

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА
УГОЛОВНОГО ПРАВА И
УГОЛОВНОГО ПРОЦЕССА

Д. А. Глебов, А. И. Ролик

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
И НАЛОГОВАЯ ПРЕСТУПНОСТЬ**

ЮРИДИЧЕСКИЙ
ЦЕНТР

**Александр Иванович Ролик
Денис Анатольевич Глебов**
**Налоговые преступления
и налоговая преступность**
Серия «Теория и практика уголовного
права и уголовного процесса»

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=11279105

*Д. А. Глебов, А. И. Ролик. Налоговые преступления и налоговая преступность: Юридический
центр Пресс; Санкт-Петербург; 2005
ISBN 5-94201-426-4*

Аннотация

В работе с учетом последних изменений налогового и уголовного законодательства (Закон «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу законодательных актов РСФСР» от 8 декабря 2003 г. № 169-ФЗ) всесторонне рассматриваются вопросы борьбы с налоговыми преступлениями. Приводятся понятие, система и виды налоговых преступлений, анализируются особенности их квалификации, отграничения от смежных составов. На основе результатов проведенного криминологического исследования демонстрируются состояние, структура, динамика налоговой преступности, выявляются ее криминогенные детерминанты в отдельных социально значимых отраслях экономики, предлагаются меры, направленные на предупреждение данной разновидности преступного поведения.

Для сотрудников правоохранительных органов, судов, специалистов, задействованных в борьбе с налоговой преступностью, преподавателей, студентов и аспирантов юридических вузов.

Содержание

Введение	5
Глава I	9
Глава II	18
§ 1. Объект налоговых преступлений	18
§ 2. Объективная сторона налоговых преступлений	27
§ 3. Субъективная сторона налоговых преступлений	44
§ 4. Субъект налоговых преступлений	49
Конец ознакомительного фрагмента.	53

Д. А. Глебов, А. И. Ролик

Налоговые преступления и налоговая преступность

Редакционная коллегия серии «Теория и практика уголовного права и уголовного процесса»

А. И. Бойцов (отв. ред.), Н. И. Мацнев (отв. ред.), Б. В. Волженкин, Ю. Н. Волков, Ю. В. Голик, И. Э. Звечаровский, В. С. Комиссаров, В. П. Коняхин, А. И. Коробеев, Л. Л. Кругликов, С. Ф. Милюков, М. Г. Миненок, А. Н. Попов, М. Н. Становский, А. П. Стуканов, А. Н. Тарбагаев, А. В. Федоров, А. А. Эксархопуло

Рецензенты:

П. С. Яни, доктор юридических наук, профессор Российской правовой академии

Н. А. Лопашенко, доктор юридических наук, профессор Саратовской академии права

© Д. А. Глебов, А. И. Ролик, 2005

© Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2005

Введение

Собирать налоги в полном объеме не удастся ни одному государству в мире, поскольку сокрытие доходов от налогообложения во всех странах является одним из наиболее распространенных нарушений. Даже в западноевропейских странах и США, несмотря на успехи в совершенствовании налогового законодательства и финансового контроля, масштабы уклонения от уплаты налогов остаются значительными.

В Российской Федерации переход к рыночной экономике, развитие предпринимательства, возникновение новых организационных структур предприятий и многообразие форм собственности способствовали активному развитию налогового законодательства и формированию налоговых правоотношений. Вместе с тем появился новый вид преступлений – уклонение от уплаты налогов или страховых взносов. В результате совершения данного деяния государство несет крупные убытки, поскольку в бюджет не поступают значительные денежные средства, составляющие основу доходной части бюджета, и ненадлежащим образом формируются государственные внебюджетные фонды от сбора страховых взносов.

Налоговые преступления как новый вид антиобщественной деятельности, привлекают внимание многих современных ученых-юристов. Уголовно-правовая статистика свидетельствует о широком распространении данного вида преступлений. Так, с момента принятия УК РФ 1996 г. в Российской Федерации вплоть до 2002 г. наблюдался постоянный рост числа случаев уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов. В 1997 г. было зафиксировано 2713 случаев уклонения, в 1998 г. зарегистрировано уже 4085, в 1999 г. – 11 498, в 2000 г. – 22 121, в 2001 г. – 23 316, в 2002 г. – 13 130 налоговых преступлений.¹

При этом официальные статистические данные не полностью отражают истинную картину уклонения от уплаты налогов. Это связано с высокой латентностью экономических и, в частности, налоговых преступлений, регистрируемое число которых составляет лишь малую часть (1–4 %) от числа реально совершаемых.

Вопросы уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства в той или иной степени рассматривались в работах А. В. Брызгалина, Л. Д. Гаухмана, Б. В. Волженкина, В. А. Кашина, Т. О. Кошаевой, Л. С. Корневой, А. Г. Корчагина, Н. А. Лопашенко, С. В. Максимова, В. В. Мудрых, С. Г. Пепеляева, Н. М. Сологуба, И. Н. Соловьева, П. С. Яни. В последние годы изучению проблем, связанных с уклонением от уплаты налогов, посвящали свои диссертационные работы С. С. Белоусова, А. П. Бембетов, М. Ю. Ботвинкин, А. А. Витвицкий, В. А. Егоров, К. Н. Ивенин, В. Г. Истомин, П. А. Истомин, А. Г. Кот, Ф. А. Каримов, Д. Ю. Кашубин, С. В. Козлов, А. П. Кузнецов, И. И. Кучеров, Н. В. Матушкина, К. В. Мамилов, Н. В. Мищук, В. Г. Пищулин, Л. В. Платонова, Н. В. Побединская, В. П. Рольян, Н. С. Решетняк, А. В. Сальников, И. М. Середа, А. Р. Сиухов, И. Н. Соловьев, К. В. Череминский, П. С. Яни. Указанные исследования затрагивали как криминологические аспекты налоговых преступлений, так и вопросы, связанные с уголовно-правовой квалификацией преступных нарушений налогового законодательства, с их выявлением, расследованием и предупреждением.

Однако данные исследования относятся к периоду 1992–2001 гг. Последнее криминологическое исследование, проведенное И. Н. Соловьевым, охватывает период с 1999 по 2001 г. В нем автор, в частности, сосредоточил внимание на особенностях уклонения

¹ Здесь и далее статистические данные о налоговых преступлениях приводятся по 2002 г. включительно, так как на момент подготовки монографии обобщенные сведения об указанных преступлениях за 2003 г. в госстатистике отсутствовали. Вместе с тем в 2003 г. следует ожидать значительного снижения числа зарегистрированных налоговых преступлений в связи с упразднением федеральных органов налоговой полиции, в исключительную компетенцию которых входило выявление и расследование преступлений, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ.

от уплаты налогов в таких наиболее криминогенных отраслях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, как торговля, строительство и ремонтно-отделочные работы, риэлтерская деятельность, сфера производства и реализации алкогольной продукции.

По нашему мнению, анализ криминологической ситуации в сфере налогообложения в различных регионах Российской Федерации свидетельствует об определенной отраслевой диверсификации. В первую очередь она зависит от специфики экономических районов. Сопоставление статистических данных о криминализации различных отраслей в целом по России не позволяет выделить проблему налоговой преступности в исследованных И. Н. Соловьевым отраслях в качестве общероссийской. В отдельных регионах России наиболее криминализированными являются разные отрасли, это обусловливается географическим расположением территорий, а также действием экономических, социальных, политических, природных и других факторов.

Объектом настоящего исследования будут общие вопросы уголовно-правовой квалификации налоговых преступлений, а также криминологическая характеристика налоговой преступности в Дальневосточном федеральном округе (ДФО) и определенных социально значимых отраслях его экономики.

В работе представлены статистические данные, показывающие состояние, структуру, динамику налоговой преступности в целом по Российской Федерации за период 1997–2002 гг., данные о личности налогового преступника, полученные на основе изучения приговоров судов в отношении 411 лиц, осужденных на территории Дальневосточного федерального округа за период с 1997 по 2002 г. за уклонение от уплаты налогов, и анализа материалов 825 постановлений следователей о прекращении уголовных дел с санкции прокурора по нереабилитирующим основаниям. Выявлены и описаны современные причины и условия уклонения от уплаты налогов, новые способы совершения налоговых преступлений и их негативное воздействие на налоговую безопасность, являющуюся составной частью экономической безопасности государства, сформулированы научные рекомендации по совершенствованию норм уголовного законодательства о налоговых преступлениях и по вопросам общего предупреждения таких преступлений.

Для Дальнего Востока традиционно значимыми сферами хозяйственной деятельности являются рыбная и лесная отрасли, а также топливно-энергетический комплекс. Однако оценки происходящих в них процессов очень противоречивы, поскольку отражают два разных подхода – государственный и частного российского капитала. Первый подход рассматривает рыбохозяйственный, лесной и топливно-энергетический комплексы как неотъемлемую составляющую продовольственной, экономической, энергетической и военной безопасности страны, предполагая усиление регулирующей роли государства. Второй – отстаивает интересы частного капитала, заинтересованного в ограничении этой роли и в большей свободе, в то же время требуя со стороны государства защиты в конкурентной борьбе с иностранцами. При этом большинство авторов сходится во мнении, что причиной повышенной криминализации этих отраслей является непродуманная государственная политика в сфере налогового, таможенного, валютного и природоохранного законодательства, а также общий экономический кризис, вызванный перестроечными процессами, акционированием градообразующих предприятий и сопровождавшийся борьбой за передел собственности при очевидном ослаблении организационно-управленческих и регулирующих функций государства. Еще одним негативным фактором, усугубляющим ситуацию, по мнению многих специалистов, в том числе и в правоохранительных органах, является иностранная экономическая экспансия в исключительную экономическую зону России, а также в сферу лесного хозяйства. Неоднозначно оценивается и роль вертикально-интегрированных структур (ВИС) в топливно-энергетическом комплексе. Различные финансово-промышлен-

ные группировки (ФПГ) ведут активную борьбу за энергетические ресурсы, выстраивая интегрированные структуры, охватывающие единым управлением добычу и переработку сырья, его транспортировку до потребителя, оптовую и розничную реализацию. Такая крупномасштабная хозяйственная деятельность часто сопровождается совершением налоговых преступлений, в том числе носящих межрегиональный характер.

На протяжении последних лет задача выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия налоговых преступлений в рыбной, лесной отраслях и топливно-энергетическом комплексе является приоритетной для правоохранительных органов Дальнего Востока. Это связано прежде всего с той социальной и экономической значимостью, которую имеют данные отрасли для жизнедеятельности региона.

Сделанная в настоящем исследовании оценка криминологических характеристик налоговой преступности в Дальневосточном федеральном округе подтверждает правильность управленческих решений Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации (ФСНП РФ), которыми указанные сферы хозяйствования были определены в качестве приоритетных направлений оперативно-служебной деятельности территориальных органов налоговой полиции ДВФО.

Так, благодаря принятым ими мерам только в 2001–2002 гг. в рыбной отрасли округа выявлено 316 нарушений налогового законодательства, из них 265 в крупных и особо крупных размерах. Общая сумма установленного причиненного государству ущерба по выявленным нарушениям составила 425,9 млн рублей. Всего за этот период в рыбной отрасли возбуждено 252 уголовных дела, окончено производством (считая повторные) 258. Установленный ущерб по оконченным производством уголовным делам составил 138,2 млн рублей, из которых 117 млн рублей перечислены в бюджет и внебюджетные фонды.

В этот же период в лесной отрасли органами налоговой полиции ДВФО выявлено 282 нарушения налогового законодательства, из них 220 – в крупных и особо крупных размерах. По выявленным преступлениям возбуждено 225 уголовных дел, окончено производством 199. Установленный причиненный государству ущерб по оконченным производством уголовным делам составил 83,9 млн рублей, из которых в бюджет и внебюджетные фонды перечислено 57,8 млн рублей.

По предприятиям ТЭКа региона за 2001–2002 гг. выявлено 244 нарушения налогового законодательства, из них 199 – в крупных и особо крупных размерах. Сумма установленного причиненного государству ущерба по выявленным правонарушениям составила 822,6 млн рублей. Возбуждено 186 уголовных дел, окончено производством 175. При этом причиненный государству ущерб, установленный по оконченным уголовным делам, составил 404,3 млн рублей. По указанным делам в различные уровни бюджета возмещено 302,7 млн рублей.

Отраслевой анализ статистических показателей уровня криминализации экономики ДВФО в отмеченный период показывает, что в совокупности в рыбной, лесной отраслях и в ТЭКе органами налоговой полиции выявлено 20 % всех зарегистрированных в округе налоговых преступлений, установленный по этим преступлениям ущерб составляет 22,7 % от общей суммы установленного причиненного государству ущерба от данного вида экономической преступности. Для сравнения: остальные 80 % налоговых преступлений распределяются между 17 другими отраслями и 11 отраслевыми подгруппами.

Таким образом, приведенная статистика свидетельствует о высокой степени криминализации рыбной и лесной отраслей, а также топливно-энергетического комплекса в Дальневосточном федеральном округе. Это, а также развитость уровень теневого сектора в структуре этих сфер хозяйствования и обусловили выбор данных отраслей в качестве объектов криминологического анализа в настоящем исследовании.

В 1998–2003 гг. в России приняты важнейшие законодательные акты, имеющие прямое отношение к налоговой системе и бюджету (Бюджетный кодекс РФ и Налоговый кодекс РФ, Части первая и вторая), в соответствии с Указом Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 упразднена Федеральная служба налоговой полиции РФ, а ее функции по расследованию налоговых преступлений с 1 июля 2003 г. переданы в МВД РФ, с 1 января 2004 г. вступили в силу изменения Уголовного кодекса РФ, утвержденные федеральным законом «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу законодательных актов РСФСР» от 8 декабря 2003 г. № 169-ФЗ.² Согласно данным изменениям существенно обновлены редакции ст. 198, 199 УК РФ, а также дополнительно введены ст. 199.1. «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Все это указывает на необходимость теоретического осмысления новелл в федеральном законодательстве о бюджете, налогах, сборах, страховых взносах, а также обобщения практики их применения, что и явилось основным предметом исследования в данной монографии.

² СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4855.

Глава I

Понятие налоговой преступности и налоговых преступлений

Важным аспектом объективного познания криминологической ситуации в налоговой сфере является анализ налоговой преступности в стране в целом, в отдельных регионах Российской Федерации в частности и, наконец, в определенных социально значимых, самостоятельных отраслях экономики.

Налоговая преступность, являющаяся объектом нашего исследования, есть разновидность экономической преступности, которая, в свою очередь, представляет собой лишь часть преступности как таковой. Вот почему криминологическому анализу налоговой преступности (включая определение соответствующего понятия) должно предшествовать предпринятое хотя бы в самых общих чертах теоретическое осмысление таких категорий, как «преступность» и «экономическая преступность».

Термин «преступность» в криминологии не имеет однозначной трактовки. Еще совсем недавно преступность определялась как «относительно массовое, исторически изменчивое социальное, имеющее уголовно-правовой характер явление классового общества, состоящее из всей совокупности преступлений, совершаемых в соответствующем государстве в определенный период времени».³

Данной дефиниции суждено было стать «классическим» определением понятия «преступность» в отечественной криминологии. В дальнейшем (и в советский, и в постсоветский периоды) это понятие (с некоторыми модификациями) широко использовалось в криминологической литературе.⁴ В целом оно верно отражало основные, сущностные признаки рассматриваемого негативного социального феномена: нормативный характер, массовость, социальную обусловленность явления и т. д.

Объективности ради следует отметить, что и в тот период времени в трудах российских юристов встречались и другие трактовки понятия преступности. Так, Л. И. Спиридонов рассматривал преступность как «один из параметров общества, характеризующих состояние социального механизма, рассогласованность между его составными частями».⁵ Д. А. Шестаков видит в этом явлении «свойство классового общества порождать массовое совершение опасных для него деяний».⁶ Д. А. Ли сводит все многообразие признаков преступности лишь к одной ее составляющей, определяя преступность как негативное социальное явление.⁷ По точному замечанию В. В. Орехова, в этих весьма абстрактных определениях по существу отсутствуют указания на все признаки определяемого предмета и речь идет не столько о преступности, сколько о ее общих причинах. При чем такое понимание причин преступности лишено практической направленности.⁸

На рубеже XX и XXI веков В. В. Лунеев справедливо обратил внимание на чрезмерную политизацию воспроизведенной выше «классической» формулы исследуемого понятия,

³ Кузнецова Н. Ф. Преступление и преступность. М., 1969. С. 173.

⁴ См.: Курс советской криминологии. М., Т. 1. С. 138; Криминология. СПб., 1992. С. 53; Криминология. М., 1997. С. 22.

⁵ Спиридонов Л. И. Социология преступности. М., 1978. С. 22–23.

⁶ Шестаков Д. А. На криминологическом семинаре // Правоведение. 1982. № 2. С. 105–106.

⁷ Ли Д. А. Преступность как социальное явление. М., 1997. С. 10.

⁸ Криминология. СПб., 2002. С. 44.

между тем как «преступность – не классовая, не идеологическая и не политическая, а общечеловеческая проблема».⁹

С учетом осуществленной в последние годы деидеологизации криминологии наиболее полным и корректным можно признать следующее определение рассматриваемого понятия. Преступность – это социально-правовое, исторически изменчивое, негативное массовое явление, складывающееся из всей совокупности совершаемых в тот или иной период в государстве (регионе, мире) преступлений, имеющих количественные (состояние, динамика) и качественные (структура и характер преступности) показатели. А. И. Долгова, солидаризируясь в данном вопросе с Н. А. Стручковым,¹⁰ предлагает дополнить вышеприведенную формулу указанием на то, что преступность – это сложная совокупность преступлений и лиц, их совершающих.¹¹ Иными словами, в понятие преступности упомянутые авторы включают и преступников.

Следует иметь в виду, что преступность рассматривается не только как социальное явление, но и через иные родовые понятия, такие, как состояние и параметры общества, социальная система, социальный процесс, побочный продукт цивилизации, показатель социальной патологии и др. Несмотря на существенные различия перечисленных родовых понятий, характеризующих преступность, ее видовые отличительные признаки (социальность, изменчивость, массовость, совокупность деяний и иные), как правило, совпадают. И это более значимо, чем различие абстрактных родовых понятий,¹² особенно для целей настоящего исследования.

Термин «экономическая преступность» имеет еще больший разброс интерпретационных оценок. Начать приходится с констатации того, что данное понятие в литературе отдельными исследователями рассматривается как часть не только преступности как таковой, но и теневой экономики.¹³ Среди других специалистов крайних, диаметрально противоположных взглядов по этому вопросу придерживаются Н. А. Лопашенко и В. В. Колесников.

Первый из упомянутых авторов в понятие экономической преступности включает преступления, затрагивающие любые виды экономических отношений, складывающихся как в сфере хозяйствования (экономике), так и вне ее пределов. Исходя из этой предпосылки, Н. А. Лопашенко относит к числу безусловно экономических преступлений отдельные посягательства на жизнь и здоровье, на конституционные права и свободы человека и гражданина, а также многие преступления против семьи и несовершеннолетних, общественной безопасности и т. д. Такой взгляд на природу экономической преступности кажется нам чрезмерно широким: к экономической преступности искусственно относятся деяния, имеющие иную, неэкономическую направленность.¹⁴

В другую крайность впадает В. В. Колесников, полагающий, что экономическая преступность – это экономическая деятельность, осуществляемая в сфере предпринимательства (бизнеса) его субъектами с использованием криминальных методов и преследующая цель незаконного обогащения.¹⁵ При такой трактовке за рамками определяемого понятия оказывается довольно много других разновидностей экономической преступности, включая налоговую.

⁹ Лунеев В. В. Преступность XX века. Мировые, региональные и российские тенденции. М., 1997. С. 21.

¹⁰ Стручков Н. А. Преступность как социальное явление. Л., 1979. С. 14.

¹¹ Долгова А. И. Преступность, ее организованность и криминальное общество. М., 2003. С. 18–25.

¹² Криминология. М., 1999. С. 74.

¹³ Есипов В. М. Теневая экономика. М., 1998; Теневая экономика и организованная преступность. М., 1998.

¹⁴ Лопашенко Н. А. Экономическая преступность: понятие, социальная опасность, некоторые проблемы борьбы и пути их решения // Организованная преступность и коррупция. 2002. № 2. С. 42.

¹⁵ Колесников В. В. Экономическая преступность и рыночные реформы: политико-экономические аспекты. СПб., 1994. С. 53.

В широком диапазоне между вышеприведенными полярными точками зрения можно встретить еще целый ряд определений экономической преступности. Так, одни исследователи понимание этой разновидности преступности связывают с объектами преступных посягательств, в частности с общественными отношениями собственности и хозяйственной деятельности.¹⁶

Другие, определяя экономическую преступность через системообразующие признаки, рассматривают объект посягательства, мотивацию и характеристику субъекта и считают таковой совокупность корыстных преступлений, совершенных в сфере экономики лицами в процессе их профессиональной деятельности, в связи с этой деятельностью и посягающих на собственность и другие интересы потребителей, партнеров, конкурентов и государства, а также на порядок управления экономикой в различных отраслях хозяйства.¹⁷

Третьи авторы под экономической преступностью понимают противоправную деятельность, посягающую на интересы экономики в целом, а также на предпринимательские интересы отдельных групп граждан, постоянно и систематически осуществляемую с целью извлечения наживы в рамках и под прикрытием законной экономической деятельности.¹⁸

Исследовав все многообразие подходов, имеющихся в мировой литературе, универсальное определение анализируемого понятия предлагает В. В. Лунеев. «Суть экономической преступности в странах с развитой рыночной экономикой, – считает он, – составляют преступления, совершенные корпорациями против других корпораций, служащими корпораций против самой корпорации, корпорациями против потребителей».¹⁹

Надо признать, что все вышеприведенные формулировки дают определенное представление о сущности понятия «экономическая преступность», а также содержат различные комбинации ряда ключевых признаков данной категории. Беда их, однако, в том, что они страдают известным схематизмом и неполно описывают все существенные черты и стороны определяемого понятия.

Подобных недостатков, на наш взгляд, лишена дефиниция, предложенная Б. В. Волженкиным. Под экономической преступностью он понимает совокупность следующих императивных признаков, характеризующих определенную систему экономических преступлений: а) совершение этих деяний в сфере экономической деятельности, т. е. деятельности, связанной с производством, обменом, распределением и потреблением материальных благ и услуг; б) причинение вреда охраняемым законом экономическим интересам граждан, хозяйствующих субъектов и государства; в) совершение таких преступлений, как правило, лицами, включенными в систему экономических отношений, на которые они посягают; г) умышленный и, как правило, корыстный характер преступлений.²⁰

При таком понимании в качестве составной части экономической преступности должна рассматриваться налоговая преступность, а экономические преступления должны включать в себя как одну из своих разновидностей налоговые преступления.

Переходя к анализу понятия и сущности налоговой преступности, представляется возможным отметить, что под нею отдельные авторы понимают относительно самостоятельное социально-правовое исторически изменчивое, возникающее в определенных условиях в

¹⁶ Стрельцов Е. Л. Экономические преступления. Теоретический взгляд. Одесса, 2002. С. 59.

¹⁷ Петров Э. И., Марченко Р. Н., Барина Л. В. Криминологическая характеристика и предупреждение экономических преступлений. М., 1995. С. 12. См. также: Пинкевич Т. В. Криминологическая характеристика экономической преступности в России. Ставрополь, 2001. С. 21; Свенсон Б. Экономическая преступность. М., 1986.

¹⁸ См.: Корчагин А. Г. Преступность в сфере экономики и экономическая преступность. Владивосток, 2001. С. 102–105; Российское уголовное право. Курс лекций. Т. 4. Преступления в сфере экономики. Владивосток, 2000. С. 7–8.

¹⁹ Лунеев В. В. Указ. соч. С. 256.

²⁰ См.: Криминология. СПб., 2002. С. 242; Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. СПб., 2002.

финансовой сфере общественно опасное явление, в основе которого лежит конфликт между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками и которое включает в себя совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения, касающиеся взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.²¹ Это определение представляется нам не совсем удачным по следующим причинам.

Нам кажется излишним в данной трактовке указание на то, что налоговые преступления посягают также на порядок осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов и иных платежей.

Понятие и формы осуществления налогового контроля закреплены в главе 14 ч. 1 Налогового кодекса РФ (в ред. от 23.12.2003 г.)²² Налоговый контроль проводят должностные лица налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах. За нарушение порядка такого контроля УК 1996 г. уголовной ответственности (как и УК РСФСР 1960 г.) не устанавливает.

Не можем мы согласиться и с определением налоговой преступности как «совокупности предусмотренных уголовным законом преступлений, совершаемых в налоговой сфере».²³ Более того, автор данного определения проводит различие между понятиями «налоговая преступность» и «налоговое преступление», считая, что термин «налоговая преступность» является криминологическим понятием, так как им обозначается определенное антисоциальное явление, а термин «налоговое преступление» является уголовно-правовой категорией, ибо ответственность за совершение налоговых преступлений определена в ст. 198, 199 УК РФ.²⁴ Такая позиция вызывает определенные возражения. Понятия «налоговое преступление» в действующем УК РФ нет. В диспозициях статей, предусматривающих уголовную ответственность за данные деяния, говорится об «уклонении от уплаты налогов». В науке также не выработано единого подхода к вопросу о том, какие составы объединяются понятием «налоговые преступления».²⁵

²¹ Кучеров И. И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000. С.18; Аналогично А. Р. Сиюхов, говоря о налоговых преступлениях, считает таковыми деяния, предусмотренные уголовным законом, посягающие на общественные отношения, возникающие по поводу исчисления налогов, их уплаты, а также осуществления налогового контроля. См.: Сиюхов А. Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и республики Адыгея): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. С. 6.

²² Первоначальный текст документа опубликован в «Российской газете» № 148–149 от 06.08.1998 г.

²³ Кузнецов А. П. Социальные причины и криминологическая характеристика налоговых преступлений // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 4. Ярославль, 2002. С. 134; Кузнецов А. П., Изосимов С. В. Криминологические проблемы налоговой преступности в России // Российский следователь. 2001. № 7. С. 25.

²⁴ Кузнецов А. П. Указ. соч. С. 134.

²⁵ См.: Истомин П. А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: По материалам Северо-Кавказского региона: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 1999; Каиубин Д. Ю. Налоговые преступления в уголовном праве России: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002; Козлов С. В. Уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2000; Кузнецов А. П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации: Проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2000; Мамилев К. В. Уголовно-правовое основание уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2001; Матушкина Н. В. Криминологическая модель преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов и ее использование в целях выявления и раскрытия преступлений этого вида: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 1997; Мишук Н. И. Уголовная ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1992; Пищулин В. Г. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминальные аспекты: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 1999; Побединская Н. В. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999; Рольян В. П. Налоговые преступления: квалификация и предупреждение: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000; Череминский К. В. Ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (уголовно-правовые и криминологические проблемы): Автореф. дис. ... канд.

Между тем без четкого, непротиворечивого, недвусмысленного уяснения этого понятия невозможно достаточно рельефно очертить контуры налоговой преступности, ибо нормативной ее основой как раз и служат так называемые «налоговые преступления». От того, какие именно составы преступлений (и в каком количестве) мы отнесем к категории налоговых, будет зависеть в конечном итоге масштаб (объем, размах) налоговой преступности. Сложность же решаемой проблемы заключается не только в том, что в действующем уголовном законодательстве России не используется даже сам термин «налоговые преступления», но и в многообразии различных форм проявлений преступных посягательств на отношения в сфере налогообложения.

Преступные нарушения налогового законодательства условно можно подразделить на собственно налоговые преступления и преступления против порядка налогообложения. Понятие «налоговые преступления» употребляется в литературе в узком и широком смысле слова. В первом случае налоговыми преступлениями признаются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц.²⁶ Близкое по характеру, но несколько иное по содержанию определение «налогового преступления» предлагает В. Г. Истомин. По его мнению, налоговое преступление – это деяние, посягающее на установленные законодательством общественные отношения по уплате соответствующего налога в установленный срок и в полном размере, а также на отношения государственной или муниципальной собственности, что, на взгляд автора, отличает данное преступление от других нарушений налогового законодательства, посягающих на отношения по порядку исчисления налогов и представления отчетной документации в налоговые органы.²⁷

В более широком смысле под налоговым преступлением понимается всякое преступное деяние, посягающее на правоотношения в сфере налогообложения. И. Н. Соловьев дал следующее определение: «Налоговыми преступлениями могут быть признаны общественно опасные деяния, совершенные в области налогообложения юридических и физических лиц и запрещенные уголовным законом под угрозой наказания».²⁸

Предпосылкой для выделения налоговых преступлений в самостоятельную категорию являются общественные отношения в сфере налогообложения и регулирующие их налоговое законодательство. В соответствии со ст. 2 Налогового кодекса РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов на территории Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.²⁹

Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 4 июля 1997 г. «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» специально подчеркнул, что общественная опасность налоговых преступлений заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ),

юрид. наук. Краснодар, 2000.

²⁶ См., например: *Серёда И. М.* Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты. Иркутск, 1998. С. 52–53; *Соловьев И. Н.* Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М., 2000. С. 46; Курс уголовного права. Особенная часть. М., 2002. Т. 4. С. 55.

²⁷ *Истомин В. Г.* Проблемы уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук... Екатеринбург, 1999. С. 9.

²⁸ *Соловьев И. Н.* Указ. соч. С. 48.

²⁹ Налоговый кодекс РФ. Часть 1. М., 2003. С. 6.

что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.³⁰

Итак, налоговые преступления выделяются в особую группу на основании признаков, отражающих специфику той сферы жизнедеятельности (в данном случае – сферы налогообложения) общества, в которой они совершаются. К числу этих признаков относятся: особый субъектный состав налоговых правоотношений (налоговые органы, органы налоговой полиции, с 1 июля 2003 г. – органы МВД, налоговые агенты и налогоплательщики); специфический объект – отношения, касающиеся исчисления и уплаты налогов (сборов).

Интересно мнение ученых, изучавших проблемы налоговых преступлений в 20-х годах прошлого века, во времена нэпа, когда налоговые преступления относились к разделу «Преступления против порядка управления». Так, А. Н. Трайнин отмечал, что налоговые преступления – это противодействие финансовым функциям власти,³¹ а А. А. Пионтковский подчеркивал, что налоговые преступления – это посягательства на финансовый аппарат власти.³² Сходную позицию сейчас занимают Д. И. Аминов и В. П. Ревин, которые утверждают, что преступные уклонения от уплаты налогов посягают на финансовую систему государства.³³

Однако согласно той редакции, в какой на сегодняшний день формулируется понятие налоговых преступлений, последние не посягают на порядок управления. Объектом указанных преступлений выступает группа общественных отношений, которая защищается «налоговыми» нормами уголовного законодательства. «Эти отношения, – правильно подчеркивают И. Н. Пастухов и П. С. Яни, – связаны с формированием бюджета, а не с деятельностью налоговых органов как части органов государственного управления».³⁴ Возможно, что в будущем в Уголовном кодексе РФ будет предусмотрена ответственность за налоговые преступления, посягающие одновременно и на правоотношения, складывающиеся в процессе налогообложения, и на порядок управления, будут криминализованы иные противоправные деяния в области налогообложения.

Таким образом, преступления в налоговой сфере нельзя сводить только к уклонению от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ). Н. А. Лопашенко считает, что современное уголовное законодательство предусматривает четыре состава преступлений, в той или иной мере связанных с неуплатой налогов. К ним относятся: регистрация незаконных сделок с землей (ст. 170 УК РФ), уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физического лица (ст. 194 УК РФ), уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды (ст. 198 УК РФ) и уклонение от уплаты налогов или страховых взносов с организаций (ст. 199 УК РФ).³⁵

И. И. Кучеров полагает, что к числу преступных действий, направленных против порядка налогообложения, прежде всего относятся искажение учетных данных Государственного земельного кадастра и умышленное занижение размеров платежей за землю, предусмотренные ст. 170 УК РФ (регистрация незаконных сделок с землей). С определенной долей условности к таковым можно отнести и создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность (лжепредпринимательство),

³⁰ Бюллетень Верховного Суда РФ. 1997. № 9. С. 3.

³¹ См.: Трайнин А. Н. Уголовное право. Часть особенная: Преступления против государства и социалистического порядка. М., 1927. С. 102.

³² Пионтковский А. А. Советское уголовное право. Особенная часть. М.-Л., 1928. Т. 2. С. 320.

³³ Аминов Д. И., Ревин В. П. Преступность в кредитно-финансовой сфере. М., 1997. С. 38.

³⁴ Пастухов И. Н., Яни П. С. Неуплата налогов и незаконное предпринимательство. М., 2002. С. 9.

³⁵ Лопашенко Н. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 2. Ярославль, 2000. С. 32.

так как в соответствии со ст. 173 УК РФ данное преступление одной из своих целей имеет освобождение от налогов.³⁶

В. А. Егоров сформулировал в своей диссертации научное положение о том, что преступления, предусмотренные ст. 194, 198 и 199 УК РФ, составляют группу налоговых преступлений, поскольку в соответствии со ст. 13 Налогового кодекса РФ таможенные пошлины и таможенные сборы отнесены также к федеральным налогам и сборам, а в ст. 50 Бюджетного кодекса РФ таможенные пошлины, сборы и иные таможенные платежи рассматриваются как вид налоговых доходов федерального бюджета. Кроме того, все названные выше преступления посягают на один и тот же видовой объект: установленный федеральным законом порядок общественных отношений в сфере налогообложения, уплаты налогов, таможенных платежей и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.³⁷

По нашему мнению, систему данных преступлений уместнее обозначать термином, предложенным И. И. Кучеровым, а именно как «преступления в сфере налогообложения». А собственно «налоговыми преступлениями» мы считаем только два последних состава и составы, предусмотренные ст. 199.1 (неисполнение обязанностей налогового агента), ст. 199.2 (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов), введенные в Уголовный кодекс РФ с 1 января 2004 г. (И. И. Кучеров, В. Г. Истомин, А. Р. Сиюхов, И. В. Александров, А. М. Яковлев, Б. В. Яценко).³⁸

Умышленное занижение размеров платежей за землю (ст. 170 УК РФ – регистрация незаконных сделок с землей) является не чем иным, как преступным должностным злоупотреблением, а деяние, предусмотренное ст. 194 УК РФ, – преступным нарушением таможенного законодательства.

Термин «налоговое преступление», будучи шире понятия «уклонение от уплаты налогов», вполне может отражать суть и особенности именно уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов. В то же время представляется, что в уголовном праве, характеризуя преступные посягательства на финансовую систему государства в части формирования бюджета от поступления налогов, уместнее будет пользоваться понятием «уклонение от уплаты налогов». Необходимость определения этого общего понятия вытекает из того, что, во-первых, термин «уклонение от уплаты налогов» широко употребляется в названии и тексте соответствующих статей УК РФ 1996 г., во-вторых, определение общего понятия «уклонение от уплаты налогов» позволяет глубже раскрыть сущность отдельных способов такого уклонения, отличить комментируемые преступные посягательства от смежных составов преступлений. Поэтому предложение о замене в ст. 198, 199 УК РФ термина «уклонение» на «неуплату», высказанное некоторыми учеными,³⁹ представляется нам не совсем обоснованным. Понятие «уклонение от уплаты налогов» должно отражать то общее, что присуще его разновидностям. Вообще, термин «уклонение от уплаты налогов» весьма удобен, емок,

³⁶ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: Дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 32. См. также: Коротков А. П., Гусев О. Б., Завидов Б. Д., Попов И. А., Сергеев В. Н. Преступления в сфере экономики. Уголовно-правовой анализ и квалификация. М., 2001. С. 114–115; Ежов Ю. А. Преступления в сфере предпринимательства. М., 2001. С. 93; Устинова Т. Д. Проблемы квалификации преступлений, посягающих на порядок ведения предпринимательской деятельности. М., 2002. С. 119–121.

³⁷ Егоров В. А. Налоговые преступления и их предупреждение: Дис. ... канд. юрид. наук. Майкоп, 1999. С. 11–12. См. также: Ларичев В. Д., Милякина Е. В., Орлова Е. А., Щербаков В. Ф., Шихунова О. Г. Преступность в сфере внешнеэкономической деятельности. М., 2002. С. 210; Мудрых В. В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 2001. С. 224.

³⁸ См.: Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы. С. 18–19; Истомин В. Г. Указ. соч. С. 9; Сиюхов А. Р. Указ соч. С. 6; Александров И. В. Налоговые преступления: Криминологические проблемы исследования. СПб., 2002. С. 14; Курс уголовного права. Особенная часть. М., 2002. С. 466–469.

³⁹ Минская В. С. Ответственность за неуплату налогов нуждается в дальнейшей дифференциации // Журнал российского права. 2000. № 5/6. С. 122–123.

выразителен и понятен. Кроме того, в сознании большинства людей – потенциальных налогоплательщиков – «уклонение» и есть неуплата, недоплата налога в обход закона.

Некоторые ученые, исследовавшие данный вопрос, уже давали определение понятия уклонения от уплаты налогов. Так, И. И. Соловьев считает, что законодательно могла бы быть принята следующая формулировка: уклонение от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – это противоправное действие, направленное на занижение или неуплату установленных законом налогов или взносов в бюджеты государства и государственные внебюджетные фонды.⁴⁰

Однако, на наш взгляд, данное определение грешит некоторыми неточностями. А именно: 1) в предложенном определении отсутствует такой важный для отграничения уголовно наказуемого уклонения от соответствующих административных правонарушений признак, как общественная опасность и ее количественный показатель – крупный ущерб; 2) в связи с введением в действие гл. 24 ч. 2 НК РФ уплата взносов в государственные внебюджетные фонды заменяется уплатой единого социального налога, поэтому из определения следовало бы исключить понятие взноса.

И. М. Середа полагает, что уголовно наказуемое уклонение от уплаты налогов можно определить следующим образом: это любые общественно опасные противоправные и уголовно наказуемые деяния субъекта, которые позволяют последнему избежать или в той или иной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые в виде налогов.⁴¹

На наш взгляд, для квалификации уклонения по ст. 198. 199 УК РФ в действующей редакции значение имеет лишь сам факт неуплаты налога, а не уменьшение или занижение его размеров. В этой связи предложенное И. М. Середой определение представляется не совсем четким.

Опираясь на вышесказанное, **уголовно наказуемое уклонение от уплаты налогов можно определить следующим образом: это любые общественно опасные, противоправные и уголовно наказуемые умышленные деяния субъекта, направленные на неуплату установленных законом налогов в крупном размере.**

А налоговая преступность, по нашему мнению, это социально-правовое, исторически изменчивое негативное массовое явление, складывающееся из всей совокупности совершаемых в государстве в тот или иной период времени физическими лицами и организациями преступных уклонений от уплаты налогов, имеющих количественные и качественные показатели.

Налоговой преступности присущи такие характерные особенности, как: причинение значительного ущерба экономическим интересам государства и создание угрозы налоговой безопасности государства; своеобразие совершения противоправного деяния; высокая латентность налоговых правонарушений; оказание негативного влияния на значительную часть населения.

Повышенная социальная опасность налоговой преступности заключается в негативном влиянии на важнейшие государственные институты, в дестабилизации общественных отношений в области экономики,⁴² а в конечном итоге – в угрозе национальной безопасности России.

Налоговая преступность имеет следующие общие признаки: а) она посягает на финансовые интересы государства, на законный порядок уплаты налогов и пошлин; б) детермини-

⁴⁰ Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М., 2000. С. 47–48.

⁴¹ Середа И. М. Указ. соч. С. 8.

⁴² См.: Кузнецов А. П. Криминологическая и уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений // Следователь. 2000. № 4. С. 26; Мазур С. Ф. Уголовно-правовая охрана экономической деятельности. М., 1998. С. 18–21.

рована одними и теми же социально-экономическими, политическими, организационными и иными факторами; в) связана с конкретными особенностями экономического механизма; г) связана с выполнением субъектами непосредственных хозяйственных функций; д) осуществляется специфическими способами, имеющими тенденцию к усложнению; е) приобретает все более отчетливо выраженный транснациональный характер.

Дальнейший рост налоговой преступности может приостановиться только при стабилизации экономики и активизации совместной деятельности правоохранительных и контролирующих органов. Несмотря на некоторую общую тенденцию роста выявляемости налоговых преступлений, существенных позитивных изменений в криминологической ситуации в ближайшее время не предвидится. Налоговая преступность отличается тем, что все время возникают новые способы совершения преступных деяний, расширяются их масштабы, появляются все новые и новые группы неплательщиков. Можно, например, предположить: если произойдет перекладывание налогового бремени на доходы и имущество физических лиц в сочетании со снижением жизненного уровня населения, то неизбежно обострится социальная напряженность. Она может спровоцировать ответные действия налогоплательщиков в виде уклонения от уплаты налогов.⁴³ Учитывая, что действенный механизм контроля за уплатой налогов физическими лицами до конца пока не создан и все еще далек от совершенства, уклонение от налогообложения может принять массовый характер.⁴⁴

По оценкам ряда специалистов, в результате уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает до половины налоговых поступлений в бюджет.⁴⁵ Необходимо подчеркнуть, что этот показатель стабилен вот уже в течение пяти лет. Но этот показатель отнюдь не единственный из тех, что дают полное и всестороннее представление о налоговой преступности. Для определения всех качественных и количественных параметров налоговой преступности необходимо обратиться к анализу ее криминологической характеристики, т. е. к установлению состояния, структуры и динамики данной разновидности преступности. Однако такому исследованию должна предшествовать уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений, ибо первичным элементом, отправной точкой в изучении налоговой преступности является все-таки налоговое преступление.

⁴³ Кузнецов А. П. Социальные причины и криминологическая характеристика налоговых преступлений. С. 135–136.

⁴⁴ Криминология. М., 1997. С. 439.

⁴⁵ Бембетов А. П. Теоретические основы борьбы с налоговой преступностью. М., 2001. С. 4.

Глава II

Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений

§ 1. Объект налоговых преступлений

В соответствии с новым уголовным законодательством рассматриваемые составы преступлений отнесены к категории преступлений в сфере экономической деятельности (ранее – хозяйственные преступления). Однако при анализе зарубежного и ранее действовавшего отечественного законодательства мы обнаруживаем и иные точки зрения на этот вопрос.

Так, аналогичные нарушения налогового законодательства в различные периоды истории расценивались как нарушения постановлений о надзоре за промыслами и торговлей (Уголовное уложение 1885 г.), преступления против порядка управления (УК РСФСР 1922 г.), особо опасные преступления против порядка управления (УК РСФСР 1926 г.), особо опасные государственные преступления или преступления против социалистической собственности (УК РСФСР 1960 г.). Можно заключить, что в прошлом налоговые преступления преимущественно признавались посягающими на порядок управления. Но уже в то время относимость налоговых преступлений к этой категории ставилась специалистами под сомнение. Так, в комментарии к германскому Особому налоговому закону (*die Reichsabgabeordnung*) 1919 г. в части, посвященной налоговым преступлениям, последние определялись как наказуемые действия, препятствующие осуществлению налогового притязания государства.⁴⁶

Отечественный специалист в области уголовного права профессор Н. Н. Полянский отмечал, что налоговыми преступлениями «нарушается деятельность различных органов управления, и вносятся затруднения в различные отрасли их деятельности, а именно: налоговые деликты касаются финансового ведомства и вносят затруднения в его деятельность по обложению граждан и взиманию с них налогов». Учитывая указанное обстоятельство, он выражал свою солидарность в этом вопросе с точкой зрения А. Н. Трайнина, который считал, что налоговые деликты противодействуют финансовым функциям власти.

Отдельные юристы и сейчас признают налоговые преступления посягательствами на порядок управления.⁴⁷

По нашему мнению, полностью согласиться с подобным подходом нельзя. И вот почему. Термин «экономика» происходит от греческого слова *oikonomike*, буквально означающего искусство управления домашним хозяйством. Под экономикой понимается совокупность общественных отношений в сфере производства, обмена и распределения продукции. Этим понятием также обозначают народное хозяйство данной страны или его часть, включающую соответствующие отрасли и виды производства.

В «Современном экономическом словаре» экономика характеризуется как: 1) хозяйство, совокупность средств, объектов, процессов, используемых людьми для обеспечения жизни, удовлетворения потребностей путем создания необходимых человеку благ, условий и средств существования с применением труда; 2) наука о хозяйстве, способах его ведения

⁴⁶ Dr. Cattien H. Reichssteurstraf, Recht und Rechtssteuerstrafverfahren. 1925. S. 20.

⁴⁷ Сотов А. И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов. Сб. статей. М., 1997. Вып. 1. С. 270–271.

людьми, отношениях между людьми в процессе производства и обмена товаров, закономерностях протекания хозяйственных процессов.⁴⁸

Позиция же авторов, считающих уклонение от уплаты налогов преступлением, посягающим на порядок управления, основывается на отождествлении категории «экономическая деятельность» с предпринимательством, главной целью которого является получение прибыли. Далее логика рассуждения строится следующим образом. Проводится буквальное толкование легального определения предпринимательской деятельности. К сожалению, в легальном определении не отражено то положение, что согласно ст. 34 Конституции Российской Федерации предпринимательская деятельность есть разновидность деятельности экономической. Это и позволяет в отрыве от конституционной нормы весьма произвольно понимать предпринимательскую деятельность, наполнять ее неодинаковым содержанием в зависимости от субъективного усмотрения лица, производящего толкование легальной дефиниции. В свою очередь это приводит и к ошибочному представлению, будто отношения между государством и налогоплательщиками, касающиеся исчисления и уплаты налогов, не имеют отношения к экономической деятельности.

На самом деле, как видно из приведенных выше определений экономической деятельности, ее существом является не только создание, но и потребление экономических благ. Представляется, что процесс потребления немыслим без системы бюджетно-налогового перераспределения. То обстоятельство, что к преступлениям в сфере экономической деятельности в настоящее время отнесены и уголовно наказуемые нарушения налогового законодательства, свидетельствует о том, что законодатель в первую очередь принял во внимание их экономическую составляющую. Ведь в результате массового уклонения от уплаты налогов государство утрачивает платежеспособность, следовательно, основной ущерб причиняется именно его финансовой деятельности, а не системе управления.

Родовым объектом налоговых преступлений можно считать охраняемую уголовным законом систему общественных отношений, складывающихся в процессе создания, распределения и потребления экономических благ.

Аналогичного мнения придерживается И. И. Кучеров.⁴⁹ Однако в его определении упор делается на отношения по созданию и использованию экономических благ, и вовсе не упоминаются отношения распределения. Мы же делаем акцент именно на отношениях распределения потому, что налог представляет собой законную форму изъятия и перераспределения экономических благ, принадлежащих частным лицам, предпринимателям и юридическим лицам, в пользу общества и государства.

Далее нашей задачей будет определить видовой объект составов, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. Необходимость определения видового объекта обуславливается прежде всего тем, что отдельные преступные посягательства на отношения, возникающие в налоговой сфере, хотя и имеют между собой много общего, тем не менее различаются по своим непосредственным объектам, которые будут рассмотрены отдельно. Таким образом, определение видового объекта позволит обособить в общей совокупности охраняемых уголовным законом отношений, возникающих в процессе экономической деятельности, те из них, которые имеют место именно в налоговой сфере.

Отдельными специалистами уже предпринимались попытки разделения преступлений в сфере экономической деятельности по видовому объекту. Однако использовавшиеся ими основания не позволяли осуществить четкого разграничения. В этой связи нам представляется правильной классификация, в которой за основу принимаются те сферы экономической

⁴⁸ Современный экономический словарь / Под ред. Б. А. Райзберга, Л. Ш. Лозовского, Е. Б. Стародубцева. М., 1996. С. 393.

⁴⁹ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: Дис... д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 249.

деятельности, где совершаются преступления. Но даже среди сторонников такого подхода к решению данной проблемы разброс мнений достаточно велик.

Так, Н. А. Лопашенко предлагает считать видовыми объектами этой категории преступных посягательств общественные отношения по реализации конкретных принципов осуществления экономической деятельности. В частности, на основе такого подхода предложено выделять посягательства на общественные отношения по реализации: принципа свободы экономической деятельности; принципа осуществления экономической деятельности на законных основаниях; принципа добросовестной конкуренции субъектов экономической деятельности; принципа добропорядочности субъектов экономической деятельности; принципа запрета криминальных форм поведения в экономической деятельности. При этом уклонения от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ) признаны, наряду с такими уголовно наказуемыми деяниями, как злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности (ст. 177 УК РФ), злоупотребления при выпуске ценных бумаг (ст. 185 УК РФ), уклонение от уплаты таможенных платежей (ст. 194 УК РФ) и неправомерные действия при банкротстве (ст. 195 УК РФ), посягательствами на общественные отношения по реализации принципа добропорядочности субъектов экономической деятельности.⁵⁰

Нам представляется, что подобный подход не позволяет провести достаточно четкое разграничение, так как преступные нарушения налогового законодательства одновременно идут вразрез с несколькими принципами. Например, в результате неуплаты налогов недобросовестные налогоплательщики получают преимущества за счет сокрытых от налогообложения средств по сравнению с другими хозяйствующими субъектами, которые полностью исполняют свои налоговые обязанности. Тем самым одновременно нарушаются принципы добросовестной конкуренции и добропорядочности субъектов экономической деятельности. Кроме того, Н. А. Лопашенко не ставит и не решает вопроса о непосредственном объекте каждого вида налоговых преступлений.

Другие авторы предлагают условно подразделить все преступления в данной области в зависимости от сферы экономической деятельности, в которой они совершаются. При этом выделяют: 1) преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности (ст. 169, 171–174, 175, 178, 179, 180, 182, 183, 184, 195–197 УК РФ); 2) преступления в денежно-кредитной сфере (ст. 176, 177, 181, 185–187 УК РФ); 3) преступления в сфере финансовой деятельности государства (ст. 188–194, 198, 199 УК РФ); 4) преступления в сфере торговли и обслуживания населения (ст. 200 УК РФ).⁵¹

Данное основание для классификации нам кажется наиболее приемлемым. Вызывает несогласие лишь определение видового объекта уклонения от уплаты налогов как сферы финансовой деятельности государства.

Не вызывает принципиальных возражений утверждение, что налоговые преступления посягают на финансовую систему государства. Однако за основу определения видового объекта рассматриваемых преступлений нельзя брать всю совокупность общественных отношений, возникающих в финансовой системе.

Финансы (фр. *finance* от лат. *financia* – наличность, доход) – обобщающий экономический термин, означающий как денежные средства, финансовые ресурсы, рассматриваемые в их создании, движении, распределении, перераспределении и использовании, так и экономические отношения, обусловленные взаимными расчетами между хозяйствующими субъектами, движением денежных средств, денежным обращением, использованием денег.⁵²

⁵⁰ Лопашенко Н. А. Вопросы квалификации преступлений в сфере экономической деятельности. Саратов, 1997. С. 10–13, 42–43, 98–140.

⁵¹ Российское уголовное право. Особенная часть: Учебник / Под ред. М. П. Журавлева и С. И. Никулина. М., 1998. С. 164–165. Согласно Федеральному закону от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ ст. 200 УК РФ утратила силу.

⁵² Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. М., 1997. С. 781.

Таким образом, финансы – экономическая категория, отражающая экономические отношения в процессе создания и использования фондов денежных средств. Государство через систему финансов (государственный бюджет, бюджет субъектов Федерации, местные бюджеты, государственные внебюджетные фонды и др.) перераспределяет часть национального дохода в соответствии с целями своей экономической и социальной политики.

Системе финансовых отношений причиняется вред не только налоговыми преступлениями, но и другими преступлениями, включенными в главу 22 УК РФ, например, невозвращением из-за границы средств в иностранной валюте (ст. 193); нарушением правил сдачи государству драгоценных металлов и драгоценных камней (ст. 192); незаконным оборотом драгоценных металлов, природных драгоценных камней и жемчуга (ст. 191); контрабандой (ст. 188); изготовлением или сбытом поддельных денег или ценных бумаг (ст. 186); изготовлением или сбытом поддельных кредитных либо расчетных карт или иных платежных документов (ст. 187) УК РФ.

Основным элементом государственных финансов, безусловно, является бюджет, который, согласно ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ), представляет собой форму образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

Однако бюджетные отношения нельзя считать видовым объектом налоговых преступлений. Данное утверждение основывается на том, что источниками доходов бюджета являются не только налоги, но и доходы от продажи имущества, находящегося в государственной собственности, прибыль Банка России, доходы от реализации государственных запасов, доходы от внешнеэкономической деятельности, прочие неналоговые доходы. Кроме того, в бюджет включаются и доходы целевых бюджетных фондов. Из изложенного следует вывод о том, что преступные нарушения налогового законодательства посягают лишь на группу отношений, которые возникают исключительно в сфере налогообложения.

В ст. 62 НК РФ уголовно наказуемые нарушения налогового законодательства поименованы как «преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах». Поэтому получить искомое понятие видового объекта можно, приняв во внимание содержание ст. 2 НК РФ, в которой перечислены отношения, регулируемые налоговым законодательством, за исключением, разумеется, тех из них, которые не получили в настоящее время специальной уголовно-правовой защиты. В данном случае мы имеем в виду общественные отношения по введению налогов и сборов и модификации налогового режима.

В результате видовой объект можно определить как совокупность охраняемых уголовным законом отношений по взиманию налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

В. А. Егоров считает, что видовым объектом налоговых преступлений является установленный федеральным законодательством порядок общественных отношений в сфере налогообложения, уплаты налогов, таможенных платежей и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.⁵³ Нетрудно убедиться, что при таком подходе налоговыми будут признаваться преступления, которые таковыми, строго говоря, не являются.

И. И. Кучеров предлагает в ряду преступлений в сфере экономической деятельности обособить группу преступлений в сфере финансов, предусмотрев в Уголовном кодексе соответствующую главу. К ним рекомендуется отнести и преступления в сфере налогообложения.⁵⁴ В принципе такой подход возражений не вызывает, хотя более оправданным было бы

⁵³ Егоров В. А. Налоговые преступления и их предупреждение: Дис... канд. юрид. наук. Майкоп, 1999. С. 85.

⁵⁴ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: Дис... д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 248.

их обособление в качестве самостоятельной категории, каковое имеет место в уголовном законодательстве отдельных стран.

Видовой объект является общим для всех преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, или, как мы их условно обозначили, «налоговыми преступлениями». Различие же между рассматриваемыми ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ и иными видами преступлений в сфере налогообложения можно провести, лишь определив их непосредственный объект.

Изучение соответствующих теоретических источников позволяет утверждать, что единый подход к определению непосредственного объекта налоговых преступлений отсутствует. Имеющиеся же в научной литературе определения непосредственных объектов преступных нарушений налогового законодательства, на наш взгляд, недостаточно конкретны. К примеру, непосредственный объект определялся как: отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета;⁵⁵ общественные отношения в сфере контроля со стороны государства за доходами налогоплательщиков и формирования государственного бюджета;⁵⁶ правоотношения в сфере уплаты налогов;⁵⁷ общественные отношения, связанные с исполнением налогоплательщиками обязанности по декларированию объектов налогообложения и своевременному и полному внесению в доход государственного бюджета налоговых платежей;⁵⁸ правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и государством из установленной законодательством обязанности первого уплатить определенные суммы в бюджеты различного уровня и во внебюджетные фонды последнего;⁵⁹ общественные отношения, обеспечивающие интересы хозяйства в сфере финансов в части формирования бюджета от сбора налогов;⁶⁰ экономические и финансовые интересы государства;⁶¹ установленный законом порядок уплаты налогов;⁶² финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета за счет поступления налоговых платежей от налогоплательщиков;⁶³ финансово-хозяйственная система государства в части отношений, возникающих в связи с уплатой подоходного налога и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды РФ физическими лицами.⁶⁴

Как видно из приведенного перечня, в качестве непосредственного объекта уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства, наряду с различно определяемыми «общественными отношениями», имеющими место в налоговой сфере, рассматриваются в основном «экономические и финансовые интересы государства» и «установленный порядок уплаты налогов». Представляется, что при определении непосредственного объекта необходимо придерживаться традиционного подхода, при этом должны быть четко обозначены

⁵⁵ Российское уголовное право. Особенная часть. Учебник / Под ред. М. П. Журавлева, С. И. Никулина. М., 1998. С. 201.

⁵⁶ Уголовное право. Особенная часть. Учебник / Под ред. Б. В. Здравомыслова. М., 1995. С. 278.

⁵⁷ Цыганков Э. М. Уголовная ответственность за налоговые преступления // *Налоги-97. Статьи. Обзор законодательства. Консультации*. М., 1997. С. 21.

⁵⁸ Козаченко И. Я., Кондрашова Т. В., Панкратов В. В., Дубинчин А. А. Комментарий к уголовному кодексу РСФСР. Должностные и экономические преступления. Учебное издание. Екатеринбург, 1996. С. 23.

⁵⁹ Куприянов А. А., Бабаев Б. М. Научно-практический комментарий налоговых статей нового Уголовного кодекса // *Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации* / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1998. Вып. 1(3). С. 66–67.

⁶⁰ Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Уголовно-правовая охрана финансовой сферы: новые виды преступлений и их квалификация. М., 1995. С. 10.

⁶¹ Уголовное право. Особенная часть. Учебник / Под ред. Н. И. Ветрова, Ю. И. Ляпунова. М., 1998. С. 363.

⁶² Научно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. П. Н. Панченко. Нижний Новгород, 1996. Т. 1. С. 569.

⁶³ Середа И. М. Указ. соч. С. 55.

⁶⁴ Соловьев И. Н. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по УК РФ 1996 г. // *Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право*. 1999. № 1. С. 88.

именно те общественные отношения, возникающие в налоговой сфере, которым причиняется вред в результате совершения анализируемого преступления.

Анализ законодательства позволяет сделать вывод, что у каждого состава преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства, имеется свой непосредственный объект посягательства, что обусловлено целым рядом причин. Прежде всего, как уже отмечалось, преступные нарушения налогового законодательства условно можно подразделить на собственно уклонения от уплаты налогов (налоговые преступления) и преступления против порядка налогообложения. Непосредственным объектом первых являются отношения по исчислению и уплате (взиманию) налогов, а вторых – по осуществлению налоговыми органами контроля и привлечению виновных к ответственности.

По нашему мнению, **непосредственный объект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, можно определить как установленный государством порядок общественных отношений по поводу налогообложения физических лиц, исчисления и уплаты подоходного налога и единого социального налога (страховых взносов в государственные внебюджетные фонды).**

Непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является установленный государством порядок общественных отношений, касающихся налогообложения юридических лиц, исчисления и уплаты ими налогов.

Непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, являются общественные отношения в сфере исполнения обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов.

Непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, являются общественные отношения в сфере принудительного взыскания налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также отношения по принудительному взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика.

Особое внимание следует уделить предмету преступных нарушений налогового законодательства. В научной литературе по вопросу о предмете преступления высказываются разные, порой противоречивые точки зрения. Не вдаваясь в общую дискуссию о предмете преступления, мы исходим из следующего.

Во-первых, предмет преступления – это самостоятельная уголовно-правовая категория, отличная от объекта преступления. В то же время предмет преступления является вещественным носителем общественного отношения, существующего по поводу этого предмета.

Во-вторых, предмет преступления – это материальные вещи объективно существующего внешнего мира.

В-третьих, предмет преступления является категорией факультативной и должен устанавливаться лишь в тех случаях, если он указан в соответствующей статье Особенной части УК.

Уголовно-правовое значение предмета преступления определяется в первую очередь не его физическими свойствами, а характером и содержанием выражающихся в нем общественных отношений. Иными словами, проблема предмета преступления неразрывно связана с проблемой его объекта. Предмет преступления – это конкретный материальный объект, в котором проявляются определенные свойства, стороны общественных отношений (объекта преступления), путем воздействия на который причиняется социально опасный вред в сфере этих общественных отношений.

Казалось бы, остается лишь выяснить, что именно подвергается преступному воздействию при совершении преступлений в сфере налогообложения. Однако мнения специалистов относительно предмета анализируемых нами преступлений также разделились.

Правильной представляется позиция И. И. Кучерова, который, критикуя утверждение некоторых ученых, считающих предметом уклонения от уплаты налогов объекты налогообложения,⁶⁵ отмечает: «Во-первых, подобная точка зрения основывается на неправильном понимании сущности объектов налогообложения. В ст. 38 НК РФ определено, что ими могут являться имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики. В данном случае законодатель фактически перечислил отдельные объекты материального мира и нематериальные блага, с наличием которых связывается возникновение налоговых обязательств. На самом деле, в соответствии с теорией налогового права, они составляют не объект, а предмет налога. Во-вторых, предметы не всех налогов материальны. К числу налогов, имеющих в качестве предмета нематериальные блага, относятся: государственная пошлина, налог на пользование недрами и лицензионные сборы. В-третьих, даже такие предметы налогов, как, например, недвижимость и автотранспорт, далеко не всегда подвергаются преступному воздействию. Ведь избежать связанных с ними налоговых обязанностей можно, введя в заблуждение налоговые органы относительно их стоимостных, количественных или физических показателей».⁶⁶

По нашему мнению, налоги тоже не могут быть признаны предметами анализируемых преступлений, так как они нематериальны и представляют собой определенный правовой механизм отчуждения собственности физических и юридических лиц.⁶⁷

Сам И. И. Кучеров мотивирует свой вывод тем, что отличительной особенностью данного вида преступлений является то, что они, как правило, находят свое отражение в различных документах. Воздействие преступника на указанные документы сводится к внесению в них ложной информации об объектах и других элементах налогообложения. С учетом этого, как считает И. И. Кучеров, предметом преступления, заключающегося в уклонении физического лица от уплаты налога, следует признать декларацию о доходах.

Данное предложение вызывает возражения. Налоговая декларация не может быть предметом рассматриваемого преступления, поскольку в соответствии с действующим законодательством подача не соответствующей действительности декларации в налоговые органы еще не образует состава преступления. В п. 5 постановления Пленума Верховного Суда № 8 от 4 июля 1997 г. сказано: «Преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный законодательством».⁶⁸ Кроме того, физические лица могут уклониться от уплаты налога и иным способом. Например, подав верную декларацию, но элементарно не уплачивая или недоплатив причитающийся налог. В данном случае никакого вреда налоговой декларации не наносится.

Поэтому мы предлагаем считать **предметом уклонения от уплаты налогов денежные средства, подлежащие внесению в бюджет и во внебюджетные фонды. Это понятие известно в теории налогового права как сумма платежа за соответствующий налогооб-**

⁶⁵ См... например: Сальников А. В. Уголовно-правовые проблемы сокрытия объектов налогообложения // Проблемы выявления и расследования преступлений в сфере экономики. Материалы научно-практической конференции. Псков, 1995. С. 33–34; Мишук Н. И. Уголовная ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Харьков, 1992. С. 11.

⁶⁶ Кучеров И. И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы: Дис... д-ра юрид. наук. М., 1999. С. 264–265.

⁶⁷ Мнение о том, что предметом состава уклонения от уплаты налогов является сам налог или страховой взнос встречается в следующих источниках: Корчагин А. Г. Юбко Ф. Ф. Указ. соч. С. 23–24; Егоров В. А. Указ. соч. С. 89; Уголовное право. Особенная часть. Учебник / Под ред. Н. И. Ветрова, Ю. И. Ляпунова. М., 1998, С. 365; Лопашенко Н. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 2. Ярославль, 2000. С. 33.

⁶⁸ Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 1997. № 9.

лагаемый период, являющаяся предметом налогового правоотношения.⁶⁹ К аналогичному выводу пришел Д. Ю. Кашубин: «Предметом налоговых преступлений могут выступать подлежащие перечислению в счет уплаты налога денежные средства в размере, не превышающем ставку налога или страхового взноса».⁷⁰

Предметом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, является также имущество налогоплательщика-организации, налогового агента-организации, индивидуального предпринимателя, за счет которого осуществляется принудительное взыскание налога.

В состав данного имущества согласно п. 4 ст. 47 НК РФ помимо наличных денежных средств включаются:

1) имущество, не участвующее непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;

2) готовая продукция (товары), а также иные материальных ценности, не предназначенные для непосредственного участия в производстве;

3) сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;

4) имущество, переданное по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

5) другое имущество.

В уголовно-правовой литературе высказано предложение считать предметом уклонения от уплаты налогов только федеральные налоги, но не налоги субъектов РФ и не местные налоги, поскольку иначе нарушался бы принцип равенства граждан России об основаниях и пределах уголовной ответственности в зависимости от региона пребывания и деятельности налогоплательщика.⁷¹

Это предложение вызвало критику со стороны И. В. Шишко и Г. Н. Хлупиной.⁷² И. И. Кучеров считает, что для квалификации не имеет значения, является ли налог или иной обязательный сбор федеральным, региональным или местным.⁷³

Мы полагаем, что предметом уклонения от уплаты налогов с организаций является не сам налог как правовая категория, а денежные средства, подлежащие уплате за налоговый период. **При этом неважно, установлен ли налог федеральными органами власти, региональными или органами местного самоуправления.**

Принцип равенства граждан перед законом, закрепленный в ст. 4 УК РФ, означает равные основания криминализации и декриминализации по общественной опасности деяний, независимо от личностных характеристик субъектов, прежде всего от их служебного, материального положения, расы, национальности, половой принадлежности, вероисповедания.

Статьей 57 Конституции РФ предусмотрено, что каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы. Часть 2 ст. 8 Конституции РФ устанавливает, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ. Равен-

⁶⁹ Дымченко В. И. Российское налоговое право. Общая часть: Учебное пособие. Владивосток, 1994. С. 20.

⁷⁰ Кашубин Д. Ю. Налоговые преступления в уголовном праве России. Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 19.

⁷¹ Егоров В. А. Указ. соч. С. 117–118. Данное мнение разделяют также Б. В. Волженкин и Д. Ю. Кашубин (см.: Российское уголовное право: Курс лекций. Т. 4. Преступления в сфере экономики / Под ред. проф. А. И. Коробеева. Владивосток, 2000. С. 384; Кашубин Д. Ю. Указ. соч. С. 20).

⁷² Шишко И. В., Хлупина Г. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций // Юридический мир. 1999. № 8. С. 11.

⁷³ Кучеров И. И. Налоговые преступления. М., 1997. С. 70.

ство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков, и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов. В федеративном государстве полномочия в сфере налогообложения не могут сосредотачиваться исключительно у федерального законодателя. Нельзя говорить о реальной самостоятельности субъектов Федерации и органов местного самоуправления, не имеющих собственной доходной базы. Однако право субъектов Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты связаны общими принципами налогообложения и сборов (абз. 3 п. 4 постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. № 5-П).⁷⁴

Кроме того, согласно ст. 16 НК РФ информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении и отмене региональных и местных налогов и сборов направляются органами государственной власти субъекта Российской Федерации и органами местного самоуправления в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и Министерство финансов Российской Федерации, а также в соответствующие региональные налоговые органы и финансовые органы. Сведения о действующих региональных налогах и сборах и об их основных положениях ежеквартально публикуются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам, а сведения о действующих местных налогах и сборах и об их основных положениях не реже одного раза в год публикуются соответствующими региональными налоговыми органами.

Основываясь на вышеизложенном, мы считаем, что ст. 49 Конституции РФ и ст. 4 УК РФ, гласящие о равенстве граждан перед законом независимо от места жительства, никоим образом не нарушаются. Обязанность уплачивать любой законно установленный налог независимо от уровня органа, установившего его, должна обеспечиваться в том числе и мерами уголовной ответственности. Таким образом, для квалификации деяний как налоговых преступлений необходимо установить факт неуплаты налога за определенный налогооблагаемый период и крупный размер неуплаченного налога, а **вид налога не имеет значения для привлечения к ответственности.**

Подводя итог изложенному, сформулируем следующие выводы:

1) в результате уклонения от уплаты налогов основной ущерб причиняется финансовой деятельности государства, а не системе управления, поэтому уголовно наказуемые нарушения налогового законодательства отнесены УК РФ к преступлениям в сфере экономической деятельности;

2) отношения по уплате таможенных платежей не являются видовым объектом налоговых преступлений;

3) объекты налогообложения, налоговая декларация и сами налоги не могут быть предметом уклонения от уплаты налогов, так как преступному воздействию непосредственно подвергаются денежные средства, подлежащие уплате;

4) предметом налоговых преступлений является не сам налог как правовая категория, а денежные средства, подлежащие уплате за налоговый период, либо имущество, за счет которого производится принудительное взыскание налогов. При этом неважно, установлен ли налог федеральными органами власти, региональными или органами местного самоуправления.

⁷⁴ Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

§ 2. Объективная сторона налоговых преступлений

Важнейшее значение для уяснения того, какие же противоправные деяния в налоговой сфере являются уголовно наказуемыми, имеет исследование их объективной стороны. Поэтому следует подробно рассмотреть именно внешнюю сторону преступлений, связанных с налогообложением, которая, как известно, включает в себя следующие обязательные признаки: а) само противоправное деяние, выражающееся в действии или бездействии; б) общественно опасное последствие; в) причинную связь между деянием и наступившими последствиями. К числу же необязательных признаков, которые имеют значение для правильной квалификации, относятся время и способ совершения преступления. Следует отметить, что из всех правовых проблем, связанных с преступлениями в сфере налогообложения, до настоящего времени специалисты наибольшее внимание уделяли именно вопросам их квалификации, в том числе и с учетом признаков объективной стороны. Однако изменения, которые претерпели в 2003 г. диспозиции статей, предусматривающих уголовную ответственность за преступления, связанные с налогообложением, а также само налоговое законодательство, требуют продолжения исследований в этом направлении.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, описывается как совершенное в крупном размере уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Перечисление в тексте статьи указанных способов, по всей видимости, вызвано необходимостью хотя бы частично раскрыть содержание термина «уклонение», так как соответствующее определение в налоговом законодательстве отсутствует. Данный пробел активно восполняется доктринальным толкованием.⁷⁵ К уже имеющимся трактовкам добавим, что термин «уклонение» указывает именно на стремление преступника избежать уплаты налогов полностью или частично посредством различных тщательно скрываемых или открытых противоправных (запрещенных уголовным законом) действий, которые заключают в себе обман налоговых органов (оставление их в неведении) относительно объектов налогообложения.

Способы, применяемые для избежания уплаты налогов или снижения их размеров, достаточно разнообразны и многочисленны, в настоящее время их насчитывается около ста. Все многообразие выявленных в ходе исследования налоговых правонарушений способов их совершения в зависимости от того, какой именно элемент налогового механизма и каким образом подвергается воздействию, можно условно подразделить на следующие группы и виды:

1) полное или частичное неотражение финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета: осуществление сделок без документального оформления; неоприходование товарно-материальных ценностей; неоприходование денежной выручки в кассу;

2) искажение экономических показателей, позволяющее уменьшить размер налогооблагаемой базы: отнесение на издержки производства расходов, не предусмотренных законодательством; отнесение на издержки производства расходов в размерах, превышающих

⁷⁵ См. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. А. И. Бойко. Ростов-на-Дону, 1996. С. 430; Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. Ю. И. Скуратова, В. М. Лебедева. 2-е изд. М., 1998. С. 444; Белоусова С. С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов: Автореф. дис... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 8.

установленные законодательством; завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, отнесенных на издержки производства и обращения;

3) незаконное использование налоговых льгот, изъятий, скидок и пониженных налоговых ставок при исчислении налогов;

4) искажение объекта налогообложения, занижение стоимости и объема реализованной продукции; подмена объектов налогообложения;

5) нарушение порядка учета цифровых показателей, как правило, путем отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности на ненадлежащих счетах бухгалтерского учета;

6) выведение финансово-хозяйственной деятельности из-под контроля налоговых органов; непостановка на учет в налоговых органах; открытие дополнительных счетов в банках без уведомления налоговых органов.⁷⁶

Наиболее распространенными видами уклонения от налогов, выделяемыми с учетом особенностей объективной стороны данного преступления, являются:

1) связанные с подделкой документов;

2) связанные с злоупотреблениями;

3) связанные с сокрытием выручки или дохода;

4) связанные с использованием фондов предприятий;

5) связанные с использованием расчетных счетов;

6) связанные с издержками производства;

7) связанные с учреждением новых структур;

8) связанные с неправомерным осуществлением деятельности;

9) связанные с несоблюдением порядка регистрации и хранения денежных средств.⁷⁷

В зависимости от общественной опасности процессы уклонения от уплаты налогов можно условно разделить на три основные группы. Первая – легализация доходов, полученных от преступной деятельности, характеризующаяся сокрытием от государственного контроля значительных сумм (одна из составляющих теневой экономики), которые пополняют финансово-экономическую базу общеуголовной и организованной преступности. Вторая – сокрытие доходов от формально-законных финансово-хозяйственных операций, осуществляемых нелегально, то есть вне налогового контроля (в данную группу включается также деятельность хозяйствующих субъектов, вообще не состоящих на учете в налоговых органах и полностью скрывающихся от налогообложения). И, наконец, третья группа – занижение налогооблагаемой базы, неполное или искаженное, то есть ложное отражение в налоговой декларации, бухгалтерской документации результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.⁷⁸

Подача декларации о доходах физическими лицами предусмотрена ст. 229, 326.24 ч. 2 Налогового кодекса РФ. В соответствии со ст. 207 НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации и не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объектом налогообложения физических лиц, имеющих постоянное место жительства в Российской Федерации, является совокупный доход, полученный в календарном году как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами в денежной (рублях и иностранной валюте) и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды. В состав совокупного

⁷⁶ Кучеров И. И. Налоговые преступления. М., 1997. С. 78–79. См. также: Середа И. М. Указ. соч. С. 49–50.

⁷⁷ Комментарий к статьям Уголовного кодекса Российской Федерации по преступлениям, отнесенным к подследственности налоговой полиции / Под. ред. А. А. Маркова. СПб., 2000. С. 46–48.

⁷⁸ Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М., 2000. С. 38–39.

дохода включаются стоимость материальных благ, предоставленных предприятиями (организациями), материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, доходы от выполнения работ по гражданско-правовым договорам, от сдачи в аренду жилья, гаражей, автомобилей, а также от осуществления предпринимательской деятельности (без образования юридического лица).

Основанием для начисления и уплаты подоходного налога является налоговая декларация – документ, предъявляемый в налоговый орган и представляющий собой заявление установленного образца, заполненное налогоплательщиком. В этом заявлении отражаются сведения об источниках доходов, их размере, а также о предположительном размере дохода на следующий год.

В п. 3 и 4 ст. 23 НК РФ предусматривается, что налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах; представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговую декларацию по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Согласно ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Пленум Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. в своем постановлении № 8 разъяснил, что от представления декларации освобождаются граждане, получающие доходы за выполнение трудовых и иных приравненных к ним обязанностей только по месту основной работы (службы, учебы), а также получающие доходы хотя и из нескольких источников, но при условии, что их годовой доход не превышает установленную налоговым законодательством сумму, исчисление налога с которой производится по минимальной ставке. Это положение не распространяется на граждан, зарегистрированных в качестве предпринимателей без образования юридического лица (граждане-предприниматели), а также на иностранных граждан и лиц без гражданства, имеющих постоянное место жительства в Российской Федерации. Под основным местом работы в данном случае следует считать предприятие или организацию, с которым гражданин состоит в трудовых отношениях. Во всех остальных случаях подача декларации является обязательной.

В соответствии со ст. 229, 326.24 части второй НК РФ налоговая декларация представляется налогоплательщиками – физическими лицами не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Граждане-предприниматели в случае появления у них в течение года источников доходов от предпринимательской деятельности обязаны подавать декларации в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких источников. В декларации они указывают размер дохода, полученного ими за первый месяц деятельности, и размер ожидаемого дохода до конца текущего года. При этом под днем возникновения источника дохода следует понимать не момент фактического получения дохода, а день регистрации налогоплательщика как предпринимателя. В случае прекращения существования источника дохода до конца текущего года указанные лица по прошествии пяти дней также обязаны подать декларацию.

Иностранные граждане и лица без гражданства должны подавать декларацию в течение месяца со дня приезда в Российскую Федерацию и не позднее, чем за месяц до отъезда.

Неподача декларации о доходах в указанные выше сроки и образует первую форму уклонения от уплаты налога.

Следует констатировать, что, хотя закон и допускает возможность уклонения от уплаты сбора путем непредставления документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах обязательно, такая ситуация невозможна, потому что в силу природы сбора его уплата предшествует совершению в интересах плательщика сбора государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий (п. 2 ст. 8 НК РФ). Так что обязанности представления соответствующих документов, возлагаемой на плательщика сбора, как таковой не существует, поскольку уплата сбора происходит, в отличие от уплаты налога, не в силу существующей правовой обязанности, а в силу реализации субъективного права лица.⁷⁹

К иным документам, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах обязательно, относятся документы, представляемые при уплате сборов, а также документы, представление которых требуется законодательством о налогах и сборах для подтверждения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика (например, п. 6 ст. 145 НК), либо для подтверждения обоснованности освобождения от налогообложения или уменьшения налогового бремени (например, ст. 165, п. 1 ст. 172, ст. 218–221 НК РФ), либо для иных целей.

Вторая форма уклонения физических лиц от уплаты налогов заключается во включении в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах обязательно, заведомо ложных сведений.

В данном случае объективная сторона преступления заключается в умышленном нарушении установленной законодательством о налогах и сборах обязанности (п. 1 ст. 80 НК РФ), в указании в перечисленных документах любых не соответствующих действительности сведений о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога (п. 3 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов»), а равно любых не соответствующих действительности сведений, необходимых для правильного исчисления и уплаты сбора.

Под совокупным годовым доходом, подлежащим обложению подоходным налогом, понимается разность между валовым доходом, полученным в течение календарного года, и документально подтвержденными расходами, связанными с извлечением этого дохода. В состав совокупного дохода физических лиц наряду с заработной платой, доходами от предпринимательской деятельности и авторскими вознаграждениями, также включается стоимость материальных и социальных благ, предоставляемых организациями или другими работодателями этим лицам. Подлежат налогообложению также доходы, полученные от реализации физическими лицами принадлежащего им имущества, а также некоторые другие доходы.

Расходы, понесенные налогоплательщиком, принимаются налоговыми органами во внимание лишь в тех случаях, когда они связаны с получением доходов. Например, подлежащий налогообложению доход гражданина-предпринимателя определяется как разность между полученным им валовым доходом и документально подтвержденными расходами. Из содержания п. 3 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 следует, что в данном случае под расходами следует понимать понесенные гражданином затраты, влекущие в предусмотренных налоговым законодательством случаях уменьшение налогооблагаемой базы.

⁷⁹ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. А. И. Рарога. М., 2004. С. 353.

При исчислении же налога физическим лицам, не зарегистрированным в качестве предпринимателей, по доходам, полученным от продажи имущества, принадлежащего им на правах собственности, налоговыми органами могут быть учтены документально подтвержденные расходы, связанные с созданием, приобретением и реализацией указанного имущества. Не исключаются из совокупного валового дохода плательщика расходы на личные нужды плательщика и его семьи, уплаченные в качестве членских взносов, платежей по страхованию или штрафов, и некоторые другие.

Принимая во внимание вышеизложенное, **включение в декларацию или иные документы заведомо искаженных сведений можно определить как сознательное умалчивание об источниках фактически полученных физическим лицом доходов или занижение их размеров либо необоснованное завышение размеров расходов, позволяющее уменьшить налогооблагаемую базу, либо необоснованное применение налоговых вычетов.**

Следует учитывать, что незначительные неточности, допущенные налогоплательщиком при составлении декларации, а также непродолжительная задержка с ее подачей не могут рассматриваться в качестве признаков преступления.

При характеристике объективной стороны состава уклонения физического лица от уплаты налогов и (или) сборов необходимо правильно решить вопрос о моменте окончания этого преступления. От этого зависит наказуемость содеянного либо как оконченного преступления, либо как покушения на данное преступление (ч. 3 ст. 66 УК РФ). В первую очередь необходимо уяснить, относится ли состав уклонения от уплаты налогов и (или) сборов физическими лицами к материальным или формальным составам.

Пленум Верховного Суда РФ в своем постановлении от 4 июня 1997 г. «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» указал, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему РФ.⁸⁰

Данное указание Пленума дало некоторым ученым повод считать составы, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, материальными и в зависимости от этого определять момент окончания преступления.⁸¹ Кроме того, «материальность» анализируемых составов преступлений, т. е. наличие в них признака, характеризующего небезразличное для квалификации последствия, прямо вытекает из указания Уголовного кодекса на их (последствия) исчисляемость. Прийти к подобному заключению можно, основываясь на содержащейся в законе количественной характеристике последствия: уклонение от уплаты налога признается преступным, если только оно совершается не менее чем в крупном размере, который определяется в УК РФ вполне конкретно.

П. Яни была высказана мысль, что налоговые преступления (так же как невозвращение средств в иностранной валюте и уклонение от уплаты таможенных платежей) — это длящиеся преступления с материальным составом, поскольку установленная неуголовным законодательством (в данном случае налоговым) обязанность уплатить налог вовсе не прекращается в момент наступления установленного для ее исполнения срока. Поэтому и после наступления указанного в законе последствия в виде неуплаты налога и (или) страхового взноса в крупном размере преступление продолжает совершаться (длиться до момента его

⁸⁰ Бюллетень Верховного Суда. 1997. № 9. С. 4.

⁸¹ См.: Соловьев И. Н. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по УК РФ 1996 г. // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. 1999. № 1. С. 89; Яни П., Пастухов И. Ответственность за налоговые преступления // Российская юстиция. 1999. № 4. С. 23; Волженкин Б. В. Российское уголовное право: Курс лекций. Т. 4. Преступления в сфере экономики / Под. ред. проф. А. И. Коробеева. Владивосток, 2000. С. 389.

фактического завершения в связи с прекращением преступной деятельности по воле лица или вопреки ей).⁸²

Эти положения были подвергнуты обоснованной критике. В частности, И. Звечаровский по этому поводу пишет: «П. Яни прав в том, что содержание правовой обязанности по уплате не исчерпывается ее невыполнением в установленный законом (подчеркнем – не уголовным) срок. Однако он, думаю, не прав, заявляя, что к установленному сроку преступление не окончено в том смысле, что состав продолжает и далее выполняться. Состав преступления не выполняется, так как он уже окончен; сохраняется не уголовно-правовая обязанность уплатить обязательные платежи... Можно предположить, что автор, внедрив в категорию длящихся преступлений с материальным составом, не может (или не хочет?) отойти от их традиционного определения. И делается это в целях сохранения возможности до момента “фактического” прекращения таких преступлений наращивать объем их последствий».⁸³

По нашему мнению, для признания уклонения оконченным преступлением **УК РФ не устанавливает в качестве обязательного признака состава наступление общественно опасных последствий в виде непоступления соответствующей суммы налога в бюджет. Таким образом, комментируемые составы сконструированы как формальные.** Аналогичное мнение высказывают Н. А. Лопашенко, И. И. Кучеров и В. Сверчков.⁸⁴

Как разъясняется в п. 5 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г., преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными **с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством.**

Так, генеральный директор ГУОРПФ «Ростокино» Г. и главный бухгалтер данного предприятия Б. в период с 1 января 1999 г. по 1 октября 1999 г. (1, 2 и 3 кварталы 1999 г.) совершили уклонение от уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд РФ с организаций в особо крупном размере, неоднократно, группой лиц по предварительному сговору. Допрошенные в судебном заседании подсудимые Г. и Б. вину свою не признали и сообщили суду, что несвоевременность выплат в Пенсионный фонд объясняется тяжелым финансовым положением предприятия. Кроме того, задолженность за указанный период времени стала гаситься в сентябре 1999 г., однако окончательно рассчитаться с Пенсионным фондом удалось только в ноябре месяце 1999 г. Ссылка защиты на тот факт, что на момент составления акта проверки ГУОРПФ «Ростокино» от 16 ноября 1999 г. и предъявления подсудимым обвинения задолженность указанным предприятием перед Пенсионным фондом бала полностью погашена, не была принята судом в обоснование отсутствия состава преступления. Суд в этой части согласился с представителем государственного обвинения и посчитал, что состав преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, образуется с момента фактической неуплаты задолженности по истечении сроков уплаты (15 число месяца, следующего за месяцем, за который исчислены взносы), независимо от того, были ли в дальнейшем задолженности погашены.⁸⁵

⁸² Яни П. Длящиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов // Российская юстиция. 1999. № 1. С. 40–47.

⁸³ Звечаровский И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей // Российская юстиция. 1999. № 9. С. 41–42.

⁸⁴ См.: Лопашенко Н. А. Вопросы квалификации преступлений в сфере экономической деятельности. Саратов, 1997. С. 135; Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ. М., 1999. С. 43; Сверчков В. Уклонение от уплаты обязательных платежей: конструкция составов преступлений // Российская юстиция. 2000. № 7. С. 49.

⁸⁵ Приговор Останкинского районного суда СВАО гор. Москвы от 21 февраля 2000 г. // Архив УФСНП РФ по Приморскому краю за 2001 г.

Основываясь на вышеизложенном и учитывая то, что НК РФ налоговый период по налогу на доходы физических лиц и по единому социальному налогу устанавливает равным одному календарному году (ст. 216 и ст. 240 НК РФ), а налогоплательщики обязаны полностью уплатить причитающиеся с них суммы налога до 15 июля года, следующего за отчетным (п. 4 ст. 228 и п. 5 ст. 224 НК РФ), можно утверждать, что **об окончанном преступлении есть основания говорить лишь начиная с 16 июля года, следующего за отчетным.**⁸⁶

Из этого вывода следует ряд серьезных юридически значимых последствий. Так, если лицо с умыслом на уклонение от уплаты налогов не представило в установленный срок декларацию о доходах или представило ее с искаженными данными о доходах или расходах, оно еще не совершило окончанного преступления. До истечения срока, установленного законодательством для уплаты налога, оно может добровольно отказаться от доведения преступления до конца, внеся исправления в декларацию или уплатив полностью положенный налог.

По нашему мнению, непредставление налоговой декларации по подоходному либо единому социальному налогу в налоговые органы к 30 апреля следующего после отчетного года может рассматриваться лишь как налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 119 Налогового кодекса РФ.

Что касается иных налогов, подлежащих уплате физическими лицами, то, как правило, законодательство устанавливает обязанность **уплатить налог по итогам налогового периода не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации** за соответствующий налоговый период.

Так, для лиц, переведенных на упрощенную систему налогообложения, уклонение от уплаты налогов будет считаться окончанным 30 апреля года, следующего за отчетным, поскольку согласно ст. 346.21 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Аналогично ст. 371 НК РФ предусматривает, что налог на игорный бизнес, подлежащий уплате по итогам налогового периода (1 мес.), уплачивается налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Уголовно наказуемым признается лишь уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, совершенное в крупном либо в особо крупном размере (вторая часть). В соответствии с примечанием к рассматриваемой статье крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более ста тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая триста тысяч рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей.

Общий размер налогов (страховых взносов), не уплаченных в результате уклонения, должен рассчитываться на основе их сложения за определенный налогооблагаемый период. Так считает высшая судебная инстанция страны. Этот подход не вызывает возражений.

В следственно-судебной практике встречаются случаи, когда лицо не только уклонялось от уплаты подоходного налога путем внесения в налоговую декларацию искаженных данных о доходах и расходах, но и занималось соответствующей индивидуальной деятельностью без регистрации и получения лицензии, т. е. незаконно.

⁸⁶ Аналогичное мнение по этому вопросу высказано И. Н. Соловьевым (См.: Соловьев И. Н. О квалификации налоговых преступлений // Налоговая полиция. 2001. № 11. С. 123).

Пленум Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. по этому поводу разъяснил, что 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. 171 и 198 УК РФ.

П. Яни обосновывает вывод о том, что полученные в результате преступления денежные средства вполне могут при определенных обстоятельствах стать собственностью учинителя преступного деяния, а поэтому должны облагаться налогом как его доход. Он согласен с позицией Пленума Верховного Суда РФ о том, что неуплата налогов с доходов от незаконной предпринимательской деятельности требует привлечения к ответственности не только по ст. 171 УК РФ, но и за уклонение от уплаты налогов.⁸⁷

Однако такая позиция разделяется не всеми.⁸⁸ Заместитель Председателя Верховного Суда РФ Р. Смаков в статье, опубликованной уже после того, как состоялось заседание Пленума Верховного Суда по налоговым преступлениям, но еще до публикации соответствующего постановления Пленума, писал, что на практике этот вопрос решается по-разному. Сам Р. Смаков полагает, что действия виновного, занимающегося незаконной предпринимательской деятельностью и уклоняющегося от уплаты налогов, полностью охватываются ст. 171 УК РФ и не требуют дополнительной квалификации по ст. 198 УК РФ, во-первых, потому, что «весь доход, полученный в результате преступной деятельности, подлежит обращению в пользу государства, в связи с чем непонятно, как можно повторно взыскать с этого дохода еще и налог, а, во-вторых, соглашаясь на обложение налогом дохода, полученного в результате преступления, государство как бы легализует само это преступление».⁸⁹

Б. В. Волженкин, соглашаясь с таким мнением, добавляет, что с точки зрения уголовного права незаконная предпринимательская деятельность – такое же преступление, как незаконный оборот наркотиков, драгоценных металлов, оружия, контрабанда, получение взятки и другие, а следовательно, доходы от незаконного предпринимательства получены преступным путем, как и доходы от названных преступлений. Признав необходимость платить налоги на доходы от незаконной предпринимательской деятельности, нужно быть последовательным и признать, что следует платить налоги во всех случаях преступного обогащения. Далее. Уголовная ответственность за незаконную предпринимательскую деятельность наступает, в частности, если эта деятельность причинила крупный ущерб. Как уже отмечалось, ущерб государству здесь чаще всего состоит в том, что лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без регистрации или лицензии, не платит налог. Привлекая в этом случае к уголовной ответственности за причинение такого последствия еще и по ст. 198, 199, 199.1 УК РФ, мы нарушим важнейший принцип уголовного права – принцип справедливости, в соответствии с которым никто не может нести уголовную ответственность дважды за одно и то же преступление.⁹⁰

По этому же поводу И. И. Кучеров пишет: «Представляется, что источник получения доходов должен носить исключительно законный характер (с соблюдением условий регистрации и лицензирования), а поэтому составом комментируемого преступления не охваты-

⁸⁷ Яни П. Доход от незаконного предпринимательства // Законность. 2000. № 6. С. 38.

⁸⁸ См., например: Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. В. И. Радченко; науч. ред. А. С. Михлин. М., 2000. С. 432; Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ. М., 1999. С. 45–48.

⁸⁹ Смаков Р. Верховный Суд взгляделся в физические лица // Российская газета. Ведомственное приложение «Экономический союз». 1997. 5 июля.

⁹⁰ Волженкин Б. В. Российское уголовное право. Курс лекций. Т. 4. Преступления в сфере экономики / Под. ред. проф. А. И. Коробеева. Владивосток, 2000. С. 390–391.

ваются действия, направленные на сокрытие доходов, полученных от незаконной предпринимательской деятельности. В этом случае должны применяться соответствующие статьи уголовного законодательства. Объекты налогообложения, которые обуславливают обязанность налогоплательщика заплатить налог, представляют собой юридические факты, выражающиеся только в правомерных действиях. По этой причине **доход от незаконной предпринимательской деятельности, т. е. полученный без регистрации хозяйствующего субъекта или без получения им соответствующей лицензии, нельзя рассматривать в качестве объекта налогообложения.** Соответственно, у лица, его получившего, отсутствует обязанность по уплате с него налогов».⁹¹

Мы разделяем мнение упомянутых авторов и признаем, что эти доводы опровергают соответствующую позицию Верховного Суда РФ, изложенную им в постановлении от 4 июля 1997 г. Думается, что Верховный Суд России и в этой части должен откорректировать свое постановление.

Объективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, описывается как непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо как включение в налоговую декларацию или соответствующие документы заведомо ложных сведений.

Эта статья в редакции Федерального закона РФ от 8 декабря 2003 г. существенно отличается от предыдущей редакции.

Ранее часть 1 ст. 199 УК РФ относил к числу уголовно наказуемых деяний уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере.

В целом построение объективной стороны рассматриваемого состава преступления в нынешней редакции аналогично построению объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, так что признаки, присущие соответствующим элементам состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, идентичны признакам, присущим соответствующим элементам рассматриваемого состава преступления.

В соответствии с действующим законодательством организации – налогоплательщики обязаны уплачивать достаточно большое число налогов и сборов. К их числу относятся: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, акцизы, налог на имущество предприятий, налог на операции с ценными бумагами, земельный налог, налог на игорный бизнес и др.

Следует отметить, что элементы налогообложения (объект, база, период, ставка, льготы, порядок исчисления и уплаты) могут существенно различаться в зависимости от вида налога.

По некоторым налогам (налоги с иностранных юридических лиц) обязанность удерживать налог возлагается на организацию, являющуюся источником соответствующих выплат. При этом следует учитывать, что, являясь «агентами государства» по сбору указанных налогов или страховых взносов, такие организации не становятся налогоплательщиками (по этим налогам). Поэтому неудержание таких налогов или непорочное перечисление государству удержанных сумм не образует объективной стороны состава рассматриваемого преступления.

То же следует сказать в отношении банков, выступающих в качестве посредников при уплате налогов, перечисляемых бюджету их клиентами. Действия работников банков, пре-

⁹¹ Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения: научно-практический комментарий к УК РФ. М., 1999. С. 46–47.

пятствующих или задерживающих перечисление соответствующих сумм в бюджет или государственный внебюджетный фонд, не образуют признаков объективной стороны рассматриваемого налогового преступления.

Ключевым понятием для квалификации по данной статье является понятие «иные документы, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным». По нашему мнению, к таким документам относятся документы бухгалтерского учета.

К числу основных обязанностей налогоплательщика-организации, неразрывно связанных с исчислением и уплатой налогов согласно ст. 23 НК РФ относятся: ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов; обеспечение сохранности в течение трех лет данных бухгалтерского учета и других документов, подтверждающих полученные доходы и произведенные расходы. В ст. 54 НК РФ определено, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода самостоятельно (за исключением случаев, предусмотренных законодательством) на основе данных регистров бухгалтерского учета или на основе иных документально подтвержденных данных, связанных с налогообложением.

В соответствии с общим порядком организация обязана вести бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

Общее представление о документах в бухгалтерском учете и порядке их оформления можно получить, обратившись к Федеральному закону от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ (далее – Закон от 21 ноября 1996 г.).⁹² Данный законодательный акт устанавливает порядок создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете, а также хранения организациями первичных документов. В соответствии со статьей 9 этого Закона все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых и ведется бухгалтерский учет. В Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Министерством финансов СССР 29 июля 1983 г. (№ 105⁹³), указано, что первичные документы должны содержать достоверные данные и оформляться своевременно, как правило, в момент совершения операции. Они состояются на типовых бланках (если их форма предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации) и должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы, дату составления, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении), наименование лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и расшифровки. В случае необходимости в первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты: номер документа, название и адрес предприятия, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие реквизиты. Записи в первичных документах должны производиться чернилами или при помощи пишущих машин. Первичные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. Перечень лиц, имеющих право подписывать первичные документы, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

⁹² Ведомости Федерального Собрания Российской Федерации. 1996. № 33. Ст. 1358.

⁹³ Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. 1984. № 4.

В свою очередь, содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах, которые ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, а также на магнитных лентах, дисках и иных машинных носителях. Хозяйственные операции должны отражаться в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения в них хозяйственных операций обеспечивается лицами, составившими и подписавшими их.

В соответствии со ст. 15 Закона РФ от 23 февраля 1996 г. «О бухгалтерском учете» организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании отчетного года. Кроме того, предприятия обязаны своевременно представлять ежемесячные, квартальные и годовые расчеты по налогам (порядок представления таких расчетов различается в зависимости от вида налога и размеров налоговых платежей).

Датой представления отчетности считается день ее почтового отправления или день физической передачи ее в налоговые органы.

Вновь созданные предприятия отражают в отчете операции с первого числа месяца их регистрации по 31 декабря отчетного года, а для предприятий, созданных после 1 октября отчетного года, учитываются все операции по 31 декабря.

Уплата налогов производится в соответствии с квартальными расчетами в течение пяти дней со дня, установленного для их представления, а по годовым отчетам – в течение десяти дней. Если в документы бухгалтерского учета внесены заведомо ложные сведения при обстоятельствах, предусмотренных ч. 2 ст. 199 УК РФ (в особо крупном размере и т. п.), а отчетная документация выявлена органами налогового контроля до представления в налоговые органы или до срока ее представления, то содеянное можно рассматривать как приготовление к анализируемому преступлению. В иных подобных случаях (например, при крупном размере) содеянное не может расцениваться в качестве приготовления, а включает в себе лишь признаки налогового правонарушения.

Если в бухгалтерском отчете размер объекта налогообложения занижен, но налоги с его истинного размера уплачены полностью, в содеянном состав преступления отсутствует, так как в этом случае, хотя в бухгалтерские документы и внесены искаженные данные (как правило, по ошибке), как такового уклонения от уплаты налогов и (или) сборов нет.

Нередко возникают трудности с определением установленных законом различного рода льгот, «налоговых освобождений» и отсрочек.

При наличии у налогоплательщика права на освобождение, на отсрочку от уплаты налога или льготы уголовная ответственность исключается.

Подводя итог изложенному, можно сделать вывод, что под уклонением от уплаты налогов (сборов) следует понимать такие незаконные действия, которые направлены на уменьшение налоговых обязанностей организации или полное от них освобождение.

При этом совершение преступления путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, может выражаться только в форме бездействия.

Уклонение от уплаты налогов, осуществленное путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений, может совершаться в форме как действия, так и бездействия. Примерами преступного бездействия являются уклонение от уплаты налогов путем неотражения в налоговой декларации, бухгалтерской отчетности отдельных хозяйственных операций.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации образует состав преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, при условии, что это деяние совершено **в крупном размере**, т. е. сумма налогов и (или) сборов составляет за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, а доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо сумма налогов и сборов превышает один миллион пятисот тысяч рублей, **или же в особо крупном размере**, т. е. что сумма, составляет за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, а доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо сумма превышает семь миллионов пятисот тысяч рублей.

Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ Уголовный кодекс был дополнен двумя составами, которые мы относим к категории налоговых преступлений: ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Объективная сторона первого из рассматриваемых составов **заключается в неисполнении в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенном в крупном размере.**

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов, при этом налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики.

Налоговый кодекс предусматривает следующие обязанности для налоговых агентов:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам налогов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды), в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

По мнению отдельных ученых, объективная сторона состава преступления характеризуется бездействием, заключающимся в нарушении установленных законодательством о налогах и сборах, т. е. п. 3 ст. 24 НК РФ, а также нормами части второй НК обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.⁹⁴

Мы полагаем, что налоговый агент может уклониться от исполнения **соответствующих обязанностей как в результате бездействия, т. е. путем полного невыполнения обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов, так и совершением определенных**

⁹⁴ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. А. И. Рарога. М., 2004. С. 356–357.

действий, которые заключаются в выполнении обязанностей не в полном объеме или, иными словами, в ненадлежащем исполнении обязанностей.

Представляется, что в отношении второй формы уклонения преступное бездействие заключается в неудержании или перечислении оставшейся части налогового платежа.

Данный вывод подтверждается анализом налогового законодательства. Так, Налоговый кодекс РФ (ст. 123) невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов понимает как неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Следует констатировать, что хотя комментируемая норма и предусматривает ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента относительно сборов, следует иметь в виду, что законодательством о налогах и сборах на налоговых агентов не возлагается обязанность по исчислению, удержанию и перечислению сборов (п. 1, подп. 3 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Поскольку согласно п. 4. ст. 24 НК РФ налоговые агенты должны перечислять удержанные налоги в порядке, установленном для уплаты налога налогоплательщиком, момент окончания преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, совпадает с моментом окончания преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ.

Обязательным признаком объективной стороны, относящимся к деянию, является крупный размер неуплаченных вследствие неисполнения обязанностей налогового агента налогов. Его размер и исчисление аналогичны размеру и исчислению крупного размера в ч. 1 ст. 199 УК РФ.

Статья 199.2 УК РФ предусматривает уголовную ответственность за **сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.**

Недоимкой признается сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в срок, установленный законодательством о налогах и сборах (ст. 11 Налогового кодекса РФ).

С объективной стороны состав преступления характеризуется действием (бездействием), заключающимся в сокрытии денежных средств и (или) имущества, принадлежащих организации или индивидуальному предпринимателю, являющимся налогоплательщиками (плательщиками сборов) или налоговыми агентами, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах (ст. 46–48 НК РФ), должно быть произведено взыскание недоимки (п. 2 ст. 11 НК РФ) по налогам и (или) сборам.

Согласно налоговому законодательству принудительное взыскание возможно в отношении организации-налогоплательщика или налогового агента **по решению налогового органа**, а в отношении налогоплательщика или налогового агента – физического лица – **только по решению суда.**

Обязанность по уплате налога исполняется принудительно за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации или налогового агента – организации в банках, в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (вне-

бюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 10 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика не позднее чем через 5 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Инкассовое поручение (распоряжение) на перечисление налога в соответствующий бюджет и (или) внебюджетный фонд направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет банку поручение на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение (распоряжение) на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика или налогового агента, если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога.

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком поручения (распоряжения) налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня после дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней после дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента налоговый орган вправе также взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или иного обязанного лица.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента – организации производится по решению руководителя (его заместителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соот-

ветствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 1997 г. (в ред. от 05.03.2004 г.) № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве»,⁹⁵ с учетом особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем налогового органа (его заместителем) и заверяется гербовой печатью налогового органа.

Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента – организации обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации или налогового агента – организации и погашения задолженности налогоплательщика-организации или налогового агента – организации за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) вырученных сумм пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

В случае неисполнения налогоплательщиком – физическим лицом или налоговым агентом – физическим лицом в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств данного налогоплательщика – физического лица или налогового агента – физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица или налогового агента – физического лица подается в арбитражный суд (в отношении имущества физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя) или в суд общей юрисдикции (в отношении имущества физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя).

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица или налогового агента – физического лица может быть подано в соответствующий суд налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица или налогового агента – физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Соккрытие денежных средств и (или) имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание пени за несвоевременную уплату налога или сбора (п. 9 ст. 46, п. 7 ст. 47, п. 11 ст. 48 НК РФ), не является уголовно наказуемым.

Под сокрытием следует понимать фактическое утаивание денежных средств или имущества, утаивание информации о них и документов, их удостоверяющих (в том числе бухгалтерских и иных учетных документов), утаивание носителей любой информации о денежных средствах или имуществе (в том числе бухгалтерских и иных учетных документов) либо бездействие в форме несообщения такой информации, когда ее носителем выступает человек.

Соккрытие информации возможно и в форме действия – сообщения заведомо ложных сведений о денежных средствах или имуществе, поскольку тем самым утаивается истинная информация. Соккрытие образует также передача имущества в иное владение, т. е. сопря-

⁹⁵ Собрание законодательства РФ. 1997. № 30. Ст. 3591.

женная с утаиванием и основанная на обоюдном согласии сторон передача имущества как в законное (титульное), так и в незаконное владение другого лица.

Соккрытие возможно и в форме отчуждения денежных средств или имущества, под которым с учетом положений п. 1 ст. 235 ГК РФ понимается не связанное с исполнением правовой обязанности безвозмездное, неэквивалентное или бесхозяйственное добровольное отчуждение имущества либо безвозмездная, неэквивалентная или бесхозяйственная трата денежных средств, влекущие прекращение права собственности. Отказ от права собственности (п. 1 ст. 235, ст. 236 ГК РФ) состава преступления не образует.

Обязательным признаком объективной стороны, относящимся к деянию, является крупный размер сокрытого, т. е. сокрытие денежных средств или имущества, превышающих по стоимости 250 тыс. руб. (примечание к ст. 169 УК РФ). При оценке размера сокрытого допускается сложение стоимости сокрытых одновременно денежных средств и иного имущества.

Преступление признается оконченным с момента совершения действий (бездействия) по сокрытию.

Подразумеваемым обязательным признаком объективной стороны является время совершения преступления: сокрытие должно совершаться после образования недоимки по налогам и (или) сборам.

Таким образом, рассмотрев вопрос об особенностях объективной стороны налоговых преступлений можно сделать следующие выводы:

1) составы налоговых преступлений сконструированы в УК РФ как формальные, т. е. закон не устанавливает необходимости наступления вредных последствий деяния для привлечения к ответственности;

2) деяния, ответственность за которые предусмотрена ст. 198, 199, 199.1 УК РФ считаются оконченными по истечении срока, установленного для уплаты налога законодательством о налогах и сборах; преступление, предусмотренное ст. 199.2, признается оконченным с момента совершения действий (бездействия) по сокрытию;

3) обязательным признаком составов налоговых преступлений является крупный размер, который определяется либо в твердой сумме, либо в процентах от суммы подлежащих уплате налогов и (или) сборов;

4) при исчислении сумм неуплаченных налогов и (или) сборов допускается их суммирование за период до трех финансовых лет подряд;

5) хотя закон и допускает возможность уклонения от уплаты сбора путем непредставления документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах обязательно, такая ситуация невозможна, потому что в силу природы сбора его уплата предшествует совершению в интересах плательщика сбора государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий;

6) включение в декларацию или иные документы заведомо искаженных сведений можно определить как сознательное умалчивание об источниках фактически полученных физическим лицом доходов или занижение их размеров либо необоснованное завышение размеров расходов, позволяющее уменьшить налогооблагаемую базу, либо необоснованное применение налоговых вычетов;

7) если в налоговой декларации или иных документах размер объекта налогообложения занижен, но налоги с его истинного размера уплачены полностью, в содеянном составе преступления отсутствует, так как в этом случае, несмотря на внесение (как правило, по ошибке) искаженных данных, как такового уклонения от уплаты налогов и (или) сборов нет;

8) при наличии у налогоплательщика права на освобождение, отсрочку от уплаты налога или на льготы уголовная ответственность исключается;

9) налоговый агент может уклониться от исполнения соответствующих обязанностей как в результате бездействия, т. е. путем полного невыполнения обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов, так и совершением определенных действий, которые заключаются в выполнении обязанностей не в полном объеме, или, иными словами, в ненадлежащем исполнении обязанности. В отношении второй формы уклонения преступное бездействие заключается в неудержании или неперечислении оставшейся части налогового платежа;

10) под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, следует понимать действия по фактическому утаиванию денежных средств или имущества, утаиванию информации о них и документов, их удостоверяющих (в том числе бухгалтерских и иных учетных документов), утаиванию носителей любой информации о денежных средствах или имуществе (в том числе бухгалтерских и иных учетных документов) либо бездействие в форме несообщения такой информации, когда ее носителем выступает человек.

§ 3. Субъективная сторона налоговых преступлений

Больше всего споров возникает по поводу видов умысла при совершении налоговых преступлений. Следует отметить, что в налоговом законодательстве деление умысла на прямой и косвенный не предусмотрено. Поэтому ответственность за налоговые правонарушения наступает независимо от вида умысла. Практически во всех научных работах отмечается, что налоговые преступления совершаются преимущественно из корыстных побуждений, для которых характерен прямой умысел. В данном случае, безусловно, во внимание принимается содержание ст. 25 УК РФ, согласно которой преступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления.

Однако взгляды специалистов относительно того, могут ли совершаться налоговые преступления еще и с косвенным умыслом, разделились. По мнению одних, уклонения от уплаты налогов совершаются только с прямым умыслом. Этой позиции придерживаются Л. М. Кладков, А. М. Яковлев, Л. Д. Гаухман, И. И. Кучеров, О. Г. Соловьев.⁹⁶ Другие исследователи допускают косвенный умысел.⁹⁷ К примеру, в случае непредставления декларации и последующей неуплаты подоходного налога не исключается, по их мнению, ситуация, когда лицо «может действовать и с косвенным умыслом. Гражданин может быть не уверен в том, что его действия повлекут неуплату налога, который он должен уплатить. При этом он допускает с высокой степенью вероятности, что налог все-таки заплатить обязан».⁹⁸

Теоретики, придерживающиеся первой точки зрения, вполне обоснованно отмечают, что, совершая налоговое преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, виновный осознает факт уклонения от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации в налоговый орган, зная о возложенной на него обязанности представить такую декларацию, или путем включения в декларацию заведомо искаженных данных, которые, как ему доподлинно известно, не соответствуют действительности и уменьшают размер уплачиваемого налога (сбора), либо иным способом и желает этого.⁹⁹ Подобные выводы встречаются в большинстве работ, посвященных налоговым преступлениям.

Сторонники же второй точки зрения, допускающие косвенный умысел, отмечают, что понятие косвенного умысла сформулировано в ст. 25 УК РФ таким образом, что его практически невозможно разграничить с прямым, если речь идет об умысле неопределенном.¹⁰⁰

Вместе с тем гипотез возможного в этом случае преступного поведения они не выдвигают. По нашему мнению, это объясняется тем, что представить ситуацию, когда какое-либо лицо умышленно совершило преступные действия, приведшие к неуплате налогов, и при этом не желало этого, но допускало такие последствия, просто невозможно. Безразличное отношение в этом случае также исключается.

В значительной степени указанные выводы подтверждаются практикой: вменение налогового преступления, совершенного с косвенным умыслом, в изученных нами уголов-

⁹⁶ См., например: Уголовное право России. Особенная часть / Отв. ред. Б. В. Здравомыслов. М., 1996. С. 230–231; Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. А. В. Наумов. М., 1999. С. 503–505; Кучеров И. И. Налоговые преступления. М., 1997. С. 66–74; Соловьев О. Г. Особенности субъективной стороны налоговых преступлений // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 2. Ярославль, 2000. С. 63–64.

⁹⁷ Сихов А. Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея): Автореф. дис... канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. С. 18.

⁹⁸ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под. ред. Н. Ф. Кузнецовой. М., 1998. С. 486.

⁹⁹ Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998. С. 33–34.

¹⁰⁰ Пастухов И., Яни П. Квалификация налоговых преступлений // Законность. 1998. № 2. С. 13.

ных делах ни разу не было зафиксировано. Исходя из этого, можно с большой долей уверенности утверждать, **что субъективная сторона данных преступлений характеризуется наличием только прямого умысла.** Представляя заведомо ложные сведения об объектах налогообложения или не уплачивая налог в срок, лицо сознает, что дезинформирует налоговые органы, и желает этого.

Так, Тихорецкий городской суд Краснодарского края, рассмотрев уголовное дело по обвинению К. в совершении преступлений, предусмотренных ч. 1 ст. 198 и ч. 2 ст. 198 УК РФ, установил, что прямой умысел, направленный на сокрытие объекта налогообложения, а следовательно, на уклонение от уплаты налогов, подтверждается представленной в ГНИ декларацией о доходах предпринимателя К. за 1997 г. Указанный документ был им подан 29 апреля 1998 г., т. е. с нарушением срока его предоставления, подписан им лично, и в разделе № 4 «Доходы, полученные от предпринимательской деятельности...» полученный доход не включен в состав продекларированного совокупного годового дохода. В тетради учета доходов и расходов предпринимателя К., приобщенной к уголовному делу, не нашли свое отражение некоторые сделки, подтвержденные документально накладными, счетами-фактурой, платежными поручениями, свидетельскими показаниями, имеющимися в материалах дела.¹⁰¹

Некоторые авторы допускают наличие косвенного умысла по отношению к уклонению от уплаты налога и при наличии идеальной совокупности ст. 171 и ст. 198 УК РФ. Так, А. В. Иванчин считает, что при незаконном предпринимательстве виновный, как правило, преследует одну цель – извлечь доход в крупном размере, безразлично относясь к неуплате налогов.¹⁰² Мы согласны с мнением О. Г. Соловьева, который полагает, что данный вывод носит небесспорный характер, и в связи с этим отмечает: «В большинстве случаев желание лица извлечь крупный доход напрямую связано с его попытками “минимизировать” затраты в виде налогов или вовсе избежать их уплаты. К примеру, основной целью деятельности без регистрации как раз и является нежелание субъекта ставить эту деятельность под контроль налоговых органов, обременять себя налоговой и иной отчетностью и уплатой налогов и взносов. Субъект осознает, что извлечь максимально возможный доход от незаконной деятельности он сможет, если избежит уплаты необходимых платежей, которые при определенных оборотах могут превышать 50 % от полученной прибыли».¹⁰³

Так, С., являясь физическим лицом, в нарушение ст. 3 и 4 Закона РФ от 7 декабря 1991 г. «О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации»,¹⁰⁴ не зарегистрировавшись как предприниматель на территории ЕАО, с целью занятия предпринимательской деятельностью без регистрации и получения неконтролируемого дохода 2 апреля 1998 г. заключил с физическими лицами Б., Л. и П. учредительный договор о совместной предпринимательской посреднической и коммерческой деятельности с целью получения и распределения прибыли. При этом деятельность по заключенному договору предполагалось вести под регистрацией одного П., зарегистрированного в качестве частного предпринимателя в администрации г. Биробиджана и имеющего свидетельство № 10332 от 9 июня 1997 г. Работая таким образом, С. заведомо предполагал осуществление своей предпринимательской деятельности от имени другого лица. Суд признал С. виновным в совершении преступлений, предусмотренных п. «б» ч. 2 ст. 171 и ч. 1 ст. 198 УК РФ, и указал, что С., используя реквизиты П., реализовывал

¹⁰¹ Архив УФСНП РФ по Приморскому краю за 2000 г.

¹⁰² Иванчин А. В. Вопросы конструирования составов налоговых преступлений // Налоговые и иные экономические преступления. Вып. 1. Ярославль, 2000. С. 114–118.

¹⁰³ Соловьев О. Г. Указ. соч. С. 64.

¹⁰⁴ Российская газета. 1992. 14 февр.

удобрения, а причитающиеся за них денежные средства поступали на его расчетный счет, что подтверждает умысел на занятие предпринимательской деятельностью без регистрации и уклонение от уплаты подоходного налога за 1998 г.¹⁰⁵

Целью этого преступления является уклонение от уплаты, удержания или перечисления налога полностью или частично, однако в крупном размере.

Мотив не является конститутивным признаком налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.2 УК РФ, и позволяет лишь дополнительно охарактеризовать личность преступника. Мотив может учитываться при назначении наказания. Одно дело, если виновным двигала личная корыстная заинтересованность, и другое, если руководитель фирмы пытался спасти ее от банкротства (по причине непомерного налогового бремени).

Мотив является обязательным признаком состава, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в качестве которого выступают личные интересы виновного. Как правило, такие интересы имеют корыстную природу, хотя не исключаются и иные социально негативные в своей основе побуждения.

Анализируя характер мотивов и целей, присущих налоговым преступлениям, мы обратили внимание, что вопреки устоявшемуся мнению эти мотивы не всегда являются корыстными. По ряду уголовных дел мотивы таких действий не отличались корыстной направленностью. Часто сокрытые средства шли на зарплату, на ремонт помещений, оборудования, благотворительные цели. При этом суд учитывал их как обстоятельства, смягчающие уголовную ответственность, но отнюдь не исключаящие ее.

Именно так поступил Михайловский районный суд Приморского края, рассмотрев уголовное дело по обвинению Г. в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ. Суд установил, что Г. умышленно с целью уклонения от уплаты налогов, при наличии у предприятия на 1 декабря 2000 г. задолженности по уплате налогов в сумме 151 680 руб., в ущерб уплате задолженности по налогам использовал на приобретение сырья, расчеты с поставщиками и иные цели поступившие в кассу денежные средства. Г. вину свою по предъявленному обвинению признал частично, показав, что распоряжение о расходовании денежных средств из кассы отдавались им с целью недопущения остановки производственной деятельности предприятия. При определении вида и размера наказания в отношении Г. суд принял во внимание данные показания как смягчающие вину обстоятельства.¹⁰⁶

Следовательно, действия директора предприятия, который израсходовал финансовые средства на выплату заработной платы рабочим и по этой причине не уплатил в установленный срок необходимые налоги в сумме, превышающей крупный размер, и действия директора полулегальной коммерческой фирмы, который преступно уклонился от налоговых платежей в том же объеме, но использовал «сэкономленные» средства исключительно в корыстных целях, будут квалифицироваться правоприменителем одинаково как предусмотренные ч. 1 ст. 199 УК РФ. При этом, как правило, затраты государства, направленные на выявление и расследование преступной деятельности руководителя коммерческой фирмы, оказываются на порядок выше.

Согласимся, что и характер преступных действий, и характер наступивших общественно опасных последствий в этих двух случаях сильно разнятся. На это обстоятельство обращали внимание специалисты ФСНП РФ. Так, заместитель начальника аналитического управления ФСНП РФ Д. Г. Макаров отмечал, что, во-первых, «совмещение... различных по общественной опасности деяний приводит к серьезному недовольству в обществе и потере ориентиров к воздействию на общественно опасное деяние», а, во-вторых, при конструиро-

¹⁰⁵ Архив УФСНП РФ по ЕАО за 2002 г.

¹⁰⁶ Архив УФСНП РФ по Приморскому краю за 2002 г.

вании составов налоговых преступлений необходимо учитывать такие обстоятельства, как корыстные цели и мотивы, а также сложность расследования.¹⁰⁷

По нашему мнению, если выяснится, что неуплата или неудержание налога стала единственно возможным в сложившихся условиях способом предотвратить остановку деятельности предпринимателя или предприятия, суд вправе не признать содеянное преступлением, ссылаясь в обоснование своего решения на ст. 39 УК РФ «Крайняя необходимость».

Думается, верно по этому поводу высказался П. Яни: «Нельзя не принимать во внимание заявление руководителя градообразующей организации о том, что в случае уплаты налогов его организация не смогла бы выполнить обязательства перед контрагентами, что повлекло бы прекращение производства товаров, а в дальнейшем – и выплаты заработной платы рабочим и служащим, абсолютно лишенным иных источников существования; и при этом иных источников денежных средств у организации не было. В этой ситуации – то есть если версия лица подтвердится – есть, думается, все признаки крайней необходимости, если, конечно, решая вопрос о соотношении значимости “противоборствующих” интересов, согласиться с тем, что неуплатой налога предотвращен большой вред, в частности голод жителей, работающих в организации и живущих в этом населенном пункте. Но есть иной вариант: предположим, что средства, подлежащие перечислению в бюджеты в качестве налогов, действительно были использованы не на строительство домов отдыха, банкеты или поездки работников на зарубежные курорты, а израсходованы, скажем, на оплату комплекующих, однако у руководителя имелась иная, непротивоправная возможность погасить недоимку, скажем, путем получения значительного кредита под залог недвижимости, что обеспечило бы как ведение предпринимательской деятельности, так и уплату налогов. Получается, что в данном случае крайности в его действиях нет и руководителю придется нести ответственность за преступное уклонение от уплаты налогов».¹⁰⁸

Данный подход нашел свое применение в практике правоохранительных органов. Так, по сведениям Военной прокуратуры Тихоокеанского флота, основным мотивом признания отсутствия состава преступления по делам, находившимся в производстве, являлось отсутствие доказательств умысла и крайняя необходимость (невыплата налогов из-за направления средств на выплату заработной платы и (или) поддержание деятельности предприятия).

Как уже было отмечено, целью действий виновных является уклонение от уплаты налогов или сборов либо снижение сумм платежа в качестве налога или сбора с последующим обращением сокрытых денежных средств в свою собственность, собственность организаций или других лиц.

Данная цель, во избежание отмеченных выше противоречий, должна быть рельефно отображена при описании признаков рассматриваемого преступления.

На это указывает в своем постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П по делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Пиковой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова Конституционный Суд РФ. Целью совершения налогового преступления является избежание уплаты налога и (или) сбора в нарушение установленных законодательством о налогах и сборах правил, считает Конституционный Суд.

Работники налоговых органов, умышленно содействовавшие совершению данного преступления, привлекаются к ответственности как соучастники, а в соответствующих слу-

¹⁰⁷ Макаров Д. Г. Уголовный кодекс в борьбе с теневой экономикой. Проблемы и перспективы // Налоговый вестник. 2000. № 1. С. 156.

¹⁰⁸ Яни П. Крайняя необходимость: непроступный вред экономического преступления // Закон. № 7. 2000. С. 46–47. Аналогичного мнения придерживается В. И. Сергеев (см.: Сергеев В. И. Субъект и субъективная сторона налогового преступления // Право и экономика. 2001. № 2. С. 70).

чаях и за преступления против государственной службы (ст. 285, 290, 292 УК РФ) по совокупности.¹⁰⁹

Так, П., занимавший должность начальника государственной налоговой инспекции по Малоярославецкому району Калужской области, и З., занимавший должность начальника отдела налогообложения физических лиц данной инспекции, умышленно способствовали уклонению физического лица от уплаты налога в особо крупном размере путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах, а также, являясь должностными лицами, совершили должностной подлог путем внесения в официальный документ заведомо ложных сведений. При этом они злоупотребили должностными полномочиями, то есть использовали свои служебные полномочия вопреки интересам службы из иной личной заинтересованности, что повлекло тяжкие последствия. Указанные действия позволили физическому лицу уклониться от уплаты налога с доходов, полученных от продажи акций, на сумму 306 235 руб. 62 коп., что соответствует 15 645 МРОТ, т. е. уклонение от налогов было совершено в особо крупном размере. Суд квалифицировал действия данных лиц по ч. 5 ст. 33 УК РФ, а не по ч. 2 ст. 35 УК РФ, посчитав, что П. и З. не являются соисполнителями данного преступления, а являются пособниками. Кроме того, они признаны виновными в совершении преступлений, предусмотренных ч. 2 ст. 198 УК РФ, ч. 3 ст. 285 и ст. 292 УК РФ.¹¹⁰

Из изложенного можно сделать следующие выводы:

1) составы налоговых преступлений сконструированы как формальные, поэтому субъективная сторона уклонения от уплаты налога характеризуется наличием только прямого умысла, ибо лицо сознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления;

2) мотив не является конститутивным признаком налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.2 УК РФ, и позволяет лишь дополнительно охарактеризовать личность преступника. Мотив необходимо тщательно устанавливать в связи с возможностью применения к действиям лица, уклонившегося от уплаты налогов, правила ст. 39 УК РФ «Крайняя необходимость»;

3) целью совершения налогового преступления является избежание уплаты налога и (или) сбора в нарушение установленных законодательством о налогах и сборах правил;

4) мотив является обязательным признаком состава, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в качестве которого выступают личные интересы виновного.

¹⁰⁹ Максимов В. Совершенствование уголовного законодательства об ответственности за нарушения порядка уплаты таможенных платежей и налогов // Уголовное право. 2000. № 2. С.35.

¹¹⁰ Архив УФСНП РФ по Приморскому краю за 2001 г.

§ 4. Субъект налоговых преступлений

Специфичность отношений, возникающих в финансовой сфере по поводу исчисления и уплаты налогов и осуществления контроля за своевременным и полным исполнением налогоплательщиками своих обязанностей, помимо прочего, находит свое отражение в составе их участников. В качестве одной из сторон всегда выступает государство в лице сборщиков налогов, налоговых, таможенных и финансовых органов, органов налоговой полиции (с 1 июля 2003 г. – органов МВД РФ), а другой – налогоплательщики или плательщики сборов. При этом первые наделены правом осуществления контроля за своевременностью и полнотой исполнения вторыми своих налоговых обязанностей. Подобный субъектный состав типичен именно для налоговых правоотношений. Соответственно, и субъекты преступлений, совершаемых в налоговой сфере, столь же специфичны.

Следует, правда, отметить несовпадение этих двух субъектных составов, ведь преступные нарушения налогового законодательства совершаются как самими налогоплательщиками, так и другими лицами, в той или иной степени имеющими отношение к налогообложению. Последнее обстоятельство однозначно указывает на то, что субъект анализируемых нами преступлений **специальный**. Это означает, что для определения круга лиц, способных нести уголовную ответственность за налоговые преступления, недостаточно установить наличие у них таких обязательных общих качеств, как предусмотренный законом возраст и вменяемость. Помимо этого, такие лица должны еще быть связаны с налогообложением, т. е. обладать специальными признаками.

Большинство авторов определяет субъект преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, как физическое лицо (гражданин России, иностранец, лицо без гражданства), достигшее 16-летнего возраста и обязанное в соответствии с законодательством представлять налоговую декларацию.¹¹¹

В интересующем нас составе в значительной степени совпадают субъект налогообложения и субъект преступления. Исходя из того, что уголовно наказуемым является уклонение физического лица от уплаты налога или сбора, к числу возможных его субъектов следует отнести лиц, на которых лежат соответствующие обязанности.

Плательщиками подоходного налога являются физические лица: граждане Российской Федерации, граждане других государств и лица без гражданства. При этом на налоговые обязанности того или иного лица оказывает влияние не его гражданство, а статус имеющего (резидент) или не имеющего (нерезидент) постоянное местожительство в Российской Федерации. К первым относятся физические лица, прожившие на ее территории в общей сложности не менее 183 дней в календарном году, а ко вторым – все остальные (п. 3 раздела 1 Методических рекомендаций налоговым органам о порядке применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса РФ, утвержденных Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 29 ноября 2000 г. № БГ-3-08/415).

«В календарном году» означает, что понятие «резидент» характеризует проживание лица в Российской Федерации строго в пределах одного календарного года и не может быть распространено на более длительные периоды. Иными словами, резидентство в России устанавливается ежегодно.

¹¹¹ См.: Волженкин Б. В. Экономические преступления. СПб., 1999. С. 230; Верин П. В. Преступления в сфере экономики. Учебно-практическое пособие. М., 1999. С. 100. Горелик А. С., Шишко И. В., Хлупина Г. Н. Преступления в сфере экономической деятельности и интересов службы в коммерческих и иных организациях. Красноярск, 1998. С. 145, и др.

Положение о 183 днях весьма уязвимо. Обойти его просто, особенно в условиях открытых границ внутри СНГ. Кроме того, правило календарного года допускает ситуацию, когда субъект проживает на территории России в общей сложности год, но не является резидентом, поскольку этот год не может быть распределен по календарным годам таким образом, что в каждом из них он проживает не более 183 дней.¹¹²

Резиденты обязаны уплачивать подоходный налог со всех своих доходов, а нерезиденты лишь с доходов, полученных из источников в России. Это главное различие дополняется рядом других. Доходы резидентов облагаются, как правило, по ставке 13 %, а некоторые доходы по ставкам 30 и 35 %. С доходов нерезидентов во всех случаях налог исчисляется по ставке 30 % (ст. 224 НК РФ). Нерезиденты не вправе использовать некоторые льготы при исчислении налога. Например, особый порядок налогообложения дивидендов применяется только в отношении российских налоговых резидентов. Полученный нерезидентами доход из источников в РФ не уменьшается на суммы стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов (часть 4 ст. 210 части второй НК РФ).

В соответствии с главой 23 части второй НК РФ «О налоге на доходы физических лиц» среди указанных выше физических лиц выделяются семь категорий, к которым, в частности, относятся: лица, состоящие в трудовых и приравненных к ним отношениях с одной организацией или с иным работодателем; лица, получающие наряду с доходами по основному месту работы доходы от других организаций (работодателей). Такие лица получают доходы, подлежащие налогообложению у источника выплаты.

Возможность стать субъектом уклонения физического лица от уплаты налога у лиц, принадлежащих к указанным выше двум категориям, практически отсутствует, так как исчисление и уплата налога за них производится налоговым агентом. Такие лица не обязаны, а лишь вправе подать декларацию о доходах. Такая необходимость у них может возникнуть, например, для получения социальных, имущественных или профессиональных налоговых вычетов в соответствии с главами 5, 6 и 7 Методических рекомендаций налоговым органам о порядке применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса РФ.

Для следующих категорий налогоплательщиков кодекс установил обязанность подачи декларации о доходах:

- физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Кроме того, в соответствии со ст. 23 ГК РФ главы крестьянских (фермерских) хозяйств, осуществляющие деятельность без образования юридического лица, с момента их государственной регистрации, также признаются предпринимателями;
- адвокаты, частные нотариусы, частные охранники и частные детективы, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой;
- физические лица, получившие вознаграждения от других физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

¹¹² Законодательства других стран предусматривают более сложный тест физического присутствия для признания резидентства. По законодательству Чили, например, налоговое резидентство возникает, если лицо пребывает в стране шесть месяцев подряд в течение одного налогового года или шесть месяцев (подряд или поэтапно) в течение двух следующих один за другим налоговых лет. В США тест резидентства включает два условия. Во-первых, человек должен находиться на территории США не менее 31 дня в календарном году. Во-вторых, при этом учитывается его проживание в США в двух календарных годах, предшествующих данному году. В первом предшествующем году учитывается одна треть прожитых в США дней, во втором – одна шестая (см.: Taxation of International Executives. Amsterdam, 1993. P. 35. Подробнее по проблеме установления резидентства см.: Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц // Ваш налоговый адвокат. 2001. Вып. 1 (15), С. 5–21).

- физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации;
- физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами.

Круг физических лиц, на коих лежат обязанности по уплате единого социального налога, выглядит следующим образом.

В соответствии со ст. 235 НК РФ организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, являющиеся работодателями, производящие выплаты наемным работникам, уплачивают единый социальный налог в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ по ставкам, предусмотренным п. 1 ст. 241 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели, главы крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокаты, не использующие наемный труд, не уплачивают налог в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ, и расчет налога производят по ставкам, предусмотренным п. 3 ст. 241 НК РФ.

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он признается отдельным налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Взносы на обязательное медицинское страхование неработающего населения в фонды обязательного медицинского страхования производятся органами исполнительной власти за счет средств, предусматриваемых на эти цели в соответствующих бюджетах.

Необходимо отметить лишь, что лишены возможности уклониться от уплаты страховых взносов (единого социального налога) лица, работающие по трудовому договору, так как удержание с них соответствующих сумм и их перечисление осуществляется работодателями.

Следовательно, исполнителями данного преступления могут являться лишь те плательщики подоходного налога и страховых взносов, которые обязаны представлять налоговую декларацию и самостоятельно вносить соответствующие платежи. Остальные лица могут быть лишь соучастниками данного преступления.

Следует отдельно остановиться и на рассмотрении одного из общих признаков субъекта – возраста. Характеризуя субъект данного преступления, специалисты в области уголовного права, принимая во внимание прежде всего положения ст. 20 УК РФ, в большинстве своем ограничиваются указанием на необходимость достижения им 16-летнего возраста. Однако в этом случае упускается из виду другое необходимое в данной ситуации обстоятельство – возраст, с которого у того или иного физического лица возникает обязанность по уплате налогов. Ведь налоговая правоспособность, признаваемая в равной степени за всеми физическими лицами, осуществляется через дееспособность, наступление которой связывается с достижением ими определенного возраста. К сожалению, в налоговом законодательстве вопрос о дееспособности физических лиц до сих пор не решен.

Нам же представляется, что налоговая дееспособность может быть определена как способность физического лица совершать правомерные действия (работать за плату, совершать сделки, производить продукцию и др.), с которыми в соответствии с законодательством связана обязанность по уплате налога. В данном случае следует согласиться с М. Карасевой, считающей, что налоговая дееспособность является вторичной по отношению к гражданской и трудовой дееспособности. Физическое лицо способно приобретать права и исполнять налоговые обязанности, когда оно способно приобрести объекты налогообложения, т. е. имущество, доходы и т. д. В связи с этим возраст, с которого может реально наступить налоговая

дееспособность физического лица, является производной от возраста наступления гражданской и трудовой дееспособности.¹¹³

¹¹³ Карасева М. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения? // Российская юстиция. 1996. № 6. С. 42.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.