

пробелов в правовом регулировании прав человека, повышение правовой активности граждан, борьба с коррупцией помогут избрать верные пути и направления к решению значительного числа существующих проблем в исследуемой сфере.

Список литературы:

1. Всеобщая декларация прав человека. Принята на третьей сессии Генеральной Ассамблеи ООН резолюцией 217 А (III) от 10 декабря 1948 //Российская газета.1998.10 дек.

2. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. с послед. изм. //Российская газета. 1993. СЗ РФ. 2014. №31.

3. Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации/ Учебник / М.В.Баглай - М.: Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 768 с.

4. Киричек Е.В. Гражданский (общественный) контроль за деятельностью органов публичной власти в сфере обеспечения конституционных прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации.- Актуальные проблемы российского права. №9, 2013. С.1094-1100.

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО В ОБЛАСТИ НЕУПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИИ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Иванов Василий Авксентьевич

Студент 3 курса магистратуры

ФГАОУ ВПО СВФУ им. М.К. Аммосова г. Якутск

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены основные этапы развития норм об уголовной ответственности за налоговые правонарушения в истории Российского уголовного права. Автор проследил возникновение и эволюцию данных норм со средневекового периода до момента принятия действующего УК РФ.

ABSTRACT

In the article the main stages of the development of the norms on criminal liability for tax offenses in the history of the Russian criminal law are examined. The author traced the emergence and evolution of these norms from the medieval period to the adoption of the current Criminal Code of the Russian Federation.

Ключевые слова: налоговые преступления, налоги, история уголовного права России, уголовная ответственность.

Key words: tax crimes, taxes, history of the criminal law of Russia, criminal liability.

Историю развития уголовного законодательства в сфере налогообложения играет существенную роль в понимании их сущности.

Как справедливо отмечает, И.М. Середа, тысячелетний путь развития налогового законодательства — от личного и полумищественного обложения до разветвленной системы федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, требует особого внимания и дальнейшего изучения [8, с.39].

Большинство теоретиков [4, с.15] условно выделяют три этапа формирования законодательства в области неуплаты налогов и сборов:

- 1) законодательство досоветского периода (до октября 1917 года);
- 2) советское законодательство;
- 3) современное законодательство России.

Современное содержание норм о налоговых преступлениях, сформировалось благодаря продолжительной и кропотливой работе юристов на протяжении длительного промежутка времени, и как результат, эти нормы стали отвечать необходимым требованиям юридической техники.

Первый этап развития законодательства в области неуплаты налогов и сборов берет свое начало в Древней Руси. Исторические источники, дошедшие до нашего времени, не содержат фиксированной ответственности за неуплату дани. Княжеская дружина могла насильно изъять дань, и применить к неплательщикам физическую силу.

В процессе развития Древней Руси дань видоизменилась, население страны стало облагаться налогами и податями, в документах появились первые упоминания об ответственности за неуплату налогов.

В Псковской и Новгородской судных грамотах были установлены меры ответственности за неуплату налогов. Правление Ивана III также внесло свою лепту в восстановление финансовой системы страны.

Расширение государственных границ и реформы государственного аппарата в XVII столетии привели к качественному изменению налоговой системы Русского государства, которая заключалась в увеличении налогового бремени. Такие изменения предполагали тщательный контроль за сбором налогов. В 1649 году было принято Соборное Уложение в котором закреплялись основные виды налоговых правонарушений и меры ответственности за уклонение от уплаты налогов. Согласно Уложению к основным видам наказания относились штраф и конфискация имущества, эти наказания пришли на смену телесным наказаниям. К примеру, если торговец не уплачивал дорожную пошлину, то у него конфисковали весь товар, за повторное правонарушение его заковывали в кандалы. Тем не менее, физическое наказание продолжало доминировать в системе мер ответственности за налоговые преступления.

В 1654 году был создан Приказ счетных дел, который обязан был вести ежегодный учет налоговых поступлений в казну, проверять расходы казны, контролировать взыскание недоимок по налогам, т.е. осуществлять ревизионные и карательные функции [1, с.6].

Приход к власти Петра I внес существенные изменения во многие сферы жизни общества и государственного управления. Петра I ввел ряд новых налогов, реформировал управление финансами и контролем за преступлениями в сфере налогообложения. К наиболее распространенным видам наказания за неуплату налогов относился штраф и конфискация имущества как частичная, так и полная. Существовали и такие преступления в области налогообложения, которые карались ссылкой или смертной казнью. Вид наказания зависел от субъекта преступления. Так, за уклонение от уплаты обязательных платежей или внесение ложных данных в приходно-расходные книги, совершенное должностным лицом каралось смертной казнью, а если такие деяния были совершены другими категориями лиц, то они подвергались телесному наказанию или ссылке [6, с.25].

Во второй половине XIX столетия, в период с 1881-1885г.г., произошли следующие крупные изменения в налоговой системе: были отменены устаревшие виды налогов, такие как соляной налог или подушная подать, на смену им вводятся новые виды налогов, а также создается новый налоговый орган – податная служба. В обязанность податной службы входил учет и сбор налогов на местах. В 1845 г. впервые была предусмотрена ответственность организаций за уклонение от уплаты налогов различными способами, такие деяния наказывались штрафом до 3 000 рублей или арестом до 3 месяцев.

Приход к власти большевиков в 1917г. предопределил качественно новый этап законодательства в сфере налогообложения, а также ответственности за налоговые преступления. Ликвидация частной собственности, национализация промышленности, и проведение в 30-ые годы коллективизации и индустриализации, переход к командному управлению экономикой, привели к утрате налогами своего статуса - регулятора экономических отношений. Таким образом, необходимость развития норм об ответственности за налоговые преступления естественным образом отпала.

Спустя 30 лет в 1960г. с принятием УК РСФСР в законодательстве появилась лишь одна норма, которая предусматривала ответственность за налоговое преступление - ст. 82 «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов». Перестройка и переход экономики к рыночным отношениям предопределили принятие новых законов предусматривающих ответственность за преступления в области неуплаты налогов и сборов. Быстрое изменение общественных отношений в сфере экономики и налогообложения, требовали от законодателя принятия новых уголовно-правовых норм в кратчайшие сроки. Такие темпы законодательства привели к тому, что уровень юриди-

ческой техники при конструировании данных составов порождал на практике множество проблем в их применении [7, с.521].

Принятие в 1996 году Уголовного кодекса РФ знаменовало новый подход к налоговым преступлениям. Группа налоговых преступлений имела четкую внутреннюю структуру, ответственность за их совершение зависела от юридического статуса лица – гражданин или юридическое лицо. Данный критерий разделения ответственности в 2003 году был дополнен еще одним субъектом – налоговым агентом, ответственность которого предусмотрена в отдельной статье УК РФ.

Характеризуя ст. ст. 198, 199 УК РФ в первоначальной редакции можно отметить, что законодатель кроме разделения норм по субъектному составу, предусмотрел и различные размеры неуплаченных налогов. Несмотря на наличие несомненных достоинств, ст. ст. 198 и 199 УК РФ в первоначальной редакции имели и недостатки. При юридической конструкции указанных норм, в квалифицированных составах законодатель предусмотрел различные отягчающие обстоятельства. Так, в ст. 198 УК РФ был закреплен специальный рецидив, а в ст. 199 – неоднократность совершения преступления. Диспозиции рассматриваемых статей предусматривали уголовную ответственность только за три способа уклонения от уплаты налогов: непредставление налоговой декларации; внесение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах (ст. 198 УК РФ), внесение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытие других объектов налогообложения (ст. 199 УК РФ).

При этом на практике федеральные органы налоговой полиции выявляли около 150 различных способов уклонения от уплаты налогов [9, с.26].

Такие пробелы в уголовном законодательстве, на наш взгляд, являлись следствием неструктурированного законодательного подхода при формулировании «налоговых» норм в УК РФ. Закрытый перечень способов совершения налоговых преступлений помогал лицам избежать уголовной ответственности за деяния совершенные иным, неуказанным в законе способом.

Федеральным законом от 25.06.1998 № 92-ФЗ данные проблемы применения ст. 198 УК и ст. 199 УК были устранены, путем преобразования диспозиций указанных норм в открытые. Спустя некоторое время в процессе применения данных статей были выявлены существенные недостатки, которые неоднократно подвергались критике в научном мире. Причиной такого отношения к данным статьям послужило толкование правоохранительными органами «иного способа».

С.С. Якимова, учитывая, что все способы уклонения предусмотреть невозможно, обращала внимание на то, что указание на «иной способ» было не чем иным, как аналогией, применение которой в качестве основания уголовной ответственности является недопустимым [10, с.41].

О.А. Цирит считала, что конструкция нормы в части предусматривающей совершение преступления «иным способом», была составлена неудачно. Неопределенность в формулировке способов совершения налоговых преступлений влекла их применение по субъективному мнению сотрудников правоохранительных органов. В качестве подтверждения своей позиции, О.А. Цирит рассматривает минимизацию налоговых платежей с помощью выбора той или иной учетной политики, которая формально приравнивалась к уклонению от уплаты налогов [9, с.34].

Однако к 2003 г. ситуация радикально изменилась [3, с.34], благодаря решению Конституционного Суда РФ, расширительное толкование уголовного закона было пресечено, и через полгода «иной способ» был упразднен, посредством внесения соответствующих изменений в уголовный закон [2, с.142].

Ряд исследователей критиковали специальные нормы освобождения от уголовной ответственности, содержащиеся в примечаниях к ст.198 и ст.199 УК РФ лиц, совершивших преступление, вследствие их деятельного раскаяния и возмещения причиненного ущерба. Некоторые ученые полагали, что данное положение противоречило принципу неотвратимости наказания, поскольку позволяло избежать уголовной ответственности в случае погашения имеющейся недоимки при отсутствии деятельного раскаяния.

На наш взгляд, нормы, освобождающие от уголовной ответственности за налоговые преступления, были необходимы для стимулирования процесса возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе России, ибо само наказание не может решить данную проблему.

Определение крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов, также являлось темой научной дискуссии. Несоответствие уголовного и налогового законодательства, зависимость вида наказания от размера неуплаченного налога, без учета масштаба деятельности, как организаций, так и физических лиц (индивидуальных предпринимателей) послужило причиной внесения ряда изменений в исследуемые нормы Федеральным законом от 08.12.2003 №162-ФЗ. Также, указанный закон дополнил группу налоговых преступлений ст. 199.1 УК РФ и ст. 199.2 УК РФ предусмотрев уголовную ответственность на неисполнение обязанностей налогового агента [5, с.168].

29 декабря 2009 года Федеральным законом №383-ФЗ законодатель внес изменения в примечания ст. ст. 198, 199 УК РФ относительно размера крупного (особо крупного) ущерба, при этом, не изменив методику его расчета, что подтверждает ее действенность.

В 2017 году налоговые преступления были дополнены еще двумя нормами ст. 199.3 и ст. 199.4 УК РФ предусматривающих ответственность страхователей, за уклонение от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд.

Остается открытым вопрос о моменте окончания преступлений, предусмотренных ст. 199.3 и 199.4 УК РФ, поскольку практика применения данных норм на настоящий момент отсутствует. В 1998 году Федеральным законом № 125-ФЗ были установлены расчетный период и отчетные периоды. Возникает закономерный вопрос, необходимо ли учитывать эти периоды при квалификации указанных преступлений, или значение имеет только налогооблагаемый период, с которым связывается момент окончания преступления.

Подводя итог, можно констатировать, что в современном российском законодательстве, по сравнению с предыдущими историческими периодами, наметилась тенденция в сторону смягчения ответственности за налоговые преступления.

Список литературы:

1. Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения: Автореф. дис. ... к.ю.н. М., 2016. — 26с.
2. Ефимов И.А., Токарев Д.С. Об истории становления норм, предусматривающих уголовную ответственность за совершение налоговых преступлений // Вестник Воронежского института МВД России. — 2015. — № 3. — С. 141-147.
3. Зарипов В.М. Ответственность за налоговые преступления серьезно изменилась // Налоговед. — 2004. — № 5. — С.34-37.
4. Касницкая И.Ю. Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. — Тюмень, 2008. — 32с.
5. Клепичкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается // Закон. — 2007. — Июль. — С. 168.
6. Припечкин В.В., Антипова Е.П. Установление и реализация ответственности за уклонение от налогов в России // Вестник Санкт - Петербургского университета МВД России. — 2016. — № 2. — С.25.
7. Савватеев Е.А. История развития уголовной ответственности за налоговые преступления в отечественном праве // Аллея науки. - 2018. - Т. 1. № 1 (17). - С. 521-526.
8. Серeda И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии борьбы: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08 / И.М. Серeda. — Иркутск, 2006. — 39 с.
9. Цирит О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовая и криминологическая характеристика: дис. ... канд. юрид. наук. — Калининград, 2004. — 36с.
10. Якимова С.С. Проблемы законодательного описания преступлений в сфере налогообложения // Финансовое право. — 2005. — № 7. — С. 41.