

УПРАВЛЕНИЕ И ФИНАНСЫ

УДК 336:225.68



Галина Петровна Комарова

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
Иркутск, Россия,
e-mail: komarova51@mail.ru



Анастасия Вячеславовна Колуканова

студент,
Байкальский государственный университет,
Иркутск, Россия,
e-mail: kolukanova_nastya@mail.ru

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Аннотация. Изучается история становления понятия «налоговое преступление», уточняется данный термин в трактовке разных авторов. Рассматриваются органы, ответственные за расследование преступлений в сфере налогообложения, анализируется динамика совершаемых экономических и налоговых преступлений за 2012–2017 гг. в России, Иркутской области, г. Иркутске, выявляются наиболее актуальные виды назначаемых наказаний за налоговые преступления. Приводится сравнительный анализ органов, законодательства, мерах ответственности и наказаний за совершение налоговых преступлений в зарубежных странах, а также предлагаются меры совершенствования национального законодательства.

Ключевые слова: налоговые преступления, уголовная ответственность, налоговое законодательство, налог, налоговая система, уклонение от уплаты налогов, налогообложение.

Galina P. Komarova

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor, Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russia,
e-mail: komarova51@mail.ru

Anastasia V. Kolukanova

Student,
Baikal State University,
Irkutsk, Russia,
e-mail: kolukanova_nastya@mail.ru

PROBLEMS OF APPLICATION CRIMINAL RESPONSIBILITY FOR VIOLATING TAX LEGISLATION

Abstract. We study the history of the formation of the concept of «tax crime», clarifies this term in the interpretation of various authors. The authorities responsible for investigating tax crimes are considered, the dynamics of the committed economic and tax crimes for 2012-2017 years analyzed in Russia, Irkutsk region, Irkutsk, the most relevant types of punishment for tax crime are identified. A comparative analysis of authorities, legislation, measures of responsibility and punishment for tax crimes committed in foreign countries is given, and measures are proposed to improve national legislation.

Keywords: tax crimes, criminal responsibility, tax legislation, tax, tax system, tax evasion, taxation.

Благодаря своеобразному историческому развитию нашей страны, процесс становления системы налогообложения, налогового законодательства и налоговой политики также имеет свои особенности. Впервые термин «налоговые преступления» официально прозвучал в 1993 г. в Законе Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» (ныне утратил силу), который гласил, что главной задачей указанной службы является выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений. Далее четко обозначил круг налоговых преступлений Пленум Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Также в России наблюдается интересное историческое развитие органов, ответственных за практическую реализацию применения мер уголовного наказания к субъектам налоговых преступлений. В соответствии с рис. 1 в настоящее время полномочиями по расследованию налоговых преступлений наделен Следственный комитет РФ.

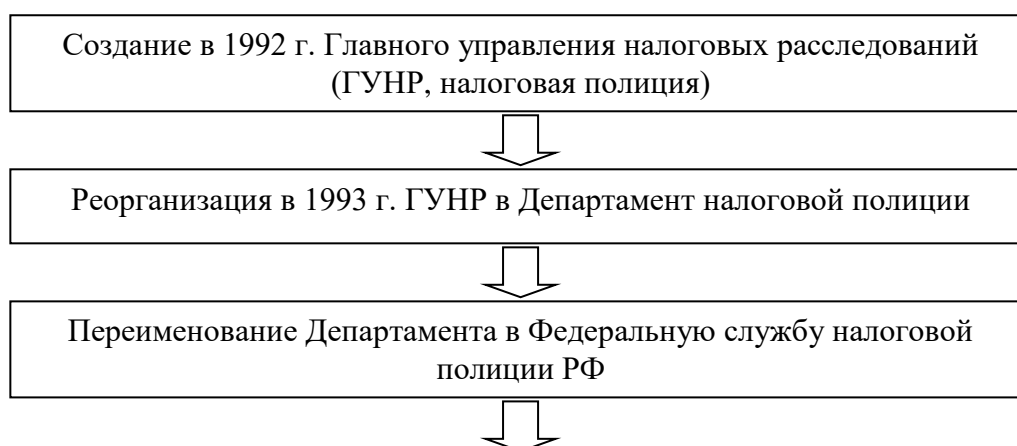


Рис. 1. Органы, ответственные за расследование налоговых преступлений*

*Составлено автором

Ряд авторов посвящали свои работы налоговым преступлениям и, затрагивая данную проблему, давали собственные определения данному понятию. Например, Середа И.М. высказала мысль о том, что понятия «налоговые преступления» встречаются в узком и широком смысле: «В узком смысле под налоговыми преступлениями понимаются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц. В более широком смысле под налоговым преступлением понимается всякое преступное деяние, посягающее на правоотношения в сфере налогообложения» [7, с. 33].

Иксанов Р.А. рассматриваемое понятие трактует иначе: «Под налоговым преступлением следует понимать виновно совершенное общественно-опасное деяние, состоящее в нарушении действующего порядка исчисления и уплаты налоговых платежей, запрещенное уголовным законодательством под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения» [2, с. 267].

В свою очередь, Улезько С.И. формулирует следующее определение: «Налоговое преступление – это совершенное с прямым умыслом общественно опасное деяние, направленное против общественных отношений по реализации права государства на получение определенной, выраженной в конкретной денежной сумме части имущества в установленный законодательством о налогах и сборах срок» [8, с. 6].

В настоящее время понятие «налоговое преступление» на законодательном уровне не закреплено, то есть оно отсутствует как в российском налоговом законодательстве, так и в Уголовном кодексе РФ. Это обуславливает необходимость уточнения данного понятия с целью привлечения к ответственности недобросовестных налогоплательщиков. Обобщая все вышесказанное, мы можем сформулировать следующее определение: преступление в налоговой сфере – это виновное противоправное уголовно-наказуемое деяние, совершенное лицом, которое достигло возраста уголовной ответственности и направленное на нарушение налогового законодательства. На данный момент Уголовный кодекс РФ содержит ряд статей, посвященных налоговым преступлениям: ст. 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4. Стоит отметить, что в текст указанных статей с момента их введения регулярно вносятся изменения и дополнения.

Для того, чтобы выяснить, какую роль играют налоговые преступления в общем объеме преступности и в объеме экономической преступности, оценить масштабность налоговых преступлений и причиняемый вред бюджетной системе, обратимся к статистическому материалу, ежегодно предоставляемому ФКУ «ГИАЦ МВД России».

Анализируя динамику состояния экономической и налоговой преступности в России, представленной в таблице 1, можно отметить, что в целом с каждым годом наблюдается тенденция к снижению количества зарегистрированных преступлений, в частности, по экономической направленности. Исключе-

нием является 2015 г., во время которого возросло число экономических преступлений и совокупное число преступлений. Однако по налоговым преступлениям в РФ мы не можем выявить определенную тенденцию, поскольку показатели из года в год то снижаются, то резко возрастают. Например, в 2015 г. число налоговых преступлений возросло на 2831 по сравнению с 2014 г. Прирост данного показателя в отчетном году по сравнению с предыдущим составляет 45,6 % и является максимальным показателем прироста в анализируемой таблице. Доля экономических преступлений в общей совокупности зарегистрированных преступлений составляет в среднем 5,2 %. Удельный вес налоговых преступлений в общем объеме преступности за последние 5 лет равен 0,3–0,4 %, а в объеме экономической преступности в среднем составляет 7 %. Проводя анализ удельного веса налоговых преступлений в объеме экономической преступности, можно заметить, что в период с 2013 по 2017 гг. доля налоговых преступлений возрастает. Так, в 2017 г. налоговые преступления практически в 2 раза увеличиваются в составе экономических преступлений по сравнению с 2013 г.

Таблица 1

Динамика состояния экономической и налоговой преступности
в 2013–2017 гг. в России*

Показатель	Количество зарегистрированных преступлений				
	Год				
	2013	2014	2015	2016	2017
Всего зарегистрировано преступлений	2 206 249	2 190 578	2 388 476	2 160 063	2 058 476
Зарегистрировано преступлений экономической направленности	141 229	107 797	112 445	108 754	105 087
Зарегистрировано налоговых преступлений	6 893	6 210	9 041	9 283	8 654

*Составлено на основе отчетов ФКУ «ГИАЦ МВД России»

Аналогичным образом изучим информацию о состоянии экономической и налоговой преступности в Иркутской области, представленной в табл. 2.

Таблица 2

Динамика состояния экономической и налоговой преступности
в 2013–2017 гг. в Иркутской области*

Показатель	Количество зарегистрированных преступлений				
	Год				
	2013	2014	2015	2016	2017
Всего зарегистрировано преступлений	57 098	53 162	53 552	47 009	46 026
Зарегистрировано преступлений экономической направленности	1708	1 801	1 754	1 452	1 407
Зарегистрировано налоговых преступлений	126	103	169	169	327

*Составлено на основе отчетов ФКУ «ГИАЦ МВД России»

В рассматриваемый период времени в Иркутской области количество зарегистрированных преступлений снижается. Так, в 2017 г. число преступлений уменьшается на 11 072 по сравнению с 2013 г. Число экономических преступлений также с каждым годом сокращается (исключение – 2014 г., прирост показателя на 5,4 %). Несмотря на это, число зарегистрированных налоговых преступлений в целом возрастает. Наиболее заметная тенденция к росту наблюдается в 2017 г., когда данный показатель возрос практически в 2 раза по сравнению с предыдущим годом. Кроме того, мы видим, что в 2017 г. доля налоговых преступлений составляет 23,3 % в объеме экономической преступности и является максимальной за весь рассматриваемый период времени. Исходя из представленных данных, можно сделать вывод о том, что на территории Иркутской области с каждым годом количество зарегистрированных налоговых преступлений возрастает.

Также изучим количество зарегистрированных экономических и налоговых преступлений в городе Иркутске, изложенное в табл. 3.

Таблица 3

Динамика состояния экономической и налоговой преступности
в 2013–2017 гг. в городе Иркутске*

Показатель	Количество зарегистрированных преступлений				
	Год				
	2013	2014	2015	2016	2017
Всего зарегистрировано преступлений	18 881	16 390	15 937	16 615	16 048
Зарегистрировано преступлений экономической направленности	724	801	746	655	632
Зарегистрировано налоговых преступлений	Нет данных	Нет данных	56	69	145

*Составлено автором на основе отчетов информационного центра ГУ МВД России по Иркутской области АИСС «Статистика-Регион»

По данным в таблице видно, что в городе Иркутске количество зарегистрированных преступлений в целом снижается. Так, в 2017 г. общее число зарегистрированных преступлений снизилось на 2833 или на 15 % по сравнению с 2013 г. Наибольшее число зарегистрированных экономических преступлений приходится на 2014 г. и составляет 801 (4,9 % в общей численности преступлений). Наибольший прирост экономических преступлений наблюдается в 2014 г., когда зарегистрированные преступления возросли на 77 или на 10,6 % по сравнению с предыдущим годом. Количество зарегистрированных налоговых преступлений в период 2015–2017 гг. заметно растет. Нетрудно заметить, что в 2017 г. налоговые преступления составляют 145, что приблизительно в 2,1 раза больше по сравнению с предыдущим годом. Наибольший удельный вес налоговых преступлений наблюдается в 2017 г., когда их доля составляет 22,9 % в объеме экономической преступности.

Кроме того, в табл. 4 хотелось бы проанализировать результаты рассмотрения уголовных дел за совершение налоговых преступлений (статьи 198–199.2 УК РФ) в 2013–2017 гг. Из данной таблицы мы видим, какие меры ответственности за налоговые преступления применяются к осужденным. Наиболее зна-

чимым видом основного наказания является лишение свободы и условное осуждение к лишению свободы. К иным видам основного наказания, не связанного с лишением свободы, относится штраф и исправительные работы. Кроме того, применяются дополнительные виды наказаний, такие как лишение права занимать определенную должность или заниматься определенной деятельностью и штраф. Так, основными видами наказания являются наложение штрафных санкций (в среднем за рассматриваемый период доля составляет 43,6 %), условное осуждение к лишению свободы (17,6 %). Несмотря на то, что налоговые преступления характеризуются высокой общественной опасностью, лишь незначительная часть налогоплательщиков (6,3 %) наказывается реальным лишением свободы. Так же доля освобожденных от наказания осужденных составляет в среднем 32,4 %. Следовательно, можно сделать вывод о том, что санкции за совершение налоговых преступлений, установленные Уголовным кодексом РФ, требуют их практического применения.

Таблица 4

Динамика численности лиц, привлеченных к уголовной ответственности и видов наказаний за совершение налоговых преступлений в 2013–2017 гг.*

Показатель	Годы				
	2013	2014	2015	2016	2017
ВСЕГО ОСУЖДЕНО по ст. 198-199.2 УК РФ	449	452	537	541	547
Лишение свободы: всего	29	15	38	47	32
Условное осуждение к лишению свободы	88	127	60	57	103
Исправительные работы	0	2	0	0	1
Штраф (основное наказание)	310	285	112	118	236
По приговору освобождено осужденных от наказания по амнистии	1	3	312	288	142
По приговору освобождено осужденных от наказания по другим основаниям	21	20	15	31	32

*Составлено автором на основе отчетов Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации

В целом можно отметить, что количество совершаемых налоговых преступлений с каждым годом возрастает. Однако в связи с постоянной передачей полномочий по расследованию налоговых преступлений от одних органов к другим, динамика раскрытия налоговых преступлений страдает. Ввиду этого представляется возможным обратить внимание на опыт зарубежных стран. Известно, что во многих странах имеются специализированные подразделения, занимающиеся вопросами возбуждения и расследования дел по налоговым преступлениям. Зачастую такие специализированные органы не включены в структуру МВД. Например, в США и в Великобритании действует Служба внутренних доходов, подконтрольная Министерству Финансов. В результате деятельности данного налогового ведомства в США в 98 % случаев выносятся обвинительные приговоры по налоговым преступлениям. В свою очередь, в Италии и во Франции действует финансовая гвардия, подчиняемая Министру экономики

и финансов. А в Белоруссии, Грузии, Кыргызстане и Казахстане создана финансовая полиция, не входящая в МВД [1, с. 5].

Также интересным фактом является то, что в некоторых странах уголовная ответственность за налоговые преступления закреплена не Уголовным кодексом, а налоговым или финансовым законодательством. Например, в Германии действует Положение о порядке взимания налогов, сборов и пошлин 1977 г., включающее 415 статей, содержащих и уголовно-правовые нормы. В свою очередь, в США уголовная ответственность за налоговые преступления закреплена как в статьях Внутреннего Налогового кодекса, так и в Уголовном кодексе США, во Франции – в Общем кодексе о налогах 1950 г., в Финляндии и Испании – в Уголовном кодексе.

В большинстве стран деяние по уклонению от уплаты налогов влечет за собой наказание намного суровее, чем в российском уголовном законодательстве. Даже постоянно вносимые изменения и дополнения в УК РФ не делают виды и размеры наказаний за налоговые преступления соразмерными с теми, что применяются в зарубежных странах.

Кроме того, за совершение налоговых преступлений, во многих странах предусмотрены помимо законодательных мер ответственности, иные вариации наказаний неплательщиков. Так, в Германии, лишают внушительных налоговых льгот, что приводит к значительному росту налогового бремени. В США существует специализированная база неплательщиков налогов, сведения из которой зачастую публикуются в СМИ, что, в свою очередь, приводит к разрыву отношений с зарубежными партнерами. Во Франции за налоговые преступления суд может назначить дополнительное наказание в виде полного или частичного лишения гражданских прав, запрет на занятие коммерческой деятельностью, лишение права на прибыль, которую виновный мог получить за совершенную до осуждения сделку [6, с. 164]. Подобные меры направлены на предотвращение совершения налоговых преступлений, которые являются действенными и представляют интерес с точки зрения заимствования и реформирования системы уголовной ответственности в России.

Помимо этого, взяв на вооружение опыт многих стран, можно предложить включить в Налоговый кодекс РФ описание составов налоговых преступлений, которые ныне содержатся лишь в Уголовном кодексе РФ. Представляется, что такое дополнение Налогового кодекса РФ позволило бы налогоплательщикам быть более осведомленными об уголовной ответственности, что в дальнейшем способствовало бы пресечению налоговых преступлений.

Таким образом, налоговые правоотношения играют важную роль для государства, поскольку посредством установления налогов оно обеспечивает себе необходимую материальную базу для осуществления своих задач. Именно поэтому основной функций налогов является фискальная, направленная на формирование доходной части бюджета в целях выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Исходя из этого, вытекает необходимость регулирования отношений в сфере налогообложения, в том числе уголовно-правовыми методами.

Очевидно, что стремление субъектов совершать налоговые преступления, тем самым нанося ущерб государственному бюджету, подлежит уголовному наказанию. Уголовное право в регулировании налоговых правоотношений действует двояко: во-первых, при помощи установления собственного метода уголовно-правового запрета на совершение налоговых преступлений, а во-вторых, усиливая иные предусмотренные правовые запреты, содержащиеся в налоговом праве, а также административном праве. Такое особое регулирование призвано подчеркнуть важность и общественную значимость налоговых правоотношений.

Список использованной литературы

1. Алабердеев Р.Р. О международном опыте борьбы с налоговыми преступлениями / Р.Р. Алабердеев // Вестник Казанского юридического института МВД России. – 2012. – №1. – С. 1–7.
2. Иксанов Р.А. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности / Р.А. Иксанов, А.Г. Гараев, А.Э. Янгизина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2018. – №4. – С. 267–270.
3. Отчеты информационного центра ГУ МВД России по Иркутской области АИСС «Статистика-Регион» о сведениях о состоянии преступности в Иркутской области формы №12 за 2013–2017 гг.
4. Отчеты Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации о числе привлеченных к уголовной ответственности и видах уголовного наказания формы №10.1 за 2013–2017 гг. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения 04.02.19)
5. Отчеты ФКУ «ГИАЦ МВД России» об общих сведениях о состоянии преступности, предоставленные за 2013–2017 гг.
6. Семенова Н.Ф. Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран: компаративистский аспект / Н.Ф. Семенова // Власть. – 2010. – №5. – С. 162–165.
7. Середа И.М. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты / И.М. Середа. – Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2000. – 120 с.
8. Улезько С.И. Понятие налогового преступления / С.И. Улезько // Философия права. – 2012. – №1. – С. 1–6.

