

О. А. Цирит, Л. Н. Солдатова

**ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ
ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ И США**

Исследуется актуальный вопрос о введении уголовной ответственности юридических лиц за налоговые преступления в России. Рассматривается уголовная ответственность юридических лиц за уклонение от уплаты налогов по законодательству США.

This article considers the topical issue of introduction of criminal liability of legal entities for tax crimes in Russia. The authors analyse criminal liability of legal entities for tax evasion according to the US legislation.

Ключевые слова: юридические лица, налоговые преступления, уголовная ответственность.

Key words: legal entities, tax crimes, criminal liability.

Уменьшение налогоплательщиками своих налоговых обязательств в результате операций, лишенных иного экономического смысла, кроме минимизации налогов, является международной проблемой. Ежегодно бюджеты развитых стран мира теряют десятки миллиардов долларов в результате применения налогоплательщиками финансовых схем, позволяющих избегать уплаты налогов. Такая ситуация порождает продол-



жающийся рост налоговых преступлений и появление новых проблемных вопросов, требующих специального рассмотрения. При этом очевидно, что основные денежные потоки приходятся на финансово-хозяйственные отношения с непосредственным участием банков и инвестиционных фондов, крупных промышленно-производственных предприятий и корпораций, сырьевых и добывающих компаний, холдингов и т. д.

В российской юридической науке длительное время обсуждается вопрос о возможности введения в уголовный закон института ответственности юридических лиц. Эта идея имеет как активных сторонников, так и противников. По мнению многих юристов, уголовная ответственность юридических лиц противоречит принципу вины, понятиям умысла и неосторожности, которые являются основополагающими для российского уголовного права [1, с. 90]. Однако такие ученые, как Б. В. Волженкин [2], А. В. Наумов [3], Е. Ю. Антонова [4], Р. С. Юрмашев [5], говорят о необходимости введения уголовной ответственности юридических лиц, так как огромный ущерб, причиняемый ими, не может быть возмещен с помощью штрафных санкций в рамках гражданского, административного, финансового права.

Уголовная ответственность юридических лиц давно существует в странах англосаксонской системы права (США, Великобритания и др.), где виновные организации подвергаются в судебном порядке таким мерам уголовной ответственности, как штраф, приостановление деятельности, ликвидация. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов юридическими лицами предусмотрена нормами Кодекса внутренних доходов (налогового кодекса) и Уголовного кодекса США. В уголовном законодательстве Соединенных Штатов Америки, в отличие от России, нет специальных статей, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов для юридических лиц, и отдельных статей для физических лиц. Все они могут быть привлечены к ответственности в случае уклонения от уплаты налогов.

Так, «Ingredient Technology Corp.» преследовалась по суду за уклонение от уплаты налогов и сообщение недостоверных сведений в налоговую декларацию по налогу на прибыль корпораций. Эта корпорация зависила амортизационные отчисления на товарные запасы сахара-сырца, из-за чего в налоговую декларацию по прибыли корпорации были внесены неверные сведения, и сумма налога на прибыль была уменьшена. Корпорация воспользовалась нечеткими формулировками налогового законодательства и подошла к использованию норм налогового права с формальной точки зрения. В связи с тем, что в США широко развит бизнес по оптимизации налоговых платежей, трудно определить грань между налоговой оптимизацией и уклонением от уплаты налогов. В этом случае на помощь правосудию приходят судебные доктрины, которые предусматривают, что «законодатель устанавливает налоговый режим операции исходя из ее экономического смысла, а не формы, в которой она совершена» [6, р. 88]. Как отметил профессор Берни Волфман, «применение доктрины гарантирует, что ни правительство, ни налогоплательщики не получают налоговых преимуществ, если они основаны только на механическом прочтении закона, без системной оценки применимой нормы и без соблюдения общезначимых долговременных целей, которыми Конгресс руководствовался при установлении этой нормы» [7, р. 455].



В Российской Федерации существует понятие «мнимых», или «притворных», сделок (ст. 170 ГК РФ), которое по смыслу близко к доктринам, используемым в правоприменительной практике США. Однако эти понятия не используются в уголовном праве РФ.

В США корпорация является ответственной за уклонение от уплаты налогов, если ее агент преднамеренно составляет и подписывает ложную налоговую декларацию. В случае, когда множество сотрудников отвечают за составление и подписание различных бухгалтерских документов и налоговой отчетности, сложно выделить непосредственных виновных в уклонении от уплаты налогов и доказать, что умысел данных лиц был направлен именно на уклонение. Например, в «Shortt Accountancy Corp.» нанятый бухгалтер подготовил и подписал налоговую декларацию для клиента, которая содержала вычеты, являющиеся результатом незаконной схемы оптимизации налогообложения, проданной клиенту директором фирмы. Бухгалтер, действующий в соответствии с информацией, предоставленной ему директором, не сознавал мошенническую природу вычетов. Судебный округ пришел к выводу, что отсутствие у бухгалтера намерения составить и подписать ложную декларацию не предотвращает осуждение корпорации по статье, предусматривающей уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, потому что директор действовал преднамеренно. «Умышленного характера действий чиновника корпорации и действий бухгалтера по составлению и подписанию ложной декларации достаточно, чтобы установить намеренное нарушение законодательства со стороны корпорации» [8, p. 455].

В США корпорация ответственна и за уклонение от уплаты налогов, когда ее агент преднамеренно заставляет сотрудников корпорации нарушать кодекс внутренних доходов. Подобные случаи характерны и для российского права. Зачастую руководители организаций заставляют или просят сотрудников, которые полностью не осознают значения своих действий, поставить подпись на налоговых декларациях, договорах и прочих документах бухгалтерской отчетности. В результате у судебных и следственных органов возникают проблемы в случае привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов директоров, которые самостоятельно никаких документов не подписывают, а следовательно, отрицают свою осведомленность о содержащихся в них сведениях. В этом случае доказать виновность указанных лиц в уклонении от уплаты налогов сложно, так как практически невозможно установить, что умысел у директора был направлен именно на уклонение.

В случае уклонения от уплаты налогов возможно привлечение к уголовной ответственности юридического лица и по общим секциям Уголовного кодекса (Титула 18 Кодекса США). Департамент юстиции при предъявлении обвинения определяет, какие статьи наиболее приемлемы в каждом конкретном случае. Например, корпорация «Arch Trading Co» была призвана виновной по ст. 317 Уголовного кодекса США за то, что в нарушение американского законодательства, вела торговую деятельность с правительством Ирака. После вторжения Ирака в Кувейт Конгресс США запретил американским гражданам и юридическим лицам иметь деловые отношения с правительством Ирака и его агентами. Корпорация не сообщила о данной деятельности, не декларировала доходы, уклоняясь, таким



образом, от налогообложения [9]. Далее хотелось бы отметить, что в соответствии с решением по делу «Bullen v Wisconsin» «налогообложению подлежат все доходы, а не только полученные законным путем» [10, р. 627]. Поэтому ведущую незаконную деятельность «Arch Trading Co» преследовали, в числе прочего, и за уклонение от уплаты налогов, полученных от незаконной предпринимательской деятельности.

В Российской Федерации не предусмотрено декларирование доходов от незаконной деятельности, а также уплата налогов с данного вида деятельности. Проблема привлечения к уголовной ответственности за неуплату налогов с доходов, полученных от незаконной предпринимательской деятельности, является дискуссионной в российской науке уголовного права. Некоторые юристы полагают, что поскольку физическое лицо получило доход от своей деятельности, оно обязано уплатить налог в бюджет соответствующего уровня. Исходя из этого, действия виновного необходимо квалифицировать по совокупности ст. 171 и 198 или 199 УК РФ [11].

Другие авторы отрицают такую позицию, утверждая, что действия недобросовестных предпринимателей полностью охватываются диспозицией ст. 171 УК РФ и не требуют дополнительной квалификации [12]. Они исходят из того, что незаконное предпринимательство — такое же преступление, как незаконный оборот наркотических средств, оружия, получение взятки. Признав обязанность платить налоги с доходов, полученных от противоправной предпринимательской деятельности, нужно признать, что следует их платить во всех случаях преступного обогащения. Уголовная ответственность за незаконное предпринимательство наступает, если это деяние причинило крупный ущерб либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере. Здесь же ущерб чаще всего состоит в том, что лицо не платит налоги. Некоторые авторы полагают, что, квалифицируя содеянное еще и по ст. 198 или 199 УК РФ, работники правоохранительных органов дважды привлекают его к ответственности за причинение одного и того же вреда и тем самым нарушают принцип справедливости, закрепленный в УК РФ. А так как незаконное предпринимательство неизбежно влечет неуплату налогов, то при оценке общественной опасности преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 171 УК РФ, законодатель не мог не учесть его последствия в виде неуплаты налогов. Следовательно, отпадает необходимость в квалификации действий виновного по совокупности ст. 171 и 198 или 199 УК РФ, а доход, полученный от преступной деятельности, налогообложению не подлежит и должен быть в полном объеме обращен в собственность государства.

С нашей точки зрения, согласиться с подобным решением данной проблемы нельзя, так как нельзя сравнивать такую абсолютно нелегальную деятельность, как незаконный оборот наркотиков, и предпринимательскую деятельность, для осуществления которой необходимо получение лицензии. В первом случае доход, безусловно, должен быть обращен в собственность государства. В случае же осуществления незаконной предпринимательской деятельности лицо подлежит ответственности как по ст. 171 УК РФ, так и за неуплату налогов с извлеченного дохода, но весь его доход в собственность государства не обращается. Если в РФ вводить уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов от незаконной предпринимательской деятельности, в том



числе ответственность юридического лица, как это сделано в США, то необходимо прежде всего регламентировать механизм ведения учета, декларирования и уплаты налогов от этой деятельности. В США данные позиции детально описаны Кодексом внутренних доходов, а уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов от незаконной деятельности активно применяется для борьбы с коррупцией, взяточничеством, вымогательством и отмыванием денег.

Применение уголовной ответственности к юридическим лицам широко используется в правоприменительной практике США. Это связано, в первую очередь, с общественной опасностью уклонения от уплаты налогов, совершаемого юридическими лицами, в результате чего американская казна недополучает крупные суммы. Если в Российской Федерации налогоплательщики преимущественно самостоятельно определяют, платить ли налоги и в каких размерах, то в США индустрия продажи схем минимизации налоговых платежей поставлена на массовый поток. Крупные корпорации привлекают лучших специалистов для составления схем, которые, используя пробелы и неточности налогового законодательства, могут уменьшить налоговые обязательства своих клиентов, иногда в своей деятельности переходя границы дозволенного правом. Корпорациям зачастую экономически выгодней купить схему оптимизации налоговых обязательств у специализированной консультационной фирмы, чем платить налоги государству. Этим и объясняется большое количество статей в Кодексе внутренних доходов и Уголовном кодексе США, применение которых возможно в случае уклонения от уплаты налогов, а также их широкое использование для привлечения к уголовной ответственности юридических лиц.

В настоящее время в Следственном комитете Российской Федерации подготовлен проект закона [13], направленного на формирование в России механизма уголовно-правового противодействия преступности юридических лиц. Этот проект предусматривает положения, регламентирующие основания уголовно-правового воздействия в отношении юридических лиц, круг субъектов, виды мер уголовно-правового характера, основания возникновения и сроки судимости юридических лиц. Данные положения в своей совокупности образуют самостоятельный правовой институт уголовно-правового воздействия в отношении юридических лиц. Во избежание коренного изменения традиционной для российского уголовного права доктрины личной виновной ответственности (ст. 5 и 19 УК РФ) проект закона предусматривает правовую конструкцию, предполагающую отнесение уголовно-правового воздействия в отношении причастных к преступлению юридических лиц не к одному из видов уголовного наказания, а к предусмотренным разд. VI УК РФ иным мерам уголовно-правового характера. При таком подходе юридическое лицо, как и ранее, не рассматривается в качестве субъекта преступления, однако в случае причастности к преступлению, совершенному физическим лицом, будет подвергаться мерам уголовно-правового воздействия [14].

На наш взгляд, с принятием указанного закона появится возможность применять меры уголовно-правового воздействия к юридическим лицам, виновным в совершении налоговых преступлений, так как в рамках ответственности, предусмотренной налоговым правом, невоз-



можно полностью возместить причиняемый государству вред. Масштабы их предпринимательской деятельности постоянно расширяются, и в результате совершения ими правонарушений причиняется значительный вред экономическим отношениям. В связи с этим привлечение только отдельных граждан к уголовной ответственности не решит проблему борьбы с налоговой преступностью.

Список литературы

1. Успенский А. В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов по новому УК // Финансовые и бухгалтерские консультации. 1997. №3.
2. Волженкин Б. В. Экономические преступления. СПб., 1999.
3. Наумов А. В. Российское уголовное право. Общая часть : курс лекций. М., 1996.
4. Антонова Е. Ю. Юридическое лицо как субъект преступления: опыт зарубежных стран и перспективы применения в России : автореф. дис. ... канд. юр. наук. Владивосток, 1998.
5. Юрмашев Р. С. Уголовная ответственность юридических лиц // Налоги. 2001. №1.
6. Wolfman B. 104 Tax Notes. Tax Law review. 2004. July 26. P. 445.
7. United States v. Ingredient Technology Corp., 698 F.2d. 2 Cir. 1983. P. 88–99.
8. United States v. Shortt Accountancy Corp. 785 1448 F.2d. 9 Cir. 1986. P. 1254.
9. United States v. Arch Trading Co., 987 F.2d. 4 Cir. 1993. P. 1087–1091.
10. Bullen v. Wisconsin, 240 U.S. 1916. P. 625–630.
11. Пастухов И., Яни П. Квалификация налоговых преступлений // Законность. 1998. №2.
12. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. СПб., 2002.
13. О внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ в связи с введением института уголовно-правового воздействия в отношении юридических лиц : проект федерального закона // Официальный сайт Следственного комитета РФ. URL: www.genproc.gov.ru
14. О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с введением института уголовно-правового воздействия в отношении юридических лиц : пояснительная записка к проекту федерального закона // Официальный сайт Следственного комитета РФ. URL: www.genproc.gov.ru

Об авторах

Ольга Александровна Цирит – канд. юр. наук, Балтийский федеральный университет им. И. Канта.

E-mail: vazirv@mail.ru

Лилия Николаевна Солдатова – соиск., Балтийский федеральный университет им. И. Канта.

E-mail: lylya75@mail.ru

About author

Dr Olga A. Tsirit – Immanuel Kant Baltic Federal University.

E-mail: vazirv@mail.ru

Liliya N. Soldatova – PhD student, Immanuel Kant Baltic Federal University,

E-mail: lylya75@mail.ru