

**ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА  
УГОЛОВНОГО ПРАВА И  
УГОЛОВНОГО ПРОЦЕССА**

**Д. А. Глебов, А. И. Ролик**

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ  
И НАЛОГОВАЯ ПРЕСТУПНОСТЬ**

**ЮРИДИЧЕСКИЙ  
ЦЕНТР**

Теория и практика уголовного права и уголовного процесса

Денис Глебов

**Налоговые преступления  
и налоговая преступность**

«Юридический центр»

2005

УДК 343.359.2  
ББК 67.408

**Глебов Д. А.**

Налоговые преступления и налоговая преступность /  
Д. А. Глебов — «Юридический центр», 2005 — (Теория и  
практика уголовного права и уголовного процесса)

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.

УДК 343.359.2  
ББК 67.408

© Глебов Д. А., 2005  
© Юридический центр, 2005

# Содержание

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| Введение                           | 6  |
| Глава I                            | 10 |
| Глава II                           | 19 |
| § 1. Объект налоговых преступлений | 19 |
| Конец ознакомительного фрагмента.  | 27 |

# **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. Милуков, 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.<sup>1</sup>

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. Сиюхов, 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 от уплаты налогов в таких наиболее криминогенных отраслях финансово-хозяйственной деятельности налого-

---

<sup>1</sup> 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.

плательщиков, 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-промышленные группировки (ФПГ) ведут активную борьбу за энергетические ресурсы, выстраивая интегрированные структуры, охватывающие единым управлением добычу и переработку сырья, его транспортировку до потребителя, оптовую и рознич-

ную 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 уровня 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.<sup>2</sup> 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.

---

<sup>2</sup> 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, слагающееся из всей совокупности преступлений, совершаемых в соответствующем государстве в определенный период времени».<sup>3</sup>

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.<sup>4</sup> 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».<sup>5</sup> Д. А. Шестаков видит в этом явлении «свойство классового общества порождать массовое совершение опасных для него деяний».<sup>6</sup> Д. А. Ли сводит все многообразие признаков преступности лишь к одной ее составляющей, определяя преступность как негативное социальное явление.<sup>7</sup> 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.<sup>8</sup>

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

---

<sup>3</sup> Кузнецова Н. Ф. Преступление и преступность. М., 1969. С. 173.

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

<sup>5</sup> Спиридонов Л. И. Социология преступности. М., 1978. С. 22–23.

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

<sup>7</sup> Ли Д. А. Преступность как социальное явление. М., 1997. С. 10.

<sup>8</sup> Криминология. СПб., 2002. С. 44.

тем как «преступность – не классовая, не идеологическая и не политическая, а общечеловеческая проблема».<sup>9</sup>

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,<sup>10</sup> предлагает дополнить вышеприведенную формулу указанием на то, что преступность – это сложная совокупность преступлений и лиц, их совершающих.<sup>11</sup> 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,<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

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.<sup>15</sup> При такой трактовке за рамками определяемого понятия оказывается довольно много других разновидностей экономической преступности, включая налоговую.

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 посяга-

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

<sup>10</sup> Стручков Н. А. Преступность как социальное явление. Л., 1979. С. 14.

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

<sup>12</sup> Криминология. М., 1999. С. 74.

<sup>13</sup> Есипов В. М. Теневая экономика. М., 1998; Теневая экономика и организованная преступность. М., 1998.

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

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

тельств, в частности с общественными отношениями собственности и хозяйственной деятельности.<sup>16</sup>

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.<sup>17</sup>

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.<sup>18</sup>

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».<sup>19</sup>

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.<sup>20</sup>

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 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

<sup>16</sup> Стрельцов Е. Л. Экономические преступления. Теоретический взгляд. Одесса, 2002. С. 59.

<sup>17</sup> Петров Э. И., Марченко Р. Н., Баранова 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.

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> Лунеев В. В. Указ. соч. С. 256.

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

отношения, касающиеся взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.<sup>21</sup> 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.)<sup>22</sup> 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».<sup>23</sup> 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.<sup>24</sup> 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».<sup>25</sup>

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

<sup>21</sup> Кучеров И. И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000. С.18; Аналогично А. Р. Слюхов, 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.: Слюхов А. Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и республики Адыгея): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. С. 6.

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

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> Кузнецов А. П. Указ. соч. С. 134.

<sup>25</sup> См.: Истомин П. А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: По материалам Северо-Кавказского региона: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 1999; Каишубин 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; Мамиллов К. В. Уголовно-правовое основание уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ижевск, 2001; Матушкина Н. В. Криминалистическая 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; Мищук 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. юрид. наук. Краснодар, 2000.

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.<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup>

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».<sup>28</sup>

Предпосылкой для выделения налоговых преступлений в самостоятельную категорию являются общественные отношения в сфере налогообложения и регулирующее 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.<sup>29</sup>

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), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.<sup>30</sup>

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

<sup>26</sup> См., например: *Сереева 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.

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

<sup>28</sup> *Соловьев И. Н.* Указ. соч. С. 48.

<sup>29</sup> Налоговый кодекс РФ. Часть 1. М., 2003. С. 6.

<sup>30</sup> Бюллетень Верховного Суда РФ. 1997. № 9. С. 3.

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,<sup>31</sup> а А. А. Пионтковский подчеркивал, что налоговые преступления – это посягательства на финансовый аппарат власти.<sup>32</sup> Сходную позицию сейчас занимают Д. И. Аминов и В. П. Ревин, которые утверждают, что преступные уклонения от уплаты налогов посягают на финансовую систему государства.<sup>33</sup>

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».<sup>34</sup> 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 криминализированы 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).<sup>35</sup>

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), так как в соответствии со ст. 173 УК РФ данное преступление одной из своих целей имеет освобождение от налогов.<sup>36</sup>

В. А. Егоров сформулировал в своей диссертации научное положение о том, что преступления, предусмотренные ст. 194, 198 и 199 УК РФ, составляют группу налоговых пре-

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

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

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

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

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

<sup>36</sup> 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.

ступлений, 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.<sup>37</sup>

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. Сихов, И. В. Александров, А. М. Яковлев, Б. В. Яценко).<sup>38</sup>

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,<sup>39</sup> 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, 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 заниже-

<sup>37</sup> 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., Шикунцова О. Г. Преступность в сфере внешнеэкономической деятельности. М., 2002. С. 210; Мудрых В. В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 2001. С. 224.

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

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



ние или неуплату установленных законом налогов или взносов в бюджеты государства и государственные внебюджетные фонды.<sup>40</sup>

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. Середя 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.<sup>41</sup>

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,<sup>42</sup> 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) детерминирована 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

---

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

<sup>41</sup> Середя И. М. Указ. соч. С. 8.

<sup>42</sup> 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.

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.<sup>43</sup> 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.<sup>44</sup>

По оценкам ряда специалистов, в результате уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает до половины налоговых поступлений в бюджет.<sup>45</sup> 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.

---

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

<sup>44</sup> Криминология. М., 1997. С. 439.

<sup>45</sup> 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.<sup>46</sup>

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.<sup>47</sup>

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 людьми, отно-

---

<sup>46</sup> Dr. Cattien H. Reichssteurstraf, Recht und Rechtssteuerstrafverfahren. 1925. S. 20.

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

шениях между людьми в процессе производства и обмена товаров, закономерностях протекания хозяйственных процессов.<sup>48</sup>

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 немислим 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.<sup>49</sup> 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

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

<sup>49</sup> 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.<sup>50</sup>

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).<sup>51</sup>

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.<sup>52</sup>

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

<sup>51</sup> 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.

<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup> 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.<sup>54</sup> В принципе такой подход возражений не вызывает, хотя более оправданным было бы их

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

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

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;<sup>55</sup> общественные отношения в сфере контроля со стороны государства за доходами налогоплательщиков и формирования государственного бюджета;<sup>56</sup> правоотношения в сфере уплаты налогов;<sup>57</sup> общественные отношения, связанные с исполнением налогоплательщиками обязанности по декларированию объектов налогообложения и своевременному и полному внесению в доход государственного бюджета налоговых платежей;<sup>58</sup> правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и государством из установленной законодательством обязанности первого уплатить определенные суммы в бюджеты различного уровня и во внебюджетные фонды последнего;<sup>59</sup> общественные отношения, обеспечивающие интересы хозяйства в сфере финансов в части формирования бюджета от сбора налогов;<sup>60</sup> экономические и финансовые интересы государства;<sup>61</sup> установленный законом порядок уплаты налогов;<sup>62</sup> финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета за счет поступления налоговых платежей от налогоплательщиков;<sup>63</sup> финансово-хозяйственная система государства в части отношений, возникающих в связи с уплатой подоходного налога и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды РФ физическими лицами.<sup>64</sup>

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

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

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

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

<sup>58</sup> 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.

<sup>59</sup> Куртиянов 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.

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

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

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

<sup>63</sup> Середа И. М. Указ. соч. С. 55.

<sup>64</sup> 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,<sup>65</sup> 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».<sup>66</sup>

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.<sup>67</sup>

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».<sup>68</sup> 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**

<sup>65</sup> 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; Мищук Н. И. Уголовная ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Харьков, 1992. С. 11.

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

<sup>67</sup> 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.

<sup>68</sup> Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 1997. № 9.

**налогооблагаемый период, являющаяся предметом налогового правоотношения**.<sup>69</sup> 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».<sup>70</sup>

**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.**

---

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

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

## **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.