

РАЗДЕЛ I.

УКРЕПЛЕНИЕ ЗАКОННОСТИ, БОРЬБА С ПРЕСТУПНОСТЬЮ

УДК 342.743:336.22

Бугаевская Н.О.

Московский государственный областной университет

К ВОПРОСУ О ПОНЯТИИ НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ

N. Bugaevskaya

Moscow State Regional University

TAX CRIME CONCEPT

Аннотация. В статье анализируется понятие налогового преступления. Обосновывается тезис о множественном характере объекта налогового преступления. Показано, что объектом налоговых преступлений выступают, во-первых, отношения по поводу собирания налогов и сборов и формирования бюджетных и внебюджетных фондов; во-вторых, деятельность органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления; в-третьих, государственная или муниципальная собственность. Отношения по поводу собирания налогов и сборов рассматриваются как основной объект налоговых преступлений. Отношения в сфере государственного и муниципального управления и отношения по поводу государственной или муниципальной собственности – как дополнительный объект налоговых преступлений. Предлагается выделять налоговые преступления в узком смысле (ст.ст. 198, 199, 199.2 УК РФ), характеризующие общностью объективной стороны, представляющие собой различные формы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов.

Ключевые слова: налоговые преступления, объект преступления, налогообложение, налоговые правоотношения, налогоплательщик, уголовная ответственность.

Abstract. In the article the concept of tax crime is analyzed. The thesis of plural character of tax crime object is proved. It is shown that the object of tax crimes relations is tax collection and formation of budgetary and off-budget fund; activities of state governing bodies and local governments; the state or municipal property. The relations in sphere of state and municipal management and the relations concerning the state or municipal property are considered as the main object of tax crimes. It is suggested to allocate tax crimes in narrow sense (articles 198, 199, 199.2 Criminal codes of the Russian Federation), characterized by a generality of the objective party, representing various forms of evasion from taxes payment and/ or gathering.

Key words: tax crimes, object of a crime, the taxation, tax legal relationship, the tax bearer, criminal liability.

Российский законодатель не выделяет налоговые преступления в отдельную группу и не дает общего определения налогового преступления. В юридической литературе понятие

налогового преступления трактуется неоднозначно. Некоторые авторы рассматривают понятия налогового преступления и преступления в сфере налогообложения как синонимичные [7, 6; 13, 88 16, 6]. На наш взгляд, трактовка налогового преступления как преступления, совершенного в налоговой сфере, ведет к неоправданному расширению круга налоговых преступлений. В данном случае понятие «налоговое преступление» используется в качестве собирательного обозначения всего многообразия преступных деяний, совершаемых в сфере налогообложения. Не случайно авторы, придерживающиеся указанной позиции, относят к налоговым преступлениям и такие деяния, которые в принципе не обязательно связаны с нарушением именно налоговых правоотношений (хотя могут, в итоге, вести к снижению налоговых поступлений в бюджет, как, например, незаконная банковская деятельность, занижение размеров платежей за землю и др.).

Более узкой трактовки понятия налогового преступления придерживается А.Г. Кот, характеризуя налоговые преступления как предусмотренные и запрещенные законом общественно опасные умышленные деяния, совершаемые специальным субъектом – налогоплательщиком, посягающие на установленный порядок налогообложения [9, 19]. Однако, как справедливо заметил И.И. Кучеров, недостаток данной дефиниции заключается в том, что не всегда субъектом налоговых преступлений являются налогоплательщики [10, 16]. Действительно, налогоплательщиком по ст. 199 УК РФ [18] является организация, а уголовную ответственность несут физические лица. Кроме того, в 2003 г. УК РФ были введены нормы, предусматривающие уголовную ответственность налоговых агентов за нарушения исчисления, удержания или перечисления налогов и (или) сборов (ст. 199.1 УК РФ), и ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должны производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2 УК РФ) [20]. С появлением новых преступлений, предусмотренных ст.ст. 199.1 и 199.2 УК РФ, данное определе-

ние, как указал Ю.В. Серов, еще меньше стало удовлетворять требованиям универсального определения [15, 45].

В.Г. Истомин определяет налоговое преступление как умышленно совершенное посягательство на установленные законодательством общественные отношения по уплате налогов путем неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налогового платежа при наличии возможности его уплатить, влекущее за собой недофинансирование бюджетов различных уровней и государственных социальных внебюджетных фондов [8, 21-22]. Данное определение несет в себе в скрытом виде тот же недостаток, что и определение, которое предложил А.Г. Кот. Субъектами уплаты налогов могут быть только налогоплательщики. Но тогда, согласно определению, предложенному В.Г. Истоминим, субъектами налоговых преступлений тоже следует признавать только налогоплательщиков, что, как было отмечено выше, неверно.

Подход к определению понятия налогового преступления через специфику его субъекта (А.Г. Кот) или объективной стороны состава преступления (В.Г. Истомин) не отвечает принципам дифференциации преступлений, реализованным в российском уголовном законе. Российский законодатель выделяет главы Особенной части УК РФ в зависимости от родового объекта преступления, а внутри глав выделяет статьи УК в зависимости от видового и непосредственного объектов [4, 77-78]. Таким образом, именно объект преступления выступает в качестве системообразующего фактора в разделении преступлений на отдельные категории и виды в Особенной части УК РФ. Поэтому представляется более обоснованным выделять налоговые преступления в отдельную группу уголовно наказуемых деяний и определять его понятие, исходя, прежде всего, из характеристики объекта, а не субъекта преступного посягательства (налогоплательщика или иного налогоплательщика) и не предмета такого деяния (неуплаченного налога или сбора). Данный подход к опреде-

лению общего понятия налогового преступления был реализован в юридической литературе рядом авторов [2, 8-9; 5, 88-89; 11, 5; 17, 266-273].

Надо заметить, что трактовки объекта налоговых преступлений разнятся у различных авторов. Б.В. Волженкин в качестве непосредственного объекта налоговых преступлений называет «установленный порядок уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» [3, 222]. А.Э. Жалинский определяет объект налоговых преступлений как «установленный законом порядок уплаты налогов и сборов» [19, 586]. По мнению Б.В. Яцеленко, налоговые преступления посягают на «общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета и внебюджетных фондов» [17, 454].

Некоторые авторы полагают, что объект налоговых преступлений носит сложный, комплексный характер. С.С. Белоусова считает, что налоговые преступления – это не только преступления, посягающие на финансовую систему государства, но и преступления, посягающие на иные объекты, например на нормальную деятельность налоговых органов и их должностных лиц в связи с осуществлением ими контроля за уплатой налогов (то есть, по существу, на порядок управления), а также на интересы налогоплательщиков [1, 8, 9]. Р.Ю. Потехин также видит специфику налоговых преступлений в множественном характере их объекта. Он отмечает, что «налоговые преступления посягают на комплекс общественных отношений. Объектом налоговых преступлений являются, во-первых, экономические отношения, то есть отношения по поводу собирания налогов и сборов, и, во-вторых, отношения в сфере государственного управления, правильное функционирование и авторитет государственной власти» [14, 105-16]. В.А. Григорьева и А.В. Кузнецова также считают налоговые преступления многообъектными, но в качестве дополнительного объекта рассматривают отношения собственности» [6].

Действительно, роль налогов не ограничивается их значимостью для чисто экономических отношений. Не собрав налоги, государство (Российская Федерация или ее субъект) или муниципальное образование рискует утратить платежеспособность, оно не сможет содержать аппарат управления, недостаток финансирования нарушает деятельность различных органов управления, вносит затруднения в их функционирование, затрудняет выполнение государством (муниципальным образованием) своих обязательств перед гражданами. Кроме того, непоступление налоговых средств в централизованные бюджетные и внебюджетные фонды означает нарушение прав государства (или муниципального образования) как собственника. Таким образом, объектом налоговых преступлений выступают, во-первых, отношения по поводу собирания налогов и сборов, предусмотренных НК РФ, и формирования бюджетных и внебюджетных фондов; во-вторых, деятельность органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления; в-третьих, государственная или муниципальная собственность. При этом отношения по поводу собирания налогов и сборов и формирования бюджетных и внебюджетных фондов следует рассматривать как основной объект налоговых преступлений, определяющий их характер и специфику. Отношения в сфере государственного и муниципального управления и отношения по поводу государственной или муниципальной собственности – это дополнительный объект налоговых преступлений.

Исходя из этого, налоговое преступление можно определить как предусмотренное особенной частью УК РФ виновно совершенное общественно опасное деяние, посягающее на отношения по поводу собирания налогов и сборов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, и формирования бюджетных и внебюджетных фондов. На наш взгляд, данное определение позволяет более четко отличать налоговые преступления от иных преступлений в сфере экономической деятельности. С этой точки зрения мы при-

соединяем к тем авторам [12, 13-14], которые относят к налоговым преступлениям лишь деяния, предусмотренные следующими статьями УК РФ: 1) ст. 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»); 2) ст. 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»); 3) ст. 199.1 («Неисполнение обязанностей налогового агента»); 4) ст. 199.2 («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов»).

Указанные составы можно разделить на две группы.

В первую группу войдут ст. 198, 199 и 199.2 УК РФ. Деяния, предусмотренные данными составами, представляют собой различные формы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. В отношении деяний, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, это очевидно. Соккрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов или сборов (ст. 199.2 УК РФ) также можно считать формой уклонения от уплаты налогов, поскольку в результате этих действий налогоплательщик получает возможность избежать взыскания недоимки по налогам и (или) сборам, т. е., по сути, уклоняется от уплаты налогов и (или) сборов в полном размере. Указанную группу налоговых преступлений можно рассматривать как налоговые преступления в узком смысле.

Вторая группа налоговых преступлений представлена одним составом – неисполнением обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

Проведенный анализ понятия налогового преступления показывает, что понятие «преступление в сфере налогообложения» более широкое, чем понятие «налоговое преступление». Преступления в сфере налогообложения включают в себя, помимо налоговых преступлений (ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ), также некоторые иные преступления в сфере экономической деятельности (ст. 170, 171, 171.1, 172, 194 УК РФ). Также из вышеизложенного можно сделать вывод – налоговые преступле-

ния, в отличие от иных преступлений в сфере налогообложения, характеризуются тем, что отношения по поводу собирания налогов и сборов, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, являются основным, а не дополнительным объектом и среди налоговых преступлений можно выделить налоговые преступления в узком смысле (ст. 198, 199, 199.2 УК РФ), характеризующиеся общностью объективной стороны (различные формы уклонения от уплаты налогов и (или) сборов).

ЛИТЕРАТУРА:

1. Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. 220 с.
2. Витвицкий А.А. Уголовно-правовые аспекты ответственности за неуплату налогов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1995. 192 с.
3. Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб.: Юрид. центр Пресс, 1999. 296 с.
4. Гаухман Л.Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. 446 с.
5. Гильмутдинова Н.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998.
6. Григорьев В.А., Кузнецов А.В. Проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам объекта и объективной стороны (материал подготовлен для системы КонсультантПлюс). 2004 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
7. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления. М.: Статус-Кво 97, 2002. 191 с.
8. Истомин В.Г. Проблемы уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства: автореф. дис. канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. 27 с.
9. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1995. 21 с.
10. Кучеров И.И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. М.: Первая образцовая тип., 2000. 350 с.
11. Кучеров И.И. Налоговая преступность: Криминологические и уголовно-правовые проблемы: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 1999. 49 с.
12. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: Центр ЮрИнфоР, 2004. 119 с.

13. Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Налоговые преступления. М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2009. 190 с.
14. Потехин Р.Ю. Борьба с преступлениями, совершаемыми в сфере налогообложения. Криминологический и уголовно-правовой аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 133 с.
15. Серов Ю.В. Уголовная ответственность за преступления, совершаемые в сфере налогообложения. Воронеж: ВИ МВД России, 2004. 135 с.
16. Соловьев Н.И. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М.: Главбух, 2000. 156 с.
17. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть / под ред. А.И. Рарога. М.: Юристъ, 2004. 671 с.
18. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.
19. Учебно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А.Э. Жалинский. М.: Эксмо, 2005. 1086 с.
20. Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 50. Ст. 4848.