

УДК 343.359.2

УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ОХРАНА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И УКРАИНЫ Criminal and Legal Tax System Protection of the Russian Federation and the Ukraine

Д. Ю. Степаненко – соискатель кафедры уголовного права Луганского государственного университета внутренних дел им. Э. А. Дидоренко (Украина)

D. Yu. Stepanenko – Competitor of the Criminal Law Department of Didorenko Lugansk State University of Internal Affairs (Ukraine).



***Аннотация.** В статье осуществлен сравнительно-правовой анализ уголовно-правовой охраны налоговой системы Российской Федерации и Украины, а также сформулированы рекомендации по усовершенствованию российского и украинского уголовного законодательства.*

The comparative law analysis of criminal law protection of the tax system of the Russian Federation and the Ukraine is presented in the article; some recommendations for improvement of the Russian and Ukrainian criminal legislations have been formulated on this basis as well.

***Ключевые слова:** уголовно-правовая охрана, налоговая система, уклонение от уплаты налогов, уголовная ответственность, наказание.*

Criminal law protection, tax system, tax avoidance, criminal liability, punishment.

Как известно, и российский, и украинский законодатели определяют уплату налогов и сборов обязанностью каждого человека, проживающего на территории соответствующих государств, а уклонение от выполнения этих обязанностей – уголовными правонарушениями. При этом следует отметить, что уголовно-правовая охрана налоговой системы Российской Федерации имеет ряд отличительных черт по сравнению с уголовно-правовой охраной налоговой системы Украины, что, с нашей точки зрения, позволяет проанализировать преимущества и недостатки каждого из национальных подходов. В связи с этим целью нашей статьи явля-

ется сравнительно-правовой анализ уголовно-правовой охраны налоговой системы в РФ и Украине, а также формирование рекомендаций по усовершенствованию такой охраны.

Уголовно-правовая охрана налоговой системы в РФ обеспечивается четырьмя статьями УК РФ – 198, 199, 199.1 и 199.2¹, а в Украине – ст. 212 УК Украины. Причем более детальный анализ содержания указанных выше статей обуславливает вывод о том, что статьи 198–199.2 УК РФ в совокупности описывают те же деяния, что и ст. 212 УК Украины, но имеют и ряд других отличительных особенностей в контексте регламентации уголовной ответственности за укло-

¹ См.: Рагозина И. Г. Противодействие криминальным угрозам в сфере экономической деятельности: вопросы теории и практики : специализир. учеб. курс. Саратов : Саратов. Центр по исследованию проблем организ. преступности и коррупции, 2011. С. 101–135.

нение от уплаты налогов и сборов на территории РФ и Украины. С нашей точки зрения, эти особенности наиболее целесообразно рассматривать с помощью сравнительной характеристики содержания элементов описываемых ими составов.

Начиная с объекта указанных выше преступлений, укажем, что основным непосредственным объектом всех составов преступления, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ и ст. 212 УК Украины, выступает установленный налоговым законодательством порядок исчисления, удержания или уплаты налогов и сборов.

Переходя к характеристике признаков объективной стороны указанных выше составов преступлений, следует обратить внимание на существование значительных отличий в способах законодательного описания этих признаков в статьях 198–199.2 УК РФ и в пределах ст. 212 УК Украины. В первую очередь это касается способов описания соответствующих деяний в границах указанных статей. Если подойти к анализу содержания этих деяний более абстрактно, обобщенно, то можно утверждать, что все указанные выше деяния являются конкретными способами уклонения от уплаты налогов и сборов. При этом на территории Украины эти деяния полностью охватываются положениями ст. 212 УК Украины, поскольку, как мы уже заметили, являются различными формами (способами) уклонения от уплаты налогов или сборов.

В связи с этим возникает вопрос: а не следовало бы российскому законодателю предусмотреть уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов в пределах единой статьи, как, например, в Украине? Особенно учитывая то обстоятельство, что типовая общественная опасность всех этих деяний приблизительно одинаковая.

И правда, на первый взгляд может показаться, что подход российского законодателя явля-

ется проявлением казуального изложения законодательного материала, которое в современной теории уголовного права признается существенным недостатком законодательной техники уголовного закона. Вместе с тем, будучи осведомленными в теоретических и практических проблемах применения ст. 212 УК Украины, хотелось бы обратить внимание на следующее. Во-первых, употребление абстрактного термина «уклонение» при описании объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 212 УК Украины, привело к тому, что ни доктрина украинского уголовного права, ни украинские правоприменительные органы так и не пришли к единому мнению о том, что же следует понимать под уклонением от уплаты налогов или сборов³. Во-вторых, в науке украинского уголовного права спорным был и остается вопрос о том, какими конкретно способами лицо может уклониться от уплаты налогов⁴. Практика же применения ст. 212 УК Украины свидетельствует о том, что украинские правоприменительные органы зачастую юридически тождественные ситуации разрешают абсолютно по-разному.

В этой связи конкретизация способов уклонения от уплаты налогов и сборов в пределах отдельных четырех статей УК РФ представляется более чем целесообразной. Такой подход позволяет правоприменительным органам РФ не только четко и однозначно отвечать на вопрос о том, является ли то или иное деяние проявлением уклонения от уплаты налогов и сборов, но и конкретизировать этот способ путем квалификации по соответствующей статье УК РФ.

Завершая сравнительную характеристику объективных признаков составов преступлений, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, и состава преступления, описанного ст. 212 УК Украины, следует отметить разный подход российского и украинского законодателя к определению той суммы, уклонение от уплаты которой

³ См., напр.: Андрушко П. П. Проблеми відповідальності за умисну несвоєчасну сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Держава і право: зб. наук. пр. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 11. С. 418–423 ; Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. Київ : Атіка, 2000. С. 181–185 ; Навроцький В. О. Кримінальне право України. Особлива частина. Київ : Знання, 2000. С. 388–389 ; Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : дис. ... д-ра юрид. наук. Луганськ, 2007. С. 116–117.

⁴ См., напр.: Дудоров О. О. Указ. соч. С. 119 ; Брич Л. П., Навроцький В. О. Указ. соч. С. 203 ; Навроцький В. О. Господарські злочини : лекції для студентів юридичного факультету. Львів : Львів. держав. ун-ту ім. Івана Франка, 1997. С. 38–39 ; Гуторова Н. О. Проблеми кримінально-правової охорони державних фінансів України : дис. ... д-ра юрид. наук. Харків, 2002. С. 204–205.

физическим лицом является преступлением⁵. С нашей точки зрения, данный дисбаланс также обусловлен отсутствием в украинском уголовном законодательстве разделения уголовной ответственности на уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица и уклонение от уплаты налогов и сборов с организации.

Сравнительный анализ признаков субъекта указанных составов преступлений позволяет утверждать, что субъект преступления, описанного ст. 212 УК Украины, охватывает собой все категории субъектов составов преступлений, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ. То есть в целом с точки зрения уголовно-правовой охраны налоговой системы РФ и Украины они совпадают. Но при этом следует иметь в виду, что концептуальный подход российского и украинского законодателя в этом вопросе существенно различается: в УК РФ существует детализация не только разных способов уклонения от уплаты налогов и сборов, но и субъектов, их совершивших.

Говоря о признаках субъективной стороны составов преступлений, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, и состава преступления, описанного ст. 212 УК Украины, следует отметить бесспорность утверждения, что все они могут совершаться лишь умышленно. Наличие дифференциации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов в УК РФ в зависимости от налогоплательщика и способа такого уклонения позволяет утверждать, что субъективная сторона состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, предусматривает также корыстный мотив, а субъективная сторона состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, – мотив личной заинтересованности.

Дифференциация уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов с помощью института квалифицирующих признаков в РФ (ч. 2 ст. 198, ч. 2 ст. 199, ч. 2 ст. 199.1 УК РФ) и Украине (чч. 2–3 ст. 212 УК Украины) в целом сходна и по критериям, и по содержанию. За основу такой дифференциации и украинский, и российский законодатель приняли сумму налогов или сборов, от уплаты которых произошло уклонение, то есть размер ущерба, причиненно-

го соответствующему бюджету, внебюджетному фонду (в РФ) или государственному целевому фонду (в Украине). При этом обращает на себя внимание тот факт, что в украинском уголовном законодательстве такая дифференциация более глубокая, нежели в российском. Учитывая то обстоятельство, что степень общественной опасности уклонения от уплаты налогов и сборов характеризуется в первую очередь размером причиненного вреда, подход украинского законодателя в этом вопросе представляется более взвешенным.

Вторым признаком, который используется парламентариями обеих стран в качестве квалифицирующего, выступает уклонение от уплаты налогов и сборов группой лиц по предварительному сговору. Правда, в УК РФ он предусмотрен не во всех статьях, описывающих различные способы уклонения от уплаты налогов и сборов, а лишь в одной из них – 199. Но этому есть логичное объяснение: для тех способов уклонения от уплаты налогов и сборов, которые предусмотрены в статьях 198, 199.1 и 199.2, этот признак не характерен, а значит, и предусматривать его в качестве квалифицирующего нецелесообразно.

Подводя итоги проведенного нами исследования, хотелось бы отметить, что уголовно-правовая охрана налоговой системы в РФ и Украине существенно отличается и по форме, и по содержанию. С нашей точки зрения, украинскому законодателю следовало бы учесть целый ряд прогрессивных наработок своих российских коллег (в первую очередь касающихся конкретизации способов уклонения от уплаты налогов и сборов, а также дифференциации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов в зависимости от налогоплательщика), а российским парламентариям – задуматься о целесообразности формулирования общественно опасного деяния в статьях 198–199 УК РФ с помощью слова «уклонение» (которое, как нам представляется, не несет самостоятельной смысловой нагрузки без указанных в этих статьях способов), а также о возможности более глубокой дифференциации уголовной ответственности за такие деяния в зависимости от суммы причиненного ущерба.

⁵ В РФ минимальный ущерб составляет 600 000 рублей, а в Украине – 1 000 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (эквивалентно 2 294 000 руб.).