

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ ПО ДЕЙСТВУЮЩЕМУ УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Налоги, питая бюджет, являются одним из основных источников финансирования всех направлений государственной деятельности. Среди инструментов перераспределения налоги занимают особое место.

Ключевые слова: налог, налоговое преступление, законодательства, экономика, статистика, бюджет.

RESPONSIBILITY FOR TAX CRIMES UNDER THE CURRENT CRIMINAL LEGISLATION OF THE KYRGYZ REPUBLIC AND FOREIGN COUNTRIES

Taxes, feeding the budget, are one of the main sources of financing for all areas of government activity. Among the instruments of redistribution taxes occupy a special place.

Keywords: tax, tax crime, legislation, economy, statistics, budget.

Изменение налоговой политики государства в связи с переходом Кыргызстана к рыночной экономике повлекло за собой перемены во многих сферах жизни как общества в целом, так и отдельного гражданина. Но сложность и противоречивость национальной налоговой системы тормозит развитие новых экономических отношений и обостряет негативное восприятие позитивных процессов.

Однако проблема создания эффективной налоговой системы и контроля за уплатой налогов является актуальной для большинства стран мира. Даже при поверхностном рассмотрении зарубежного законодательства можно отметить, что налоги, их сущность и функции находятся в состоянии постоянного развития, так как эволюция налога сопряжена с развитием функций государства. Статистика утверждает, что через налоговую систему в государственный бюджет Китая поступает 67% всех доходов, в США свыше 79%, около 53% в Казахстане и 57% в Узбекистане.

Конечно, нельзя сказать, что проблема налогообложения новая для Кыргызстана. Отрасль налогового права существовала и в советские времена, но, как ранее отмечалось в условиях безраздельного господства государственной собственности в экономической жизни страны, жесткого централизованного планового управления хозяйством налоги взимались по меньшим ставкам и посредством иного механизма налогообложения нежели в условиях признания частной собственности и рыночной экономики. Освободившись в результате приватизации от функций собственника непосредственно занимающегося хозяйственными делами, государство не может теперь, как прежде, рассчитывать только на доходы от собственного производства.

Оно ограничено в источниках финансирования и способно покрывать свои расходы прежде всего за счет налогов. Именно они стали составлять основу государственного бюджета, а тем самым и финансовую основу государственной власти. На наш взгляд, не будет преувеличением сказать, что с проведением кардинальных экономических реформ Кыргызстан все более явственно и ощутимо становится налоговым государством. Это положение, которое должно стать неоспоримым для каждого гражданина, по нашему мнению, не отражено в Конституции КР должным образом. В отличие от аналогичных законов других стран она крайне немногословна по отношению к налогам. Так, например,

действующая Конституция Китая содержит отдельный раздел «Налоги и финансы», в котором изложены принципы налогового права страны, а в Конституции КР (в редакции Закона КР «О новой редакции Конституции КР» от 23 октября 2007 года №157), принятой намного позже о налоговом праве лишь упоминается. О всеобщей обязанности платить налоги говорится в ст. 22 «Каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и случаях, предусмотренных законом».

При рассмотрении поставленной проблемы, прежде всего необходимо отметить одну особенность, присущую любому налоговому законодательству. Она выражается в безвозмездности и обязательности передачи части собственности. В связи с этим попытка удержать свое имущество, доход выступает, на наш взгляд, своего рода естественной реакцией собственника на многочисленные налоговые акции государства, что в свою очередь порождает специфику налоговых деликтов и их массовый характер.

Специфика налоговых деликтов обуславливает и тот факт, что вопрос о санкциях, предусматриваемых за нарушение норм, регулирующих отношения налогоплательщика с государственными органами рассматривается в законодательной практике многих стран в рамках финансового права и не выносится в уголовные или административные кодексы. Так, в США уголовная ответственность за налоговые преступления в федеративном законодательстве предусмотрена не уголовным кодексом (раздел 18 Свода законов США), а кодексом внутренних государственных доходов (раздел 26 Свода законов США).

Особенность этих правоохранительных норм состоит в том, что они сформулированы так, чтобы наказать уже одну только попытку уклониться от налогообложения. В США признаком налогового правонарушения является умышленный характер деяния: виновный должен «иметь намерение своим поведением нарушить закон». Именно этот признак законодатель выбрал в качестве основного отличия «уклонения от налогов», квалифицирующегося законом США как правонарушение, от «избежания налогов», под которым подразумевается «налоговое планирование» – допустимый и вполне законный обход налогов. Предприниматель в США всеми способами при помощи специалистов в области налогового законодательства старается добиться максимального сокращения подлежащих выплате сумм налогов. В случае разоблачения этих попыток юристы-консультанты должны будут доказать, что имело место «избежание налога», а не преступное «уклонение».

Однако, более распространенной является расширительная трактовка налогового правонарушения, в соответствии с которой всякое нарушение налогового законодательства (независимо от способа его совершения и суммы сокрытого налога) следует считать противоправным. По подсчетам китайских экономистов потери государственной казны от такого рода укрывательства составляют около 50% доходов центрального бюджета.

Кроме того, сложная криминогенная обстановка в налоговой сфере характерна практически для всех государств. Даже самое законопослушное население относится к налоговому законодательству с меньшим уважением, чем к другим законам, считая, что государство устанавливает налоги исключительно в своих интересах. Налоговая дисциплина и законопослушность – необходимые условия функционирования всего экономического механизма. Среди наиболее существенных негативных последствий уклонения от уплаты налогов мы выделим следующие: недополучение казной средств ведет к сокращению доходной части и, соответственно, росту дефицита государственного бюджета; невыполнение одними предприятиями налоговых обязательств в полном объеме ставит субъекты хозяйственной деятельности в неравное положение и искажает истинную картину рыночной конкуренции; нарушается принцип социальной справедливости, поскольку неплательщики налогов переносят добавочное налоговое бремя на тех, кто исправно выполняет свои налоговые обязательства.

Для того, чтобы сгладить указанные последствия и предотвратить нарушения налоговых норм, законодательство зарубежных стран предусматривает гражданскую, административную, а в некоторых случаях и уголовную ответственность. Выбор между

ними регулируется довольно сложными правилами и процедурами. В Узбекистане, например, налоговые санкции могут применяться только по требованию налоговых властей: никто, кроме налоговой администрации не может преследовать в уголовном или административном порядке за совершение правонарушений налогового характера.

Ужесточение ответственности за уклонение от уплаты налогов нередко сопровождается амнистией лиц, сознавших в совершении налоговых правонарушений (Израиль 1954 г.; Россия 1993 г.; Франция 1999 г.; Казахстан 2005 г., когда амнистировались владельцы капиталов, скрытых за рубежом, в случае возврата этих капиталов на родину, и т.д.). Однако, практика показывает, что этот способ недостаточно эффективен, что, подтверждается результатами налоговой амнистии, объявленной Законом КР от 6 августа 2007 года №134 «Об амнистии в связи с легализацией денежных средств, движимого и недвижимого имущества». Так как случаи возврата денежных сумм из-за рубежа, а также уплаты сокрытых налогов были единичны. В целом же указанная амнистия не принесла ожидаемых результатов.

Теперь мы хотели бы обратиться к опыту стран Американского континента. Так, спецификой налоговых преступлений объясняется тот факт, что в США проведение расследования по этому виду правонарушений осуществляется специальными агентами Службы внутренних государственных доходов, которое входит составной частью в структуру Министерства финансов и чьи отделения расположены по всей стране.

Американский подход к установлению ответственности за налоговые правонарушения характеризуется ужесточением последней. Так, согласно Кодексу внутренних государственных доходов (ст.7203, разд. 26 Свода законов США) опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление. В этом случае Служба внутренних доходов должна доказать в суде, что обвиняемый был обязан представить налоговую декларацию, но не представил ее своевременно и сделал это умышленно.

В случае признания вины подсудимого, суд может лишить его свободы на срок до 1 года или наложить штраф. Попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах считается еще более тяжким преступлением. Если поддерживаемое обвинение удастся доказать, что налогоплательщик предпринял какие-либо шаги, чтобы уклониться от уплаты налогов и, что эти действия предпринимались им умышленно, либо в представленной декларации содержались заведомо ложные сведения, обвиняемый может быть приговорен к лишению свободы на 5 лет.

Итак, мы рассмотрели опыт стран Европы и Америки по вопросу ответственности за нарушение налоговых норм. И, теперь, мы хотели бы обратиться к законодательству азиатских государств на примере Китая.

Здесь в настоящее время действует порядок самообложения, при котором налогоплательщик сам определяет основу обложения, величину налога. Налоговые служащие определяют правильность заполнения декларации и исправляют допущенные ошибки. Такая проверка налоговой декларации считается обычной, но если в ходе ее возникло подозрение в уклонении от налога, то проводится проверочное расследование для выявления размера и способа уклонения. Если итоги проверочного расследования выявят крупное уклонение от налога или изощренный способ уклонения, то дело данного налогоплательщика выделяется для уголовного расследования. Проверочные материалы налоговый орган представляет судье и получает разрешение на расследование, при этом он имеет право применить принудительные меры подобно служащим судебной полиции. Итоги расследования докладываются народному прокурору, чтобы обеспечить судебное преследование правонарушителя.

Когда налогоплательщик уклоняется от уплаты налога путем умышленного искажения облагаемого дохода, налоговые законы Китая объявляют его объектом штрафов и тюремного заключения в дополнение к уплате выявленной величины налога, взыскиваемого с учетом банковского процента и индекса цен. В тоже время послушный налогоплательщик

может получить разрешение подавать декларацию, которая предоставляет некоторые льготы при определении облагаемого дохода. По итогам 2007 года декларацию подали 4,2 млн. личных и 2,2 млн. корпоративных налогоплательщиков, или соответственно 52% и 90%.

Анализ законодательства зарубежных стран по вопросу ответственности за совершение налоговых преступлений позволяет, на наш взгляд, выявить два основных подхода. Первый – «американо-азиатский» характеризуется прежде всего ужесточением ответственности. Второй – «европейский» отличается более гуманным обхождением с нарушителями налоговых норм.

Как же решает затронутый нами вопрос об ответственности за уклонение от уплаты налогов по национальному законодательству. В юридической литературе последних лет все чаще появляется термин «налоговая ответственность», который, по-видимому, включает в себя все возможные виды правовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Мы же хотим остановиться на вопросах уголовной ответственности за налоговые преступления. Данная ответственность предусмотрена в ст.ст. 211 «Уклонение гражданина от уплаты налога», 212 «Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов», 213 «Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов» УК КР. Хотелось бы отметить, что критерий разграничения уголовной и административной ответственности дается непосредственно в самих статьях УК, так как в них указывается на совершение рассматриваемых нами преступлений в крупном размере, который определяется в примечаниях к налоговым статьям.

Также следует подчеркнуть, что уголовная ответственность наступает лишь при наличии умысла на сокрытие доходов от налогообложения. Итак, за совершение налогового преступления виновному по законодательству может быть назначено наказание в виде: штрафа в размере от 100 до 300 расчетных показателей либо общественными работами на срок от 120 до 180 часов, либо штрафом в размере до 100 расчетных показателей – ст. 211 УК; штрафа в размере от 500 до 1000 расчетных показателей либо общественными работами на срок от 180 до 240 часов, либо лишением свободы на срок до 1 года – ч.1 ст. 212 УК; при наличии квалифицирующих обстоятельств (совершение деяния особо крупном размере) в виде: лишения свободы на срок от 1 года до 3 лет с конфискацией имущества или без таковой – ч. 2 ст. 212 УК; штрафа в размере от 500 до 5000 расчетных показателей либо лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет, либо лишением свободы на срок от 1 года до 3 лет – ч.1 ст. 213 УК; при наличии квалифицирующих оснований (совершение деяния в особо крупном размере) в виде: штрафа в размере от 5000 до 10000 или лишением свободы на срок от 3 до 5 лет с конфискацией имущества – ч. 2 ст. 213 УК.

Таким образом, с одной стороны в свете упомянутых выше подходов к установлению ответственности за налоговые преступления законодатель более тяготеет к «европейскому» типу, так как только предусмотренное ч. 2 ст. 212 и ст. 213 УК деяние является менее тяжкими преступлениями. Часть же 1 ст.212 и ст. 211 УК относят к преступлениям небольшой тяжести. Тенденция к ужесточению материальной ответственности за налоговые преступления в национальном законодательстве подтверждается и тем, что ранее в ст.ст. 212, 212 и 213 УК законодателем два раза вносились изменения, и дополнения в сторону усиления материальной ответственности.

С другой стороны законодатель смягчил положение лица, совершившего налоговое преступление, предусмотрев возможность освобождения от уголовной ответственности вследствие изменения обстановки или утраты лицом общественной опасности – ст.65 УК КР. И, что немаловажно данная норма стала широко применяться на практике. Так, по данным Службы финансовой полиции КР только за 2008 года из 36 уголовных дел, возбужденных по ст.ст. 211-213 УК, следствие по которым окончено, 19 было прекращено вследствие изменения обстановки или утраты лицом общественной опасности, то есть более 50%. Данный факт показывает, что государству выгоднее налогоплательщик, понесший

определенное наказание и находящийся на свободе, продолжающий деятельность, направленную на получение дохода, нежели налогоплательщик, отбывающий наказание в местах лишения свободы.

По данным же проведенного нами опроса сотрудников финансовой полиции (Ошская, Баткенская и Жалал-Абадская области), подавляющее большинство – 68% считают наиболее эффективным наказанием за рассматриваемые преступления *штраф*, причем 42% из них полагают, что штрафные санкции должны стать единственным видом наказания; 32% опрошенных находят наиболее благоприятным сочетание (в зависимости от степени тяжести совершенного преступления) штрафа, лишения свободы и конфискации имущества. Разделяя приведенную точку зрения, мы можем отметить, что по непонятным причинам законодатель не включил штраф (в качестве дополнительного вида наказания) в санкцию ч. 2 ст. 212 УК, что, по нашему мнению, является упущением.

Что же касается понятия «налоговые преступления», то впервые данный термин в Кыргызстане был официально употреблен в 2006 году в Постановлении Правительства КР от 20 января 2006 года №32 «Вопросы Службы финансовой полиции КР», в ст. 4 которого указано, что задачами органов финансовой полиции являются выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений.

Основываясь на вышеизложенном, в данной работе мы будем руководствоваться следующим понятием налогового преступления: «*Налоговым преступлением* признается запрещенное уголовным законом под угрозой наказания общественно опасное умышленное деяние (действие или бездействие), посягающее на общественные отношения в сфере налогообложения».

Проблема налоговой ответственности, на наш взгляд, важна потому, что постоянно раздаются призывы к ее ужесточению. Если понимать под такого рода призывами стремление сделать налоговую ответственность неотвратимой, эти требования, видимо, имеют под собой основания. Если же речь идет о том, чтобы увеличить размер санкций, нет уверенности, что это необходимо делать.

Так, по законодательству Швейцарии при расчете штрафной санкции учитывается соотношение между укрытой и общей суммой налога, подлежащей уплате, в США же довольно эффективным является метод моделирования штрафных санкций (подробнее о котором было сказано выше). Конечно, предусмотреть возможность подобного расчета штрафов непосредственно в Уголовном кодексе КР сложно, но эта возможность есть у судов и органов, исполняющих наказание. Принятие такого опыта могло бы, по нашему мнению, предотвратить ситуацию, когда лицу становится выгоднее не платить налог, вкладывая неуплаченные денежные суммы в оборот (поместить в банк под проценты) и получать прибыль, превышающую размер санкций. Естественно, нельзя при этом забывать о присущих Кыргызстану особенностях, поэтому простое копирование даже самой совершенной, на первый взгляд, системы налогообложения вряд ли приведет к положительным результатам.

Литература:

1. Каиржанова С.Е. Налоги и налоговая политика Казахстана (теоретический историко-правовой анализ) // Правовая реформа в Казахстане. – Алматы, 2007. – № 1. – С. 44.
2. Кененбаева Г.К. Отдельные вопросы правового регулирования налоговой системы в Китае // Социально-экономические и правовые проблемы на современном этапе: международной научно-практической конференции (18-19 февраля 2008 года). – Алматы: КНУ имени аль-Фараби, 2008. – С.39.
3. Козырин А.Н. Налоговое право США: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 2005. – С.93
4. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. – М.: ЮрИнфоР, 2004. – С.59.

5. Хурматов К.С. Проблемы борьбы с налоговыми преступлениями (уголовно-правовые и криминологические проблемы): Монография. – Ташкент: Узбекистан, 1999. – С.24-25.
6. Закон КР от 23 июля 2001 года №77 //Эркинтоо.– 2001. – №54. – 25 июл.; Закон КР от 17 февраля 2003 года №36 //Эркинтоо.– 2003. – №84. – 18 фев.; Закон КР от 25 июня 2007 года №91 //Эркинтоо.– 2007. – №52. – 30 июн.
7. Конституция КНР (перевод с китайского). – Б.: Тамга, 2004. - 148 с.
8. Утратило силу в соответствии с постановлением Правительства КР от 11 мая 2007 года №171.
9. В методических целях в данной работе под налоговыми преступлениями мы рассматриваем и случаи совершения уклонения от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.
10. Примерный уголовный кодекс США (Официальный текст Института американского права). – М.: Бек, 2003. – 210 с.
11. Свод законов США. – М.: Бек, 2005. – 761 с.