуществлении налоговых проверок // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь "КонсультантПлюс:Беларусь". - Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007.; Лукашов А. О новеллах правил направления в органы финансовых расследований сообщений об экономических преступлениях // Право Беларуси. - 2003. - N 22.

Получив ответ на поставленный ранее вопрос о том, что признается ущербом от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, внесем ясность в другой тесно связанный с ним вопрос.

Кто должен возмещать ущерб, причиненный в результате совершения преступного уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, и в каком порядке должно осуществляться его взыскание?

Правильный ответ на данный вопрос невозможен без определения содержания тех отношений, в которых находился обвиняемый, признанный виновным в уклонении от уплаты сумм налогов, сборов, и в рамках которых он совершил названное преступление.

Очевидно, что эти отношения являются налоговыми. Они урегулированы нормами налогового права. Их непосредственными участниками выступают две стороны.

Одна сторона этих отношений - плательщик, которым применительно к рассматриваемой ситуации является юридическое лицо, - обязана вести бухгалтерский и налоговый учет доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, производить расчет налогов, сборов, подлежащих уплате в соответствующий налоговый период, и до его истечения осуществлять их перечисление в бюджет, представляя в налоговый орган отчеты и балансы, налоговые декларации (расчеты) и другие связанные с налогообложением необходимые документы и сведения (см. [статьи 13, 22](#) Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь).

Другая сторона налогового отношения - налоговый орган - обязана проверять представленные плательщиком документы и сведения на предмет их правильности и полноты, а также выполнять иные действия по контролю деятельности плательщика по исчислению и уплате налогов, сборов (см. [статью 82](#) Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь).

Наряду с плательщиком [Общая часть](#) Налогового кодекса относит к участникам налоговых отношений такую категорию, как "представитель плательщика" - это лицо, которое вправе на основании законодательства либо выданной плательщиком соответствующей доверенности представлять его интересы во взаимоотношениях с налоговыми органами¹³.

В число представителей плательщика включены:

законные представители, т.е. лица, представляющие плательщика на основании актов законодательства или учредительных документов организации;

уполномоченные представители, т.е. лица, осуществляющие свои функции согласно выданной плательщиком доверенности (см. [статьи 24, 25](#) и [27](#) Общей части Налогового кодекса).

¹³ Шунько И.С., Козляков А.В., Татаринович В.В., Счастный Н.Б. Постатейный комментарий к Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь "КонсультантПлюс:Беларусь". - Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007. – Абзац 66.

Согласно [статье 26](#) Общей части Налогового кодекса действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, признаются действиями (бездействием) этой организации. Очевидно, что эти положения согласуются с нормами [статьи 49](#) Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК) "Органы юридического лица".

Из приведенных норм налогового и гражданского права следует, что хотя руководитель юридического лица (в системе налоговых отношений - законный представитель плательщика) и причинил своими действиями ущерб бюджету вследствие сокрытия или умышленного занижения налоговой базы плательщика либо совершения иных деяний, предусмотренных [статьей 243](#) УК, однако доплатить не уплаченные ввиду указанных деяний налоги, сборы обязан не он, а представляемая им организация-плательщик.

Вред или ущерб, если пользоваться терминологией [статьи 243](#) УК, бюджету причинен должностным лицом юридического лица - плательщика вследствие недобросовестного выполнения им своих должностных обязанностей. Именно юридическое лицо обязано возместить этот вред в соответствии со [статьей 937](#) ГК "Ответственность юридического лица или гражданина за вред, причиненный его работником".

Когда некоторые суды в приговорах приходят к выводу, что такой ущерб обязан возместить обвиняемый, то можно понять логику их рассуждений. В принципе, она проста. Раз ты (обвиняемый - должностное лицо) причинил ущерб, значит, ты и должен его возместить. Отсюда в приговоре суда, по которому обвиняемый признается виновным в преступлении, предусмотренном [статьей 243](#) УК, появляется решение об удовлетворении иска о взыскании с обвиняемого сумм неуплаченных налогов, сборов, пени и штрафных санкций за просрочку выполнения налоговой обязанности.

Однако правильно ли такое решение? Не упускает ли из виду суд, принимая такое решение, что налоги, сборы, пени и штрафные санкции должно было уплатить юридическое лицо? Ведь совершение должностным лицом юридического лица преступления, предусмотренного [статьей 243](#) УК, ничего не меняет в отношениях плательщика налогов, сборов с налоговыми органами, представляющими бюджетные интересы государства.

Убежден, что обязанность по внесению платежей, не уплаченных ввиду совершения деяний, предусмотренных [статьей 243](#) УК, не может быть возложена на должностное лицо юридического лица. Эта убежденность проистекает из анализа норм налогового права. Они же не содержат даже намека на такой вариант изменения сторон налоговых отношений. Оценка законодателем неуплаченных налогов, сборов как ущерба в составе такого преступления, как уклонение от уплаты сумм налогов, сборов, произведена лишь в целях решения вопросов уголовной ответственности. И до тех пор, пока в законодательном акте налогового права не будет специального указания о возложении на "проштрафившееся" должностное лицо,

совершившее преступление, обязательств перед бюджетом юридического лица, такое решение не имеет права на существование.

Другими словами, как и в случае с выманиванием кредита, применение термина "ущерб" в составе уклонения от уплаты налогов, сборов весьма условно. Этот термин МОЖЕТ И ДОЛЖЕН ИСПОЛЬЗОВАТЬСЯ ТОЛЬКО ДЛЯ НУЖД УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ (*выделено автором*). Он не может переноситься в сферу иных отношений, лежащих за пределами регулирования уголовного права. Применением данного термина в уголовном законе не подменяется и не заменяется регулирование гражданско-правовых и налоговых отношений.

Означает ли это, что руководитель юридического лица не имеет никакого отношения к возмещению ущерба, причиненного им вследствие совершения преступления, предусмотренного [статьей 243](#) УК? Полагаю, в рассматриваемом случае руководитель юридического лица остается в рамках отношений по возмещению причиненного вреда. Его место в этих отношениях также определено в цивильном праве. Нормы гражданского права содержат достаточно ясные и недвусмысленные предписания относительно рамок поведения должностного лица, представляющего юридическое лицо в гражданском обороте и в сфере обслуживающих его налоговых отношений.

Так, в [пункте 3](#) статьи 49 ГК предусмотрено, что лицо, которое выступает от имени юридического лица, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Выступая от имени представляемого им юридического лица, должностное лицо действует в отношениях с налоговым органом в интересах представляемого им юридического лица - плательщика. Поступать в интересах этого юридического лица добросовестно и разумно в отношениях с налоговым органом - значит, прежде всего, действовать в соответствии с налоговым законодательством, честно, полно и в установленный срок выполняя свои налоговые обязанности¹⁴.

Понятно, что, умышленно занижая налоговую базу, совершая другие предусмотренные [статьей 243](#) УК преступные деяния, должностное лицо действует крайне недобросовестно и неразумно. Результатом такого очевидного отступления от предписания о добросовестности и разумности действий в интересах юридического лица является последствие, предусмотренное уже упоминавшимся [пунктом 3](#) статьи 49 ГК. Он гласит, что должностное лицо обязано по требованию учредителей (участников) юридического лица, поскольку иное не предусмотрено законодательством или договором, возместить УБЫТКИ, ПРИЧИНЕННЫЕ ИМ ЮРИДИЧЕСКОМУ ЛИЦУ (*выделено автором*).

Таким образом, плательщик, возместивший в соответствии с вышеуказанными нормами ГК ущерб бюджету (неуплаченные или

¹⁴ "Добросовестный", если следовать этимологии данного слова, - это честно выполняющий свои обязательства, обязанности (см.: Ожегов С.И. и Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. 4-е изд., дополнен. - М.: Азбуковник, 1999. С. 169).

недоплаченные суммы налогов, сборов), причиненный вследствие совершения указанного преступления, в силу [статьи 950](#) ГК "Право регресса к лицу, причинившему вред" имеет право на заявление регрессного иска к должностному лицу, осужденному по [статье 243](#) УК.

К категории ущерба, подлежащего в порядке регрессного иска взысканию с должностного лица, осужденного по [статье 243](#) УК, как представляется, следует отнести НЕ СУММЫ НЕДОПЛАЧЕННЫХ (НЕУПЛАЧЕННЫХ) НАЛОГОВ, СБОРОВ (внести их - обязанность организации-плательщика налогов, сборов). В качестве УЩЕРБА, ПОДЛЕЖАЩЕГО ВЗЫСКАНИЮ С ЛИЦА, ОСУЖДЕННОГО ПО [СТАТЬЕ 243](#) УК, выступают (*выделено автором*):

- ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, которые по вине обвиняемого организация внесла в бюджет в качестве ПЕНИ за просрочку исполнения налогового обязательства (см. [статью 52](#) Общей части Налогового кодекса) и

- ШТРАФНЫЕ САНКЦИИ (называемые в некоторых актах законодательства экономическими санкциями), примененные к плательщику вследствие просрочки внесения налоговых платежей.

Так, согласно [подпункту 1.5](#) пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 "О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений" неуплата или неполная уплата плательщиком суммы налога, сбора (пошлины), в том числе совершенная путем занижения, сокрытия налоговой базы, влечет наложение штрафа на юридическое лицо в размере двадцати процентов от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее десяти базовых величин.

Правда, следует помнить, что взыскание в порядке регрессного иска причиненного плательщику ущерба с лица, осужденного по [статье 243](#) УК, будет невозможно в рамках уголовного процесса по уголовному делу об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов (согласно [абзацу второму](#) пункта 2 постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 24 июня 2004 года N 8 "О практике рассмотрения судами гражданского иска в уголовном процессе" регрессные иски к обвиняемому в порядке [статьи 950](#) ГК рассмотрению в уголовном процессе не подлежат). По вступлении в силу обвинительного приговора по уголовному делу об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов регрессный иск может быть заявлен организацией в порядке гражданского судопроизводства.

Системный анализ приведенных норм позволяет сформулировать единственный вывод при определении того, кто должен возмещать ущерб, причиненный в результате совершения преступного уклонения от уплаты сумм налогов. Этот вывод сводится к тому, что урегулирование рассматриваемых вопросов в гражданском и налоговом законодательстве, а равно в названном [Указе](#) Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 года N 419 осуществляется С ПОЗИЦИИ ВОЗМЕЩЕНИЯ ВРЕДА ПЛАТЕЛЬЩИКОМ (*выделено автором*). Плательщик является субъектом возмещения вреда, причиненного бюджету его представителем. Как

отмечено выше, пени и штрафные санкции также применяются к плательщику, а не к его законному представителю.

Подводя итог сказанному в двух предшествующих разделах статьи, отмечу, что:

1) под ущербом, о котором говорится в обеих частях [статьи 243](#) УК, понимается сумма налогов, сборов в крупном или особо крупном размерах, не уплаченная плательщиком в бюджет ввиду совершения деяний, предусмотренных [частью 1](#) статьи 243 УК;

2) ущерб от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов для целей уголовной ответственности по общему правилу исчисляется на момент фактической неуплаты налога, сбора в крупном или особо крупном размерах в установленные налоговым законодательством сроки;

3) с должностного лица, осужденного по [статье 243](#) УК, не подлежит взысканию ущерб, причиненный им в результате совершения анализируемого преступления (в том значении, как он определен в этой [статье](#) УК). Неуплаченные суммы налогов, сборов должен внести плательщик - организация-должник. Он же обязан уплатить пению и штрафные санкции, примененные к нему за несвоевременную уплату налогов, сборов;

4) в целях возмещения причиненного обвиняемым ущерба организация, внесшая неуплаченные налоги и сборы, уплатившая пению и штрафные санкции, вправе обратиться к этому лицу с регрессным иском;

5) ущерб, подлежащий взысканию с лица, осужденного по [статье 243](#) УК, в порядке регрессного иска, слагается из сумм пени и штрафных санкций, примененных к плательщику за просрочку исполнения налогового обязательства¹⁵.

О случаях возмещения третьей стороне вреда, причиненного должностным лицом, совершившим преступление

Представляется, что, будучи по своей природе универсальным, указанное выше регулирование взыскания ущерба, причиненного преступными действиями должностного лица, действует и в иных схожих ситуациях причинения этими действиями вреда третьей стороне.

Например, при выманивании кредитов ([статья 237](#) УК), имеющем место в сфере кредитных отношений между банком или небанковскими кредитно-финансовыми организациями и кредитополучателями - юридическими лицами, возвратить выманенный кредит, уплатить проценты по нему и

¹⁵ Следует заметить, что в соответствии с [пунктом 3](#) постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 26 марта 2002 N 2 "О применении судами законодательства о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный нанимателю при исполнении трудовых обязанностей" при определении размера такого ущерба учитывается только прямой действительный ущерб, к которому Пленум Верховного Суда рекомендует относить, в частности, и произведенные нанимателем излишние выплаты. Перечисляя платежи, входящие в состав названных излишних выплат, Пленум прямо указывает и на штрафы, взысканные с нанимателя по вине работника (*примеч. авт.*).

неустойку обязана организация-кредитополучатель, а не должностное лицо этой организации, признанное виновным в выманивании кредита¹⁶.

В отличие от практики некоторых общих судов, например суда Московского района г. Бреста, одно из решений которого представлено в начале статьи, в практике отдельных хозяйственных судов решение вопросов возмещения ущерба, причиненного преступными действиями должностных лиц, основывается на приведенных выше нормах законодательства.

Из анализа этих норм следует, что должностное лицо несет уголовную ответственность за совершенное им преступление, а сторона (организация), которую он представлял в гражданском обороте и налоговых отношениях как должностное лицо, - имущественную ответственность за вред, причиненный третьим лицам. В качестве третьих лиц могут выступать государство или административно-территориальные единицы, в бюджет которых (республиканский или местный) не поступят соответствующие обязательные платежи вследствие уклонения от их уплаты, либо организация, с которой представляемая обвиняемым организация находилась в хозяйственных и иных договорных отношениях и которой им в результате совершения преступления причинен ущерб.

К примеру, Хозяйственный суд Гомельской области при решении по делу по иску КДУП "М" к ООО "А" о взыскании причиненного ущерба опирался на приговор суда Мозырского района и г. Мозыря от 13 ноября 2003 года. По этому приговору обвиняемый В., работавший директором ООО "А", признан виновным в необоснованном завышении цен и приписках веса поставленных КДУП "М" под видом мазута топочного смеси нефтепродуктов отработанных (СНО) и причинении этой организации ущерба в сумме 4146307 руб. Хозяйственный суд, полагаю, обоснованно удовлетворил требование истца и взыскал с ООО "А" - организации - поставщика товара указанную сумму ущерба, причиненного руководителем этой организации¹⁷.

Следует особо оговорить, что лишь в одном случае должностное лицо будет нести имущественную ответственность за вред, причиненный им вследствие недобросовестного исполнения служебных обязанностей. Такая ответственность наступает, если вследствие указанных нарушений по службе вред причинен непосредственно той организации, в которой это должностное лицо работает, а не третьей стороне (к примеру, ущерб организации причинен вследствие хищения принадлежащего ей имущества в сумме, превышающей десятикратный размер базовой величины, установленный на

¹⁶ Подробнее об ошибках, допускаемых, на мой взгляд, общими судами при разрешении исков, рассматриваемых в рамках уголовного процесса по делам о выманивании кредита, см.: Лукашов А. Выманивание кредита // Юрист. - 2005. - N 2 - 4.

¹⁷ Решение Хозяйственного суда Гомельской области по делу N 5-6/2005 от 10 марта 2005 года: "В случае поставки продукции по необоснованно завышенной цене и не соответствующей условиям договора, покупатель вправе взыскать в судебном порядке размер причиненного ему вреда. Основанием для взыскания могут являться вынесенный ранее приговор суда, установивший факт преступной деятельности руководителя поставщика (ответчика по делу), а также акт проверки контрольно-ревизионного органа" // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь "КонсультантПлюс:Беларусь". – Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007.

день совершения преступления, совершенного должностным лицом путем злоупотребления своими служебными полномочиями, ответственность за которое предусмотрена [статьей 210 УК](#)¹⁸).

Совершая хищение, должностное лицо обогащается само или обогащает лиц, близких ему (о понятии "близкие" см. [пункт 3](#) части 2 статьи 4 УК). Поэтому причиненный хищением ущерб оно должно возместить организации - собственнику похищенного имущества.

Из правила о возмещении вреда третьим лицам юридическим лицом, а не представляющим его должностным лицом - руководителем, осужденным за совершение преступления, имеются отдельные исключения. К примеру, руководитель юридического лица, умышленно создающий или увеличивающий неплатежеспособность данного юридического лица очевидно ведет его к банкротству. Если такое деяние совершается в его личных интересах или в интересах иных лиц и причиняет ущерб в крупном размере (в 250 раз превышающий размер базовой величины на день совершения преступления), то оно влечет уголовную ответственность по [статье 240 УК](#) "преднамеренное банкротство". В этом случае ущерб, причиненный кредиторам преступными действиями должностного лица юридического лица, подлежит возмещению с организации, которую оно довело до такого состояния.

Однако из содержания нормы [части второй](#) пункта третьего статьи 52 ГК следует, что если экономическая несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана собственником его имущества, учредителями (участниками) или другими лицами, в том числе руководителем юридического лица, имеющими право давать обязательные для этого юридического лица указания либо имеющими возможность иным образом определять его действия, то на таких лиц при недостаточности имущества юридического лица возлагается субсидиарная ответственность по его обязательствам¹⁹.

Как отмечается в литературе, привлечение указанных лиц к субсидиарной ответственности по обязательствам юридического лица допускается, если одновременно имеются следующие условия:

- 1) наличие у соответствующего лица права давать обязательные для юридического лица указания либо возможности иным образом определять действия этого юридического лица;
- 2) совершение указанным лицом действий (бездействия) по реализации данного права либо возможности;
- 3) наличие причинно-следственной связи между использованием соответствующим лицом своего права и (или) возможности в отношении юридического лица и действиями самого юридического лица по выполнению

¹⁸ При причинении указанного ущерба в размере, не превышающем десятикратного размера базовой величины, установленного на день совершения указанного деяния, наступала административная ответственность в соответствии со [статьей 51](#) КоАП от 6 декабря 1984 года, а с 1 марта 2007 года - в соответствии со [статьей 10.5](#) КоАП от 21 апреля 2003 года (примеч. авт.).

¹⁹ Схожее правило имеется также в [части второй](#) статьи 9 Закона Республики Беларусь от 18 июля 2000 года N 423-З "Об экономической несостоятельности (банкротстве)" (примеч. авт.).

данных указаний, повлекшими его экономическую несостоятельность (банкротство);

4) недостаточность имущества самого юридического лица для расчетов по своим обязательствам²⁰.

В рассматриваемой ситуации в силу прямого указания в законе возмещение ущерба, причиненного преступными действиями должностного лица, может осуществляться и за счет средств должностного лица, обвиняемого по [статье 240 УК](#).

Таким образом, положения [статьи 937 ГК](#) о возмещении юридическим лицом вреда, причиненного его работником при исполнении своих служебных, должностных обязанностей, является непреложным правилом, которое подлежит применению и при рассмотрении уголовных дел о преступлениях должностных лиц юридического лица. В случаях, специально предусмотренных в законодательных актах, из этого правила могут делаться исключения (см. [статью 52 ГК](#)). Только тогда наряду с юридическим лицом к возмещению вреда может непосредственно призываться и должностное лицо, совершившее в этом статусе соответствующее преступление.

К сожалению, несмотря на наличие указанного выше правового регулирования, в [главе 17 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь](#) (далее - УПК) "Гражданский иск в уголовном процессе" эта ситуация (обвиняемый (должностное лицо)) причиняет вред третьему лицу, в том числе другому субъекту хозяйственной деятельности, а возмещение ущерба осуществляется представляемой им организацией с правом последующего заявления должностному лицу регрессного иска) почему-то не предусмотрена. Регулирование, произведенное в [статьях 148 и 149](#) названной главы УПК, когда вред возмещается обвиняемым или лицами, несущими материальную ответственность за его действия, касается хрестоматийных случаев, но, полагаю, явно не сопрягается с положениями [статьи 937 ГК](#).

Приведенные особенности, увы, не нашли отражения и в [постановлении](#) Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 24 июня 2004 года N 8 "О практике рассмотрения судами гражданского иска в уголовном процессе". Между тем существование анализируемой проблемы в практике деятельности общих судов известно руководству высшего судебного органа системы общих судов страны. Едва ли такая его позиция умолчания по проблемной ситуации может быть признана самой удачной. Представляется, что указанный пробел в законодательстве должен быть ликвидирован посредством соответствующей корректировки названных норм [УПК](#), приведения их в соответствие с нормами [ГК](#) и [Общей части](#) Налогового кодекса.

Если приговором суда с лица, осужденного по [статье 243 УК](#), взыскать не уплаченные организацией суммы налогов, сборов, то такое судебное решение, по сути, дополнит налоговые отношения между налоговым органом

²⁰ Подгруша В. Субсидиарная ответственность // Электронная база нормативных правовых актов "КонсультантПлюс: Беларусь". – Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007. – Абзац 21.

и плательщиком еще одной стороной - плательщиком-должником. Должников станет вдвое больше. И каждый из них обязан будет уплатить в бюджет одну и ту же сумму. Организация - в силу закона, обвиняемый - в силу приговора суда. Однако такая обязанность законного представителя по оплате долгов организации не предусмотрена [Общей частью](#) Налогового кодекса. Она не вытекает и из норм [ГК](#). Как следствие, такие приговоры судов в части удовлетворения исков о взыскании с обвиняемого ущерба от уклонения от уплаты сумм налогов, сборов, полагаю, являются незаконными и в этой части в зависимости от обстоятельств подлежат изменению или отмене. Этот вывод в полной мере распространяется и на вышеупомянутый приговор суда Московского района г. Бреста от 27 августа 2004 года.

О подходах хозяйственных судов к вопросу об адресатах взыскания ущерба, причиненного преступными действиями должностного лица

Практика хозяйственных судов, решавших вопросы взыскания ущерба, причиненного преступными действиями обвиняемого - должностного лица юридического лица, в целом является непоследовательной.

Она касается, в частности, дел, связанных с взысканием:

- задолженности организации перед бюджетом по налогам и сборам, обусловленной преступными действиями руководителя организации, связанными с уклонением от уплаты налогов, сборов (по заявлениям налоговых органов о признании этой организации экономически несостоятельной (банкротом), подаваемым в соответствии с [частью шестой](#) статьи 51 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь в хозяйственный суд по месту нахождения должника);

- таможенной задолженности с перевозчика в соответствии с [подпунктами 13.1 и 13.5](#) пункта 13 Положения о порядке применения Таможенной конвенции о международной перевозке грузов с применением книжки МДП 1975 года, утвержденного приказом Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 16 июня 1995 года N 163-ОД, притом что ущерб, причиненный неуплатой таможенных платежей, обусловленный преступными действиями должностных лиц таможенных органов, уже взыскан с них по приговору общего суда (по жалобам на решения таможенных органов о взыскании таможенных платежей и применении к перевозчику соответствующих санкций за их несвоевременную уплату).

Эта практика показывает, что хозяйственные суды не ставят под сомнение обоснованность решений общих судов, взыскивающих с обвиняемых платежи, которые согласно законодательству обязаны вносить субъекты экономической деятельности. В этом хозяйственные суды единодушны.

До недавнего времени расходились лишь подходы к повторному взысканию этих же сумм платежей с субъектов хозяйствования²¹. Однако с появлением [разъяснения](#) Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 28 января 2006 года N 03-29/182 "Об исключении из реестра требований кредитора", хотя и посвященного лишь одной категории дел, рассматриваемых хозяйственными судами, судам рекомендовано придерживаться единообразного применения закона. Желание придать судебной практике единство, несомненно, требует всяческой поддержки. Конечно, при условии, что такое единство будет строго следовать закону. Что же предлагается в названном документе?

В [абзацах 8 и 10](#) этого разъяснения, подписанного одним из заместителей Председателя Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь, применительно к делам об экономической несостоятельности (банкротстве) сформулирован посыл, согласно которому обязательства должника перед кредитором в производстве по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) и обязательства лица по возмещению физического, имущественного или морального вреда, причиненного непосредственно преступлением или предусмотренным уголовным законом общественно опасным деянием, имеют разные основания возникновения. На основе этой посылки делается вывод о том, что денежные взыскания с главного бухгалтера юридического лица в качестве возмещения вреда, причиненного совершенным им преступлением другому юридическому лицу, не могут расцениваться как удовлетворение требования последнего в производстве по делу об экономической несостоятельности (банкротству)²².

Иными словами, хозяйственным судам рекомендовано не ставить под сомнение обоснованность взыскания с обвиняемого по уголовному делу в рамках уголовного процесса платежей, которые обязано было уплатить юридическое лицо. По мнению Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь, основание для такого взыскания является "самостоятельным". Однако доводы, приведенные в его подтверждение ([ссылка на часть 1](#) статьи 148 УПК, почему-то именуемую не частью, а пунктом), не выдерживают критики, если принять во внимание аргументы, изложенные в предшествующих разделах данной статьи.

По существу, своим [разъяснением](#) Высший Хозяйственный Суд Республики Беларусь ориентирует хозяйственные суды на узаконение взыскания одних и тех же платежей дважды. Вначале при рассмотрении в общем суде гражданского иска в уголовном процессе, предъявленного обвиняемому - должностному лицу юридического лица, а затем в процедуре рассмотрения соответствующего дела в хозяйственном суде (по делу об экономической несостоятельности (банкротству) и др.).

²¹ См., например: Белявский С.Ч. Задолженность взыскивается дважды // Право Беларуси. - 2006. - N 10 (142).

²² Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь "КонсультантПлюс:Беларусь". - Минск: ООО "ЮрСпектр", 2007.

Анализируя сложившуюся ситуацию при рассмотрении дел, отнесенных к ведению хозяйственных судов, один из представителей системы названных судов республики указывает на наличие в законодательстве нестыковок. Правда, у него почему-то не вызвала возражений практика общих судов республики, взыскивающих с обвиняемого платежи, которые должно было внести другое обязанное лицо. Такие решения воспринимаются как данность. И далее лишь осторожно отмечается, что указанный выше подход Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь "нуждается в изучении и, возможно, изменении"²³.

Такая осторожность в оценке ситуации вполне объяснима с учетом положения в системе хозяйственных судов, занимаемого автором этого замечания. Думаю, имеются основания для того, чтобы высказаться по этому поводу более прямо. Приведенный подход едва ли основан на законодательстве республики и, как следует из вышесказанного, требует радикального изменения на уровне судебной практики как общих, так и хозяйственных судов. Убедительной основой для ее корректировки должно послужить также скорейшее решение проанализированной проблемы на законодательном уровне.

²³ Белявский С.Ч. Задолженность взыскивается дважды // Право Беларуси. - 2006. - N 10 (142). - С. 69, 71.