

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОКРЫТИЕ, ЗАНИЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ И ДОХОДОВ

Одним из видов преступлений в предпринимательстве и иной хозяйственной деятельности является сокрытие, занижение прибыли и доходов. Ответственность за такое деяние установлена законом от 6 июня 1986 г., однако редакция ст.160-1 УК на протяжении ряда лет неоднократно дополнялась и изменялась. В этой связи представляет интерес вопрос о юридических признаках данного преступления.

Непосредственным объектом данного преступления являются общественные отношения, охраняющие установленный порядок предоставления информации в налоговый орган, уплаты налогов с прибыли и доходов, а также подачи декларации о доходах, облагаемых подоходным налогом, в установленные законом сроки.

В диспозиции ч.1 ст.160-1 УК при описании объективной стороны преступления используются две конструкции (модели): формальная, с признаком административной преюдиции, и материальная.

По первой модели объективная сторона преступления характеризуется совершением любых из трех следующих деяний, совершенных в течение года после наложения административного взыскания за такие же деяния: сокрытие прибыли, доходов или иных объектов налогообложения в официальном документе, предоставленном в налоговый орган; занижение прибыли, доходов или иных объектов налогообложения в официальном документе, предоставленном в налоговый орган; уклонение от подачи декларации о доходах, облагаемых подоходным налогом, в установленные законом сроки. Любое из трех названных, впервые совершенное деяние влечет ответственность по ст.154-1 Кодекса об административных правонарушениях Республики Беларусь. Для привлечения лица к уголовной ответственности не имеет значения, каким образом совершилось первое и последующее уклонение от уплаты налогов.

По второй модели объективная сторона преступления характеризуется совершением любых из двух следующих вариантов антиобщественного поведения: сокрытие прибыли, доходов или иных объектов налогообложения в официальном документе, предоставленном в налоговый орган, повлекшее причинение ущерба в крупных размерах; занижение прибыли, доходов или иных объектов налогообложения в официальном документе, предоставленном в налоговый орган, повлекшее причинение ущерба в крупных размерах.

Термин "сокрытие" в русском языке означает "сделать что-то незаметным, спрятать или утаить что-либо"¹. В этой связи сокрытие прибыли, доходов или иных объектов налогообложения как один из видов преступления состоит в утаивании, нефиксировании в официальном документе, предоставленном налоговым органам, информации для правильного взыскания налогов.

Занижение прибыли, доходов или иных объектов налогообложения как еще один вид рассматриваемого преступления состоит в уменьшении размера прибыли, дохода или иного объекта налогообложения в официальном документе, предоставленном налоговым органам.

Термин "уклонение" в русском языке применяется к ситуации, когда, избегая чего-нибудь, устраняются, отказываются от чего-либо². Однако некоторые авторы, на наш взгляд, расширительно трактуют уголовно-правовое понятие "уклонение от подачи декларации". Так, в "Комментарии к Уголовному кодексу Республики Беларусь (изменения и дополнения 1993–1994 гг.)" сказано, что "уклонение от подачи декларации о доходах, облагаемых подоходным налогом, имеет место в случаях непредоставления или несвоевременного предоставления указанного документа в налоговую инспекцию, за исключением невыполнения или несвоевременного выполнения указанного действия в силу обстоятельств, не зависящих от воли лица..."³. На наш взгляд, более убедительным является подход, при котором уклонением от подачи декларации о доходах, облагаемых налогом, считается совершение любых умышленных действий, позволяющих отказаться от обязанности давать налоговым органам информацию о доходах. Уклонение может состоять как в прямом отказе от подачи декларации вовсе, так и умышленном совершении действий, направленных на не-

предоставление декларации в налоговые органы в установленные законом сроки. Непредоставление или несвоевременная подача декларации в налоговые органы, вызванные иными обстоятельствами, не могут влечь ответственности по ст.160-1 УК Республики Беларусь, а должны квалифицироваться как административное правонарушение. К таким обстоятельствам, например, следует отнести случаи невыполнения лицом обязанности перед налоговыми органами вследствие непреодолимой силы (например, стихийного бедствия или болезни лица). Сходным образом следует оценивать ситуацию несвоевременного предоставления декларации в налоговые органы в результате неосторожного или умышленного деяния лица, но совершенное не с целью избежать обязанности давать информацию о доходах налоговым органам (например, налогоплательщик в последний день установленного срока подачи декларации, направляя информацию о доходах в налоговые органы почтой, ошибочно полагает, что отправление будет своевременно доставлено адресату; или, скажем, лицо, стараясь разобраться в экономической ситуации, чтобы получить правдивую картину хозяйственной деятельности, проводит детальную проверку выполнения обязательств по договорам и в результате с опозданием информирует о доходах налоговые органы).

Умышленное искажение информации в декларации о доходах, предоставленной налоговым органам, необходимо рассматривать как сокрытие или занижение прибыли или доходов и квалифицировать в зависимости от конкретных обстоятельств как административное правонарушение или преступление.

Уголовно-правовая норма, предусмотренная ст.160-1 УК, относится к числу бланкетных. Ответственность за сокрытие, занижение прибыли или доходов, за уклонение от подачи декларации о доходах возникает только тогда, когда на лицо возложена законом или иным нормативным актом обязанность для правильного исчисления налогов отчитываться перед соответствующим государственным органом.

Определяющим в налоговой системе является закон "О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь" от 20 декабря 1991 г.⁴ Этим законом определены виды налогов, взимаемых с юридических и физических лиц. Объекты обложения, порядок уплаты, ставки по каждому виду налога и сбора предусматриваются специальными законодательными актами Республики Беларусь (например, законы 1991 г. "О платежах за землю" от 18 декабря, "О налоге на добавленную стоимость" от 19 декабря, "О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций" от 22 декабря⁵).

Основания и порядок подачи декларации о доходах определяются законом Республики Беларусь "О подоходном налоге с граждан" от 21 декабря 1991 г. (с изменениями от 17 марта и 22 декабря 1992 г.), "Об основах службы в государственном аппарате" (от 23 ноября 1993 г.) и другими нормативными актами⁶. В совершенном преступлении следует различать момент юридического и фактического окончания преступления. Юридическое окончание определяется по-разному и зависит от характера деяния и конструкции объективной стороны преступления. По первой модели – формальной конструкции с признаком административной преюдиции – преступление следует считать юридически совершенным с момента предоставления в налоговую инспекцию официального документа предусмотренной формы отчетности, подписанной уполномоченным лицом, в котором содержатся сокрытие или занижение прибыли, доходов или иных объектов налогообложения. Способ предоставления официального документа в налоговый орган не влияет на квалификацию содеянного. Документ может быть предоставлен лично, нарочным или по почте. Сокрытие или занижение прибыли, доходов в документах первичного учета или в официальном документе, подписанном уполномоченным лицом, но не предоставленном в налоговую инспекцию, следует оценивать как приготовление к преступлению, предусмотренному ст.160-1 УК. Парадокс такой ситуации состоит в том, что приготовление и покушение в преступлениях с признаком административной преюдиции формально имеют место, однако в силу малозначительности в отдельных случаях они могут не представлять общественной опасности и подпадать под ч.2 ст.7 УК Республики Беларусь⁷.

Учитывая это обстоятельство, судебная практика зачастую момент юридического окончания этого преступления переносит не более раннюю стадию и считает преступление свершившимся с момента подписания официального до-

кумента уполномоченным лицом. Подобную рекомендацию дают и авторы Комментариев к изменениям и дополнениям действующего Уголовного кодекса⁸. На наш взгляд, такой подход не совсем правомерен. Во-первых, непосредственным объектом рассматриваемого преступления являются общественные отношения, охраняющие установленный порядок уплаты налогов с прибыли и доходов. В момент подписания официального документа, содержащего ложную информацию, подобного рода отношениям еще не причиняется вред. Иначе обстоит дело при предоставлении в налоговый орган официального документа с ложной информацией, подписанного уполномоченным лицом. При таких обстоятельствах объект претерпевает изменения, охраняемым отношениям причиняется вред. Позиция авторов Комментариев по отношению к изменениям и дополнениям действующего уголовного законодательства была бы обоснованной только в том случае, если бы диспозиция ст.160-1 УК была иной и сформулирована как "уклонение от уплаты налогов путем сокрытия, умышленного занижения прибыли, доходов или иных объектов налогообложения в документах предусмотренной формы отчетности..." Такое конструктивное решение определяло бы несколько другой объект преступления – в виде общественных отношений, охраняющих установленный порядок оформления официальных документов предусмотренной формы отчетности. В этой связи юридическое окончание преступления следовало бы исчислять с момента подписания уполномоченным лицом официального документа, поскольку уже в этот период охраняемый объект претерпевал бы негативные изменения. Во-вторых, опыт конструирования объективной стороны преступления в целях стимулирования позитивного поведения лица при определении момента юридического окончания преступления, как правило, учитывает возможность добровольного отказа лица от доведения преступления до конца. Так, например, УК устанавливалась ответственность за приписки и другие искажения отчетности о выполнении плана⁹. Предоставляя лицу, совершившему это преступление, возможность для добровольного отказа от завершения преступления, закон признавал деяние юридически оконченным не при оформлении документов отчетности, а в период предоставления отчетности в соответствующий государственный орган. Более приемлемым является определение юридически оконченными сокрытия, занижения прибыли или доходов при предоставлении документов отчетности в налоговый орган. В этом случае у ответственного лица больше времени для добровольного отказа от окончания преступления, чем в момент оформления официальных документов.

Механизм юридического окончания уклонения от подачи декларации о доходах несколько отличается от двух других способов преступления, рассмотренных в ст.160-1 УК. При определении стадии окончания этого преступления следует учитывать два обстоятельства: характер деяния и период, установленный для подачи информации. Уклонение от подачи декларации о прибыли и доходах достигает стадии завершения, если лицо совершило умышленное действие или допустило бездействие, чтобы не предоставлять предусмотренную декларацией информацию в период, когда истекли установленные законом сроки для выполнения этой правовой обязанности. Любая умышленная деятельность лица с целью избежать предусмотренной обязанности до истечения срока, установленного законом для подачи декларации, может рассматриваться только как приготовление к преступлению. Покушение при таком характере деяния невозможно. В этот период лицо может, что предусмотрено ст.16 УК, добровольно отказаться от доведения преступления до конца и выполнить свои законные обязанности.

По второй модели, материальной конструкции, преступление следует считать юридически законченным при наступлении определенных законных последствий. На основании ч.1 ст.160-1 УК сокрытие или занижение прибыли, а также доходов, допущенное в первый раз, оценивается как преступление, если оно повлекло причинение ущерба в крупных размерах. Под этим последствием необходимо понимать сумму налога, недополученную государством. Преступление квалифицируется юридически оконченным, если имели место два обстоятельства: факт предоставления в налоговый орган документа установленной формы отчетности, содержащего ложную информацию о прибыли или доходах, и произошла реальная недоплата (по одному, нескольким или всем нало-

гам) в доход государства суммы выплат в крупных размерах. Крупной признается сумма недоплаты в сорок и более раз превышающая минимальную заработную плату на момент совершения преступления (ч.2 ст.7-2 УК).

По своей природе преступление, квалифицируемое ст.160-1 УК, является длящимся, поэтому моменты его юридического и фактического окончания не совпадают. Это преступление характеризуется постоянным невыполнением лицом возложенных на него обязанностей. Установление времени фактического прекращения преступления влияет на решение вопроса об исчислении сроков его давности для привлечения лица к уголовной ответственности. В длящемся преступлении, характеризуемом ст.160-1 УК, возможно соучастие других лиц после его юридического завершения, но до момента фактического окончания этого деяния. Сроки давности для привлечения лица к уголовной ответственности по ст.160-1 УК исчисляются со дня фактического прекращения этого преступления и составляют по ч.1 ст.160-1 пять лет, по ч.2 – десять лет. Рассматриваемое преступление является фактически завершенным в случаях самостоятельного прекращения виновным преступного состояния (например, явки с повинной; уплаты недоплаченной суммы налогов) или наступления событий, препятствующих совершению преступления (например, возбуждение уголовного дела), или освобождения от обязанности отчитываться перед налоговыми органами и выплачивать установленную сумму налогов в доход государства, невыполнение которой составляло сущность этого длящегося преступления (например, отмены закона, устанавливающего основания, порядок и размеры налога).

С субъективной стороны преступление характеризуется умышленной виной. Лицо сознательно скрывает или занижает размер прибыли, доходов в налоговом документе, предусмотренной форме отчетности, сознательно не предоставляет в установленный законом срок декларацию о прибыли, доходах, не глядя на то, что к нему ранее применялись меры административной ответственности за аналогичное правонарушение. Материальное преступление совершается с прямым или косвенным умыслом. Лицо сознает, что скрывает или занижает в контрольных документах размер прибыли, доходов, зная, что на основании его ложной информации в бюджет государства поступит заниженная сумма налога, но сознательно допускает эти последствия.

К ответственности за совершение этого преступления могут быть привлечены лица, на которых в соответствии с законом или иным нормативным актом возложена обязанность предоставлять полную информацию о прибыли, доходах и иных объектах налогообложения и вносить установленную сумму налогов в бюджет государства. К этой категории могут относиться должностные лица предприятий, организаций, учреждений, независимо от форм собственности, в обязанности которых входит оформление документов отчетности и перечисление налогов в бюджет государства. Субъектом преступления могут быть и частные лица, обязанные в соответствии с законом предоставлять документы установленной формы отчетности и платить налоги с доходов в бюджет государства. В преступлении с признаком административной преюдиции (первая модель объективной стороны) субъект преступления должен обладать еще одним дополнительным признаком: ранее быть подвергнутым мерам административного взыскания за такое же нарушение.

Квалифицированным видом этого преступления является причинение теми же действиями ущерба в особо крупных размерах. Конструкция объективной стороны этого преступления является материальной. Материальные конструкции объективной стороны преступления, описанные в ч.1 и ч.2 ст.160-1 УК, практически сходны и различаются между собой только размером последствий, т.е. суммой налогов, недополученных государством. В соответствии с ч.2 ст.160-1 УК сокрытие, занижение прибыли или доходов, совершенное в первый раз, квалифицируется как преступление, если это повлекло причинение ущерба в особо крупных размерах. Особо крупной считается сумма недоплаты, в сто и более раз превышающая минимальную заработную плату на момент совершения преступления (ч.3 ст.7-2 УК). Преступление квалифицируется юридически оконченным, если установлен факт предоставления в налоговый орган документа отчетности, содержащего ложную информацию о прибыли или доходах, повлекшую недополучение государством денежных сумм в особо крупных размерах.

- ¹ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1996. С.715.
- ² Там же. С.818.
- ³ Комментарий к Уголовному кодексу Республики Беларусь (изменения и дополнения 1993–94 гг.). Мн., 1994. С.180.
- ⁴ Ведамасці Вярхоўнага Савета Рэспублікі Беларусь. 1992. №4. Ст.75.
- ⁵ Там же. №3. Ст.49,52; №4. Ст.77.
- ⁶ Там же. 1992. №5. Ст.79; №12. Ст.206; 1993. №3. Ст.27; №32. Ст.416; 1994. №14. Ст.191; Собрание постановлений правительства Республики Беларусь. 1992. №13. Ст.237; 1993. №33. Ст.649; Сбор Указаў Прэзідэнта і Пастаноў Кабінета Міністраў Рэспублікі Беларусь. 1994. №8. Ст.121.
- ⁷ См.: Актуальные вопросы развития советского государства и права: Тез. докл. науч. конф. Мн., 1985. С.113–115.
- ⁸ Комментарий к Уголовному кодексу Республики Беларусь. С.180.
- ⁹ Ведамасці Вярхоўнага Савета Рэспублікі. 1994. №12. Ст.176 (статья 149-1 исключена Законом Республики Беларусь от 1 марта 1994 г.).