

Нина СЕМЕНОВА

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН: КОМПАРАТИВИСТСКИЙ АСПЕКТ

Статья посвящена анализу норм отдельных зарубежных стран, предусматривающих ответственность за совершение преступлений в сфере налогообложения. Автор указывает на особенности законодательного воплощения ответственности за названные общественно опасные деяния, осуществляет сравнительно-правовой анализ с действующими отечественными «налоговыми» составами, констатирует наличие схожих ошибок, предлагает варианты их устранения.

The article is devoted to the analysis of standards concerning amenability for tax crimes in some foreign countries. The author underlines the achievements of some foreign legislators in the field of tax crimes and indicates the peculiarities of legislative incarnation of amenability for mentioned crimes. To add to this, the author of the article establishes the presence of the same mistakes and offers some variants of their correcting.

Ключевые слова:

ущерб государству, налоговые преступления, освобождение от ответственности, неуплата налогов, унификация налоговых норм; damage to the state, tax crimes, release from amenability, tax payment invasion, unification of tax standards.

Успешное развитие современной уголовно-правовой науки в России невозможно без знания особенностей и тенденций развития зарубежного уголовного законодательства. Целью данной статьи, в первую очередь, является анализ достижений зарубежного законодателя в сфере правового регулирования ответственности за совершение преступлений в сфере налогообложения в компаративистском аспекте. Французский правовед Марк Ансель отмечал, что «изучение зарубежного права открывает перед юристом новые горизонты, позволяет ему лучше узнать право своей страны, ибо специфические черты этого права особенно отчетливо выявляются в сравнении с другими системами»¹.

В ФРГ ответственность за преступления в сфере налогообложения предусмотрена разд. I ч. VIII Положения о налогах 1977 г. Наиболее интересен для нас § 370 Положения, в котором установлена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов². Согласно ч. 1 § 370³ лицо считается виновным и подлежит уголовной ответственности, если «представляет в финансовые органы неправильные или неполные сведения о фактических доходах, подлежащих налогообложению, либо вопреки общественному долгу оставляет финансовые органы в неведении...».

Состав рассматриваемого преступного деяния считается материальным: обязательным признаком является его результат — «умаление налогов» (неуплата налогов, несвоевременная уплата налогов, неуплата авансовых платежей) или «достижение налоговых выгод» (налоговые возмещения, отсрочки в уплате налогов, уменьшение размеров авансовых платежей). В отечественной научной литературе, как известно, высказываются различные точки

СЕМЕНОВА

Нина

Федоровна —

к.ю.н., доцент

кафедры

гражданско-

правовых

дисциплин филиала

Московского

института

экономики,

менеджмента

и права, г. Нижний

Новгород

snf655336@

rambler.ru

¹ Ансель М. Методологические проблемы сравнительного права // Очерки сравнительного права. — М., 1981, с. 38.

² Жалинский А.Э. Современное немецкое уголовное право. — М.: ТК Велби; Проспект, 2006, с. 348; Уголовный кодекс ФРГ / пер. А.В. Серебренникова. — М.: Юридический колледж МГУ, 1996.

³ Козырин А.Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник, 1998, № 8, с. 117.

зрения по поводу конструкции (по объективной стороне) «налоговых» норм УК РФ, что, по нашему мнению, обусловлено недостатками диспозиций названных норм.

В ФРГ санкция нормы предусматривает денежный штраф или лишение свободы на срок до пяти лет. Заметим, что для основных составов наших статей определено менее строгое наказание — до двух лет лишения свободы.

Часть 3 § 370 содержит квалифицированный состав, признаками которого являются: «грубое своекорыстие», когда лицо добивается значительного сокращения размеров налогов или увеличения объема неоправданно предоставляемых налоговых льгот; злоупотребление своими полномочиями или должностным положением, либо использование содействия такого лица и др. При установлении названных признаков предусмотрено лишение свободы на срок от шести месяцев до десяти лет.

Мы усматриваем сходство квалифицирующего признака «грубое своекорыстие» ч. 3 § 370 с признаком «крупный размер» («особо крупный размер») в ст. 198 и 199 УК РФ. Германский законодатель хотя и не признает сумму причиненного государству ущерба в качестве критерия, разграничивающего дефракции¹ и менее опасные деяния, но придает этому обстоятельству особую значимость, используя соответствующий признак в квалифицированном составе § 370.

Ценным является и то, что более серьезное наказание предусмотрено для лиц, злоупотребляющих своими полномочиями (выполняющих управленческие функции в коммерческой и иной организации) и должностным положением (работников налогового розыска), так как они имеют больше возможностей для совершения преступления и масштабы уклонения, как правило, более значительны.

Отметим, что субъектом уклонения от уплаты налогов в соответствии с § 370 может быть любое лицо, совершившее указанные в законе деяния, в т.ч. в пользу другого лица, например по поручению.

Такое широкое понимание субъекта преступления позволяет привлекать к ответственности физических лиц, работников налогоплательщика, финансовых консультантов, налоговых агентов, виновных в содеянном, подтверждая отсутствие необходимости наличия отдельных статей для различных субъектов, что в перспективе целесообразно учесть в отечественной законотворческой деятельности с целью унификации налоговых норм. Автор статьи является сторонником унификации налоговых норм, считая, что в перспективе уголовная ответственность за неуплату (неполную уплату) обязательных платежей может быть установлена в единой универсальной «налоговой» статье УК РФ.

В западногерманском Положении о налогах 1977 г. содержится § 371, представляющий собой разновидность деятельного раскаяния, в соответствии с которым лицо освобождается от уголовной ответственности, если:

1) исправит представленные им в финансовые органы неверные или неполные данные или сообщит ранее скрытые данные (ч. 1 § 371);

2) добровольно уплатит скрытую ранее сумму в случае незаконного сокращения налогов или неправомерного распространения на него налоговых льгот (ч. 3 § 371);

3) должностное лицо налогового органа еще не явилось для проведения налоговой проверки или расследования совершенного деяния; виновному не было объявлено о начале уголовного или административного преследования; виновный не знал о выявлении правонарушения.

В соответствии с примечаниями 2 к ст. 198 и ст. 199 УК РФ условиями освобождения от уголовной ответственности в РФ являются: совершение преступления впервые; ликвидация налогоплательщиком задолженности по налогам, штрафам, пени. По нашему мнению, специальный вид освобождения, предусмотренный в отечественных нормах, выглядит более предпочтительно по следующим причинам: не содержит условие об обязательной явке с повинной (налоговые преступники не склонны к явке с повинной); предусматривает условие о том, что преступление должно быть совершено впервые, исключая возможность избежать уголовной ответственности бесчисленное число раз.

Восстановление федеральным законом

¹ Дефракция (лат. *defraudatio* — обман) — в буржуазном уголовном праве уклонение от уплаты налогов, ввозных или вывозных пошлин при провозе товаров через границу (Большая советская энциклопедия, т. 14, с. 186; http://www.bse2.ru/book_view.jsp?idn=030280&page=186&format=html).

№ 383-ФЗ от 29 декабря 2009 г.¹ в отечественных «налоговых» статьях специального вида освобождения от уголовной ответственности за совершение преступлений в сфере налогообложения вызывает одобрение. Но, с нашей точки зрения, следует внести в Уголовный закон некоторые уточнения, прежде всего, изложить примечание 2 к ст. 198 УК РФ в следующей редакции:

«Лицо, совершившее преступление, предусмотренное ст. 198 и 199 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности за это преступление, при одновременном выполнении условий:

- преступление было совершено впервые либо с момента освобождения лица от уголовной ответственности на основании этого примечания истекли сроки, предусмотренные ст. 78 УК РФ;

- лицо, совершившее преступление, способствует его раскрытию;

- виновный полностью возмещает причиненный ущерб».

Отметим, что санкции германских налоговых норм имеют следующие особенности: отличаются строгими видами наказаний; предусматривают возможность совмещения тюремного заключения и штрафа; суд в качестве дополнительного вида наказания может лишить лицо, совершившее налоговое преступление, права занимать публичные должности или должности, занимаемые в результате публичных выборов (ч. 1 § 375 Положения 1977 г., § 45 УК ФРГ²), назначить конфискацию предметов, укрытых от налогов и пошлин, а также средств, использовавшихся в преступных целях, в частности автомобилей, служащих для перевозки товаров (§ 375 Положения 1977 г., § 74 УК ФРГ).

Не менее интересна правовая регламентация ответственности за налоговые преступления во Франции. Соответствующие положения уголовно-правового характера содержатся в гл. II «Наказание» Общего кодекса о налогах 1950 г.³ В ч. 1 ст. 1741 Кодекса установлено: «Тот, кто обманным путем имеет намерение полностью или

частично уклониться от налогов, которые он обязан платить по закону, или тот, кто намерен отказаться от декларирования размеров своих платежей в предусмотренный срок, или тот, кто намерен утаить часть налогооблагаемой суммы, или тот, кто организовал неуплату или иным способом препятствовал уплате налога, подвергается наказанию в виде денежного штрафа в размере от 750 € до 37,5 тыс. € и (или) тюремному заключению сроком от года до пяти лет (независимо от фискальных санкций)». Субъектами преступления по ст. 1741 являются любые лица; кроме того, в силу прямого указания закона ко всем соучастникам также применяются наказания, перечисленные в данной статье.

Обращает на себя внимание то, что диспозиция содержит множество способов совершения преступления, среди которых французский законодатель называет уклонение от уплаты налогов. Указание на возможность совершения преступления «иным способом», препятствующим уплате налогов, говорит, по нашему мнению, о важности именно неуплаты (неполной уплаты) обязательных платежей, независимо от того, каким способом эта цель достигнута.

В соответствии с действующими редакциями ст. 198 и 199 УК РФ, уклонение от уплаты налогов будет уголовно наказуемым лишь в том случае, если движение денежных средств, имущества и иных объектов налогообложения будет искажено в налоговой декларации или иных документах, представляемых в налоговые органы по итогам налогового периода (либо в случае их непредоставления). Этот вывод подтверждает Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (ч. 2 п. 3).

Мы придерживаемся той точки зрения, что в диспозициях отечественных «налоговых» статей не следует перечислять способы уклонения от уплаты налогов. Ответственность должна наступать за неуплату (неполную уплату) обязательных платежей.

Характерной особенностью ответственности за налоговые преступления во Франции, как и в ФРГ, является то, что суд может назначить дополнительное наказание: публикацию о правонарушении в газетах в разделе объявлений для налогоплательщиков в течение трех месяцев;

¹ Федеральный закон № 383-ФЗ от 29 декабря 2009 г. «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета, 2009, 31 дек.

² Уголовное законодательство зарубежных стран (Англия, США, Франция, Германия, Япония) : сборник законодательных материалов / под ред. И.Д. Козочкина. — М. : Зерцало, 1998, с. 26 — 264.

³ Code general des impots. — Dalloz. P., 1990.

лишение полностью или частично на срок от пяти до десяти лет гражданских прав (избирать и быть избранным на государственные или муниципальные должности, назначаться или избираться присяжными, быть опекуном, попечителем); запрещение заниматься коммерческой деятельностью на срок до трех лет (в случае рецидива срок удваивается); лишение водительских прав сроком на три года (в случае рецидива срок удваивается); лишение права на прибыль, которую виновный мог получить за совершенную до осуждения сделку.

В Уголовном кодексе Испании «налоговые» составы помещены в XIV раздел — «Преступления против государственной казны и социальной безопасности», в ст. 305 которого установлено: «Тот, кто действием или бездействием причинит ущерб казне государства, автономии, местной казне, уклоняясь от уплаты налогов, удержанных сумм или тех сумм, которые должны быть удержаны, либо уплаты необоснованно полученных обратно поступлений за счет оплаты натурой, либо используя казенные деньги тем же способом, если сумма недоплаченных налогов, сумма не поступивших удержаний или сумма подлежащая возврату, либо сумма необоснованно полученных казенных средств или используемых казенных средств превышает 90 тыс. €, наказывается тюремным заключением на срок от одного года до четырех лет и штрафом в размере шестикратной стоимости указанных сумм»¹. Испанский законодатель, как видим, в качестве основного критерия, определяющего преступность деяний, признает сумму причиненного ущерба; способы уклонения от уплаты не имеют решающего значения.

Действующие редакции «налоговых» норм УК РФ не содержат термина «ущерб». Считаем необходимым использовать в диспозициях ст. 198 и 199 УК РФ и в примечаниях к ним вместо словосочетания «совершенное в крупном размере» формулировку «причинившее крупный (особо крупный) ущерб», устранив тем самым еще один недостаток норм, который имеет принципиальное значение.

Субъектом ответственности может быть любое лицо — «тот, кто действием или бездействием причинит ущерб государству». Очевидно, что и должностные лица органи-

заций тоже к ним относятся. К сожалению, отечественный законодатель идет по пути дифференциации уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, несмотря на то что опыт многих зарубежных стран свидетельствует о возможности унификации налоговых норм.

Размеры штрафов, указанные в санкции ст. 305 УК Испании, просто огромны (шестикратная сумма неуплаченного налога), причем применяются они в совокупности с тюремным заключением. Сумма штрафа зависит от суммы невнесенных обязательных платежей. Это свидетельствует о том, что предупреждение подобных деяний является одной из главных задач, которую ставил перед собой законодатель ряда зарубежных стран. Полагаем, отечественный законодатель при внесении изменений в санкции действующих «налоговых» норм УК РФ должен учесть данный положительный опыт, поэтому предлагаем:

— изменить ч. 2 ст. 46 УК РФ: в ней следует закрепить, что размер штрафа может устанавливаться в виде суммы, исчисляемой кратно или в процентном отношении от размера причиненного ущерба;

— скорректировать санкции ст. 198 и 199 УК РФ путем указания, что штраф составляет 40% (по ч. 1) или 80% (по ч. 2) от доказанного размера неуплаченных налогов (сборов), взносов в государственные внебюджетные фонды.

Учитывая изменчивость преступлений в сфере налогообложения, огромное количество способов их совершения, можно констатировать, что в последнее время прослеживается тенденция к созданию в законодательстве зарубежных стран универсальных «налоговых» норм, охватывающих все возможные варианты преступного поведения; главным признаком при квалификации налоговых преступлений признается сумма причиненного государству ущерба в результате неуплаты (неполной) уплаты налогов; размер штрафа устанавливается в виде суммы, исчисляемой кратно или в процентном отношении от размера причиненного ущерба и назначается в качестве дополнительного вида наказания к лишению свободы. Не вызывает сомнений, что изучение зарубежного опыта регламентации ответственности за налоговые преступления необходимо для внесения обоснованных предложений по совершенствованию соответствующих отечественных уголовно-правовых норм.

¹ Уголовный кодекс Испании / под ред. Н.Ф. Кузнецовой, Ф.М. Решетникова. — М. : Зерцало, 1998, с. 97–98.