

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

*Аннотация.* В статье дано четкое понятие налогового преступления, отличие его от налогового правонарушения, рассмотрено многообразие способов совершения налоговых преступлений и ответственность за их совершения.

*Ключевые слова:* налоговое преступление, налоговый платеж, Уголовное законодательство, уголовная ответственность, виновное лицо, общественная опасность, налоговая полиция, налогоплательщик, уплата налогов, сокрытие прибыли, налоговая декларация.

Уголовное законодательство большинства стран предусматривает ответственность за совершение налоговых преступлений. Как правило, налоговыми преступлениями признаются нарушения действующего порядка исчисления и уплаты налоговых платежей, нанесшие существенный ущерб бюджету.

Только если плательщик уклоняется от налогов и намеренно искажает отчетность, то его могут признать преступником. Уголовный кодекс не для тех, кто ошибся случайно, использовал законно установленные льготы, выбирал оптимальную форму ведения предпринимательской деятельности.

Исходя из положений общей теории ответственности за совершение правонарушений (преступлений и проступков), основными критериями дифференциации правонарушений на уголовные преступления, административные проступки, гражданские, налоговые и иные правонарушения являются:

- противоправность деяния (действия либо бездействия). Иными словами, не просто нарушение обязанности, установленной определенным нормативно-правовым актом, а запрещенность деяния соответствующими нормами законодательства о том или ином виде юридической ответственности. К примеру, с точки зрения уголовной ответственности противоправность деяния свидетельствует о том, что лицо, совершившее преступление, нарушило установленный Уголовным кодексом запрет;

- виновность лица, совершившего правонарушение. Виновность заключается в психическом отношении лица к совершенному деянию (то есть наличествует ли умысел в действиях лица или же правонарушение совершено по неосторожности). В отличие от уголовной и налоговой ответственности, привлечение к некоторым другим видам ответственности (административной или гражданской) возможно уже за сам факт причинения вреда без установления вины;

- наказуемость - возможность применения соответствующего наказания (уголовно-правового, административно-правового или другого) за совершенное деяние;

- общественная опасность, заключающаяся в причинении или реальной возможности причинения вреда общественным отношениям, охраняемым соответствующим законодательством (уголовным, законодательством о налогах и сборах, административным).

Налоговое преступление - это совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством территории, к юрисдикции которой оно отнесено.

В современной российской законодательной практике термин “налоговое преступление” впервые был официально употреблен в Законе РФ “О федеральных органах налоговой полиции”, в статье 2 которого было указано: “Задачами федеральных органов налоговой полиции являются: ... выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений...”.

В российской правовой литературе авторы достаточно часто трактуют налоговое преступление как противоправные деяния налогоплательщика, состоящие в нарушении процедуры уплаты налоговых платежей. Например, в работе Б.В. Волженкина налоговыми преступлениями названы преступления против установленного порядка уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

В своей работе Б.В. Волженкин к составу предметов налоговых преступлений относит категорию страховых взносов - платежей, обладающих ярко выраженной неналоговой сущностью и являющихся скорее разновидностью сбора. В то же время автор не допускает возможности отнесения к категории налоговых преступлений деяний, предметом которых является нарушение процедуры уплаты сборов и таможенных платежей.

Действительно, уклонение от уплаты налогов является основным видом налоговых правонарушений и преступлений. Основным, но не единственным.

Понятие “налоговое преступление” может применяться в качестве собирательного обозначения всего многообразия преступных деяний, совершаемых субъектами в ходе реализации налоговых правоотношений. По этой причине в контексте налоговой преступности следует рассматривать не только противоправные действия налогоплательщика, направленные на уклонение от уплаты налоговых платежей, но и, например, незаконное получение налоговых льгот или осуществление в пределах налогового правоотношения противозаконных действий должностными лицами налоговой администрации.

Налоговая преступность, безусловно, препятствует решению государственных задач, тем самым, причиняя прямой ущерб не только государственным, но и общественным интересам. Как ни странно на первый взгляд, совершение налогового преступления создает существенные неудобства и для лица, его совершившего, особенно если он осуществляет предпринимательскую деятельность.

Безусловно, наличие уголовно-правового запрета на совершение действий по уклонению от уплаты налогов и сборов создает определенные риски для потенциальных налоговых преступников. И дело здесь не только в самом факте установления уголовного наказания за совершение налогового преступления.

Неизбежным итогом любого налогового преступления, как выявленного, так и оставшегося латентным, для налогоплательщика станут:

- сокрытие части прибыли от инвесторов и внушение опасений потенциальным инвесторам;
- риск приостановления деятельности на время проведения предварительного расследования;
- подрыв деловой репутации и потеря клиентуры, что в перспективе приведет к ощутимым убыткам и потере места на рынке.

Это далеко не полный перечень рисков, возникающих в связи с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов.

Необходимо так же отметить, что системообразующим фактором для налоговых преступлений является сама сфера налоговых правоотношений, а не субъект преступного посягательства (налогоплательщик) или предмет такого деяния (неуплаченный налог).

Налоговые отношения - это властные отношения, складывающиеся между государством в лице уполномоченных им органов, с одной стороны, и гражданами и организациями как налогоплательщиками с другой.

К налоговым правоотношениям, как правило, относятся властные отношения:

- по установлению, введению, исчислению, взиманию и уплате налогов и сборов;
- исполнению должностными лицами налоговой администрации своих профессиональных обязанностей в налоговой сфере (осуществление налогового контроля, налоговых расследований и привлечение к ответственности за совершение налогового нару-

шения).

На основании данной классификации можно выделить две разновидности объектов преступных посягательств в сфере налогообложения и одновременно две группы налоговых преступлений:

- налоговые преступления в сфере установления, введения, исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов;

- налоговые преступления в сфере налогового администрирования.

Налоговыми преступлениями в сфере установления, введения, исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов являются:

- уклонение от уплаты налоговых платежей;

- воспрепятствование установлению правильного размера налоговых платежей;

- нарушение обязанностей по удержанию и перечислению налоговых платежей;

- воспрепятствование принудительному взысканию налоговых платежей;

- незаконное получение налоговых льгот;

- незаконное получение возвращаемых государством налоговых платежей.

Наиболее распространенным видом налоговых преступлений, безусловно, является уклонение от уплаты налоговых платежей. В настоящее время в уголовном законодательстве применяется несколько моделей описания налогового преступления в форме уклонения от уплаты налоговых платежей. В зависимости от этого таким налоговым преступлением может быть признано уклонение от уплаты:

- только налогов;

- всей совокупности налогов и сборов;

- конкретного вида налога или сбора;

- всей совокупности налогов и сборов, но при наличии особых обстоятельств (военное или чрезвычайное положение);

- налогов и сборов, взимаемых с определенной категории налогоплательщиков;

- любых налогов и сборов, но совершенное определенной категорией лиц.

К числу налоговых преступлений в сфере налогового администрирования относятся:

- неисполнение обязанностей работниками налоговой администрации;

- воспрепятствование законной деятельности органов и должностных лиц налоговой администрации;

- препятствование проведению следствия по делу о налоговом правонарушении или преступлении;

- подстрекательство к совершению налогового преступления;

- незаконное обложение;

- незаконное предоставление налоговых льгот.

Как было отмечено ранее, объектом налоговых преступлений в форме уклонения от уплаты налогов и сборов являются налоговые правоотношения в сфере установления, введения, исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов.

В уголовном законодательстве Российской Федерации предусмотрено три вида налоговых преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов:

- уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК РФ);

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ);

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ).

Налоговые преступления причиняют ущерб налоговой, финансовой, экономической безопасности государства, мешают плановому поступлению налогов и сборов в бюджет, чем подрывают нормальное функционирование экономики государства, в этом и состоит

их общественная опасность. Недополучение налоговых платежей приводит к несвоевременной выплате заработной платы, пенсий, дотаций, закрытию научных и социальных программ. Уклонение от уплаты налогов и сборов несет в себе серьезную опасность, так как у виновного лица появляются денежные средства, в случае если преступное деяние осуществлено успешно, имеющие нелегальное происхождение, возникает потребность, в сокрытии источника получения таких средств, то есть в легализации, в использовании этих денежных средств в корыстных целях.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении обязанности каждого, предусмотренной Конституцией РФ платить установленные законом налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), что влечет недопоступление денежных средств в бюджет РФ.

Необходимо помнить, что уголовное законодательство, требует точности формулировок, в связи с этим общественная опасность должна иметь качественную и количественную характеристику.

Количественная характеристика общественной опасности налогового преступления в форме уклонения от уплаты налоговых платежей и (или) сборов определяется тяжестью нанесенного ущерба государству, формой вины и способом совершения. От степени общественной опасности преступления зависит мера наказания, выраженная в санкции.

Качественная характеристика общественной опасности налогового преступления, определяется объектом преступного посягательства, в соответствии статьи 198 Уголовного кодекса РФ.

Уклонение, в нарушение законодательства о налогах и сборах, понимается как незаконное, желаемое и осознанное пользование, владение и распоряжение денежными средствами, которые подлежали перечислению в государственный бюджет к установленному в законодательстве сроку.

Уклонение означает не только действие либо бездействие, а также и его результат. Суть налогового преступления заключается именно в фактической неуплате налога, при этом что к такому результату привели направленные на его достижение действия либо бездействие, перечисленные в статье 198 Уголовного кодекса РФ.

Уклонение от уплаты налогов и сборов является формой уменьшения налоговых и других платежей, при которой налогоплательщик умышленно или ошибочно неуплачивает налог или уменьшает размер своих налоговых отчислений с нарушением действующего законодательства. Уклонение от уплаты налогов связано с невыполнением виновным лицом норм налогового законодательства. В связи с этим следует заметить, что по делам об указанных налоговых преступлениях, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении и приговоре должно быть обязательно указано, какие именно нормы налогового законодательства, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, осужденным.

Уплата налогов представляет собой отчуждение принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (статья 8 Налогового кодекса РФ), следовательно, уклонение от уплаты налогов - это умышленное удержание части имущества, принадлежащего государству или муниципальному образованию.

Объектом уклонения являются только налоги и сборы (в том числе таможенные платежи).

В пункте 1 статьи 8 НК РФ дано понятие налога: «Налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме

отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований”.

Пункт 2 статьи 8 НК РФ определяет понятие: “Сбор - это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)”.

Согласно официальному разъяснению Конституционного суда РФ, основываясь на статье 8 Налогового кодекса РФ, пошлины за совершение юридически значимых действий, патентные пошлины, пошлины, взимаемые в связи с регистрацией товарного знака, пошлины, взимаемые в связи с регистрацией и предоставлением права пользования наименованием места происхождения товара, платежи за различные виды негативного воздействия на окружающую среду не обладают рядом существенных признаков и элементов присущих налоговому обязательству в его конституционно-правовом смысле, но по своей сути подпадают под понятие сбора.

Эти пошлины являются по своей правовой природе не налогом, а фискальным сбором и носят индивидуально-возмездный и компенсационный характер.

Верховного суда РФ также разъяснил, что на основании статьи 8 НК РФ отчисления организаций, предоставляющих услуги в области связи и информатизации, установленные постановлением Правительства РФ и платежи за региональные специальные марки для маркировки алкогольной продукции, установленные ранее постановлением Правительства РФ не следует относить к налоговым платежам (налогам или сборам).

В действующей редакции Уголовного кодекса РФ законодатель унифицировал перечень действий, обуславливающих уголовно наказуемое уклонение от уплаты налогов и сборов.

Уголовная ответственность, предусмотренная статьями 198 и 199 Уголовного кодекса РФ, наступает только в том случае, если уклонение от уплаты налогов или сборов было произведено путем:

- непредставления налоговой декларации;
- непредставления иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;
- включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо неверных сведений.

Опираясь на судебную практику, можно сделать выводы, что существует множество способов совершения налоговых преступлений, которые, могут варьироваться в зависимости от вида налога (сбора), налогового статуса организации, использования налоговых льгот, специальных налоговых режимов.

Делая выводы из всего вышеизложенного, хотелось бы отметить, что меры по снижению налогового бремени при малоэффективной системе налогового администрирования, нестабильном и противоречивом налоговом законодательстве не способны обеспечить надлежащего решения задач налоговой реформы. Действующий в России механизм привлечения к ответственности по фактам нарушений налогового законодательства необоснованно усложнен. Это подтверждается не только анализом норм Налогового кодекса РФ и Кодекса об административных правонарушениях РФ, но и нормами уголовного законодательства, предусматривающими ответственность за совершение налоговых преступлений.

N. Bugaevskaja

FEATURES OF TAX CRIMES

*Abstract.* In article the accurate concept of a tax crime, its difference from a tax offence is given, the variety of ways of fulfilment of tax crimes and responsibility for their fulfilment is considered.

*Key words:* tax crime, tax payment, the criminal legislation, the criminal liability, the tax declaration, public danger, tax police, the tax bearer, payment of taxes, profit concealment, the guilty person