

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ С ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА

Аннотация: В данной статье рассказывается об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. Описано различие налогообложение физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями и не являющихся таковыми значительно отличается.

*Ключевые слова : налог, сборы, уклонение от уплаты налога ,
физическое лицо*

A. R. Fadeeva
4th year student of SVGU,
Magadan, Russia

EVASION OF TAXES AND (OR) FEES FROM AN INDIVIDUAL

Abstract: This article describes the evasion of taxes and (or) fees from an individual. The article describes the difference between taxation of individuals who are individual entrepreneurs and those who are not.

Keywords: tax, fees, tax evasion, individual

Статья 198 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица.

Непосредственным объектом рассматриваемого преступления выступают общественные отношения в сфере налогообложения по поводу уплаты налогов и сборов налогоплательщиками – физическими лицами. Сознательно упрощая, можно сказать, что преступление направлено на существующий порядок исчисления и уплаты налогов и сборов с физического лица.

Налоговый кодекс РФ выделяет следующие категории налогоплательщиков – физических лиц (ч. 2 ст. 11 НК РФ):

1) физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

2) физические лица – индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

3) физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации.

Предметом преступления в действующей редакции статьи могут выступать денежные средства по всем видам налогов и сборов, которые обязаны уплачивать физические лица. В прежней редакции ст. 198 УК РФ слово «налог» употреблялось в единственном числе, и в связи со словами «декларация о доходах», это приводило к защите от преступных посягательств только одного вида налогов - подоходного.

Необходимо отметить, что налогообложение физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями и не являющихся таковыми значительно отличается.

Налогообложение физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (не занимающихся предпринимательской деятельностью), состоит из следующих видов федеральных, региональных и местных налогов и сборов: налог на доходы физических лиц; государственная пошлина; налог на имущество физических лиц; транспортный налог; земельный налог.

Кроме видов налогов и сборов, есть отличия и в порядке уплаты таковых. Так, например, из всех вышеперечисленных налогов и сборов только налог на доходы физических лиц (НДФЛ) уплачивается физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, на основании поданной в налоговую инспекцию декларации. Все остальные налоги (кроме государственной пошлины, которая уплачивается до осуществления юридически значимых действий) уплачиваются на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Кроме того, существуют отличия и в налоговом периоде. Если для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, существует единый для всех налогов налоговый период, равный календарному году, то для индивидуальных предпринимателей существуют еще и отчетные периоды.

Включение в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений состоит в умышленном указании в них любых не соответствующих действительности сведений, например, о размерах доходов и налоговых вычетов или

льгот, о наличии факта государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, о наличии лицензии на природопользование и т. д.

Например, индивидуальные предприниматели, осуществляющие занятие игорным бизнесом и поэтому являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес, в соответствии со ст. 366 НК РФ должны зарегистрировать отдельно каждый объект налогообложения не позднее, чем за два рабочих дня до момента установки таковых, и получить свидетельство о регистрации. Объектами налогообложения являются игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы. Налоговые ставки устанавливаются различные для каждого вида объекта налогообложения. Налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения. Налоговый период определен в один месяц. Однако, налогоплательщики достаточно часто уклоняются от уплаты рассматриваемого налога путем внесения в свидетельство о регистрации объекта налогообложения заведомо ложных сведений.

Одним из самых крупных налогов является налог на добавленную стоимость (НДС), плательщиками которого являются и физические лица - индивидуальные предприниматели. Поэтому очень часто на практике выявляются случаи уклонения от уплаты именно этого налога путем включения в декларацию и иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений. Одним из документов, представление которого в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным применительно к НДС, выступает счет-фактура. Именно этот документ подвергается со стороны недобросовестных налогоплательщиков незаконному изменению.

В отличие от прежней редакции в действующей редакции статьи прямо говорится о том, что сведения должны быть заведомо ложными, а не искаженными. Такая терминология является более привычной и понятной в уголовном праве, подчеркивает наличие достаточных для криминализации деяния (криминообразующих) признаков. Соответственно, неуплата налога или сбора вследствие арифметической ошибки или неумышленного неправильного применения законодательства о налогах и сборах состава рассматриваемого преступления не образует.

Очень часто уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается несколькими способами. Например, лицо, желая уклониться от уплаты НДС, включает в декларации по НДС и в другие документы, необходимые для уплаты этого

налога за определенный налоговый период заведомо ложные сведения, а в следующем налоговом периоде вообще не представляет налоговые декларации. В случае обнаружения единого умысла на уклонение от уплаты налогов необходимо указанные действия квалифицировать в зависимости от размера неуплаченных налогов по ч. 1 или ч. 2. ст. 198 УК РФ.

Обязательным условием привлечения лица к уголовной ответственности является крупный размер уклонения.

Признание уклонения от уплаты налогов и (или) сборов в крупном размере зависит от наличия нескольких факторов: 1) временного - ее составляет сумма налогов и (или) сборов за период в пределах трехфинансовых лет подряд; 2) количественного - сумма должна быть большедевяти сот тысяч рублей и два миллиона семьсот тысяч рублей; 3) долевого - доля неуплаченных налогов и (или) сборов должна превышать 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

Сочетание этих факторов позволяет выделить две разновидности крупного размера налогов и (или) сборов:

1) превышающий девятьсот тысяч рублей. Граница безусловно свидетельствует о совершении лицом налогового преступления, вне зависимости от времени, в течение которого происходило уклонение (оно может быть и менее трех финансовых лет, и более), и той доли, которую реально составляют эти девятьсот тысяч рублей от всей суммы налогов и (или) сборов, подлежащих уплате;

2) превышающий два миллиона семьсот тысяч рублей. В этом случае, однако, необходимо, чтобы уклонение продолжалось подряд в течение трех финансовых лет и доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышала 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов. В этом случае необходимо установить всю сумму налогов, подлежащих уплате в соответствующий период времени, и посчитать процентное соотношение суммы налогов и (или) сборов, от уплаты которой уклонилось физическое лицо, к общей сумме налогов и (или) сборов, которую физическое лицо должно было уплатить.

Конкретная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) должна быть рассчитана исходя из примечания к статье 198 УК РФ или из примечания к статье 199 УК РФ. Исчисляя долю неуплаченных налогов

и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд, если такая сумма составила: по статье 198 УК РФ – соответственно более двух миллионов рублей, по статье 199 УК РФ – соответственно более пятнадцати миллионов рублей. Выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате.

Проблемным остается вопрос определения момента окончания уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Ни в науке, ни в правоприменительной деятельности нет единого мнения по этому вопросу.

Вообще понятие «уклонение от уплаты налогов» подразумевает под собой нежелание налогоплательщика уплачивать налоги и сборы в установленные сроки, в полном размере и в установленном порядке. Диспозиции ст.ст. 198 и 199 УК РФ предусматривают два различных способа совершения указанных преступлений: 1) непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным; 2) включение в декларацию и такие документы заведомо ложных сведений.

Нам представляется, что окончание рассматриваемых преступлений законодателем определено в зависимости от способа совершения преступления. Так, если преступление совершено путем непредставления декларации и иных документов, представление которых является обязательным, то моментом окончания преступления считается день, следующий за последним днем подачи такой декларации или иных документов, при условии умышленного характера преступления и размера налогов, от уплаты которых лицо уклоняется. Если же преступление совершено путем включения в декларацию и иные документы, представление которых обязательно, заведомо ложных сведений, то преступление окончено с момента подачи такой декларации и иных документов, опять же при условии умышленного характера деяния.

Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, которые умышленно содействовали уклонению от уплаты налогов и (или) сборов, квалифицируются как соучастие в этом преступлении, т. е. по ст. 33 и соответствующей части ст. 198 УК.

Если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, они привлекаются еще и за совершение должностных преступлений (ст. 285, 290, 292 УК).

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом. Лицо должно осознавать, что должно уплачивать соответствующие налоги и (или) сборы в установленный законом срок, но, рассчитывая оставить в собственности своей или третьих лиц денежные средства, подлежащие уплате в бюджеты, осознано уклоняется от их уплаты путем обмана или сокрытия информации от налоговых органов. Неумышленное совершение ошибок при расчете ставки налога или налоговой базы может быть наказано только как налоговое правонарушение.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу статьи 11 НК РФ им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ: принят Гос. Думой 24 мая 1996 г.; одобрен Советом Федерации Федер. собр. Рос. Федерации 5 июня 1996 г. // Собр. законодательства РФ. - 1996. - № 25. - Ст. 2954.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16 июля 1998 года; одобрен Советом Федерации Федер. собр. Рос. Федерации 17 июля 1998 года // Собр. законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ: принят Гос. Думой 219 июля 2000 года; одобрен Советом Федерации Федер. собр. Рос. Федерации 26 июля 2000 года // Собр. законодательства РФ. - 2000. - № 32. - Ст. 3340.

4. Александров И.В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования / И.В. Александров. – СПб.: Сигма, 2016. – 150 с.

5. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений / И.В. Александров. - М.: Юрайт, 2017. - 258 с.