

ЛИЧНОСТНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СУБЪЕКТА НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ

PERSONAL CHARACTERISTICS OF THE SUBJECT OF TAX CRIMES

O. Belai

Annotation

On the basis of the applicable tax and criminal law and the issues determining the subject of the tax offenses with methodological position S. V. Poznyshева given approaches to the analysis of the individual tax offender.

Keywords: the subject of crime, tax crimes.

Белай Ольга Викторовна

Соискатель, НОУ ВПО

"Московский институт государственного
управления и права"

Аннотация

На основе анализа действующего налогового и уголовного законодательства рассмотрены вопросы определения субъекта налогового преступления, с методологических позиций С.В. Познышева сформулированы подходы к анализу личности налогового преступника.

Ключевые слова:

Субъект преступления, налоговое преступление.

Определение субъекта налогового преступления не вызывает сложностей в правоприменительной практике, почему данный вопрос и не стоит в центре внимания дискуссий в специальной литературе. В судебной практике последних лет [3] субъектом преступления, предусмотренного статьей 198 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ [2]), является достигшее шестнадцатилетнего возраста физическое лицо (гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства), на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным. В частности, в силу статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ [1]) им может быть индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное

не предусмотрено НК РФ.

В тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по статье 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного лица в силу части четвертой статьи 34 УК РФ – как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации–налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Содеянное надлежит квалифицировать по пункту "а" части 2 статьи 199 УК РФ, если указанные лица заранее договорились о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации–налогоплательщика.

Иные служащие организации–налогоплательщика

(организации – плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как пособники данного преступления (часть 5 статьи 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации–налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ [10].

Позиция Верховного Суда Российской Федерации в специальной литературе оценивается неоднозначно. Н.А. Ермолаева делает вывод о том, что субъект налоговых преступлений является специальным, то есть обладает налогово–правовым статусом, что означает наличие у лица комплекса прав и обязанностей, оформленных в соответствии с требованиями налогового законодательства. В связи с этим, как полагает автор, разъяснение Пленума Верховного Суда Российской Федерации, содержащееся в постановлении "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" от 28 декабря 2006 г. № 64, в части толкования признаков субъекта нуждается в изменении [5]. Тем не менее, мы не видим здесь существенного повода для дискуссии или внесения каких–либо изменений в действующее законодательство. Таким образом, вопрос определения субъекта налогового преступления можно считать относительно решенным в действующем законодательстве.

Другое дело, личностная характеристика данного субъекта. В теоретико–методологическом аспекте характеристики личности налогового преступника, критерии её типологизации, характерные черты, криминологический портрет и мотивация противоправного поведения, всегда привлекали внимание исследователей и относятся к одной из наиболее изученных сфер криминологии и юридической психологии. В то же время, налоговая преступность не стоит на месте, усложняются методы, активно применяются информационно–коммуникационные технологии, в орбиту налоговых преступлений втягиваются лица, ранее к ней не относившиеся. В связи с этим представляется важным рассмотреть характеристики субъекта налоговых преступлений с современных позиций.

Анализ личности налогового преступника, по крайней мере, в России неизбежно будет базироваться на теоретико–методологических подходах основоположника русской юридической психологии С.В. Познышева, изложен-

ные в его изданной в 1926 г. монографии [8]. Автор справедливо полагал, что преступление всегда имеет два корня: один лежит в личности преступника и сплетается из особенностей его конституции, а другой состоит из внешних для данной личности фактов, своим влиянием толкнувших ее на преступный путь. Слагаемые "личного" корня преступления С.В. Познышев считал эндогенными факторами, а внешние события, толкнувшие субъекта на преступление, – экзогенными факторами данного преступления.

К внешним факторам, применительно к налоговым преступлениям сегодня можно отнести коррупцию, изменчивость коллизионность налогового законодательства, низкую квалификацию налогового аппарата и т.п. Но при этом для нас важен комплексный подход к анализу, так как в каждом преступлении, в том числе – налоговом, участвуют и те, и другие факторы. При этом, в одних случаях доминируют эндогенные, а в других – экзогенные факторы. Таким образом, преступление нельзя объяснить лишь внешними причинами, игнорируя особенности совершившей его личности.

В течение последних десятилетий, устоявшись в специальной литературе, перешел в учебную, то есть стал общепринятым, тезис о том, что криминологические параметры лиц, совершивших преступления против порядка налогообложения, существенно отличаются от характеристик лиц, совершающих так называемые общеуголовные преступления [7]. Данная позиция не представляется достаточно аргументированной.

Так в современной отечественной криминологической литературе личность налогового преступника анализируется по трем уровням: универсальному (инициативность, предприимчивость; активность; склонность к лидерству; готовность к риску; смелость и т.п.), уровню общих личностных переменных (жесткость; радикализм; дипломатичность; расслабленность; спокойствие); чертам индивидуального уровня личности, отражающим устойчивые и предсказуемые психологические характеристики, которые являются значимыми в понимании и предупреждении преступного поведения в налоговой сфере (практичность, эмоциональная нестабильность, доминантность, невысокий интеллект, конформизм) [4].

На наш взгляд, приведенная нами классификация В.Н. Босакова излишне обща и неконкретна. Она скорее дает общую картину психологического состояния личности и не конкретизирована по психическому типу налогового преступника. Попытка автора раскрыть "механизм преступного поведения" через "осознание налоговыми преступниками неудовлетворенности базовой потребности в безопасности и материальных потребностях определяется в мотивации преступного поведения к достижению успеха, который направляет деятельность личности налогового преступника к удовлетворению материальных потребностей безопасным способом, в том числе через сокрытие налогов" [4] представляется излишне ус-

ложненной и даже запутанной. Непонятно, например, что подразумевается под "удовлетворением материальных потребностей безопасным способом"? Вероятно, автор считает искажение налоговой отчетности более "безопасным способом обогащения", чем, например грабеж. В этом смысле Т.К. Кужугет обоснованно полагает, что проблема криминалистического анализа личности "неисполнителя налоговой обязанности" требует системного анализа, учета всех взаимодействующих факторов, в том числе деликтного и околокриминального поведения. В то же время и этот автор, на наш взгляд, допускает некоторое смешение понятий, относя, например "коррупционные и преступные связи (налогового преступника) в различных сферах общественной жизни" к особенностям его личности [6]. Под личностью преступника современная криминология понимает совокупность социально-психологических свойств и качеств, являющихся причинами и условиями совершения преступлений. Таким образом, коррупционные связи к социально-психологическим свойствам личности никак относиться не могут.

В целом нам близка классификация С.В. Познышева по которой налоговые преступники могут быть отнесены к типу расчетливых рассудочных преступников, которые, поставив себе целью достижение известного положения – служебного, социального, имущественного, или известной роли в обществе, ради этой общей цели своей жизни совершают преступление, потому что, по их расчетам, преступление поможет им достигнуть ее, или устраним какое-либо стоящее на пути к ней препятствие и приблизит к ее осуществлению. Действительно трудно себе представить налоговое преступление, совершенное в состоянии аффекта или по неосторожности. "Не порыв чувства, не стремление к мимолетным чувственным наслаждениям, – подчеркивает С.В. Познышев, – а представление известной связи совершаемого преступления с их общей целью, – вот что толкает их на преступную дорогу" [8]. Налоговый преступник всегда тщательно готовится. Подготовительная деятельность преступника-налогоплательщика характеризуется планированием действий по включению заведомо ложных сведений: об объекте налогообложения; о налоговой базе; о налоговой льготе; о налоговой ставке; о налоговом периоде; о периоде исчисления налога [6].

Характеризуемое поведение налогового преступника по своим волевым признакам в значительной степени соответствует типу поведения руководителя, умеющего рассчитывать и принимать рискованные решения. Поэтому в абсолютном большинстве случаев инициатива совершения налоговых преступлений исходит от руководителей и собственников предприятий. При этом не исключается вариант, когда, совершая налоговое преступление, руководитель не ставит в известность бухгалтера. Бухгалтеры (не являющиеся владельцами/совладельцами бизнеса или их родственниками) действуют на основе трудового договора или по совместительству, не участвуя в распределении прибыли предприятия. Как правило, они

прямо не заинтересованы в сокрытии объектов налогообложения, в силу чего чаще бывают лишь соучастниками налоговых преступлений.

В мировой практике налоговая преступность традиционно относится к так называемой беловоротничковой преступности (white-collar crime), т.е. к преступлениям, "совершаемым респектабельным человеком высокого социального статуса на своем рабочем месте" [9]. В свое время Э.Н. Сатерленд в своей книге "Преступления белых воротничков" (1949) обратил внимание на то, что противоправные действия "белых воротничков" в общественном сознании и правоприменительной практике рассматриваются как преступления существенно реже.

Независимо от статуса преступника в основе всех налоговых преступлений лежит цель, имеющая, по словам С.В. Познышева "не мимолетное значение, а более или менее общее, руководящее значение в их жизни, поскольку достижением ее на долгий срок создаются известные рамки для этой жизни, и определяется направление последней" [8]. Как показывает практика, к таким целям чаще всего относятся: стремление к наживе и карьерному росту, опять же ради материальных выгод, связанных с известным положением (тип корыстных карьеристов). В современной литературе называются те же мотивы налоговых преступников: корысть, карьеристские устремления, "забота" о трудовом коллективе, "чести фирмы" и т.п. [7]. Особенности преступной мотивации и преступных навыков определяют определенные закономерности способа совершения налоговых преступлений.

Особенности личности налогового преступника могут быть как общими, относящимися к личности любого преступника (установка на противоправное поведение, стремление к наживе любыми средствами и пр.), так и специальными, наиболее часто характерными именно для налогового преступника (относительно высокие уровни образования и социальное положение, руководящая должность и т.п.

Среди налоговых преступников доминируют мужчины, что обусловлено их преобладанием среди руководителей. Средний возраст налоговых преступников колеблется в пределах 40 лет. Среди осужденных за налоговые преступления практически нет молодежи (до 20 лет). Даже в сегменте 21–30 лет совершается лишь пятая часть налоговых преступлений, а вот лицами 31–40 лет и 41–50 лет – примерно по 35% – соответственно. Данная статистика легко объясняется соотношением возраста, образования, опыта и карьерного роста.

Старшее поколение (старше 51 года) существенно реже совершает налоговые преступления. По мнению И. И. Кучерова незначительный процент лиц старшего возраста (свыше 50 лет), среди совершивших налоговые преступления объясняется их законопослушностью и осторожностью [7]. Полагаем, что это не единственная причина. В российской модернизируемой экономике велика доля молодых менеджеров, которые, как предполагают

эксперты ГУ ВШЭ, должны быть более мотивированы к инновациям [13]. Кроме того, для российской экономики, как и для многих молодых рыночных экономик, средний возраст менеджеров компаний существенно ниже, чем их коллег из развитых стран [14]. В связи с этим доля менеджеров старшего возраста не велика, что во многом и объясняет их низкую долю в числе лиц, совершивших налоговые преступления.

Отличительной чертой налоговых преступников является высокий, по сравнению с лицами, совершившими иные преступления, образовательный уровень. До 60% из них имели высшее, неполное высшее образование или ученую степень, а более 20% – среднее специальное образование. Другой отличительный признак – незначительное число ранее судимых (менее 10%), что можно объяснить высоким социальным положением, интеллектуальным уровнем и материальной обеспеченностью.

Вопрос определения субъекта налогового преступления в целом разрешен в действующем законодательстве и не вызывает сколько-нибудь серьезных нареканий. Что касается анализа и характеристики данного субъекта, то этот вопрос в силу междисциплинарного характера в значительной мере является предметом юридической психологии и юридической социологии. Именно комплексный подход способен обеспечить полное раскрытие субъекта налогового преступления. В этом смысле был

прав Н.Д. Сергеевский, полагавший, что "социологическое исследование преступления и наказания когда-нибудь образует самостоятельную науку ... материалом же для нее послужат главным образом данные, добываемые через посредство статистических работ" [12].

В современных условиях растет практическая значимость продолжения таких работ. Известно, что налоговая ответственность выполняет регулятивную, превентивную, карательную, воспитательную, восстановительную функции. Главной в налоговой ответственности, современные исследователи называют карательную функцию. Именно кара, как справедливое, законное и неотвратимое возмездие лицу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренного главой 16 или 18 НК РФ, является основным предназначением налоговой ответственности [11]. С этим можно согласиться лишь отчасти. Практика непрерывного ужесточения санкций (по многим видам преступлений) себя не оправдывает. Важно не запугать, а показать путь и выгоды законопослушного налогового поведения, привить налоговую культуру. "Чтобы свести их с преступной дороги, – отмечал С.В. Познышев, – надо или изменить в их глазах значение этой общей цели, или привести к убеждению в необходимости идти к ней иными, непроступными путями" [8]. Для достижения этой цели необходимо досконально знать личные характеристики, особенности и типологию субъектов налоговых преступлений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012)// Собрание законодательства РФ. N 31. 03.08.1998. Ст. 3824.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 (ред. от 30.12.2012) N 63-ФЗ// Собрание законодательства РФ. 17.06.1996. N 25. Ст. 2954.
3. Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. N "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления"// Российская газета. 2006. 31 декабря. N 297.
4. Босаков В. Н. Налоговая преступность: состояние, региональные особенности и тенденции предупреждения (по материалам Северо-Кавказского Федерального округа): автореф. дис... канд. юрид. наук. 12.00.08. Ростов-на-Дону, 2012.
5. Ермолаева Н. А. Уголовно-правовая регламентация ответственности в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис... канд. юрид. наук. 12.00.08. М., 2009.
6. Кужугет Т. К. Особенности методики расследования налоговых преступлений: криминалистический аспект: автореф. дис... канд. юрид. наук. 12.00.09. Томск, 2010.
7. Кучеров И.И. Налоговые преступления. М., 1997.
8. Познышев С.В. Криминальная психология. Преступные типы. (Переиздание 1926 г.) М.: Инфра-М., 2010.
9. Сатерленд Э. Х. Являются ли преступления людей в белых воротничках преступлениями?// Социология преступности. Современные буржуазные теории: Сб. статей. Перевод с англ./ Под ред.: Никифоров Б. С. М.: Прогресс, 1966. С. 45–59.
10. Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления"// Российская газета (Федеральный выпуск). 2006. 31 декабря №4263.
11. Кинсбургская В. А. Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения: автореф. дис... канд. юрид. наук. 12.00.14. М., 2010. С.17.
12. Сергеевский Н.Д. Преступление и наказание как предмет юридической науки// Юридический вестник. 1879. № 12. С. 886.
13. Гурков И.Б., Моргунов Е.Б. Мотивация руководителей средних российских предприятий к инновациям// ЭКО. 2011. № 2.
14. Голунов И., Васильева Ю. Двадцатилетние встают у руля. И пытаются найти общий язык с подчиненными// Ведомости. 2004. 11 апреля.