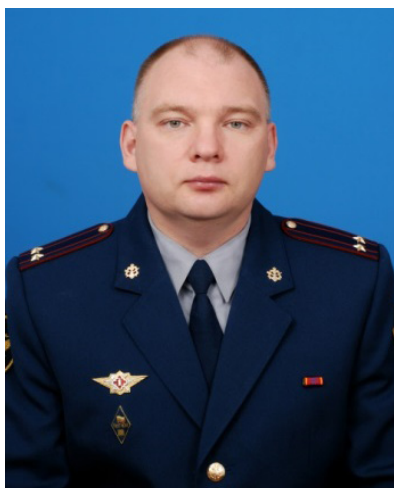


ЭРҮҮГИЙН ЭРХ ЗҮЙН ОНОЛ, ПРАКТИКИЙН АСУУДАЛ**УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА УКЛОНЕНИЕ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В ЗАКОНОДАТЕЛЬНОМ РЯДЕ
ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН***Лапишин Валерий Фёдорович**начальник кафедры уголовного права Академии
ФСИН России кандидат юридических наук, доцент*

Аннотация: в работе осуществлён сопоставительный анализ положений уголовного законодательства России и некоторых зарубежных государств в части регламентации ответственности за уклонение от уплаты налогов. Приведены высказанные в научной литературе мнения об учёте зарубежного опыта описания признаков налогового преступления при конструировании соответствующих норм российского уголовного закона, а также сформулирована авторская позиция в вопросе необходимости внесения изменений и дополнений в отечественное законодательство об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Ключевые слова: налоговое преступление, уголовная ответственность, зарубежное уголовное законодательство,

фелония, мисдиминор.

Действующий российский Уголовный кодекс (далее – УК) предусматривает относительно небольшое количество норм об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей, перечисляемых в бюджеты различных уровней и во внебюджетные фонды. К таковым относятся уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198), аналогичные деяния, совершённые от имени организации (ст. 199) и налогового агента (ст. 199¹), сокрытие денежных средств и иного имущества, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199²), а также уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194). Несомненным достоинством отечественного законодательства об ответственности за налоговые преступления (равно как и за любые другие уголовно-наказуемые деяния) является их систематизация в рамках единого нормативного акта – Уголовного закона. Общей особенностью правового содержания, практически,

всех налоговых преступлений, предусмотренных нормами УК, является их отнесение к материальным составам. Вне зависимости от степени завершенности действий злоумышленника и периода времени их совершения, преступление признаётся оконченным только с момента наступления общественно опасного последствия – непоступления в бюджет (внебюджетный фонд) соответствующей суммы налога, сбора или иного обязательного платежа. В свою очередь российское правосудие не приветствует практику привлечения к уголовной ответственности за неоконченные налоговые преступления¹, что нельзя признать недостатком общего государственной уголовной политики, особенно в свете положений Концепции модернизации уголовного законодательства в экономической сфере².

¹ См.: Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации по российскому Уголовному кодексу // URL: http://www.vneshtorg.ru/content/document_r_0C0E268D-BFB9-4C76-AC72-BF5B2630408D.html (дата обращения: 03.08.2014).

² Более подробно см.: Концепция модернизации уголовного законодательства в экономической сфере.



В законодательстве зарубежных стран с развитой рыночной экономикой и отработанными правовыми механизмами противодействия налоговой преступности подобное упорядочение уголовно-правовых норм отсутствует. К примеру, кодифицированное уголовное законодательство Германии предусматривает только одну норму о преступлении, которое достаточно условно можно отнести к разновидности налогового: «Нарушение обязанности ведения бухгалтерских книг (§283b УК ФРГ)»³. Иные нормы об ответственности за совершение налогового преступления содержатся в иных нормативных актах ФРГ, действующими независимо от УК Германии. Так, §370 Налогового устава ФРГ предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, если это деяние повлекло за собой умаление налогов или достижение налоговых выгод. В отличие от российского УК по уголовному законодательству Германии преступление образуют только активные действия, направленные на введение в заблуждение государственных фискальных органов относительно

М., 2010. 196 с.

³ Мнение об отнесении преступления к разновидности налоговых высказано А.С. Грибовым. Более подробно см.: Основные проблемы реформирования уголовно-правовых норм об экономических преступлениях и практики их применения на современном этапе развития России: Монография / Отв. ред. Л.Л. Кругликов. Ярославль, 2012. С. 281. Фактически же указанная норма включена в состав группы посягательств, совершаемых в сфере криминального банкротства. Диспозиции частей § 283b УК ФРГ указывают на стремление преступника скрыть своё истинное имущественное положение от кредиторов.

истинной суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет. Неуплата налогов, которой предшествовало правильное декларирование налогооблагаемой базы, полное исчисление сумм налогов, своевременное представление достоверной бухгалтерской документации и т.п., рассматривается только в качестве административного (налогового) правонарушения⁴. Что же касается перечисленных последствий, то они представляют собой:

– умаление налогов, выражающееся в полной неуплате, несвоевременной уплате всей суммы налоговых обязательств или её части;

– н е п р а в о м е р н о е получение налоговой выгоды, которая может представлять собой получение налоговых льгот, возмещений, отсрочку или рассрочку уплаты начисленных сумм налогов и т.п.

Иными словами, к последствиям активной обманной (преступной) неуплаты налоговых платежей немецким законодательством отнесено получение налогоплательщиком любой прямой или опосредованной выгоды за счёт налоговой экономии. Несомненным достоинством законодательства Германии о преступлениях в сфере налогообложения является то, что оно не разграничивает преступления в зависимости от вида налога, от уплаты которого уклоняется злоумышленник. Преступные неуплаты прямых или косвенных налогов, а равно таможенной пошлины и иных

⁴ Аналогичные действия относятся к разновидности общественно опасных деяний, предусмотренных ст.198-1991 УК.

платежей влекут за собой одни и те же правовые последствия. Как представляется, подобная законодательная регламентация в большей степени отвечает правилам законодательной техники о лаконичности и компактности нормативных предписаний⁵.

В США привлечение к уголовной ответственности лиц, совершающих уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей, крайне затруднено по причине сложности, казуистичности формулирования правовых предписаний, а равно отсутствием иерархии нормативных актов по их юридической силе. На данную особенность американского законодательства обращали внимание многие российские исследователи⁶. В тоже время в соответствии с государственной уголовной политикой Соединённых Штатов налоговое преступление обладает значительной общественной опасностью, поскольку более половины доходной части федерального бюджета формируется за счёт налогов и иных обязательных платежей⁷.

Налоговые преступления, как и любые иные преступления, предусмотренные уголовным законодательством США,

⁵ См.: Царев А.Ю. О правилах законодательной техники, используемых при написании текста закона // Представительная власть – XXI век: законодательство, комментарии, проблемы. 2002. №5-6. С. 29-33.

⁶ См., например: Кузнецов А.П. Ответственность за налоговые деликты по законодательству США // Финансовое право. 2005. №6. С. 47; Никифоров Б.С., Решетников Ф.Н. Современное американское уголовное право. М., 1990; Шумилов В.М. Правовая система США. М., 2006; и др.

⁷ См.: Никифоров Б.С., Решетников Ф.Н. Указ. соч. С. 178.



подразделяются на тяжкие (felony) и менее тяжкие (misdemeanor)⁸. Определение тяжести совершённого деяния осуществляется аналогично приёму, используемому в законодательстве ФРГ: менее тяжким преступлением признаётся простая «безобманная» неуплата налогов и иных обязательных платежей. Данный вид уголовно-наказуемого деяния имеет место, если налогоплательщик надлежащим образом произвёл исчисление сумм платежей и отразил достоверные сведения в документах бухгалтерской отчётности. Аналогичным образом оценивается деяние работника, который, преследуя цель избежать в полном объёме или частично налогообложения своих доходов, сообщает работодателю (налоговому агенту) недостоверные сведения о праве на налоговые льготы, отсутствии объекта налогообложения и проч. Думается, что подобное снисхождение в вопросе определения незначительной общественной опасности обманных действий работника-налогоплательщика вызвано наличием обязанности работодателя осуществлять надлежащую проверку налоговых сведений, предоставляемых работником. Кроме этого, законодательство США не только не исключает, но и поощряет субсидиарную ответственность корпорации за преступные действия её работников⁹. Поэтому в

⁸ См.: Уголовное право США: понятие преступления и наказания // URL: <http://www.bibliotekar.ru/ugolovnoe-pravo-4/298.htm> (дата обращения: 20.08.2014).

⁹ См.: Додонов В. Ответственность юридических лиц в современном уголовном праве // Законность. 2006. №4.

подобных случаях существует возможность привлечения к ответственности и работодателя, который ненадлежащим образом исполняет обязанности налогового агента.

В свою очередь активные действия лица, направленные на уклонение от обязанности уплатить налоги в бюджетную систему, отнесены к категории фелоний. Американский законодатель не придаёт большого значения способу совершения активного уклонения от уплаты налогов. Таковыми могут являться: сокрытие средств от налогообложения, предоставление искажённой информации в документах бухгалтерской отчётности, совершение мошеннических действий и проч. По общему правилу способ совершения деяния не имеет принципиального юридического значения для квалификации содеянного. Что же касается размера санкций за совершённую налоговую фелонию, то в случае систематического совершения данного деяния лицу может быть назначено наказание вплоть до пожизненного лишения свободы¹⁰.

Специфическая строгость американского уголовно-правового противодействия налоговой преступности подтверждается и тем, что законодатель не дифференцирует ответственность за оконченное и неоконченное налоговое преступление. Так, в §7201 С. 39.

¹⁰ См.: Налоговый портал: «ПодатиНет»: В США за уклонение от уплаты налогов привлекают к суровой ответственности // URL: <http://www.podatinet.net/2012040424749/nalogovye-istorii/istoriya-i-teoriya-nalogov/v-ssha-za-uklonenie-ot-uplaty-nalogov-privlekayut-k-surovoi-otvetstvennosti.html> (дата обращения: 21.08.2014).

раздела 26 Свода законов США предусматривается уголовная ответственность за стремление каким бы то ни было способом совершить уклонение от уплаты налогов. В данном случае попытка уклонения от налогов и иных обязательных платежей признаётся самостоятельным составом преступления, причём относящимся к категории фелоний¹¹. В этой связи можно констатировать факт весьма сурового реагирования государства и на попытки совершения, и на реальное совершение налогового преступления.

Таким образом, проведённый краткий анализ уголовного законодательства ФРГ и США в части ответственности за уклонение от уплаты налогов свидетельствует о наличии следующих отличительных особенностей, не присущих отечественному уголовному законодательству:

- нормы об уголовной ответственности предусматриваются как кодифицированными и уголовными законами, так и законами иных отраслей системы государственного права;
- активное и пассивное уклонение от уплаты налогов представляют различные по степени общественной опасности деяния. В отдельных случаях «безобманное» уклонение от уплаты налогов не выходит за пределы

¹¹ См.: Основные проблемы реформирования уголовно-правовых норм об экономических преступлениях и практики их применения на современном этапе развития России. С. 306-307.



- | | | |
|--|---|--|
| <p>административного деликта;</p> <p>– не признаётся основанием для дифференциации уголовной ответственности ни статус налогоплательщика, ни вид налога или иного обязательного платежа, сумма которого преступным путём не была перечислена в бюджет;</p> <p>– совершение налогового преступления во всех случаях характеризуется умышленной формой вины. Неуплата обязательных платежей по неосторожности предполагает наступление гражданско-правовой и административной ответственности;</p> <p>– американский вариант уголовно-правового противодействия налоговой преступности предусматривает</p> | <p>наступление уголовной ответственности как за оконченное преступление на подготовительных стадиях уклонения от уплаты налогов. В этой связи уголовный закон США предусматривает значительное количество составов преступлений, сконструированных по типу формальных и усечённых.</p> <p>Что же касается возможности применения изученного зарубежного опыта законодательной регламентации противодействия налоговой преступности в отечественном УК, то наиболее перспективным видится отказ от осуществлённого разграничения налоговых преступлений от правового статуса налогоплательщика: физическое лицо (ст. 198 УК) и организация (ст. 199 УК), – а также от вида обязательного платежа: налог, сбор (ст. 198, 199, 199.1 УК) и</p> | <p>таможенный платёж (ст. 194 УК).</p> <p>В свою очередь, формулирование составов налоговых преступлений по типу формальных и усечённых не является обоснованным ни с научной, ни с практической точек зрения. Общественная опасность налогового преступления связывается, в первую очередь, с непоступлением денежных средств в соответствующий бюджет или государственный внебюджетный фонд. Отсюда следует, что все действия, совершаемые в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, не могут признаваться самостоятельными преступлениями по причине недостаточной общественной опасности и нецелесообразности привлечения значительного количества граждан к уголовной ответственности в условиях отсутствия реального ущерба, причинённого государственной казне.</p> |
|--|---|--|

