

Руденя Юрий Евгеньевич

ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРЕДМЕТА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ СУММ НАЛОГОВ

Главный специалист управления законодательства о национальной безопасности и правоохранительной деятельности Национального центра законодательства и правовых исследований Республики Беларусь,
yura.rudenia@yandex.by

Аннотация. Статья посвящена раскрытию предмета уклонения от уплаты налогов как важного для целей уголовно-правовой оценки объективного признака названного преступления. Приводятся мнения как белорусских ученых, так и научного сообщества ближнего зарубежья на проблематику определения предмета налоговых преступлений. Дается критическое осмысление имеющих место в правоприменительной практике подходов к определению данного уголовно-правового признака. Детальное его раскрытие осуществляется также посредством обращения к терминологическому аппарату налогового законодательства.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; предмет преступления; объект преступного посягательства; налоги; экономические преступления; ущерб.

Как справедливо указывается в научной литературе, углубленная разработка объекта и предмета преступления является методом выявления правового значения уголовно-правового института, а также важнейшей и философски глубокой проблемой уголовно-правового исследования. Изучение предмета преступления имеет важное уголовно-правовое значение. Он непосредственно влияет на правильность уголовно-правовой оценки, определение характера и степени общественной опасности деяний. Механизм посягательства на предмет преступления предопределяет признаки деяний, сформулированные в уголовно-правовой норме.

При этом в настоящее время отсутствует единый подход к определению предмета преступлений, предусмотренных ст.ст. 243-243² УК.

В белорусском научном сообществе наиболее распространенной точкой зрения является отнесение к предмету рассматриваемой категории преступлений непосредственно налогов и (или) сборов [1, с. 7; 2, с. 368]. Наряду с указанным подходом имеют место также точки зрения по отнесению к предмету уклонения от уплаты налогов: денежных средств, как материального выражения налогов и сборов; налоговых деклараций, бухгалтерских и иных документов [4, с. 122]; объектов налогообложения [5, с. 7].

Некоторые российские ученые, а именно Е. В. Белов, А. А. Харламова, отмечают, что уклонение от уплаты налогов и (или) сборов не включает такой признак, как предмет, обосновывая это тем, что при совершении налоговых

преступлений отсутствует общественно опасное воздействие на объекты материальной действительности [6, с. 13].

Украинский ученый-правовед Я. М. Кураш применительно к вопросам анализа предмета уклонения от уплаты налогов отмечает, что в составе рассматриваемого преступления имеет место следующее совпадение: налоги, сборы, другие обязательные платежи являются предметом общественных отношений в сфере налогового регулирования и одновременно выступают как предмет соответствующего преступления. По её мнению, в таких преступлениях очень часто инструменты регулирования и осуществления хозяйственной деятельности используются в преступных целях. В связи с этим под предметом уклонения от уплаты налогов как преступного деяния следует понимать денежные средства, подлежащие уплате в бюджеты в виде налогов, сборов [7, с. 24]. Аналогичной точки зрения придерживается и А. А. Дудоров, который отмечает, что лицо, не уплачивая налоги, стремится сохранить свои денежные средства, которые подлежали внесению в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд государства [8, с. 233].

В соответствии с п. 1 ст. 6 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) под налогом понимается обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты. Налог считается установленным в случае, когда определены плательщики и следующие элементы налогообложения: 1) объект налогообложения; 2) налоговая база; 3) налоговая ставка (ставки); 4) налоговый период (при возможности его определения); 5) порядок исчисления; 6) порядок и сроки уплаты. Положениями ст. 11 НК закреплен порядок установления, введения, изменения и прекращения действия республиканских налогов, сборов (пошлин).

В этой связи неуплаченная сумма налога, не содержащего указанных элементов, либо не принятого в установленном порядке, не может считаться преступлением. Решения местных Советов депутатов об установлении местных налогов, сборов должны приниматься ими в пределах компетенции, определенной Законами Республики Беларусь «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь» и в силу ч. 17 ст. 2 Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах Республики Беларусь». При этом такие решения имеют обязательную силу только на соответствующей территории.

И. А. Клепицкий поднимает вопрос относительно правовой возможности привлекать собственного гражданина к ответственности за уклонение от уплаты налогов, установленных иностранным налоговым законодательством. Это можно толковать в том смысле, что в ряде случаев граждане Республики Беларусь обязаны платить и иностранные налоги [9, с. 475]. Например, белорусские налогоплательщики несут полную налоговую обязанность по доходам от источников в Республике Беларусь, по доходам от источников за

пределами Республики Беларусь, а также по имуществу, расположенному как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами (п. 3 ст. 15 НК). С точки зрения теории возникает вопрос правовой возможности привлечения к ответственности собственного гражданина, уплатившего в полной мере налоги в белорусский бюджет и уклонившегося от уплаты налога в бюджет иностранного государства, с которым Республика Беларусь не имеет договора об избежании двойного налогообложения.

Согласно статье 56 Конституции Республики Беларусь «граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей». Полагаем, что с точки зрения аутентичного толкования понятие «государственных расходов» в строгом смысле этого слова может указывать не только на расходы Республики Беларусь, но и иных государствах. При этом признаки состава преступлений, предусмотренных ст.ст. 243-243² Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее – УК), не содержат прямого указания на белорусские налоги, сборы и на необходимость обращения исключительно к белорусскому налоговому законодательству.

Вместе с тем, в плоскости правоприменительной деятельности указанный вопрос не поднимается, поскольку презюмируется, что УК предусматривает ответственность за уклонение от уплаты только белорусских налогов, сборов. Указанный подход, несомненно, усложняет механизм противодействия транснациональной налоговой преступности с точки зрения проблематичности правовой оценки тех или иных деяний как противоправных.

Уголовная ответственность наступает в одинаковой степени как за неуплату республиканских, так и местных налогов.

Виды республиканских (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и т.д.) и местных налогов (налог за владение собаками, сбор с изготовителей и т.д.) перечисляются в ст. ст. 8 и 9 НК соответственно. Следует также учитывать, что ряд республиканских налогов взимается в местные бюджеты (например, налог на недвижимость). Ранее имела место не выдерживающая критики точка зрения о неохвате диспозицией ст. 243 УК общественных отношений, возникающих в сфере установления, исчисления и уплаты местных налогов. В п. 14 постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 13 марта 1997 г. № 5 «О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли и доходов», как утверждалось, Верховный Суд предлагал не оценивать как уклонение от уплаты налогов и не применять ст. 243 УК для случаев уклонения от уплаты местных налогов в местный бюджет, что, тем не менее, не основывалось на системности правового регулирования.

Кроме того, в ст. 10 НК предусматриваются также особые режимы налогообложения (налог при упрощенной системе налогообложения, единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и т.д.). При этом презюмируется, что совершение противоправных действий по поводу исчисления и уплаты налогов охватывается не только их видами,

перечисленными в ст. 8, 9 НК, но и установленными в ст. 10 НК (налогами, установленными в рамках специальных режимов налогообложения).

Составляющей видového объекта налоговых преступлений являются также общественные отношения, возникающие по поводу формирования, исчисления и поступления в бюджет сборов.

В соответствии с п. 2 ст. 6 НК юридически понятия сбор и пошлина приравниваются. Так, «под сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий» (ст. 6 НК). Например, ст. 8 НК установлены оффшорный, консульский, утилизационный и некоторые иные сборы, являющиеся обязательными к уплате при наличии на то правовых оснований. Кроме того, приложениями к НК установлены ставки пошлин за обращение в суды, органы принудительного исполнения, органы прокуратуры и т.д. Необходимость уплаты пошлин обусловлена непосредственным волеизъявлением лица обратиться к соответствующему государственному органу за осуществлением в отношении него услуги публично-правового характера.

Вместе с тем, действующий УК не предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты пошлин, несмотря на то что для целей применения налогового законодательства правовая сущность понятий сбора и пошлины отождествляется.

По моему мнению, установление уголовной ответственности за уклонение от уплаты сборов лишь по признаку схожего с налогами юридического статуса – является излишним расточением уголовной репрессии, на что, как минимум указывает нулевое применение ст. 243 УК по данному признаку. При этом в научном сообществе Российской Федерации можно обнаружить тенденцию к признанию необходимости расширения предмета уклонения от уплаты налогов в виде сумм как налоговых платежей, так и иных обязательных платежей.

Согласно п. 6 НК при установлении сбора (пошлины) определяются его плательщики, объекты обложения, ставки, сроки уплаты и при необходимости другие элементы обложения применительно к конкретным сборам (пошлинам). Таким образом, обязательными элементами сбора не являются, к примеру, налоговая база либо обязанность предоставления налоговой декларации (консульский сбор). В этой связи стоит отметить, что с учётом исчерпывающего перечня способов уклонения от уплаты налогов, определяемых в ст. 243 УК, уклонение от уплаты сбора даже в уголовно наказуемом размере на практике не во всех формах может влечь уголовную ответственность по ст. 243 УК, ввиду отсутствия у сбора такого элемента, как налоговой базы. В этом случае действия лица могут быть квалифицированы как уголовно наказуемое деяние по ст. 243 УК лишь при наличии признаков

уклонения от представления налоговой декларации (расчета) либо внесения в нее заведомо ложных сведений.

В соответствии с п. 3 ст. 6 НК не являются налогами, сборами (пошлинами) платежи, осуществляемые в рамках отношений, не регулируемых НК и иными актами налогового законодательства, а также платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства. В случае уклонения от уплаты таможенных сборов уголовная ответственность наступает по отдельной норме – ст. 231 УК. Специально предусмотренной нормой (ст. 243³ УК) установлена уголовная ответственность за уклонение от уплаты обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь.

Таким образом, основываясь на логике законодателя, следует согласиться с подходом, предлагающим считать предметом уклонения от уплаты налогов денежные средства в виде сумм налогов (сборов), которые подлежали внесению в соответствующий бюджет (не налоги как таковые, поскольку они означают лишь правовую фикцию в виде допустимого изъятия денежных средств в бюджет). При этом вряд ли при определении предмета преступления корректно указывать непосредственно на налог (сбор), поскольку преступное деяние направлено на предмет материального мира, которым налог (сбор) в смысле п. 1 ст. 6 НК не является. Также отмечаю, что уголовная ответственность наступает за уклонение от уплаты исключительно белорусских налогов (вместе с тем, однозначное указание на это в нормативных предписаниях отсутствует). Соответствующей нормой охватывается также уклонение от уплаты сборов, однако пошлины и иные обязательные платежи не подпадают в сферу действия ст. 243 УК. Доход, неуплата налогов с которого является основанием для наступления уголовной ответственности по ст. 243 УК, должен являться легальным и не может быть получен в результате осуществления противоправной деятельности.

Список использованных источников

1. Лукашов, А. И. Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов и аналогия уголовного закона (части 1 и 2) (по состоянию на 20.11.2015) [Электронный ресурс] / А. И. Лукашов // КонсультантПлюс. Беларусь, ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
2. Научно-практический комментарий к Уголовному кодексу Республики Беларусь от 9 июля 1999 г. : 2-е изд., с изм. и доп. / Н. Ф. Ахраменка [и др.] : под общ. ред. А. В. Баркова, В. М. Хомича. – Минск : ГИУСТ БГУ. - 2010. - 1064 с.
3. Клепицкий, И. А. Объект и система имущественных преступлений в связи с реформой уголовного законодательства России : автореферат дис. ... кандидата юридических наук : 12.00.08 / Моск. гос. юрид. акад. – Москва, 1995. – 28 с.
4. Глебов, Д. А. Налоговые преступления и налоговая преступность / Д. А. Глебов, А. И. Ролик. — СПб. : Юрид. центр «Пресс», 2005. — 338 с
5. Никифоров, А. В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / А. В. Никифоров – М., 2010. – 19 с.

6. Белов Е. В., Харламова А. А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации : науч.-практ. пособие / отв. ред. Н. Г. Кадников. М., 2016. — 482 с.
7. Кураш, Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій / Я. М. Кураш. — Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 1999. — 43 с.
8. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія / О. О. Дудоров. — К. : Істина, 2006. — 648 с.
9. Клепицкий, И. А. Новое экономическое уголовное право / И. А. Клепицкий. — Москва : Проспект, 2011. — 1324 с.

Самарин Вадим Игоревич

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ МЕЖДУНАРОДНОГО И НАЦИОНАЛЬНОГО ПРАВА В СФЕРЕ УГОЛОВНОГО ПРОЦЕССА: ИНТЕРФЕРЕНЦИЯ

Доцент кафедры уголовного процесса и прокурорского надзора, Белорусский государственный университет, кандидат юридических наук, доцент,

samarynv@bsu.by

Аннотация. В публикации дается авторское видение проникновения норм международного права в национальное уголовно-процессуальное право. Данное явление предлагается охарактеризовать как интерференция. Последняя является проявлением международно-правовой парадигмы современного уголовного процесса. Определение природы взаимодействия надгосударственного и национального права позволяет определить допустимость и масштаб применения международных договоров и международных стандартов в уголовном процессе.

Ключевые слова: международно-правовая парадигма; уголовный процесс; национальное право; взаимовлияние систем права; международный договор; международные стандарты.

Правовые системы современных государств испытывают проникновение принципов, стандартов, норм извне. Это могут быть привнесения из права международного (в т.ч. регионального) уровня, которое разрабатывается многими государствами, либо наднационального права (в узком смысле), создаваемого в рамках интеграционных образований. Соответствующие процессы носят характер глобализации либо интеграции. Проникая в национальное уголовно-процессуальное право, такие элементы переплетаются с его нормами, что является проявлением международно-правовой парадигмы уголовного процесса. Настоящая публикация представляет авторское видение взаимодействия международного и национального права в сфере уголовного процесса.