

УДК 343.79

DOI 10.52928/2070-1632-2025-70-1-92-95

УГОЛОВНАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: СОСТОЯНИЕ, ТЕНДЕНЦИИ, ПЕРСПЕКТИВЫ

Ю.Е. РУДЕНЯ*(Национальный центр законодательства и правовой информации Республики Беларусь, Минск)*

Анализируются подходы законодателя к вопросам уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов на протяжении прошлых десятилетий, определяются современные тенденции развития уголовного закона в указанной части. Делается вывод о необходимости корректировки ряда направлений соответствующей уголовной политики исходя из современных вызовов финансовой безопасности страны и реалий социально-экономической ситуации. Соответствующие предложения сопровождаются инициативами изменения нормы об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, налоговые преступления, экономические преступления, налоги, сборы, лишение свободы, налоговое законодательство.

Введение. Цель исследования заключается в совершенствовании механизма уголовно-правовой охраны отношений, обеспечивающих установленный порядок уплаты налогов, сборов в бюджет, и выработке на этой основе предложений по корректировке соответствующих уголовно-правовых мер. Определяются основные цели уголовной политики в части ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов. Через актуализированную оценку общественной опасности рассматриваемого деяния описывается её социальная обусловленность. Дается научно-доктринальное определение уголовно наказуемой неуплаты налогов, сборов через раскрытие сущностных криминообразующих признаков. Предлагается в приближенном контексте пересмотреть подходы к санкциям за совершение рассматриваемого деяния. С позиций обеспечения более глубокой системной связи уголовного закона и налогового законодательства вносится предложение по усовершенствованию нормативных предписаний Пленума Верховного Суда Республики Беларусь в части применения ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее – УК).

Отдельные вопросы, входящие в предмет настоящего исследования, фрагментарно затрагивались в научных трудах ученых в области уголовного и финансового права, а именно А.И. Лукашова, Н.А. Бабия, В.В. Хилюты, В.М. Хомича, Э.А. Саркисовой, В.С. Каменкова, А.А. Пилипенко, А.В. Денисевича. При этом комплексно вопросы уголовной политики в сфере ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и направления её совершенствования в качестве самостоятельного объекта исследования не рассматривались.

Основная часть. На всем протяжении существования отечественного уголовного закона развитие норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов было неразрывно связано со многими факторами, обусловленными социально-экономической ситуацией в стране и мире, динамичным развитием системы налогообложения и хозяйственной среды, криминогенной ситуацией в различных отраслях экономики, эффективностью деятельности правоохранительных органов. Первое десятилетие нулевых было связано со всплеском активности лжепредпринимательских структур, в связи с чем были распространены «грубые» схемы уклонения от уплаты налогов, сборов (в этих целях создавались фиктивные финансовые организации, а от имени таких субъектов в налоговый учет представлялись подложные документы о несуществующих хозяйственных операциях). При этом в результате мер, предпринятых на основании Указа Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 (которые в целом заключались во включении в налогооблагаемую базу по обязательствам выявленного субъекта и его контрагентов сумм, равных всему обороту по соответствующим хозяйственным операциям), лжепредпринимательскую активность удалось минимизировать.

В настоящее время государством предпринимаются активные меры по противодействию наиболее используемым недобросовестными налогоплательщиками схемам:

– «дроблению бизнеса», когда в результате не обусловленной деловой необходимостью реструктуризации одной большой компании на несколько мелких новые субъекты хозяйствования, будучи по-прежнему связанными фактически одним учредителем, необоснованно получают преференции упрощенной системы налогообложения, предназначенные по своей сути для субъектов малого и среднего бизнеса. Для борьбы с такими явлениями налоговым законодательством в 2019 г. закреплён механизм корректировки налогового обязательства при отсутствии деловой цели хозяйственной операции (абз. 3 п. 4 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК));

– выплате заработной платы и иных доходов «в конвертах». Предлагались различные варианты противодействия таким проявлениям, в том числе направленные на повышение заинтересованности в получении «чистых» доходов. Поскольку неуплата подоходного налога, как правило, сопряжена с неуплатой обязательных страховых взносов, проводится активная информационно-просветительская работа по акцентуации преимуществ государственного социального страхования и негативных последствий их отсутствия для граждан в будущем;

– созданию фиктивных компаний за рубежом, направленные на получение преимуществ «нулевого» НДС при осуществлении экспортных операций. В качестве мировой тенденции отмечается активизация майнинга. Использование «фиатных» денег, в том числе криптовалюты, становится одним из наиболее популярных средств накопления денежного капитала. Распространяемость цепочек движения виртуальных денег через вышеуказанные

инструменты способствует вымыванию финансовых потоков в скрытые от государства каналы, а бюджет недополучает огромные суммы налогов.

В целях эффективного противодействия указанным негативным явлениям требуют усовершенствования системы бухгалтерского и налогового учета, механизмы финансово-хозяйственного контроля, а также ряд подходов к мерам юридической ответственности, в том числе и уголовной. Создатели новых схем уклонения от уплаты налогов, сборов активно используют трудности, связанные с межгосударственным обменом налоговой информацией и получением полной и объективной доказательственной базы [1, с. 96]. С учетом динамичной трансформации налоговой преступности, норма об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов требует системного концептуального осмысления. Предлагается решить принципиальные вопросы, связанные со специальным субъектом рассматриваемого деяния, исчерпывающим перечнем способов уклонения от уплаты налогов, закреплением специальных оснований освобождения лица от уголовной ответственности. Так, установленный в ст. 243 УК исчерпывающий перечень способов уклонения от уплаты налогов, сборов не позволяет охватить все существующие и возможные в будущем общественно опасные манипуляции в налоговой сфере, влекущие непоступление или неполное поступление налогов в бюджет. Специальная субъектность в норме об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов позволяет фактическим руководителям в ряде случаев уходить от уголовного преследования с перекладыванием бремени такой ответственности на номинальных руководителей.

В этой связи сперва предлагается четко сформировать основные положения уголовной политики в области противодействия налоговой преступности уголовно-правовыми средствами, которая должна быть тесно связана с социально-экономической политикой государства и состоянием криминогенной обстановки. С одной стороны, на данном этапе развития экономики, связанном с внешним экономическим давлением, актуальной является задача раскрепощения деловой инициативы и поиска внутренних резервов развития экономики. С другой стороны, необходимо точечное усиление уголовно-правового воздействия в отношении особо опасных и трудно выявляемых форм недобросовестной минимизации налоговых платежей [2, с. 118].

Вторым этапом предлагается создание более гибкого механизма реагирования государства на преступную неуплату налогов посредством изменения подходов к криминообразующим признакам данного деяния и наказанию за его совершение. Общественная опасность уклонения от уплаты налогов должна находить реальное отражение в его криминообразующих признаках. В соответствии с современными доктринальными представлениями о криминообразующих признаках преступлений против порядка осуществления экономической деятельности к ним следует относить такие признаки, как обман, злостность, противоправный и умышленный характер поведения [2, с. 48; 3, с. 101–104]. Данные разновидности криминообразующих признаков не вызывают сомнения (обманный характер действий) или могут обоснованно рассматриваться (злостный характер действий) как лежащие в основе необходимости установления уголовно-правового запрета. Рассмотрим содержание этих признаков применительно к уклонению от уплаты налогов, сборов.

Существенность вреда определяется посредством таких признаков, как степень и характер общественной опасности, и выводится через категорию «злостность». Степень общественной опасности отражает интенсивность и глубину вредоносного воздействия преступления на тот или иной объект уголовно-правовой охраны. Изначально указанием на умышленный характер таких действий через введение понятие «уклонение» законодатель сужает понятие «неуплаты» налогов, сборов с позиций исключения любых неосторожных действий, повлекших недополучение бюджетом налоговых платежей (бухгалтерская ошибка и т.п.). Далее понятие «уклонение» с точки зрения признания его преступным сужается до возможности его совершения специальными способами, при которых имеет место активный обман, сопряженный с умышленным характером такого деяния. Помимо этого, злостный характер поведения выражается и в размерном признаке, указывающем на существенное количество ресурсов, предназначенных для формирования бюджета. Диспозицией действующей ст. 243 УК закрепляется четыре способа уклонения от уплаты налогов, сборов в виде сокрытия, занижения налоговой базы, уклонения от представления налоговой декларации и внесения в нее заведомо ложных сведений. Однако указанным подходом не учитываются:

- все существующие и потенциально возможные преступные манипуляции в налоговой сфере;
- специфика отдельных видов налогов, особых режимов налогообложения и динамично развивающийся механизм налоговой системы;
- проблема пересечения (наложения) способов уклонения от уплаты налогов, сборов и вменения в вину несколько таких способов при наличии фактически одной преступной «схемы»;
- тесная связь преступных манипуляций не только с документами налоговой отчетности, но и с иными документами.

В этой связи обоснованным представляется отказ от исчерпывающего перечня способов уклонения от уплаты налогов, сборов. Предлагается сформулировать соответствующие признаки как умышленные деяния, сопряженные с сокрытием сведений о фактах, имеющих значение для налогообложения, или внесением в бухгалтерский или налоговый учет ложных сведений, имеющих значение для налогообложения.

Актуальными являются вопросы применения санкций за уклонение от уплаты налогов, сборов.

Анализ статистических сведений о состоянии преступности за 2015 – 2024 гг. показал, что практически в 65% случаев за уклонение от уплаты налогов, сборов преобладает наказание в виде ограничения свободы. При этом среди указанной категории ограничение свободы без направления в исправительное учреждение открытого

типа составляет примерно 70%. Наиболее распространенная конфигурация назначенных наказаний по ст. 243 УК следующая: ограничение свободы без направления в исправительное учреждение открытого типа со штрафом и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью. Стоит отметить, что потенциал наказания в виде лишения свободы на определенный срок оказался невостребованным на практике при назначении наказания за совершение уклонения от уплаты налогов, сборов по ч. 1 ст. 243 УК. Назначение наказаний, связанных с изоляцией лица от общества (арест, лишение свободы на определенный срок, ограничение свободы с направлением в исправительное учреждение открытого типа) в имеющихся пределах не получило своего распространения по причинам необходимости полного и своевременного возмещения ущерба, которое затруднительно при данных обстоятельствах.

Данная тенденция является логичной с точки зрения её соответствия общей макроэкономической политике, направленной на либерализацию условий осуществления предпринимательской деятельности. Стоит отметить уже проделанную в этом направлении работу. Так, во исполнение положений Декрета Президента Республики Беларусь от 23 ноября 2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства» корректировка соответствующей санкции произведена Законом Республики Беларусь от 9 января 2019 г. № 171-З. Вместе с тем с учетом вышеизложенного предлагается в санкциях ч.ч. 1, 2 и 3 ст. 243 УК снизить верхние пределы наказания в виде лишения свободы с 3 до 2, с 7 до 5 и с 12 до 8 лет, соответственно, с переводом указанных преступлений в категории преступления, не представляющего большой общественной опасности, менее тяжкого и тяжкого.

Проблемным является вопрос системной взаимосвязи положений уголовного закона и налогового законодательства. Имеющаяся сложность в системном применении указанных норм дополняется крайней нестабильностью налогового законодательства. При этом системная связь признаков уклонения от уплаты налогов, сборов должна быть четко установлена с положениями как Общей, так и Особенной частей НК.

В соответствии с п. 4 постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 26 марта 2015 г. № 1 «О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты налогов, сборов (статья 243 УК)» (далее – постановление Пленума № 1) уклонение от уплаты налогов, сборов признается окончательным со дня фактической неуплаты суммы налога, сбора за соответствующий налоговый период в срок, установленный налоговым законодательством, то есть акцент делается именно на налоговый период, когда законодатель связывает действия плательщика с уголовной ответственностью (п. 4 постановления Пленума № 1). Принятие в постановлении Пленума № 1 налогового периода в качестве основы для расчета причиненного преступлением ущерба обусловлено обязанностью плательщика (иного обязанного лица) в случае обнаружения в налоговой декларации (расчете), поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок внести изменения и (или) дополнения в налоговую декларацию (расчет) (п. 8 ст. 63 НК). Вместе с тем действующая редакция НК связывает момент возникновения обязанности уплатить соответствующий налог с отчетным периодом. Так, с 1 января 2014 г. в п. 8 ст. 46 НК исключена норма, предусматривавшая, что неуплата или неполная уплата сумм налога текущими платежами не является основанием для применения к плательщику (иному обязанному лицу) мер ответственности, установленной законодательными актами.

Следует отметить, что налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов. Например, уплата налога на прибыль производится в течение налогового периода по итогам истекшего отчетного периода не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (налоговый период налога на прибыль равен году, который состоит из нескольких отчетных периодов, равных одному кварталу) (ст. 143 НК). В этой связи предлагается констатировать, что момент окончания уклонения от уплаты налогов, сборов определяется моментом их неуплаты по истечении соответствующего отчетного, а не налогового периода.

Заключение. Общественная опасность уклонения от уплаты налогов, сборов выражается в существенной угрозе экономической безопасности государства в связи с фактическим недополучением бюджетом налоговых платежей, ограничением возможностей государства эффективно выполнять социальные обязательства и перераспределение финансовых ресурсов, влиянием на рост теневой экономики, распространение коррупции и недобросовестную ценовую конкуренцию. В этой связи предлагается сформировать более гибкий уголовно-правовой инструментарий, который будет направлен, с одной стороны, на обеспечение экономической безопасности, а с другой – взаимовязан с целями раскрепощения деловой инициативы и поиска внутренних резервов развития экономики.

Необходимо ясное и четкое определение уклонения от уплаты налогов, сборов как социального негативного явления, выраженного в недобросовестной минимизации налогоплательщиком своего налогового бремени, и сущностных криминообразующих признаков указанного деяния, придающих ему характер общественно опасного. Злоупотребление неуплатой налогов, сборов состоит из обязательной совокупности двух признаков: обмана государства относительно фактов, имеющих значение для налогообложения, и существенности размера не поступивших в бюджет налоговых платежей. По данным признакам также следует проводить разграничение оснований уголовной ответственности от соответствующих оснований административной и гражданско-правовой ответственности за неуплату налогов. Признак обмана предлагается раскрыть в уголовно-правовой норме таким образом, чтобы, с одной стороны, охватить все возможные недобросовестные действия по снижению налоговой нагрузки в ущерб государственным интересам, а с другой – учесть право налогоплательщика на допустимую налоговую оптимизацию.

Предлагается точно скорректировать подходы к санкциям за уклонение от уплаты налогов, сборов. Так, назначение наказаний, связанных с изоляцией от общества (арест, лишение свободы на определенный срок, ограничение свободы с направлением в исправительное учреждение открытого типа) в имеющихся пределах не

получило своего распространения по причинам необходимости полного и своевременного возмещения ущерба, которое затруднительно при данных обстоятельствах. С целью продолжения политики декриминализации экономических рисков в санкциях ч.ч. 1, 2 и 3 ст. 243 УК предлагается снизить верхние пределы лишения свободы, соответственно, с 3 до 2, с 7 до 5 и с 12 до 8 лет.

Необходимо актуализировать отдельные вопросы системного взаимодействия норм уголовного закона и налогового законодательства в разъяснениях Верховного Суда Республики Беларусь. В частности, предлагается уточнить момент окончания рассматриваемого преступления, который приходится на отчетный, а не налоговый период, в связи с чем подлежит соответствующему изменению п. 4 постановления Пленума № 1.

На основании изложенного название и ч.ч. 1 – 3 ст. 243 УК предлагается изложить в следующей редакции: «Статья 243. Неуплата налогов, сборов

1. Умышленные деяния, сопряженные с сокрытием сведений о фактах, имеющих значение для налогообложения, или внесением в бухгалтерский или налоговый учет ложных сведений, имеющих значение для налогообложения (неуплата налогов), повлекшие непоступление либо неполное поступление налогов, сборов в бюджет в значительном размере, –

наказываются штрафом, или лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арестом, или ограничением свободы на срок до двух лет, или лишением свободы на тот же срок со штрафом и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения.

2. Неуплата налогов, сборов, повлекшая непоступление либо неполное поступление налогов в бюджет в крупном размере, –

наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на тот же срок со штрафом и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

3. Неуплата налогов, сборов повлекшая непоступление либо неполное поступление налогов в бюджет в особо крупном размере, –

наказывается лишением свободы на срок до восьми лет со штрафом и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью».

ЛИТЕРАТУРА

1. Брызгалов А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Под ред. А.В. Брызгалова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 320 с.
2. Концепция модернизации уголовного законодательства в экономической сфере / Редкол.: В.И. Радченко, Е.В. Новикова, А.Г. Федотов. – М.: Фонд «Либеральная миссия», 2010. – 196 с.
3. Кальман А.Г. Экономическая преступность как криминологическое понятие // Государство и право. – 2003. – № 3. – С. 101–104.

Поступила 25.03.2025

CRIMINAL POLICY IN THE SPHERE OF LIABILITY FOR TAX EVASION: STATUS, TRENDS, PROSPECTS

Yu. RUDENYA

(National Center of Legislation and Legal Information of the Republic of Belarus, Minsk)

The approaches of the legislator to the issues of criminal liability for tax evasion over the past decades are analyzed, modern trends in the development of criminal law in this part are determined. A conclusion is made about the need to adjust a number of areas of the relevant criminal policy based on modern challenges to the country's financial security and the realities of the socio-economic situation. The relevant proposals are accompanied by initiatives to change some provisions of regulatory legal acts.

Keywords: tax evasion, tax crimes, economic crimes, public danger of crime, taxes, fees, punishment for tax crimes, imprisonment, tax legislation.