

Министерство образования и науки Российской Федерации
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра уголовного,
экологического права и
криминологии

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

АВТОРЕФЕРАТ БАКАЛАВРСКОЙ РАБОТЫ

Студентки 4 курса, 432 группы
Направления подготовки 40.03.01 «Юриспруденция»
юридического факультета

Комлевой Вероники Владимировны

Научный руководитель
доцент, канд. юрид. наук

подпись дата

Е.О. Глухова

Зав. кафедрой уголовного,
экологического
права и криминологии
д. ю. н., профессор

подпись дата

Н.Т. Разгельдеев

Саратов 2016

Актуальность темы исследования объясняется исключительной сложностью государственной фискальной политики, призванной решать противоречивые задачи: с одной стороны, необходимо максимизировать поступления в государственную казну, а с другой - минимизировать налоговое бремя, по возможности справедливо распределив его между различными категориями налогоплательщиков.

Востребованность уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов зависит от социально-экономического и политического положения в России: она востребована в период экономических спадов, а также при замедленной реакции уголовного закона на изменения в налоговом законодательстве. С учетом современных социально-экономических условий, характеризующихся экономическим спадом, вызванных падением рубля, экономическими санкциями западных стран, необходимо отметить, что сейчас исторически удобный момент для активизации модернизации рассматриваемого уголовно-правового запрета.

Оценка особенностей уголовно-правового регулирования уклонения организации от уплаты налогов в зарубежных странах показывает, что в большинстве зарубежных стран нормы уголовной ответственности за налоговые преступления систематизируются в зависимости от способа уклонения от уплаты налогов или объекта преступления, а не в зависимости от субъекта, уплачивающего налоги.

Поэтому в законодательстве зарубежных стран отсутствует идентичная ст. 199 УК РФ¹. Источниками уголовной ответственности за налоговые преступления организаций в большинстве зарубежных стран, в отличие от России, являются нормативные правовые акты, входящие в систему налогового и финансового законодательства, поэтому уклонение от уплаты налогов с организации возможно с косвенным умыслом, а налоговые правонарушения и налоговые преступления часто разграничиваются только лишь по способу совершения. Вместе с тем значение способа совершения

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 06.07.2016) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

уклонения организации от уплаты налогов в зарубежных странах намного выше, чем в России.

За 2015 год в Приволжском федеральном округе выявлено 654 факта уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (+57,6%), 833 – уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций (+45,6 %)².

Следует отметить, что преступления в сфере налогообложения, как и другие преступления в сфере экономической деятельности, обладают высокой степенью латентности. Поэтому статистические сведения о них являются неполными. В научной литературе высказывается мнение о том, что выявленное количество преступлений в сфере налогообложения составляет не более 5% от реально совершаемых уголовно наказуемых фактов нарушений налогового законодательства.

Таким образом, актуальность выбранной темы нарастает с каждым днем.

Цель исследования заключается в исследовании и анализе уголовно-правовых особенностей уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций.

Поставленная цель предполагает решение ряда задач, обозначенных структурой и содержанием работы:

1. Раскрыть понятие и сущность преступления, предусматривающего ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.
2. Определить проблемы уголовно-правовой политики в сфере борьбы с налоговыми преступлениями в России.
3. Выявить объективные признаки состава преступления.
4. Охарактеризовать субъективные признаки состава преступления.
5. Рассмотреть квалифицированный состав преступления.

Теоретическая основа работы. Изучением данной темы занимались следующие авторы: Багдасарян Л.Ю., Белоус В.Г., Градицкая Н.С., Гладкова М.В., Глебов Д.А., Князев В. Г., Петросян О. Ш., Рустамбаев М.Х. и др.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в рамках уголовной ответственности а

2 Состояние преступности в России за 2015 год. М., 2016. С.21.

Предметом настоящей работы являются монографии, правоприменительная практика, научные публикации и изыскания авторов в сфере уголовно-правовой ответственности уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций.

Методологическую основу исследования определяет теория материалистического познания реальной действительности. При этом использовались исторический, логико-юридический, системно-структурный, социологический, системно-деятельностный, статистический методы анализа фактических данных, полученных в порядке изучения правовых и литературных источников.

Структура работы состоит из введения, двух глав основной части, последовательно раскрывающих сущность темы исследования, заключения и списка использованной литературы.

Основное содержание работы

Первая глава раскрывает проблемы налоговых правонарушений и преступлений – это одна из наиболее сложных и противоречивых в мировой практике ведения народного хозяйства. Под налогом понимается сбор, который устанавливается государством и взимается на основании правил, закрепленных законодательно, для удовлетворения общественных потребностей. Налоги связаны с существованием государства. Оно определяет общественные потребности, в том числе и их структуру³.

Состав уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации сконструирован по типу материального. Обязательным условием наступления уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ является неуплата

³ См.: Князев В. Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для вузов / под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. – 2е изд., перераб. и доп. М.: Закон и право: ЮНИТИ, 2012. С. 5.

Белоус В. Г., Сеченникова Н. Д. Предупреждение уклонения организаций от уплаты налогов и сборов // Вестник международного Института управления. 2016. №1–2 (137–138). С. 25–28.

Белоус В. Г., Отченаш Д. В. О роли и участии органов внутренних дел в выявлении правонарушений в бюджетной сфере // Актуальные вопросы образования и науки. 2016. №1–2 (53–54). С. 55–60.

установленных законом налогов и (или) сборов в крупном размере (ч. 1) или особо крупном размере (ч. 2). Как отмечает Пленум Верховного Суда РФ, по смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное статьей 199 УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный Налоговым кодексом Российской Федерации (например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты (п. 11 Постановления).

Понятие крупного и особо крупного размера раскрывается в примечании к ст. 199 УК РФ: крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятисот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая семь миллионов пятисот тысяч рублей.

В литературе выделяют следующие группы способов уклонения от уплаты налогов:

- 1) уклонение от регистрации в налоговых органах в качестве налогоплательщика, соответственно, с сокрытием всех объектов налогообложения;
- 2) сокрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения;
- 3) занижение полученных доходов и завышение производственных расходов;

- 4) переложение налоговых обязательств на несуществующих юридических лиц или индивидуальных предпринимателей;
- 5) неотражение в документах бухгалтерского учета и отчетности оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- 6) отсутствие учета объектов налогообложения при условии их сокрытия;
- 7) незаконное использование налоговых льгот.

По оценкам специалистов, в настоящий момент способов уклонения от уплаты налогов насчитывается более двухсот и является далеко не исчерпывающим. Многие способы уклонения от уплаты налогов имеют под собой одну основу – включение в преступную схему подставных фирм, уклонение от уплаты налогов с использованием проблемных банков и уклонение от уплаты налогов с использованием затратных схем. Используются и сложнейшие компьютерные технологии⁴. В этих условиях возрастает роль субъектов оперативно-розыскной деятельности⁵.

Л.Ю. Багдасарян отмечает, что существующие проблемы функционирования налоговой модели обусловлены некоторым несоответствием её структуры, форм и методов реализации сложившейся системе и текущему состоянию социально-экономических отношений. Это проявляется в пассивном реагировании хозяйствующих субъектов и граждан на стимулирующие предпринимательскую активность воздействие государства, в том числе с помощью налоговых инструментов. Следствием выступают трудности формирования доходов бюджета, нарушения налогового законодательства, разбалансированность потребительского рынка, ресурсный дефицит Пенсионного фонда России и др⁶.

4 Белоус В. Г., Градицкая Н. С. Проблема классификации хищений с использованием компьютерных технологий // Актуальные вопросы образования и науки. 2016. № 1–2 (53–54). С. 49–54.

5 Спасенников Б. А., Швырев Б. А., Белоус В. Г. Актуальные проблемы науки оперативно-розыскной деятельности : обзор литературы // Вестник международного Института управления. 2015. № 3–4 (133–134). С. 50–53.

6 Багдасарян Л.Ю. Налоговые правонарушения: анализ проблем // Статист. 2014. №4. С.16.

В условиях масштабной экономической рецессии государство вынуждено совершенствовать инструменты налоговой политики соответственно требованиям внешней среды. Один из основных принципов в теории уголовного права – неотвратимость ответственности – в современной российской действительности остаётся нереализованным.

Следует отметить, что специальные методы закреплены в Особенной части НК РФ и предполагают противодействие уклонению от уплаты конкретного налога. Примерами таких методов может выступать ограничение на применение упрощенной системы налогообложения определенными категориями организаций и индивидуальных предпринимателей, особый порядок подтверждения ставки 0% по НДС и т.д.

Универсальные методы противодействия способствуют соблюдению налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в целом, и сфера их применения не ограничивается каким-либо конкретным налогом. К названной группе можно отнести, в частности, применение мер ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах; применение мер, направленных на исполнение обязанности по уплате налога (гл. 11 НК РФ); налоговый контроль (в том числе в сфере трансфертного ценообразования); контроль за обоснованностью получения налогоплательщиками налоговой выплаты и т.д.

Таким образом, противостояние уклонению от уплаты налогов в государстве должно осуществляться комплексно, в развитии и совершенствовании всех отраслей права (уголовного, уголовно-исполнительного, налогового законодательства и т.д.). Причем, не менее важным, а возможно, и главным является совершенствование форм и методов противодействия уполномоченных на то органов, но в пределах правового поля.

Вторая глава посвящена рассмотрению характеристики объективных признаков уклонения организации от уплаты налогов, что позволяет

установить ряд особенных признаков данного деяния. Под родовым объектом преступлений в сфере экономики (раздел VIII УК РФ) следует понимать общественные отношения и интересы личности, общества и государства, связанные с нормальным функционированием социально-экономической системы, развивающейся на основе частной собственности и товарно-денежных отношений, опирающейся на принципы свободы предпринимательства и выбора. Более обобщенно можно утверждать, что родовым объектом экономических преступлений выступает рыночная экономика в целом как система и соответствующие интересы ее участников, а видовым объектом экономических преступлений выступают отдельные ее элементы: отношения собственности, предпринимательская деятельность, нарушение права государства на ограниченное вмешательство в экономику, конкуренция и т.д.⁷.

При такой логике построения раздела VIII УК РФ представляется целесообразным объединить ст. 198-199.2 УК РФ в главу «Налоговые преступления», видовым объектом которой будут общественные отношения по поводу вмешательства государства в экономику с целью получения налогов и сборов и соответствующие ст. 2 НК РФ «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах».

В процессе анализа объективной стороны рассматриваемого деяния можно выявить специфические способы его совершения, двумя наиболее опасными из которых являются завышение налоговых вычетов путем использования «фирм-однодневок» и незаконное возмещение сумм налога из бюджета. Реализация таких способов связана с дополнительными усилиями преступного лица, направленными на сокрытие рассматриваемого преступления, в отличие, например, от непредставления налоговой декларации в срок. В этой связи видится, что уклонение организации от уплаты налогов такими способами должно рассматриваться в качестве квалифицирующего признака по ч. 2 ст. 199 УК РФ.

⁷ З.Васильева Е.Г. Проблемы выявления, расследования квалификации налоговых преступлений // Налоги. 2013. №5. С. 13-15.

Представляется важным, при квалификации незаконного возмещения налогов установить критерии разграничения ст. 159 УК РФ и ст. 199 УК РФ по объективной стороне, которые содержатся в механизме совершения данного преступления, неразрывно связанного с механизмом возмещения сумм налога из бюджета, установленного в НК РФ. В случае, если незаконно полученное право на возмещение сумм налога из бюджета реализовано путем зачета таких сумм в счет платежей по другим или этому налогу, то деяние следует квалифицировать по ст. 199 УК РФ, если же путем возврата таких сумм на расчетный счет в банк, то деяние следует квалифицировать по ст. 159 УК РФ.

В заключение можно сказать, что грамотное определение объекта и предмета преступления позволит правильно квалифицировать деяние, разграничить налоговые преступления от смежных составов и в перспективе назначить справедливое наказание.

Как известно налоги и сборы, уплачиваемые налогоплательщиками, представляет собой, большую часть бюджетных доходов государства. Благодаря данным поступлениями финансируются такие государственные нужды, как оборона образование медицина. К сожалению, в нашем государстве уклонение от уплаты налогов является обыденным явлением более того создается специальные схемы и механизмы по избеганию налогообложения. Все это приводит к потере социального резерва многочисленным финансовым кризисам и ухудшения в целом ситуации в стране.

В ответ на вышеуказанные действия законодателем были введены специальные статьи в Уголовный кодекс РФ, регламентирующие ответственность за налоговые преступления. Данная публикация посвящена составу предусмотренному в статье 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» или одному элементу этого состава – субъекту преступления.

Под субъектом данного преступления следует понимать вменяемое, совершеннолетнее физическое лицо, действующее в интересах организации;

исходя из анализа совокупности функций, фактически выполняемых им в организации и (или) полномочий, делегированных ему организацией, можно сделать вывод о том, что данное лицо прямо либо косвенно могло повлиять на исчисление и уплату налогов данной организацией. При этом пределы отнесения лица к числу субъектов уклонения от уплаты налогов с организации должны определяться не только с учетом возложения на них формальных обязанностей по исчислению и уплате налогов в бюджет, но и из фактических обстоятельств реализации таких обязанностей⁸.

При анализе субъективной стороны уклонения организации от уплаты налогов крайне важно исследовать содержание умысла виновного лица, поскольку прямой умысел является основным отличием уклонения от уплаты налогов с организации от налогового планирования организации своих обязательств приведшее к неуплате данного налога. В частности, прямой умысел рассматриваемого преступления характеризуется тем, что субъект преступления, не представляя налоговую декларацию по налогам или иные документы, необходимые для проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, а также включая в них заведомо ложные сведения, предвидит не только возможность, но и неизбежность общественно опасных последствий в виде непоступления в федеральный бюджет сумм налогов в крупном либо особо крупном размере, а следовательно, желает их наступления⁹.

Квалифицирующий признак - совершение преступления группой лиц по предварительному сговору и в особо крупном размере.

Содеянное надлежит квалифицировать по п. "а" ч. 2 комментируемой статьи, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

⁸ Смирнов Г.К. Проблемы совершенствования государственной политики в области противодействия налоговой преступности // Закон. 2013. №8. С.4-8.

⁹ Карпович О.Г. Актуальные уголовно-правовые проблемы преступлений, посягающих на государственные финансы и финансовый контроль: ст.ст.199–199.2 УК РФ // Налоги. 2011. №3. С. 16-22.

Служащие организации-налогоплательщика (организации - плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части ст. 199 как пособники данного преступления (ч. 5 ст. 33 УК), умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного ст. 199, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части ст. 33 УК и соответствующей части ст. 199.¹⁰

При написании работы использованы действующие нормативно-правовые акты, учебники и учебные пособия по уголовному и налоговому праву, монографии, а также актуальные статьи периодических изданий.

Заключение работы отражает основные выводы автора, сделанные в ходе всего выпускного исследования.

¹⁰ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (постатейный) / под ред. А.И. Чучаева. Испр., доп., перераб. М.: КОНТРАКТ, 2013. С.247.