**Налоговые преступления и проступки по законодательству США**

*Лукасевич М. С.*

Для США как законодателя в отношении установления ответственности за налоговые деликты характерен ряд особенностей.

Во-первых, федеративное устройство США обусловило возможность установления ответственности за налоговые деликты не только на федеральном уровне, как, например, в Российской Федерации, но также и на региональном уровне - в штатах.

На федеральном уровне ответственность за налоговые деликты установлена в отношении налогов и сборов, взимаемых на территории всей страны в бюджет США. Её регулирование осуществляется не Уголовным кодексом – как в большинстве стран мира, а специальным законодательством, регулирующим установление, взимание налогов и сборов. Речь идет о Кодексе внутренних доходов, последняя редакция которого утверждена в 1986 году. Данный акт вошел в состав кодифицированного акта - Свода законов США (U.S.Code) в качестве раздела 26 «Internal Revenue Code (Кодекс внутренних доходов)» (далее – налоговое законодательство).

На уровне штатов США ответственность за налоговые деликты установлена в отношении налогов и сборов, взимаемых в пользу штатов.

Во-вторых, несмотря на наличие специальных правил регулирования ответственности за налоговые деликты в налоговом законодательстве неправильно было бы утверждать о существовании налоговой ответственности, поскольку за нарушение налогового законодательства в США предусматривается как гражданско-правовая, так и административно-правовая, и уголовная ответственность, а выбор между ними регулируется довольно сложными правилами и процедурными установлениями.[[1]](#footnote-1)

В третьих, в США сохраняется традиционное для англосаксонской системы права разграничение преступных деяний на фелонии (felony - тяжкие) и мисдиминоры (misdemeanor - менее тяжкие).

Вопрос о налоговых преступлениях и проступках по законодательству США регулируется главой 75 раздела 26 Свода законов США, который носит название «Crimes, other offenses, and forfeitures» - «Преступления, проступки и имущественные наказания». Данная глава состоит из трех подразделов, соответственно, о налоговых преступлениях, о налоговых проступках и об имущественных наказаниях.

Как следует из названия и структуры данной главы, понятие «налоговые деликты» в США охватывает собой как налоговые преступления, так и налоговые проступки.

**Налоговые преступления**

Подраздел о налоговых преступлениях состоит из двух частей. В части первой - Общие положения – содержится 18 статьей (7201-7217). В части второй – Наказания за нарушение законодательства об уплате отдельных налогов – содержится две действующих в настоящее время статьи (7231 и 7232).

*Фелонии – тяжкие преступления*

Диспозиция статьи 7201 – «Attempt to evade or defeat tax» / «Неуплата или неполная уплата налога» содержит следующее правило: любое лицо, которое умышленно уклоняется от уплаты налога, установленного в данном разделе, считается виновным в совершении тяжкого преступления (фелонии) и подлежит ответственности по приговору суда в виде штрафа в размере: для физических лиц – не более $100, 000, для юридических лиц – не более $500, 000 или лишения свободы на срок до 5 лет, либо и штрафа и лишения свободы с компенсацией расходов на преследование лица.

При этом, следует отметить, что в различных источниках часто встречается разный перевод как названия, так и диспозиции статьи. В одних случаях[[2]](#footnote-2) авторы исходят из буквального перевода на русский язык - «Попытка уклониться или избавиться от уплаты налога». Вместе с тем, такое толкование при переводе на русский язык не придает специального оттенка смыслу налоговой нормы. Если автор хотел подчеркнуть, что наказуемо не только само совершенное действие, но и покушение на него, то в таком случае, важное значение имеет момент уплаты налога, а значит необходимо показать, с какого момента по американскому законодательству налог считается уплаченным, и что означает покушение на неуплату налога.

На наш взгляд, понятие «неуплата налога» при переводе на русский язык охватывает все варианты преступного поведения, в том числе, если речь идет о покушении на совершение преступного действия.

В соответствии с разъяснениями государственных органов[[3]](#footnote-3), основанными на американской судебной практике, диспозиция рассматриваемой статьи охватывает следующие виды преступного поведения: 1) уклонение от определения действительного размера налога (evasion of assessment)[[4]](#footnote-4), 2) неуплату налога (evasion of payment)[[5]](#footnote-5).

Элементами первого правонарушения – уклонения от определения действительного размера налога – являются: 1) объективная сторона - попытка уклониться от уплаты налога, или покушение 2) последствие - доначисление причитающейся суммы налога; 3) умышленная форма вины.[[6]](#footnote-6)

Раскрывая сущность покушения на неуплату налога в американской судебной практике даётся следующее разъяснение: «The taxpayer must undertake some action, that is, engage in an affirmative act for the purpose of attempting to evade or defeat the assessment of a tax. This element requires more than passive neglect of a statutory duty. A mere act of willful omission does not satisfy the affirmative act requirement of I.R.C»[[7]](#footnote-7) . Налогоплательщик должен совершить некоторое активное действие, которое свидетельствует именно о совершении действия в целях уклонения от определения размера налога. Данный элемент требует большего, чем просто пассивное невыполнение установленной обязанности. Сам факт умышленного бездействия не удовлетворяет требованию о совершении активного действия.

В качестве покушения на преступление по уклонению от определения действительной суммы налога в разъяснениях приводятся такие примеры, как включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, сокрытие банковских счетов, владение имуществом подставными лицами, представление денежного премии в качестве дара.[[8]](#footnote-8) В качестве примеров налогооблагаемых доходов, прямо не названных в кодексе приводятся азартные игры, взносы юридического лица используемые в личных целях, кредиты получаемые без цели возвращения, взятка.

Квалифицируя наличие следствия совершения преступления - доначисление причитающейся суммы налога, финансовое ведомство США (Internal Revenue Service – Служба внутренних доходов) разъясняет: «The government must demonstrate the existence of a tax due and owing, i.e., a tax deficiency, to prove tax evasion».[[9]](#footnote-9) Правительство должно показать наличие задолженности по налогу, следствием которого является недостаток налога в бюджете и доказать уклонение от уплаты налога.

Под умыслом понимается «voluntary, intentional violation of a known legal duty» - добровольное и намеренное нарушение известной законно-установленной обязанности.[[10]](#footnote-10) При этом « a defendant's good faith belief that he is not violating the tax laws, no matter how objectively unreasonable that belief may be, is a defense in a tax prosecution»[[11]](#footnote-11) - добросовестное заблуждение обвиняемого в том, что он не нарушает налогового законодательства, вне зависимости от причины такого заблуждения является обстоятельством, исключающим привлечение к ответственности.

Состав второго правонарушения по данной статье - уклонения от уплаты налога - включает в себя следующие элементы: 1) уклонение от уплаты налога; 2) наличие обязанности уплатить налог, установленной законом; 3) умышленная форма вины.

Под уклонением от уплаты налога понимаются «affirmative acts of evasion of payment almost always involve some form of concealment of money or assets with which the tax could be paid or the removal of assets from the reach of the I.R.S. Активное действие почти всегда включает некоторую форму сокрытия денежных средств или активов с которых мог быть уплачен налог.

Санкция за преступления рассматриваемой статьи, предусматривает одно из наиболее строгих наказаний среди налоговых преступлений.

В отношении преступлений, совершенных после 31 декабря 1984 года, Законом об уголовном штрафе (Criminal Fine Enforcement Act of 1984 (P.L. 92-596) enacted as 18 U.S.C. § 3571) увеличены максимально возможные размеры штрафов за тяжкие преступления, установленные ст. 7101. Для физических лиц он составляет $250,000, для юридических лиц также $500,000.

В статье 7202 «Умышленное неисполнение обязанности по сбору, исчислению и уплате налогов» установлена ответственность лица, обязанного вести исчисление, сбор и перечислять налоги, которое умышленно не исчисляет налоги, или сообщает недостоверные сведения для учета и исчисления данных налогов, в виде штрафа в размере до $10 000, или лишения свободы на срок до 5 лет либо и штрафа и лишения свободы вместе с компенсацией расходов на преследование.

Объективная сторона преступления охватывает два вида преступного поведения: 1) Неисполнение обязанности по сбору налогов 2) Неисполнение обязанности по правильному исчислению и уплате налогов.

Для установления состава преступления необходимо установление наличия следующих элементов: 1) наличие установленной обязанности по сбору, исчислению и уплате налога 2) неисполнение этой обязанности, 3) умышленная форма вины.

Данная статья касается всех лиц, кроме самих налогоплательщиков. Аналогом субъектного состава преступления в российском законодательстве о налогах и сборах является институт агентирования.

Преступление, предусмотренное статьей 7203 «Непредставление налоговой декларации, необходимой информации, неуплата налогов» охватывает 4 преступных поведения: 1) неуплата расчетной суммы налога 2) непредставление налоговой декларации 3) неисполнение обязанностей по ведению бухгалтерского учёта 4) непредставление информации.

Неуплата расчетной суммы налога включает следующие элементы: 1) на лице лежала обязанность заплатить налог в соответствии со ст. 6151 Свода законов США 2) лицо не заплатило налог в установленный срок 3) умышленная форма вины.

Говоря о соотношении рассматриваемой статьи со статьёй 7201 преступление по неуплате налога от покушения на неуплату налога, финансовое ведомство США отмечает, что отличительной чертой покушения является совершение активного действия по сокрытию объектов налогообложения. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по подаче декларации, покушение на неуплату налога будет установлено в том случае, если налогоплательщик умышленно совершил активные действия по сокрытию объектов налогообложения.[[12]](#footnote-12)

Статьей 7206 предусмотрена ответственность за заполнение и подписание налоговой декларации, заявлений и иных документов, содержащих ложные сведения, совершенные под угрозой наказания. Причем квалифицирующим признаком такого преступления является наличие записи в таких документах и подписи налогоплательщика о том, документы заполнены под угрозой наказания, при условии, что налогоплательщик знает о содержащихся в документах ложных сведениях. Наказуемо также соучастие в таком преступлении.

Санкция за фелонии, предусмотренные данной статьёй представляет собой штраф в размере до $100,000 - для физических лиц и до $500,000 – для юридических лиц, или лишение свободы на срок до 3 лет, либо и штраф с лишением свободы и возмещением расходов, связанных с преследованием лица.

В соответствии со статьей 7213 незаконное разглашение налоговой тайны федеральными служащими, в том числе служащими в отставке влечет взыскание штрафа в размере до $5,000, или лишение свободы на срок до 5 лет, или штраф с лишением свободы, вместе с затратами на преследование, а также освобождение от должности.

Согласно статье 7217 является незаконным просить любое должностное лицо или работающего по найму в Службе внутренних доходов США проводить или прекратить проведение налоговой проверки лица, что влечет наказание в виде штрафа до $5,000, или лишение свободы до 5 лет, или штраф с лишением свободы, вместе с затратами на преследование.

*Мисдиминоры – менее тяжкие преступления*

Статья 7231 предусматривает ответственность за осуществление внешних платежей с целью получения прибыли в виде дивидендов и процентов по ценным бумагам (чекам, купонам, векселям) без получения лицензии. Такое деяние наказуемо штрафом в размере до $5, 000 или лишением свободы на срок до 1 года, либо штрафом с лишением свободы.

Согласно статье 7232 несоблюдение правил о регистрации в установленных законом случаях, связанных, например, с приобретением налогооблагаемого топлива влечет наложение штрафа до $10,000 или лишение свободы на срок до 5 лет, либо штраф с лишением свободы вместе.

В статье 7275 «Нарушение правил налогообложения в сфере обращения авиабилетов и рекламы» установлена ответственность за отсутствие в билете воздушной перевозки информации о количестве налогов уплаченных за каждый предмет подлежащий налогообложению. Считается виновным в правонарушении (мисдиминор) и штраф в размере до $100.

**Налоговые проступки**

Подраздел о налоговых проступкахсодержит ряд действующих статей о проступках (7261,7262,7268 – 7273)

Статья 7261 касается акциза на розничную торговлю, а именно, лицо подлежит ответственности в случае не включения в цену товара суммы налога. К нему применяется штраф в размере до $1,000.

Статьей 7262 установлена ответственность за неисполнение обязанности по уплате налога на профессиональную деятельность, установленной в статье 4411 (игорный бизнес). За неуплату такого налога в случае возникновения объекта налогообложения предусмотрена ответственность в виде суммы налога, подлежащей уплате, а также штрафа в размере от $1,000 до $5,000.

Согласно статье 7268 мерами ответственности к лицу, которое владеет или пользуется налогооблагаемым в силу закона объектом (имуществом), с целью его последующей продажи в обход установленных правил или с целью уклониться от уплаты налогов являются штраф в размере $500 или не менее чем двойной размер неуплаченной суммы налогов.

Статья 7270 «Страховые полисы» устанавливает ответственность за неуплату сбора на оформление (получение) страхового полиса от зарубежных страховщиков в виде штрафа в размере двойной суммы налога.

Статья 7271 «Штрафы за правонарушения, связанные с оборотом марок» устанавливает ответственность за такие виды противоправного поведения, как отказ прикрепить или открепить акцизной марки без уважительной причины, утилизация и получение штампованных пакетов, содержание которых не соответствует информации, представленной на марке в виде штрафа в размере $50 за каждое правонарушение.

Проанализировав ряд составов налоговых деликтов по законодательству США, сделаны следующие выводы.

Понятие «налоговые деликты (правонарушения)» охватывает собой преступления (crimes) и проступки (other offences). Основанием для классификации налоговых деликтов на преступления и проступки является тяжесть содеянного, и соответственно, применяемые санкции.

Для налоговых преступлений характерно наказание в зависимости от усмотрения суда в виде штрафа в диапазоне от $100 до $500,000, лишение свободы на срок от 1 года до 5 лет для отдельных преступлений, освобождение от должности, или комбинированное наказание в виде штрафа вместе с лишением свободы, а также с возмещением затрат на преследование лица.

За налоговые проступки предусмотрены следующие виды наказаний: двойной и троекратный размер неуплаченной суммы налога, штраф в размере от $50 до $5,000, либо и штраф, и возмещение неуплаченной суммы налога.

Срок исковой давности для налоговых преступлений в соответствии со ст. 6531 составляет 6 лет с момента совершения действия, свидетельствующего о нарушении налогового законодательства.

Преступления делятся на фелонии (тяжкие преступления) и мисдиминоры (менее тяжкие преступления). Для классификации преступлений в американском законодательстве не существует четких оснований. В одних случаях основание для разграничения – это размер штрафа, в других – продолжительность наказания в виде лишения свободы.

1. Никифоров Б. С., Решетников Ф. М. Современное американское уголовное право. М. 1990. С. 178.; Кузнецов А. П. Ответственность за налоговые деликты по законодательству США. // Доступ из СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-1)
2. Кузнецов А. П. Ответственность за налоговые деликты по законодательству США // Доступ из СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. Tax crimes handbook, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division IRS, 2009. P. 2 // Доступ из http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf. [↑](#footnote-ref-3)
4. Sansone v. United States, 380 U.S. 343, 354 (1965) // Доступ из <http://www.supremecourt.gov/opinions/11pdf/10-577.pdf>. [↑](#footnote-ref-4)
5. United States v. Daniel, 956 F.2d 540, 542 (6th Cir. 1992) // Доступ из https://casetext.com/case/us-v-daniel-36/. [↑](#footnote-ref-5)
6. Tax crimes handbook, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division IRS, 2009. P. 3 // Доступ из http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf. [↑](#footnote-ref-6)
7. United States v. Masat, 896 F.2d 88, 97-99 (5th Cir. 1990) // Доступ из http://openjurist.org/948/f2d/923/united-states-v-j-masat. [↑](#footnote-ref-7)
8. Tax crimes handbook, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division IRS, 2009. P. 4-6 // Доступ из http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf. [↑](#footnote-ref-8)
9. Tax crimes handbook, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division IRS, 2009. P. 7 // Доступ из http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf. [↑](#footnote-ref-9)
10. United States v. George, 420 F.3d 991, 999 (9th Cir. 2005) // Доступ из https://casetext.com/case/us-v-george-28/ [↑](#footnote-ref-10)
11. United States v. Pensyl, 387 F.3d 456, 459 (6th Cir. 2004) // Доступ из https://casetext.com/case/us-v-pensyl/. [↑](#footnote-ref-11)
12. Tax crimes handbook, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division IRS, 2009. P. 40 // Доступ из http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf. [↑](#footnote-ref-12)