

УДК 343.359

*А.А. Калунц***ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ КАНАДЫ**

В статье рассмотрено уклонение от уплаты налогов в Канаде, охарактеризованы способы совершения налоговых преступлений, а также определена уголовная ответственность за данные преступления. С помощью сравнительно-правового анализа выявлены сходства и различия с аналогичными преступлениями в сфере налогообложения, совершаемыми в Российской Федерации. Сделан обзор составов налоговых преступлений по законодательству Канады, а также проведен сравнительно-правовой анализ рассмотренных составов преступлений с уголовным законодательством России. Особое внимание уделяется нормативно-правовому регулированию правоотношений в сфере налогообложения и выявлению особенностей канадского законодательства в регламентации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, а также оценке эффективности публичного оглашения обвинительного приговора в средствах массовой информации с целью предотвращения совершения уклонения от уплаты налогов в будущем.

Ключевые слова: налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов, уголовная ответственность, канадское законодательство, налоговое мошенничество, налоговая декларация, бухгалтерская документация эффективность публичного оглашения обвинительного приговора.

Уклонение от уплаты налогов является одной из важнейших проблем, которую в той или иной степени приходится решать практически во всех странах независимо от хозяйственного уклада и уровня экономического развития. Способы уклонения от уплаты налогов каждый год «совершенствуются» и трансформируются [1. С. 148]. При этом опасность деяния выражается в сокрытии доходов, причиняющем ущерб налоговой системе с последующим снижением способности финансировать субъекты публичной власти. В этой связи уклонение от уплаты налогов признается в Канаде (как и в других государствах) одним из наиболее опасных преступлений в структуре «беловоротничковой» преступности.

Налоговые преступления в Канаде относятся к преступным деяниям против государства, а описание способов уклонения от уплаты налогов и ответственность за совершение этих деяний регламентируется в нескольких источниках: в Законе «О подоходном налоге», Законе «О таможене», Законе «Об акцизе». В настоящей статье рассматриваются подробно те виды налоговых преступлений, которые указаны в качестве таковых в Законе «О подоходном налоге» 1985 г. (Income Tax Act 1985) (далее – Закон).

Согласно указанному Закону обязанность уплачивать подоходный налог связывается с постоянным местом жительства. При этом в соответствии с п. 1 ст. 2 Закона подоходный налог уплачивается каждым канадским резидентом, то есть лицом, проживающим в стране более 183 дней каждый налоговый год. Законом установлено, что лицо-нерезидент уплачивает налог с заработной платы, полученной в Канаде, а также с дохода, полученного постоянно действующим предприятием, зарегистрированным в качестве такового в Канаде в результате осуществления им предпринимательской деятельности, и с доходов от капитальных вложений, реализованных при распоряжении облагаемым канадским имуществом.

В канадском законодательстве нет четкого определения понятия «уклонение от уплаты налогов» (tax evasion). Заведомо предполагается, что оно имеет место в том случае, когда налогоплательщик не совершает те действия, которые он обязан совершать в соответствии с налоговым законодательством. Как и в ряде других стран (Великобритания, Италия, Германия, Китай, США, Финляндия, Франция и др.), в Канаде уклонение от уплаты налогов определяется как «невыполнение обязанности быть честным», обман, или налоговое мошенничество [2. С. 51]. На федеральном уровне, а именно в п. 1 ст. 149.1 Закона, закреплено, что преступлениями признаются деяния, которые совершаются на территории Канады в форме финансового мошенничества, включая уклонение от уплаты налогов, хищения, а также иного вида мошенничества.

Из смысла данной нормы следует, что уклонение от уплаты налогов – это один из видов финансового мошенничества, признаваемых уголовно наказуемым деянием. Речь идет о налоговом мошенничестве, которое можно определить как сознательное действие или намерение действия с целью

обмана налоговых органов, позволяющих сократить размер подлежащих уплате налогов или получить незаконное возмещение налогов из бюджета [3. С. 120]. Следовательно, та ответственность, которая налагается за совершение физическим или юридическим лицом подобного деяния, считается по законодательству Канады уголовной ответственностью, хотя не имеет явного отражения в Уголовном кодексе Канады.

Уголовная ответственность, которая устанавливается за уклонение от уплаты налогов, может варьироваться в зависимости от способа совершения налогового преступления. Так, в соответствии со ст. 238 и 239 Закона выделяются следующие способы уклонения от уплаты налогов.

1. Непредставление в налоговый орган налоговой декларации (п. 1 ст. 238). Каждый, кто обязан уплачивать налог согласно ст. 2 Закона, должен заполнить специальную декларацию о доходах, которую в течение 4 месяцев (с 1 января по 30 апреля следующего налогового года) необходимо выслать в налоговую службу. В случае нарушения вышеуказанного срока лицо считается совершившим преступление.

В случае совершения подобного деяния налагается штраф в размере от 1 до 25 тыс. канадских долларов либо штраф и тюремное заключение на срок, не превышающий 12 месяцев. Если это преступление совершено совместно с какими-либо другими противоправными деяниями, то ответственность налагается исходя из совокупности совершенных деяний. Из законодательной нормы следует, что за неоднократное совершение лицом подобного преступления судом определяется мера ответственности, которая будет, вероятнее всего, строже ответственности, налагаемой на лицо, впервые совершившее данное деяние.

Таким образом, сам факт бездействия налогоплательщика, выразившегося в непредставлении налоговой декларации, может послужить основанием для признания лица виновным и привлечения его к уголовной ответственности вплоть до лишения свободы.

Данный пункт перекликается с формулировкой ч. 1 и ч. 2 ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (далее – НК РФ), где также говорится об ответственности за непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в установленный срок. Очевидно, что даже фактическая уплата верно исчисленного налога не освобождает налогоплательщика от ответственности за неподачу декларации.

В то же время по российскому законодательству прослеживается четкое разделение ответственности за совершение данного деяния на налоговую и уголовную. Уголовная ответственность налагается на лицо, не представившее налоговые декларации или другие документы, что повлекло за собой уклонение от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере. Это является одним из способов совершения преступления и наказывается по соответствующим статьям Уголовного кодекса Российской Федерации от 13 июня 1996 г. (далее – УК РФ).

В отличие от России в Канаде не существует подобной дифференциации. Если лицо не выполнило возложенные на него законом обязанности, то его действия расцениваются как преступные независимо от наличия или отсутствия намерения уклониться от уплаты налогов.

2. Внесение ложных сведений в бухгалтерскую документацию (п. 1 ст. 239). Это деяние может быть совершено путем:

- внесения, участия, согласия или молчаливого согласия на внесение ложных или вводящих в заблуждение сведений в декларацию, свидетельство, заявление или иные официальные отчеты о доходах (абз. «а» п. 1 ст. 239);
- уничтожения, изменения, порчи, а также сокрытия или другим путем устранения бухгалтерской документации (абз. «b» п. 1 ст. 239);
- внесения, согласия или молчаливого согласия на создание ложных или вводящих в заблуждение бухгалтерских записей, а также отсутствия, согласия или молчаливого согласия, выраженного в бездействии при внесении ложных поправок в бухгалтерскую документацию налогоплательщика (абз. «с» п. 1 ст. 239).

Лицо признается виновным в совершении этого налогового преступления, если оно умышленно, в любой форме, уклоняется или пытается уклониться от соблюдения норм Закона.

В качестве квалифицирующего признака этого налогового преступления предусмотрено наличие сговора с любыми лицами с целью совершения преступления. Лицо, которое совершило подобное деяние в дополнении к любой ответственности, которая на него уже наложена, привлекается к уголовной ответственности в виде штрафа не менее чем 50 % и не более чем 200 % от суммы сокрытого налога или совокупности штрафа и тюремного заключения на срок, не превышающий двух лет.

Умысел и возможность совершения данного деяния в виде действия или бездействия – основные признаки настоящего преступления.

3. Неправомерное получение налогового возмещения и/или налогового кредита (п. 1.1 ст. 239).

Лицо, претендующее на получение налогового возмещения и налогового кредита, не имеет права на получение или не вправе претендовать на получение налогового возмещения и кредита в сумме большей, чем сумма, на которую лицо по закону имеет право, путем совершения следующих действий:

- внесения, участия, согласия или молчаливого согласия на внесение ложных или вводящих в заблуждение сведений в декларацию, свидетельство, утверждение или иные официальные отчеты;
- уничтожения, изменения, порчи, сокрытия или удаления другим путем бухгалтерской документации любого лица;
- внесения, согласия или молчаливого согласия на создание ложных или вводящих в заблуждение сведений, внесенных в бухгалтерскую документацию любого лица;
- отсутствия согласия или молчаливого согласия, выраженных в бездействии при внесении ложных поправок в бухгалтерскую документацию любого лица.

Лицо признается виновным в совершении преступления, если оно совершено умышленно. В законе предусмотрен порядок назначения наказаний по совокупности преступлений. Так, помимо ответственности, которая уже наложена на виновное лицо, оно привлекается к ответственности в виде штрафа не менее 50 % и не более 200 % от суммы налогового возмещения или налогового кредита, которая была получена или заявлена к получению совместно со штрафом. На виновное лицо может быть наложена ответственность в виде тюремного заключения на срок, не превышающий двух лет. Квалифицирующим признаком является наличие сговора с любыми лицами с целью совершения вышеназванного преступления.

Цель совершения преступления заключается в том, что лицо, внесшее ложные сведения в бухгалтерскую документацию, преследует свои корыстные интересы по незаконному получению налогового возмещения и налогового кредита. Если проводить параллель с российским законодательством, то достижение данной цели налоговым преступником не описывается ни в налоговом законодательстве, ни в УК РФ. В качестве конечной цели выступает общая формулировка – «уклонение от уплаты налогов».

4. Предоставление неправильного/некорректного идентификационного номера другого лица в целях минимизации налога (п. 2.1. ст. 239). В отличие от правомерных способов минимизации налогового бремени Закон в данном случае говорит о незаконном использовании чужого идентификационного налогового номера в целях уклонения от налогообложения.

Каждое лицо, которое умышленно предоставляет налоговый идентификационный номер другого лица с целью минимизации налогов, виновно в преступлении и в дополнение к любой ответственности, которая применяется в совокупности, на него также налагается ответственность в виде:

- 1) штрафа не менее 100 % и не более 200 % от суммы, которую лицо пыталось скрыть;
- 2) тюремного заключения на срок, не превышающий двух лет;
- 3) штрафа и тюремного заключения в совокупности.

Наиболее опасные формы преступного поведения налогоплательщиков, которые привели к неуплате налогов на сумму более 5 тыс. канадских долларов, наказываются в соответствии с Уголовным кодексом Канады или как представление поддельных документов по ст. 368, или как обман либо подлог по ст. 380. Ответственность лица, признанного виновным, может составить до 14 лет лишения свободы.

Что касается сравнения видов уголовной ответственности, то по канадскому законодательству предусматривается три альтернативных вида наказания в зависимости от тяжести совершенного деяния:

- 1) штраф;
- 2) тюремное заключение;
- 3) либо и то, и другое наказание в совокупности.

Уголовным кодексом РФ предусмотрено больше мер, применимых в качестве наказаний за то или иное деяние, связанное с уклонением от уплаты налогов:

- 1) штраф;
- 2) принудительные работы с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- 3) арест;
- 4) лишение свободы с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Субъекты налоговых преступлений в законодательстве Канады специально не прописаны. Предполагается, что это налогообязанные граждане, а также руководители и работники компаний, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, предоставление налоговой отчетности и уплату налогов. Наряду с физическими лицами уголовная ответственность предусмотрена и для юридических лиц. При этом юридическое лицо может признаваться ответственным за преследуемые в уголовном порядке действия своих служащих, когда последние в рамках своих служебных обязанностей совершают преступления с целью принести выгоду юридическому лицу [1. С. 170].

Субъективная сторона налоговых преступлений, в частности возможные формы вины, также не прописана специально в уголовном законодательстве большинства стран. Вероятно, это обусловлено тем, что по своему определению уклонение от уплаты налогов предполагает совершение целенаправленных умышленных действий, что отличает канадское законодательство от УК РФ, в котором присутствует указание на умышленные и неосторожные действия лица.

Таким образом, из анализа правовых норм можно сделать вывод о том, что жесткие санкции свидетельствуют в определенной степени об отношении законодателей Канады к налоговым преступлениям и к лицам, их совершившим. В качестве дополнительного наказания, применимого к налоговым преступникам в Канаде, выступает публичное оглашение факта совершения тем или иным лицом налогового преступления. За вынесением обвинительного приговора в отношении налогового преступника следует обязательная публикация соответствующих фактов в средствах массовой информации [4. С. 322]. Такие действия со стороны государства способствуют снижению налоговой преступности и улучшению дисциплины налогоплательщиков, а также развитию и совершенствованию налоговой культуры в целом. Эффективность деятельности налоговых органов в Канаде находится на достаточно высоком уровне; они ведут контроль и надзор за устойчивым сбором налогов и дисциплинированностью налогоплательщиков, а совокупность этих действий со стороны государства обеспечивает стабильность канадской финансовой системы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования): монография. М.:ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2010.
2. Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Налоговые преступления: учеб.пос. для студентов вузов, обучающихся по спец. «Юриспруденция».М.:ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009.
3. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2009.
4. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран. М: Дело и Сервис, 2011.

Поступила в редакцию 12.02.15

A.A. Kalunts

LIABILITY FOR TAX CRIMES UNDER CANADIAN LAW

The article deals with the problem of tax evasion in Canada, describes the ways of committing tax crimes and determines the criminal liability for these crimes. Using comparative legal analysis, the author reveals similarities and differences with analogous crimes in the area of taxation, committed in the Russian Federation. The constituent elements of tax crimes under the laws of Canada are reviewed; a comparative legal analysis of considered offenses with the Russian criminal law is conducted. Particular attention is paid to the legal regulation of jural relations in the field of taxation and to the identification of features of Canadian legislation regulating criminal liability for tax evasion, as well as to the assessment of the effectiveness of a public announcement of a guilty verdict in mass media to prevent the perpetration of tax evasion in the future.

Keywords: tax crimes, tax evasion, criminal liability, Canadian laws, tax fraud, tax return, accounts and records, efficiency of public announcement of a guilty verdict.

Калунц Ася Александровна,
юрисконсульт ОАО «ОПИН»
аспирант кафедры уголовного права

Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»
123104, Россия, г. Москва, Тверской бульвар, 13, стр. 1
E-mail: kalunts@mail.ru

Kalunts A.A.,
Lawyer at JSC «OPIN»
postgraduate student at Department of criminal law

National Research University
«Higher School of Economics»
123104, Russia, Moscow, Tverskoy bulvar, 13/1
E-mail: kalunts@mail.ru