

Налогообложение доходов, полученных незаконным путем: опыт Беларуси, России и Украины

А. И. Лукашов

*Белорусский государственный университет
4, F. Skaryna Ave., Minsk, Belarus*

Vaitiekus Novikevičius

*Mykolo Romerio universitetas
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius*

В постсоветских государствах еще несколько лет назад вопрос о налогообложении доходов, полученных незаконным путем, не возникал. В последние годы интерес к нему в той или иной мере нашел отражение в налоговом и ином законодательстве. Соответствующую практику взимания налогов с таких доходов стали набирать налоговые органы отдельных из указанных государств. Как следствие, не заставила себя ждать и судебная практика по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, что имеет весьма прозаические объяснения. Действительно, если лицо обязано уплатить налог с дохода, полученного незаконным путем, то неуплата этого налога при обстоятельствах, указанных в уголовном законе, должна расцениваться как преступное деяние, влекущее уголовную ответственность.

Попробуем проанализировать, как решается рассматриваемый вопрос в Республике Беларусь, Российской Федерации и Украине – государствах, тесно взаимодействующих между собой в рамках нескольких межгосударственных объединений, например, Содружества Независимых Государств.

Белорусское государство впервые попыталось подступить к решению проблемы налогообложения доходов, полученных незаконным путем, при подготовке проекта Налогового кодекса. Поставив задачу урегулировать этот вопрос, до недавнего времени не решавшийся в законодательстве, разработчики проекта Общей части Налогового кодекса Респуб-

лики Беларусь (далее – Общая часть НК), подготовленного в феврале 2000 года, пошли на включение в него специальной нормы. Она была помещена в пункт 3 статьи 31 этого законопроекта в следующем виде: «Для налогообложения не имеет значения, на законных или незаконных основаниях получены доходы или приобретено имущество, являющиеся объектами налогообложения. Настоящее положение не означает, что при незаконном получении (приобретении) таких доходов или имущества виновное лицо не несет ответственности в соответствии с законодательством Республики Беларусь или иностранного государства».

Говоря иначе, с одной стороны, предполагалось введение налогообложения незаконно полученных (приобретенных) доходов и имущества. С другой стороны, указывалось, что сам по себе факт уплаты (взыскания) налога с такого дохода (имущества) не устранял ответственности, предусмотренной законодательством не только Республики Беларусь, но и иностранного государства.

По прошествии двух лет работы над анализируемым законопроектом в феврале 2002 года его разработчики включают аналогичное положение в окончательный вариант пункта 3 статьи 28 проекта Общей части НК, представленного Правительством республики в Национальное собрание Республики Беларусь.

Характеризуя приведенные положения названного законопроекта, белорусский специалист в области налогового права

А.В. Козляков указывал, что в рамках проекта Общей части НК для налогообложения не будет иметь значения, законно или незаконно получены доходы, являющиеся объектами налогообложения, что лицо должно будет уплатить налоги, несмотря на ответственность за неправомерность своих действий¹. Не видя ничего предосудительного в анализируемой норме, названный автор отмечал, что указанный подход наиболее приемлем для отечественного налогообложения и, якобы, применяется во всем мире².

Такое решение вопроса о налогообложении незаконно полученных (приобретенных) доходов или имущества, отраженное в проекте Общей части НК, вначале нашло поддержку у депутатов нижней палаты законодательного органа – Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь. В указанном виде анализируемая норма и весь проект Общей части НК были приняты 23 апреля 2002 года нижней палатой Парламента республики. Однако при рассмотрении этого проекта в Совете Республики Национального собрания Республики Беларусь пункт 3 статьи 28, равно как и некоторые другие нормы проекта, вызвали серьезную критику со стороны членов верхней Палаты Парламента.

Так, в частности, в заключении от 8 мая 2002 года № 05/66, посвященном оценке проекта Общей части НК, Постоянная комиссия Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь по экономике, бюджету и финансам отметила, в частности, что «норма, содержащаяся в пункте 3 статьи 28 проекта, предполагает отнесение к объектам налогообложения доходов и имущества, полученных (приобретенных) на незаконных основаниях». Далее в рассматриваемом заключении постоянной комиссии верхней Палаты Парламента был сформулирован вывод, в соответствии с

¹ Змачинская Г. Н., Козляков А. В. Правовые акты в сфере налогообложения. Общие положения и специфика. – Минск: ИЧУП «Бухгалтерская газета», 2002. С. 51.

² О том, что указанный подход применяется не во всем мире, что иностранное и международное право подходят к решению вопросов налогообложения преступно нажитых доходов с несколько иных позиций см. ниже.

которым указанная норма «...является недостаточной и требует согласования с действующим законодательством в части применения штрафных санкций в размере дохода, полученного от незаконной деятельности, возврата похищенного собственнику, изъятия незаконно полученного как неосновательного обогащения в порядке, предусмотренном главой 59 Гражданского кодекса Республики Беларусь (обязательства вследствие неосновательного обогащения)»³.

Ввиду немалого числа существенных недостатков, среди которых фигурировала и рассматриваемая норма пункта 3 статьи 28 проекта Общей части НК, проект в целом был отклонен Советом Республики Национального собрания Республики Беларусь.

После создания на паритетной основе в соответствии с частью 4 статьи 100 Конституции Республики Беларусь из представителей обеих палат согласительной комиссии и выполнения иных процедур, предусмотренных национальным законодательством, Общая часть НК принимается Парламентом и подписывается Главой государства. И в ней уже отсутствует норма, допускающая отнесение к объектам налогообложения доходов, полученных (приобретенных) на незаконных основаниях.

Вполне обоснованно возражая против включения анализируемой нормы в Общую часть НК, парламентарии не обратили внимания, что норма пункта 2 статьи 19 указанного кодекса по сути является частным случаем того, что было прописано в пункте 3 статьи 28 проекта Общей части НК.

Норма пункта 2 статьи 19 Общей части НК, ранее не известная налоговому праву республики, сформулирована следующим образом: «Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований законодательных актов, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Кодексом

³ См. электронную базу нормативных правовых актов Республики Беларусь «Эталон: Законодательство Республики Беларусь: Законопроекты» Национального центра правовой информации Республики Беларусь.

и другими актами налогового законодательства, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями».

Прокомментировавшие эту норму специалисты отмечают следующее.

Так, в одном из первых появившихся в республике комментариев к Общей части НК, было отмечено, что физическое лицо, ведущее предпринимательскую деятельность без установленной государственной регистрации для целей налогообложения должно рассматриваться в качестве индивидуального предпринимателя и должно нести обязанности, возложенные Налоговым кодексом и другими актами налогового законодательства на индивидуального предпринимателя⁴.

В комментарии к Общей части НК, вышедшем из-под пера специалистов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, по поводу нормы пункта 2 статьи 19 этого кодекса пишется, что уклонение от исполнения возложенных на гражданина обязанностей по регистрации в качестве индивидуального предпринимателя не освобождает его от налогообложения. Такие лица, по мнению Т.С. Шамкуть, должны исполнять обязанности, возложенные на них Налоговым кодексом и другими актами налогового законодательства за весь период с начала осуществления незарегистрированной предпринимательской деятельности⁵. Не находит оснований для того, чтобы высказать какие-либо замечания в адрес анализируемого правила, изложенного в пункте 2 статьи 19 Общей части НК, и другой не менее известный специалист Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь⁶.

Комментарий к Общей части НК, подготовленный специалистами Министерства финансов Республики Беларусь и

выпущенный ими в свет в электронном виде, содержит такую же трактовку нормы пункта 2 статьи 19 указанного кодекса. В частности, в нем говорится, что второй пункт статьи 19 Общей части НК обеспечивает правовое урегулирование ситуации, когда физическое лицо, осуществляя предпринимательскую деятельность, игнорирует требования законодательных актов о прохождении необходимой государственной регистрации. Нарушение требований законодательных актов о прохождении государственной регистрации не освобождает это лицо от исполнения обязанностей, возложенных Налоговым кодексом и другими актами налогового законодательства на индивидуального предпринимателя. В целях налогообложения он должен признаваться индивидуальным предпринимателем⁷.

И. А. Маньковский, не без оснований подошедший критично к оценке некоторых положений Общей части НК, тем не менее, также не ставит под сомнение положения пункта 2 статьи 19 названного кодекса. Из содержания этой нормы он делает следующий вывод: «Таким образом, при осуществлении незаконной предпринимательской деятельности виновные в нарушении законодательства физические лица кроме применения к ним мер юридической ответственности будут обязаны уплатить налоговые платежи, исчисленные налоговыми органами в соответствии с налоговым законодательством»⁸.

Говоря об обязанности платить налог с дохода, полученного от предпринимательской деятельности, осуществляемой без государственной регистрации, перечисленные специалисты, как представляется, ограничились рамками собственно нормы пункта 2 статьи 19 Общей части НК. Они не попытались выйти за ее пределы и посмотреть на то, как анализируемая норма сопрягается с иными

⁴ Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь. Общая часть / А.Б. Дробыш, Л. Н. Добрынин, Е. А. Панасюк; Под общ. ред. О.А. Левковича, Л. И. Липень. – Минск: Дикта, 2003. С. 69.

⁵ Шамкуть Т. С. Комментарий к статье 19 // Комментарий к Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь / С. В. Авдеенко, И. С. Андреюк, М. О. Григорчук и др. – Минск: УП «Светоч», 2003. С. 118, 119.

⁶ См.: Коршекевич М. Развитие налогового законодательства в Общей части Налогового кодекса // Юрист. 2003. № 11. С. 9–13.

⁷ Шунько И. С., Козляков А. В., Татаринovich В. В., Счастный Н.Б. Постатейный комментарий к Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь «КонсультатнтПлюсБеларусь» ООО «ЮрСпектр».

⁸ Вабищевич С. С., Маньковский И. А. Коммерческая деятельность: основы правового регулирования: Практическое пособие. – Минск: УП «Молодежное», 2003. С. 299.

нормами этого кодекса, в какой связи она находится с нормами других законодательных актов республики. Другими словами, они не пошли дальше логического толкования, не предприняли попытки системного толкования рассматриваемой нормы.

Если провести такое системное исследование, то окажется, что, исключая общее правило, согласно которому к числу объекта налогообложения относились доходы, полученные (приобретенные) на незаконных основаниях, Парламенту следовало исключить из Общей части НК и частное правило об обложении налогом доходов, полученных индивидуальным предпринимателем от незарегистрированной предпринимательской деятельности, т. е. полученных на незаконных основаниях.

Формально, с точки зрения нормотворческой техники у законодателя есть право, отказавшись от формулирования общего правила поведения, предусмотреть в нормативном правовом акте возможность применения этого правила для каких-то частных случаев. С этой точки зрения позиция законодателя не может быть поставлена под сомнение.

Правда, возникают другие вопросы. И, в частности, вопрос о том, является ли такой подход обоснованным с содержательной стороны. Действительно, как можно было, поставив под сомнение общее правило о налогообложении доходов, полученных (приобретенных) на незаконных основаниях, и по этой причине исключив его из кодекса, сохранять частное правило о налогообложении доходов, полученных индивидуальным предпринимателем от незарегистрированной предпринимательской деятельности, т. е. доходов, полученных на незаконных основаниях.

Вполне обоснованна и постановка вопроса о том, насколько правило о налогообложении дохода от незарегистрированной предпринимательской деятельности отвечает Конституции Республики Беларусь и иным актам законодательства, в том числе налогового. Думается, следует разобраться и с тем, насколько анализируемая норма согласуется с другими нормами Общей части НК.

Начнем с предписаний Конституции.

Статья 56 Конституции Республики Беларусь гласит, что «граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей». Установив указанную обязанность, Основной Закон государства не оговорил даже в самом общем виде, что должно выступать в качестве объекта налогообложения, с чего подлежат уплате налоги и иные платежи. Поищем пояснений по этому поводу в Общей части НК.

В пункте 1 статьи 6 Общей части НК, называющейся «налоги, сборы (пошлины)» предусмотрено, что «налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты»⁹.

Согласно этой норме, финансировать государственные расходы, а также расходы, связанные с содержанием органов местного управления и самоуправления, должны и организации, и физические лица. При этом они должны вносить соответствующие платежи из средств, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Таким образом, определяя понятие «налог» в пункте 1 статьи 6 Общей части НК, законодатель указал субъектов платежа, а также то, за счет каких средств он уплачивается. Однако он не определил, что облагается налогом, не сказал, что является объектом налогообложения.

При таком определении понятия «налог» устанавливается, что платежи в бюджет должны быть сделаны за счет легально принадлежащих средств. Если следовать приведенному определению, то окажется не имеющим значения, на

⁹ В соответствии со статьей 1 Закона Республики Беларусь от 4 января 2003 года «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (в ред. Законов от 22 июля 2003 года и 1 января 2004 года) статья 6 вступает в силу со дня введения в действие Особенной части Налогового Кодекса Республики Беларусь, который в настоящее время еще не принят.

законных ли основаниях получен объект налогообложения. Получается, что для налогового органа, применяющего пункт 1 статьи 6 Общей части НК и не знающего об исключении из проекта Общей части НК упоминавшегося пункта 3 статьи 28, будет не столь важно, какова юридическая природа объекта обложения налогом с точки зрения законности его получения. Главное, чтобы он был в наличии.

В пункте 1 статьи 28 Общей части НК объектами налогообложения признаются «обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство связывает возникновение налогового обязательства».

Иными словами, в качестве объекта налогообложения кодекс называет предусмотренный налоговым законодательством юридический факт (действие или бездействие либо событие), влекущий возникновение у плательщика обязанности уплатить налог. В качестве такого факта могут фигурировать, например, реализация товаров (работ, услуг), получение прибыли, выведение в окружающую среду выбросов (сбросов) загрязняющих веществ. Правда, в иных нормах налогового права под объектом налогообложения понимается уже не юридический факт, а предметы налогообложения (доход, имущество и т.п.). Подмена понятий, когда объект налогообложения смешивается с предметом налогообложения, отождествляется с ним, характерна как для Общей части НК (см., например, пункт 1 статьи 41), так и для действующих в настоящее время законов и иных законодательных актов, посвященных конкретным видам налогов (см., например, статью 4 Закона Республики Беларусь от 23 декабря 1991 года «О налоге на недвижимость»)¹⁰.

Из сказанного следует вывод: в нормах Основного Закона государства и налогового права отсутствует четкий и ясный ответ на вопрос о том, подлежит ли налогообложению незаконно полученный доход.

К чему приводит подобная практика умолчания в налоговых законодательных

актах о проблеме обложения налогом незаконно полученных доходов можно проследить на примере Закона Республики Беларусь от 21 декабря 1991 года «О подоходном налоге с физических лиц». В статье 2 этого закона объект налогообложения – доход определяется как «любые получаемые (начисляемые) денежные средства и материальные ценности». С другой стороны, в статье 3 этого Закона, содержащей предписание о том, какие доходы не подлежат обложению налогом, не упоминаются доходы от незаконной деятельности.

Какое содержание вкладывать в прилагательное «любые», характеризующее в качестве дохода денежные средства и материальные ценности, из контекста этой и других статей названного закона едва ли удастся понять. Возможности для толкования этого термина – более чем широкие. И эту возможность реализовало Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. В Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц, утвержденной постановлением указанного министерства от 20 февраля 2002 года № 16, поясняется, что к доходам в смысле статьи 2 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» относятся также «доходы от осуществления предпринимательской деятельности в нарушение установленного порядка». Толкование закона, использованное Министерством по налогам и сборам, означает, что «любые» доходы – это и доходы, полученные индивидуальным предпринимателем незаконным путем («в нарушение установленного порядка»). Из этой посылки министерством делался однозначный вывод о том, что такие доходы подлежат налогообложению (см. пункт 48 названной инструкции¹¹).

В связи с введением в действие Общей части НК, имея в виду положения пункта 2 статьи 19 этого кодекса, Министерство по налогам и сборам вносит изменение в пункт 48 названной инструкции, сужая объем понятия объекта налогообложения. Вместо «дохода от осуществления предпринимательской деятельности в нарушение

¹⁰ Об отождествлении в белорусском налоговом праве понятий «предмет налогообложения» и «объект налогообложения» указывается в отечественной литературе (см., например: *Александров М.* Есть объект, но нет предмета // Бюллетень нормативно-правовой информации. 2003. № 7. С. 9).

¹¹ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2002. № 45. 8/7956.

установленного порядка» в качестве объекта налогообложения им определяются «доходы от осуществления предпринимательской деятельности физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований законодательных актов Республики Беларусь»¹².

С точки зрения формальной логики подобное уточненное толкование закона следует признать безупречным. Соотношение норм пункта 2 статьи 19 Общей части НК и статей 2 и 3 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» действительно выводит на формулирование той нормы, которая в настоящее время изложена в пункте 48 указанной выше инструкции Министерства по налогам и сборам.

Не противоречит такое толкование и определению понятия «доход», имеющемуся в пункте 1 статьи 34 Общей части НК: «доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая применительно к конкретному налогу, сбору (пошлине) в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса или актами Президента Республики Беларусь»¹³.

Есть только одно «но» и, как представляется, достаточно весомое. И оно заключается в следующем. В пункте 1 статьи 14 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» содержится норма, которая разрушает вышеприведенную логическую конструкцию. В ней предусмотрено, что подлежат налогообложению доходы, получаемые физическими лицами от осуществления ими предпринимательской деятельности в установленном законодательством Республики Беларусь порядке. Следовательно, в порядке, предусмотренном этим законом, не подлежат

налогообложению доходы, полученные в нарушение установленного порядка, в том числе и доходы, полученные от предпринимательской деятельности, осуществляемой без государственной регистрации.

Анализируемая норма появилась в пункте 1 статьи 14 названного Закона летом 2001 года¹⁴. Пункт 48 называвшейся выше Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц, утвержденной 20 февраля 2002 года, т.е. после принятия этой нормы, на мой взгляд, явно противоречил Закону. Однако в правоприменении налоговые органы отдавали приоритет Инструкции, руководствовались Инструкцией, а не Законом. Как следствие, доходы, полученные индивидуальным предпринимателем в нарушение установленного порядка, облагались подоходным налогом.

Увы, который раз приходится констатировать, что в сфере налогообложения, равно как и в других сферах практика советских времен, когда в случае противоречия с законом применялся подзаконный нормативный акт (постановление, инструкция, методические указания и пр.), а не закон, живуча и сохраняется по настоящее время, подтверждением чему служат решения Конституционного суда республики, не раз признававшего их противоречащими Конституции и законам о налогообложении¹⁵.

С принятием Общей части НК норма пункта 1 статьи 14 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» вступила в противоречие с нормой пункта 2 статьи 19 Общей части НК. В силу пункта 2 статьи 3 Общей части НК, статей 10 и 71 Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» Общая часть НК имеет большую юридическую силу и поэтому предписания пункта 1 статьи 14 названного закона не могут применяться.

Если предположить, что в соответст-

¹² См. постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16 января 2004 года № 7 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2004. № 21. 8/10498.

¹³ Согласно статьи 1 Закона Республики Беларусь от 4 января 2003 г. пункт 1 статьи 34 вступает в силу со дня введения в действие Особенной части НК.

¹⁴ См. Закон Республики Беларусь от 25 июня 2001 года № 43-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2001. № 63. 2/786.

¹⁵ См., например, решение Конституционного Суда Республики Беларусь от 10 апреля 2002 года № Р-140/2002 «Об установлении фиксированных сумм подоходного налога при сдаче внаем жилых помещений в г. Минске» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2002. № 44. 6/322.

вии с нормами налогового законодательства обложение налогом дохода индивидуального предпринимателя, полученного от незарегистрированной предпринимательской деятельности, является законным, то не вполне ясно, почему с индивидуального предпринимателя производится взыскание лишь подоходного налога? Почему в этом случае не взыскиваются другие виды налогов и не только налогов, но и иных обязательных платежей? Почему «козлом отпущения» стал только индивидуальный предприниматель? Столь же правомерно поинтересоваться, почему в налоговом законодательстве не предусматривается взыскание налога с дохода, полученного от предпринимательской деятельности организации, не зарегистрировавшейся в установленном порядке? Может потому, что такие случаи не известны правоприменительной практике? Отнюдь. Такая практика имеется. Достаточно, к примеру, обратиться к делам, рассматриваемым хозяйственными судами республики¹⁶.

Разумных и убедительных объяснений имеющейся дискриминации в сфере налогообложения индивидуальных предпринимателей, занимающихся предпринимательской деятельностью без государственной регистрации, мы не отыщем.

Наличие такой дискриминации находится, на мой взгляд, в явном противоречии с Основным Законом государства. Ведь согласно части 2 статьи 13 Конституции «государство предоставляет всем равные права для осуществления хозяйственной и иной деятельности, кроме запрещенной законом, и гарантирует равную защиту и равные условия для развития всех форм собственности».

С сожалением следует констатировать, что хотя и прошло более десяти лет со дня принятия последней Конституции республики, однако названная конституционная норма до сих пор не реализована в национальном законодательстве.

¹⁶ См., например, решение хозяйственного суда Гродненской области от 10 марта 2003 года по иску инспекции Министерства по налогам и сборам по Гродненской области к предприятию «Б» (город Гродно), совершавшему сделки с предприятием «В» (город Могилев), не зарегистрированному в установленном порядке // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь «КонсультантПлюс: Беларусь» ООО «ЮрСпектр».

Не мог не признать этого печального для республики факта в интервью, по случаю 10-летия возглавляемого им суда, Председатель Конституционного Суда Республики Беларусь Г. Василевич, отметивший, что «Конституция создает правовое поле для того, чтобы предприятия, относящиеся к различным формам собственности, имели равные условия хозяйствования и равную защиту», однако «законодателю и Конституционному Суду надо много поработать для того, чтобы, как сказано в этой статье Конституции (статья 13 Конституции. – Примеч. авт.), всем были предоставлены равные права для осуществления хозяйственной и иной деятельности, кроме запрещенной законом»¹⁷.

Нельзя не видеть и того, что нормы налогового законодательства в части обложения налогом доходов индивидуального предпринимателя, полученных от незарегистрированной предпринимательской деятельности, как представляется, находятся также в противоречии с нормами немалого числа законодательных нормативных актов, в том числе большей в сравнении с ним юридической силы.

Так, пунктом 5 Положения о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 16 марта 1999 года № 11, предусмотрено, что деятельность субъектов хозяйствования без государственной регистрации, к которым относятся и индивидуальные предприниматели, либо на основании недостоверных данных, предоставленных для государственной регистрации, равно как и их деятельность, не указанная в учредительных документах, является незаконной и запрещается. Доходы, полученные ими от такой незаконной деятельности, взыскиваются в местный бюджет в судебном порядке.

В соответствии со статьей 25 Закона Республики Беларусь «О предприятиях» деятельность незарегистрированного предприятия запрещается, а доходы, полученные от деятельности незарегистрированного предприятия, взыскиваются

¹⁷ Василевич Г. К юбилею Конституционного Суда (интервью) // Юрист. 2004. № 5. С. 6.

через суд или хозяйственный суд и направляются в местный бюджет.

Статья 9 Закона Республики Беларусь «Об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и обществах с дополнительной ответственностью» устанавливает такое же правило: «Деятельность незарегистрированного общества запрещается. Доходы, полученные от деятельности незарегистрированного общества, взыскиваются через суд и направляются в местный бюджет».

В силу статьи 77 Банковского кодекса Республики Беларусь «Деятельность банка без государственной регистрации запрещается. Доходы, полученные банком, осуществляющим деятельность без государственной регистрации, взыскиваются в доход республиканского бюджета».

Законодательство, регулирующее деятельность всех субъектов хозяйствования, включая банки и небанковские кредитно-финансовые организации, состоящее из различных законодательных актов, принятых в разное время, по моему мнению, соответствует статье 13 Конституции. Оно последовательно и единообразно решает вопрос о том, что следует делать с незаконно полученным доходом. И при этом независимо от того, индивидуальный предприниматель или же юридическое лицо получило такой доход. Он взыскивается в местный бюджет, а применительно к банкам и небанковским кредитно-финансовым организациям – в доход республиканского бюджета.

До принятия Общей части НК указанным законодательным актам соответствовало и налоговое законодательство. Понятно поэтому, почему в пункте 1 статьи 14 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» предусматривалось только налогообложение дохода, полученного в порядке, установленном законодательством.

Незаконный доход ввиду отсутствия государственной регистрации подлежал взысканию в бюджет, не включался в налогооблагаемую базу. Этот же принцип применялся и применяется в настоящее время в соответствии с пунктом 6 статьи 9 Закона Республики Беларусь «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» по отношению к доходу, полученному плательщиком от занятия

запрещенными видами деятельности, а также от деятельности, на занятие которой требуется получение специального разрешения (лицензии), осуществляемой без такого разрешения (лицензии). Согласно указанному закону такой доход и штраф в размере этого дохода от названной незаконной деятельности подлежат внесению в бюджет.

Признавая Закон «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» утратившим силу в связи с введением в действие Общей части НК, законодатель сделал исключение лишь для статьи 9 этого закона¹⁸. Она частично сохранила силу, действует в настоящее время. Этим самым законодатель признал ее соответствующей Общей части НК, еще раз подтвердив правило о том, что незаконно полученный доход не облагается налогом, а обращается в бюджет. При этом законодатель дважды (и в январе 2003 года, и в августе 2004 года) вновь не обратил внимания на то, что норма пункта 2 статьи 19 Общей части НК явно противоречит приведенному принципиальному подходу о недопустимости налогообложения незаконно полученного дохода.

Резюмируя изложенное, необходимо указать, что поскольку проанализированные нормы налогового законодательства, предусматривающие обложение налогом дохода индивидуального предпринимателя от незарегистрированной предпринимательской деятельности, противоречат Конституции республики и предписанию более высокого по юридической силе законодательного акта – Положения о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 16 марта 1999 года № 11, постольку они в силу статьи 137 Конституции, пунктов 3 и 4 статьи 3 Общей части НК и статьи 10 Закона «О нормативных правовых актах

¹⁸ См.: Законы Республики Беларусь от 4 января 2003 года «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» и от 3 августа 2004 года «О внесении изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу отдельных положений законов Республики Беларусь по вопросам налогообложения» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 8. 2/933; 2004. № 123. 2/1058.

Республики Беларусь» не подлежат применению.

Анализируемая проблема имеет, на наш взгляд, еще один важный аспект, лежащий в плоскости этичности действий государственной власти. Действительно, этично ли финансировать государственные расходы (расходы на содержание государственного аппарата и органов местного самоуправления) за счет взыскания налога с незаконных доходов, а тем более доходов преступно нажитых. Это «грязные» деньги. И, получая часть от этих денег в качестве налога, государство вводит их в легальный оборот, легализует их.

Другими словами, государство уподобляется тем, кто «отмывает» (легализует) «грязные» деньги. Может быть, такая аналогия у кого-то и вызовет возражения ввиду ее известной прямолинейности, однако нельзя не видеть в таких действиях по наполнению государственного и местного бюджетов некоего налета аморальности и предосудительности. Если государство желает пополнить казну за счет лиц, совершающих правонарушения, и сделать это легитимно, оно может использовать давно известный механизм, который позволяет «уходить» от навешивания на полученные таким путем налоги ярлыка о дурно пахнущих деньгах¹⁹.

Этот механизм предусмотрен уголовным законом, и он состоит в применении к виновному наказания в виде штрафа (в качестве основного или дополнительного наказания).

Штраф взыскивается из принадлежащих лицу денежных средств. Незаконно же полученные доходы в любом случае изымаются у виновного и не могут использоваться на уплату штрафа. При этом недопустима уплата штрафа не только за счет незаконно полученных доходов, но и доходов, в свою очередь полученных от незаконно полученных доходов (например, доходов, полученных в качестве дивидендов от ценных бумаг, приобретенных на похищенные денежные средства, доходов, полученных от вложения «грязных» денег

¹⁹ Крылатое выражение о том, что деньги не пахнут (*pecunia non olet*), как известно, принадлежит римскому императору Веспасиану (9 – 79 гг. н.э.), изрекшему его в ответ на замечание своего племянника относительно введения императором налога на общественные туалеты.

в легальное производство товаров).

Установление информации, свидетельствующей о наличии подобных незаконных доходов, прямо предусмотрено в законодательстве некоторых государств как обстоятельство, влекущее конфискацию таких доходов, имущественной выгоды от преступного деяния или из него, а также конфискацию выгоды, извлеченной из таких доходов (см., например, § 73 Уголовного кодекса Федеративной Республики Германия²⁰), конфискацию имущественной выгоды хотя бы косвенно полученной от совершенного преступления (см. § 1 статьи 45 УК Республики Польша²¹). Указанные имущество или выгоды, извлеченные из него, обращаются в доход государства. Если имущество, приобретенное преступным путем, отчуждено, использовано или его невозможно изъять по иной причине, то допускается взыскание с осужденного суммы, соответствующей стоимости имущества, подлежащего конфискации (см., например, статью 33¹ Уголовного кодекса Эстонии²², § 74с Уголовного кодекса ФРГ, § 4 статьи 44 УК Республики Польша, часть 5 статьи 72 УК Литовской Республики²³).

О необходимости конфискации доходов от преступлений или имущества, стоимость которого соответствует стоимости таких доходов, прибыли или других выгод, которые получены от таких доходов и имущества или от имущества, к которому были приобщены такие доходы от

²⁰ Уголовный кодекс ФРГ / Пер. с нем. и предисловие А.В. Серебренникова. – Москва: ИКД «Зерцало-М», 2001. С. 50.

²¹ Уголовный кодекс Республики Польша / Вступ. статья А.И. Лукашова и Э.А. Саркисовой – Санкт-Петербург: «Юридический центр Пресс», 2001. С. 66 – 67. Законодательное определение понятия «имущественная выгода» приводится в § 4 статьи 115 УК Республики Польша. В нем указывается, что «имущественной выгодой является выгода для:

- 1) себя,
- 2) другого физического или юридического лица,
- 3) организационной единицы без образования лица,
- 4) группы лиц, осуществляющей организованную преступную деятельность».

²² Уголовный кодекс Эстонской республики / Вступ. Статья Н. И. Мацнева. – Санкт-Петербург: «Юридический центр Пресс», 2001. С. 58 – 59.

²³ Уголовный кодекс Литовской Республики / Научн. ред. В. Павилонис; предисл. Н. И. Мацнева; вступ. статья В. Павилониса, А. Абрамовичюса, А. Дракшене; пер. с лит. В. П. Казанскене. – Санкт-Петербург: «Юридический центр Пресс», 2003. С. 188.

преступлений, говорят статья 12 Палермовской Конвенции Организации Объединенных Наций против транснациональной организованной преступности от 15 ноября 2000 года²⁴, ратифицированной Республикой Беларусь 3 мая 2003 года²⁵, и статья 31 Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции от 31 октября 2003 года²⁶, ввиду ее недавнего принятия пока еще не ратифицированная Республикой Беларусь.

Отчасти такой же подход закреплен и в части 6 статьи 61 УК белорусского государства, в которой предусматривается в качестве специальной конфискации безвозмездное изъятие в собственность государства не только имущества, приобретенного преступным путем, но и предметов, которые непосредственно связаны с преступлением, если они не принадлежат возврату потерпевшему или иному лицу.

Схожий механизм изъятия незаконно полученного дохода (дохода от совершения административных правонарушений) предусматривает и законодательство об административных правонарушениях.

Так, Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях 1984 года (далее – КоАП) устанавливает правило, согласно которому конфискации подлежит предмет, явившийся непосредственным объектом административного правонарушения (статья 28 КоАП). Он же допускает взыскание стоимости товаров и транспортных средств, явившихся непосредственными объектами административного правонарушения (статья 29¹ КоАП).

Статья 6.10 КоАП, принятого в 2003 году, но пока еще не вступившего в действие, говорит о конфискации дохода, полученного в результате противоправной деятельности. В статье 12.7 этого же кодекса предпринимательская деятельность, осуществляемая без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии), когда такое

разрешение (лицензия) обязательно, либо с нарушением правил и условий осуществления видов деятельности, предусмотренных в специальных разрешениях (лицензиях), равно как и занятие запрещенными видами деятельности влекут не только штраф, но и конфискацию дохода, полученного в результате такой деятельности.

Таким образом, уголовный закон и законодательство об административных правонарушениях также как и Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 16 марта 1999 года № 11 и другие называвшиеся выше законодательные акты исходят из необходимости изъятия незаконно полученного дохода, его конфискации, а не обложения налогом.

Следуя предписаниям этих нормативных правовых актов, Пленум Верховного Суда Республики Беларусь в пункте 12 постановления от 28 июня 2001 года № 6 «О судебной практике по делам о незаконной предпринимательской деятельности» указал, что действия лица, осуществлявшего незаконную предпринимательскую деятельность, не требуют дополнительной квалификации по статье 243 УК (уклонение от уплаты налогов)²⁷.

Аргументов в пользу такого разъяснения закона Пленум Верховного Суда Республики Беларусь не привел, но, думаю, они очевидны. Поскольку доход от незаконной предпринимательской деятельности не облагается налогом, постольку невозможно и уклониться от уплаты налогов с такого дохода, т.е. совершить преступление, предусмотренное статьей 243 УК²⁸.

В соответствии с белорусским законодательством незаконный доход от предпринимательской деятельности в форме осуществления ее без специального разрешения (лицензии), когда такое разрешение (лицензия) обязательно, также не является объектом налогообложения. Налоги, которые субъект экономической

²⁴ См.: электронная база нормативных правовых актов «КонсультантПлюс: Беларусь» ООО «ЮрСпектр».

²⁵ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 55. 2/943.

²⁶ См.: электронная база нормативных правовых актов «Эталон: Законодательство Республики Беларусь» Национального центра правовой информации.

²⁷ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2001. № 68. 6/297.

²⁸ См.: Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 1997. № 9.

деятельности уплатил с дохода, полученного от такой незаконной предпринимательской деятельности, на мой взгляд, подлежат зачету в сумму дохода, полученного от такой деятельности, и штрафа в размере этого дохода, подлежащих внесению в республиканский бюджет. Вследствие этого сокрытие или занижение лицом дохода, получаемого им от незаконной предпринимательской деятельности в форме осуществления ее без специального разрешения (лицензии), не может квалифицироваться дополнительно по статье 243 УК (уклонение от уплаты налогов)²⁹.

Налоговые органы республики облагают налогом и доходы, полученные преступным путем частными лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями. Некоторые суды, соглашаясь с таким подходом, осуждают частных и должностных лиц не только за хищения и получение взяток, но одновременно и за уклонение от уплаты налогов с незаконных доходов, полученных в результате совершения названных преступлений, что, на мой взгляд, находится в явном противоречии с проанализированными выше нормами законодательства.

Небезынтересно в этой связи обратиться к уже упоминавшейся Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции от 31 октября 2003 года. В пункте 4 статьи 12 этой конвенции обращается внимание на обязанность государств-участников Конвенции подвергать налогообложению расходы, представляющие собой взятки, а также другие расходы, понесенные в целях содействия коррупционным деяниям. Иначе говоря, нормы международного права исходят из того, что платить налог в случае выявления факта получения взятки должен взяткодатель, но не взяткополучатель. С точки зрения международного права взятка – это легальный доход взяткодателя, которым он «поделится» с взяткополучателем. Поэтому в Конвенции против коррупции и нет ни одной нормы, указывающей на то, что налогообложению подлежит преступный доход-взятка.

²⁹ См.: Лукашов А.И. Преступления против порядка осуществления экономической деятельности: уголовно-правовая характеристика и вопросы квалификации. – Мн.: Тесей, 2002. С. 104.

Российское налоговое законодательство не содержит четких указаний относительно того, подлежат ли налогообложению доходы, полученные незаконным, в том числе преступным путем. В литературе по этому поводу высказываются различные мнения³⁰. Пленум Верховного Суда Российской Федерации занимает в пункте 4 своего постановления от 4 июля 1997 года № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов», действующего и поныне, указал, что «в соответствии с Законом Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» налогообложению подлежат доходы, полученные физическим лицом в связи с осуществлением им любых видов предпринимательской деятельности. Исходя из этого, действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющегося от уплаты налога с доходов, полученных в результате такой деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. ст. 171 и 198 УК РФ». В отличие от белорусского государства, в законодательстве которого предусмотрено, что разъяснения Пленума Верховного Суда Республики Беларусь являются обязательными для применения, а документ (постановление), в котором они излагаются, – нормативным правовым актом, в российском праве зафиксировано, что разъяснения высшего судебного органа Российской Федерации имеют рекомендательный характер. Такая позиция Пленума Верховного Суда Российской Федерации, как отмечалось, не является общепризна-

³⁰ См. подробнее, например: Яни П. Доход от незаконного предпринимательства // Законность. 2000. № 6. С. 34–38; Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). – Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002. С. 495–498; Макаров Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений // Законность. 2003. № 8. С. 41–42; Горелов А. Незаконное предпринимательство и уклонение от уплаты налогов // Законность. 2003. № 10. С. 48–50; Комментарий к уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. А.И. Рарог. – Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. С. 355.

ной и может быть оспорена со ссылкой на нормы налогового законодательства.

Анализируемая проблема актуальна и для Украины, ввиду чего она затрагивается в работах украинских криминалистов³¹. Новый подход к ее решению законодатель продемонстрировал посредством принятия Закона Украины от 22 мая 2003 года «О налоге с доходов физических лиц». В соответствии с этим законом в качестве объекта налогообложения фигурируют и доходы, нажитые незаконным путем, перечень которых является исчерпывающим: взятка, похищенное или найденное как клад, не сданный государству в соответствии с законом, в суммах, подтвержденных обвинительным приговором суда, независимо от назначенной им меры наказания³². Усеченный характер названного закона (налогообложению подвергаются не все преступные доходы), несопряженность его с иными нормами национального и международного права, полагаем, заставят украинского законодателя вернуться к решению рассматриваемых вопросов.

Завершая исследование этой, далеко не простой проблемы, следует призвать законодателей трех государств СНГ к исключению из налогового и иных отраслей национального права норм, предусматривающих налогообложение доходов, полученных незаконным путем, как не согласующихся с конституционными предписаниями и положениями международного права.

Литература

1. Змачинская Г. Н., Козляков А. В. *Правовые акты в сфере налогообложения. Общие положения и специфика*. – Минск: ИЧУП «Бухгалтерская газета», 2002.
2. *Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь*. Общая часть / А. Б. Дробыш, Л. Н. Добрынин, Е. А. Панасюк. Под общ. ред. О. А. Левковича, Л. И. Липень. – Минск: Дикта, 2003.

³¹ См., например: Научно-практический комментарий к Уголовного кодекса Украины от 5 апреля 2001 года / Под ред. Н. И. Мельника, Н. И. Хавронюка. – К.: Каннон; А.С.К., 2002. С. 562–563.

³² См.: Відомості Верховної Раді України. 2003. № 37. Стаття 308.

3. Шамкуть Т. С. Комментарий к статье 19 / *Комментарий к Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь* / С. В. Авдеевко, И. С. Андреюк, М. О. Григорчук и др. – Минск: УП «Светоч», 2003.
4. Коршкевич М. *Развитие налогового законодательства в Общей части Налогового кодекса* // Юрист. 2003. № 11.
5. Шунько И. С., Козляков А. В., Татаринovich В. В., Счастный Н. Б. *Постатейный комментарий к Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь* // Электронная база нормативных правовых актов Республики Беларусь «КонсультатнтПлюсБеларусь» ООО «ЮрСпектр».
6. Вабищевич С. С., Маньковский И. А. *Коммерческая деятельность: основы правового регулирования: Практическое пособие*. – Минск: УП «Молодежное», 2003.
7. Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16 января 2004 года № 7 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц» // *Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь*. 2004. № 21. 8/10498.
8. Закон Республики Беларусь от 25 июня 2001 года № 43-З // *Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь*. 2001. № 63. 2/786.
9. *Уголовный кодекс ФРГ* / Пер. с нем. и предисловие А.В. Серебренникова. – Москва: ИКД «Зерцало-М», 2001.
10. *Уголовный кодекс Эстонской республики* / Вступ. Статья Н.И. Мацнева. – Санкт-Петербург: «Юридический центр Пресс», 2001.
11. *Уголовный кодекс Литовской Республики* / Научн. ред. В. Павилонис; предисл. Н. И. Мацнева; вступ. статья В. Павилониса, А. Абрамовичюса, А. Дракшене; пер. с лит. В. П. Казанскене. – Санкт-Петербург: «Юридический центр Пресс», 2003.
12. Лукашов А.И. *Преступления против порядка осуществления экономической деятельности: уголовно-правовая характеристика и вопросы квалификации*. – Минск: Тесей, 2002.
13. Яни П. *Доход от незаконного предпринимательства* // *Законность*. 2000. № 6.
14. Волженкин Б. В. *Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления)*. – Санкт-Петербург: «Юридический центр Пресс», 2002.
15. Макаров Ю. *Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений* // *Законность*. 2003. № 8.

16. Горелов А. Незаконное предпринимательство и уклонение от уплаты налогов // Законность. 2003. № 10.
17. *Комментарий к уголовному кодексу Российской Федерации* / Отв. ред. А. И. Рарог. – Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004.
18. *Научно-практический комментарий к Уголовного кодекса Украины от 5 апреля 2001 года* / Под ред. Н. И. Мельника, Н. И. Хавронюка. – К.: Каннон; А. С. К., 2002.
19. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 37.

A. I. Lukašov, Vaitiekus Novikevičius

Neteisėtu būdu gautų pajamų apmokestinimas: Baltarusijos, Rusijos ir Ukrainos patirtis

Santrauka

Mokesčių vengimas, slėpimas ar panašaus pobūdžio neteisėta veikla daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, pažeidžiamas vienas iš esminių mokesčių teisės principų, pagal kurį mokesčius privalo mokėti visi, kuriems tokia prievolė nustatyta įstatymais. Straipsnyje analizuojami šios problemos sprendimo būdai ir esama situacija bei patirtis Baltarusijoje, Rusijoje ir Ukrainoje – valstybėse, vienijamose bendros tarptautinės organizacijos – Nepriklausomų Valstybių Sandraugos.

Dar praėjusio amžiaus paskutiniajame dešimtmetyje klausimas apie nelegaliai gautų pajamų apmokestinimą postsovietinėse valstybėse nebuvo keliamas. Prieš keletą metų domėjimasis šiuo reiškiniu įgavo visiškai kitą prasmę. Bandyta išsprauti jo reguliavimą į mokesčių ir kitų įstatymų rėmus. Nurodytų šalių mokesčius administruojančios institucijos palaipsniui pradėjo taikyti tokių pajamų apmokestinimo praktiką. Tai keitė teismų praktiką baudžiamosiose bylose dėl mokesčių vengimo ir slėpimo. Straipsnyje analizuojama pajamų, gautų neteisėtu (bet nebūtinai nusikalstamu) būdu, apmokestinimo praktika, šios srities teisėkūros procesas, bendrosios ir specialiosios teisės normos, reglamentuojančios tokius santykius.

Tačiau reikia pažymėti, kad minėtų valstybių įstatymų leidėjai turėtų atsisakyti nacionalinės mokesčių teisės ir kitų teisės šakų teisės normų, įtvirtinančių neteisėtu būdu gautų pajamų apmokestinimą, nes tai neatitinka konstitucinių ir tarptautinių teisės nuostatų.

A. I. Lukašov – Baltarusijos valstybinio universiteto Valdymo ir socialinių technologijų instituto Valstybės teisės katedros docentas

Telefonas (+ 375 17) 2095245

Vaitiekus Novikevičius – Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros lektorius

Elektroninis paštas v.novikevicius@legalservice.lt

Straipsnis įteiktas 2005 m. rugsėjo mėn., recenzuotas; parengtas spausdinti 2006 m. gruodžio mėn.