

Дзулаева Ирина Анатольевна

Магистрант НАЧОУ ВПО СГА

Направление: Юриспруденция

Магистерская программа: Уголовное право, криминология, уголовно-исполнительное право

О проблеме противодействия налоговым преступлениям

Аннотация. В данной статье рассматриваются отдельные аспекты законодательного регулирования системы налогообложения и противодействия налоговым преступлениям; приводятся особенности квалификация налоговых преступлений; предложены меры по противодействию налоговой преступности.

Ключевые слова: налоговые правонарушения и преступления, налоговые органы, налоговое администрирование, противодействие налоговой преступности, составы должностных преступлений, финансовая полиция.

В Российской Федерации, не прекращается процесс реформирования системы налогообложения, сопровождающийся внесением изменений в законодательство о налогах и сборах, а также уголовное законодательство. Однако, несмотря на это, многие вопросы налогообложения, и ответственности налогоплательщиков, так и остаются нерешёнными, нормативные акты страдают несовершенством. В частности, разрешены далеко не все проблемы в области ответственности за налоговые правонарушения и преступления. Так, многие исследователи указывают на далеко не безупречное законодательное регулирование в Уголовном кодексе РФ (далее – УК РФ) [1] вопросов уголовной ответственности за налоговые преступления. Поэтому на современном этапе очень важным представляется глубокий, как научный, так и практический анализ положений уголовного законодательства РФ в части ответственности за налоговые преступления, выявление пробелов и

противоречий, проблемных ситуаций и слабых сторон законодательно установленных составов.

Необходимо отметить, что в российской правовой науке в последние годы наметились позитивные тенденции расширения проблематики исследований, связанных с реализацией противодействия налоговым преступлениям. Состояние научных исследований, различные аспекты реализации государственной политики противодействия налоговым преступлениям (уголовно-правовые, уголовно-процессуальные, административно-правовые, гражданско-правовые, организационно-правовые) в той или иной мере освещались в юридической литературе и особенно в средствах массовой информации. Однако комплексных, именно уголовно-правовых исследований по данной теме явно не достаточно, вместе с тем в складывающихся условиях именно уголовно-правовая теория должна создать нормативно-правовую базу органам власти для принятия решений по реализации конкретных мер противодействия налоговым преступлениям.

Безусловно, ранее проведенные исследования, представляют значительный научный интерес, поскольку в них получили научную оценку многие важные проблемы ответственности налогоплательщиков. Однако, в связи с постоянно меняющимся законодательством, широкой распространённостью налоговых преступлений, данная тема не перестала быть актуальной: по-прежнему остается ряд проблем, касающихся как квалификации, так и противодействию налоговым преступлениям, не урегулированных ни теорией уголовного права, ни законодателем.

Как известно, квалификация налоговых преступлений имеет некоторые особенности, объясняющиеся их своеобразной спецификой. Сложность решения вопросов уголовно – правовой оценки противоправных деяний совершенных виновными лицами в рассматриваемой сфере нередко обусловлена тем, что составы изучаемых преступлений по своей конструкции относятся к бланкетным. Поэтому сотрудникам правоохранительных органов в процессе квалификации приходится обращаться не только к нормам

уголовного, но и налогового, административного, и других отраслей права. Эти нормативные акты, как правило, содержат специальную терминологию, используемую и в уголовном законе. Дополнительные трудности связаны с тем, что весь массив нормативных актов, к которому требуется обращаться при квалификации налоговых преступлений, постоянно изменяется и дополняется, в связи с чем требует разъяснения ряд вопросов, возникающих в связи с применением статей уголовного закона, предусматривающих уголовную ответственность за рассматриваемые преступления. Указанные обстоятельства приводят, в том числе и к тому, что правоприменительные органы (суд, прокурор, следователь, орган дознания) при квалификации налоговых преступлений испытывают трудности. Рассмотрим некоторые из этих проблем.

Едва ли не самый трудный вопрос применения ст. ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ состоит в определении того, что следует понимать под крупным размером соответствующих преступлений. Положения закона, регламентирующие этот вопрос, могут быть поняты по-разному. Большое значение для единообразного применения закона имеют п. п. 11 – 13 Постановления Пленума Верховного суда № 64.

Статьи 198 и 199 УК РФ предусматривают довольно сложный порядок исчисления крупного размера налога: учитывается не только сумма неуплаченных налогов, но и ее процентное отношение к сумме налогов, подлежащих уплате за определенный период времени. При исчислении указанной суммы можно складывать разные налоги и сборы и налоги и сборы за разные налоговые периоды. Крупный размер уклонения от уплаты налогов и (или) сборов исчисляется применительно к конкретному налогоплательщику (а не к субъекту преступления). «В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов, то его действия при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных

соответствующими частями статьи 199 УК РФ» (Пункт 13 Постановления Пленума ВС РФ № 64).

Общее правило квалификации продолжаемых преступлений, ограничивающее возможность сложения случаями с «единым умыслом», применяется при квалификации преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, с ограничениями. Существо этих ограничений в том, что «период в пределах трех финансовых лет подряд» берется произвольно, а суммы неуплаченных налогов за этот период суммируются независимо от наличия единого умысла, направленного на уклонение от уплаты налогов в крупном размере. Правильность такого решения не бесспорна в свете принципа вины. Тем не менее, в практике этот вопрос сомнений не вызывает.

Применительно к статьям 194 и 199.2 УК РФ применяются традиционные методы исчисления крупного размера, какие-либо процентные отношения на квалификацию содеянного не влияют. Правила квалификации продолжаемых преступлений в этих случаях применяются в полном объеме, в том числе и правило о «едином умысле», позволяющее отграничить единое преступление от множественности преступлений или проступков.

Специфической особенностью преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, состав которого сформулирован как формальный, является то, что «крупный размер» определяется не применительно к причиненному в результате неуплаты налогов ущербу, а к размеру «сокрытого имущества». Согласно примечанию к ст. 169 УК РФ «крупным размером... признаются стоимость... в сумме, превышающей двести пятьдесят тысяч рублей».

В практике при определении крупного размера сокрытия имущества возникли сложности, вытекающие из несовпадения размера недоимки и стоимости сокрытого имущества (суммы сокрытых денег).

Указанные обстоятельства приводят, в том числе и к тому, что правоприменительные органы (суд, прокурор, следователь, орган дознания) при квалификации налоговых преступлений испытывают трудности как при

разграничении составов налоговых преступлений между собой, так и при отграничении их от иных смежных общественно опасных деяний.

Некоторые противоправные деяния, результатом которых является неуплата (неперечисление) налога или сбора, могут быть квалифицированы одновременно и как налоговое правонарушение, и как преступление. Так, сходные составы имеют правонарушение по ст. 122 НК РФ и преступления по ст. ст. 198, 199 УК РФ; правонарушение по ст. 123 НК РФ и преступление по ст. 199.1 УК РФ. При этом, основным разграничительным признаком разноотраслевых правонарушений в отношении налогоплательщиков (плательщиков сбора, налоговых агентов) – физических лиц выступает размер ущерба в виде конкретной суммы недоимки, подлежащей перечислению в бюджетную систему Российской Федерации. Деяние является уголовно наказуемым, если размер недоплаты удовлетворяет (больше или равен) суммовым и долевым критериям крупного (особо крупного) размера ущерба, указанным в примечании к ст. ст. 198, 199 УК РФ. [3, с. 16] Следовательно, уголовная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах предусмотрена в тех случаях, когда правонарушение характеризуется повышенной общественной опасностью.

Такой подход нашел свое отражение, прежде всего, во включении в качестве квалифицирующего признака налогового преступления – совершение правонарушения в области налогов и сборов в крупном размере.

По мнению ряда ученых, на сегодняшний день среди основных причин, порождающих налоговые правонарушения и преступления, можно назвать несовершенство уголовного и налогового законодательства, неэффективность налогового контроля, а также иные причины, обусловленные экономическими и социальными факторами [2].

Конкретные составы должностных преступлений, которые могут быть вменены должностным лицам налоговых органов за неисполнение (ненадлежащее исполнение) ими своих должностных обязанностей, условно можно разделить на две группы.

Во-первых, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения своих должностных обязанностей в сфере налогового администрирования должностные лица налоговых органов могут быть привлечены к уголовной ответственности за такие преступления, как: незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ); злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК РФ); превышение должностных полномочий (ст. 286 УК РФ); получение взятки (ст. 290 УК РФ); служебный подлог (ст. 292 УК РФ).

Во-вторых, должностные лица налоговых органов могут быть привлечены к уголовной ответственности за такие должностные преступления, которые непосредственно не связаны с обязанностями по осуществлению налогового администрирования и по природе своей могут быть совершены любыми государственными служащими с использованием своего служебного положения, в частности: нарушение равенства прав и свобод человека и гражданина, совершенное лицом с использованием своего служебного положения (ч. 2 ст. 136 УК РФ); отказ в предоставлении гражданину информации (ст. 140 УК РФ); воспрепятствование законной профессиональной деятельности журналистов, совершенное лицом с использованием своего служебного положения (ч. 2 ст. 144 УК РФ); незаконное участие в предпринимательской деятельности (ст. 289 УК РФ).

Традиционно функцию противодействия налоговой преступности осуществляли правоохранительные органы. Представляется, что в целях сохранения эффективности противодействия налоговой преступности необходимо наделить ФНС России полномочиями органа дознания, в рамках которых она будет вправе осуществлять ОРД, направленную на фиксацию первичных данных, указывающих на наличие в действиях налогоплательщика признаков преступления, с последующим принятием решения об отказе в возбуждении уголовного дела либо направлением материалов в следственные органы для возбуждения уголовного дела.

Также оправданно рассмотрение вопроса о создании качественно нового ведомства – финансовой полиции России с функцией противодействия преступлениям, посягающим на финансовую систему государства в целом. В частности, к компетенции этого госоргана можно было бы отнести помимо задач, связанных с противодействием преступлениям в сфере формирования доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов, еще и пресечение и раскрытие преступных деяний в области расходования государственных и муниципальных средств и приватизации.

В целях гармонизации регулятивной и правоохранительной функции, снижения коррупциогенных рисков и ведомственной зависимости предлагается подчинить данную службу Президенту РФ.

Литература

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 21.10.2013) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. ст. 2954
2. Дармаева В.Д., Двуреченская Н.А., Демьянова Т.Н. Уголовно-правовая характеристика преступлений в форме уклонения от уплаты налогов и сборов // Право и экономика. 2007. № 3.
3. Кинсбургская В.А. Модель ответственности налогоплательщика, предусмотренная Налоговым кодексом РФ // Налоги. 2010. № 2.