

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ББК 67.408
УДК 343
Р76

Редакционная коллегия:

Ю. В. Балыгин (Харьков; Украина); А. И. Бойцов (Санкт-Петербург);
А. Э. Жагинский (Москва); И. Э. Зеичеровский (Москва); А. Г. Китайников (Ставрополь);
И. Я. Козленко (Екатеринбург); В. С. Колиссаров (Москва);
А. И. Коробец (Владивосток); Н. М. Крючков (Санкт-Петербург);
Л. П. Кузьчиков (Ярославль); А. В. Наутилов (Москва);
А. И. Рарог (Москва); А. Н. Тарасов (Красноярск)

РОССИЙСКИЙ ЕЖЕГОДНИК УГОЛОВНОГО ПРАВА

2007
№2

Р76
Российский ежегодник уголовного права. № 2. 2007 / Под ред. д-ра юрид. наук, проф.
Б. В. Волженкина. — СПб.: ООО «Университетский издательский консорциум «Юридиче-
ская книга». 2008. — 932 с.
ISBN 978-5-9645-0100-8

Второй номер «Российского ежегодника уголовного права» знакомит читателя с актуаль-
ными проблемами отрасли. Как и в первом номере, в настоящем издании представлены ра-
боты, посвященные уголовному праву, уголовной политике и криминологии, уголовно-ис-
полнительному праву. Затронуты вопросы международного и зарубежного уголовного права.
Не осталась без внимания история отрасли и отраслевой науки.

Широкий спектр злободневных тем, выбранных для исследования авторами, обзоры, ре-
цензии, отчеты о научных форумах, солидный объем Ежегодника — все это ставят его в ряд
наиболее интересных и востребованных изданий в сфере уголовного права.
Ежегодник обращен специалистам, теоретикам и практикам, представителям смежных
правовых наук, а также всем, кому небезразлична судьба российского уголовного права.

ББК 67.408
УДК 343



ISBN 978-5-9645-0100-8

© Авторы статей, переводчики, 2008
© ООО «Университетский издательский кон-
сорциум «Юридическая книга», 2008

2008

Уголовная ответственность за налоговые преступления

по законодательству Республики Польша:

тенденции, специфика, задачи совершенствования

(Рецензия на книгу Виолетты Конарской-Вжосек и Томаша Очковского «Финансово-уголовное право. Материально-правовые и исполнительные проблемы»¹)

Уголовное право Польши, относящееся, несомненно, к континентальной правовой системе и имеющее многочисленные исторически обусловленные общие корни с российским уголовным правом, тем не менее обладает рядом специфических черт. Эти особенности затрагивают и содержание уголовно-правового регулирования в целом, и приемы формулирования отдельных уголовно-правовых запретов, практику их реализации, и, более того, подходы к определению и ограничению сферы применения уголовного закона, и систему источников уголовного права.

Дабы отечественный читатель мог представить в достаточной степени содержание и специфику регулирования ответственности за налоговые и иные преступления (и проступки) по польскому законодательству, сделаем несколько превью уголовных замечаний. Первое касается источников польского уголовного права, второе — укоренившегося подхода к выделению уголовно-финансового (как уголовно-экологического, уголовно-хозяйственного и иных областей) права.

В Польше (как и в Германии, Нидерландах и ряде других стран) уголовная

ответственность за отдельные виды посягательств предусмотрена не только в уголовных кодексах, но и в других законодательных актах, являющихся специальными и относящихся, например, к сфере уголовно-хозяйственного, уголовно-экологи-

ческого и иного дополнительного уголовного законодательства.² Соответственно,

* Доктор юрид. наук, профессор, ведущий научный сотрудник Института государства и права РАН.

** Доктор юрид. наук, профессор, зав. кафедрой уголовного права факультета права Государственного университета — Высшей школы экономики, заслуженный деятель науки РФ.

© О. Л. Дубовик, А. Э. Жалинский. 2008
¹ Konarska-Wjosek T., Ozkowska T. Prawo karnie skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wzkonawcze. Torun: Wyd. Towarzystwo naukowe organizacji i kierownictwa, 2006.

² Жалинский А., Режим А. Введение в немецкое право. М., 2002; Жалинский А. Э. Современное немецкое уголовное право. М., 2006; Штегенова Л. В. Современное немецкое дополнительное уголовное право. М., 2007; Müller-Gruenberger C., Bieneck K. (Hrsg.). Wirtschaftsstrafrecht. Handbuch des Wirtschaftsstraf- und ordnungswidrigkeitsrechts. 3 Aufl., Köln, 2000; Tiedemann K. Wirtschaftsstrafrecht. Einführung und Allgemeiner Teil mit wichtigen Rechtsstexten. Köln; Berlin: München, 2004; Tiedemann K. Wirtschaftsstrafrecht. Besonderer Teil mit wichtigen Gesetzes- und Verordnungstexten. Köln; Berlin: München, 2006.

уголовно-правовые запреты и санкции за их нарушение содержатся не только в УК, но и в иных законах. В Польше, более того, применительно к налоговым и иным финансовым преступлениям (и проступкам) они сконцентрированы (об этом ниже) в специальном кодифицированном акте — Уголовно-финансовом кодексе (УФК).

Что касается места такого рода областей уголовно-правового регулирования, то, как правило, за ними признается самостоятельное значение с одновременным указанием на тесную связь с общим уголовным правом и кодифицированными актами, содержащими уголовно-правовые запреты. Так, польская доктрина определяет уголовно-финансовое право как специализированную отрасль уголовного права *sejli lagu*, выделенную по предметным соображениям, регулирующую вопросы уголовной ответственности за деяния, посягающие на финансовые интересы государства, субъектов территориального самоуправления либо субъектов Европейского Сообщества (Союза), а также производство по уголовно-финансовым делам и исполнительное производство, касающееся вынесенных приговоров.

Таким образом, по мнению авторов рецензируемой книги, уголовно-финансовое право Республики — совокупность норм, как материально-правового, так и процессуального и исполнительного характера.

Материальное уголовно-финансовое право подробно определяет, какое именно поведение представляет собой преступление или уголовно наказуемый проступок, какие наказания и иные средства воздействия могут быть назначены нарушителю, каковы принципы и основания ответственности, сроки давности и т. п. Процессуальное уголовно-финансовое право регулирует принципы уголовно-финансового процесса, условия его допустимости, стадии и специальные порядки процесса, цели производства, компетенцию уполномоченных органов, виды принимаемых решений, средства обеспечения имущественных интересов, круг субъектов, обладающих правами сторон, и их полномочия. Исполнительное уголовно-финансовое право регламентирует материально-правовые и процессуальные вопросы, касающиеся исполнения приговоров, учитывая и нормы Уголовно-исполнительного кодекса от 6 июня 1997 г., и положения, в нем отсутствующие, например об исполнении наказаний в случае установления опосредованной ответственности (с. 23–25).

Это значит, что в польском праве действует довольно сложная и нетривиальная для нас система: уголовная ответственность наступает как за деяния, признаваемые преступлениями, так и за деяния, признаваемые уголовно наказуемыми проступками. За правонарушения, предусмотренные Кодексом об административных правонарушениях либо признаваемые таковыми в специальных законах и приводимых к ним актах, наступает ответственность административная. Таким образом, в Польше действует трехзвенная система: преступления — проступки — правонарушения. Первые две категории деяний влекут уголовную ответственность, третья — административную.³

³ В качестве иллюстрации применительно к экологическим преступлениям, проступкам и правонарушениям см.: Дубовик О. Л. [Рецензия на книгу] В. Радецкий. Преступления против окружающей среды. Раздел XXII УК РП. Комментарий // Уголовное право. 2001. № 1. С. 115–119; Радецкий В.

В последние годы информация о польском уголовном праве не столь часто, как это необходимо, появляется на страницах периодических и иных изданий в России.⁴ Такое невнимание ничем не оправдано и потенциально опасно, поскольку пренебрежение опытом зарубежных стран в сфере правового регулирования ответственности за деяния, могущие затронуть интересы не только нашего государства, но и российских бизнесменов и российских граждан, чревато самыми негативными последствиями индивидуального и общественного значимого характера. Конфликты, которые в последнее время возникали по поводу торговых, экологических и некоторых иных отношений между Россией и Польшей, совершенно нежелательно переводить в сферу уголовной и иной ответственности.

Особое место в области потенциальных конфликтов и юридически значимых последствий занимают вопросы несоблюдения налогового законодательства и, как результат, применения мер ответственности (вплоть до уголовной) к виновным. Ни российские гористы, ни предприниматели, ни граждане, осуществляющие те или иные виды деятельности на территории Польши, не уделяют должного внимания ознакомлению с законодательным регулированием налоговой ответственности. Именно по этим причинам целесообразно представить отечественным специалистам содержание одних из авторитетных комплексных работ об уголовно-финансовом праве Республики. Помимо того, это может способствовать совершенствованию уголовного, административного и налогового законодательства России. В данной рецензии сделана попытка осветить лишь некоторые актуальные, носящие общий специальный характер вопросы уголовной ответственности в сфере финансовых, налоговых, административных и налоговых отношений.

Польская доктрина традиционно обращала самое пристальное внимание на разработку проблем уголовно-финансового права, в наши дни эта тенденция проявляется еще более ярко, поскольку в рыночных условиях оно приобретает все большее значение. В рецензируемой работе системно рассматриваются наиболее важные вопросы уголовно-правового регулирования финансовых отношений и ответственности за уголовно наказуемые посягательства в данной сфере.

Книга сложна по структуре и состоит из двух частей. Первая (вводные проблемы) делится на три главы: «Уголовно-финансовое право: понятие, функции и место в системе уголовного права», «Становление и развитие уголовно-финансового права в Польше», «Уголовно-финансовый кодекс, его построение и структура предписанний». Вторая часть более обширная и разветвленная по структуре. Она носит название «Материально-правовые и исполнительные проблемы» и состоит из двух разделов. Первый раздел посвящен проблемам Общей части уголовно-финансового права и включает десять глав, в которых анализируются принципы УФК, финансовые преступления и проступки, формы их совершения, совокупность

⁴ Развитие уголовно-экологического права в Польше с учетом требований Европейской конвенции об охране окружающей среды уголовным правом // Государство и право. 2002. № 10. С. 48–56.

⁴ В числе немногих именных примеров назовем несколько изданий: *Современное уголовное право и криминология. Сб. статей / сост. А. А. Рейхт; под ред. А. Э. Жалинского. М., 2007. Уголовное право и современность / под ред. А. Э. Жалинского. М., 2007.*

финансовых преступлений и проступков, соотношение предписаний УФК и норм других законов, система наказаний, иные уголовно-правовые средства, их виды и роль, назначение наказания за финансовые преступления и проступки. В этом же разделе в отдельных главах (VII–X) рассматриваются специальные случаи отказа от наказания за финансовые преступления и проступки, ответственность колlettivных субъектов за некоторые финансовые преступления, совершаемые физическими лицами, давность и т. п.

Второй раздел состоит из пяти глав, которые посвящены проблематике классификации (видов) нарушенний финансового законодательства. В первой главе подробно описаны финансовые преступления и проступки против налоговых обязанностей и расчетов по титулу дотации или субвенции. Во второй главе анализируются финансовые преступления и проступки против таможенных обязанностей и правил внешнеторгового оборота товаров и услуг. Третья глава посвящена преступлениям и проступкам против валютного оборота, а четвертая — тем из них, которые направлены против организации лотерей, пари, игр на автоматах и игр на автоматах с низкими выигрышами. Заключительная глава описывает финансовые преступления и проступки против правил приватизации государственного имущества.

Заслуживает внимания мнение В. Конарской-Вжосек и Т. Очковского о том, что материальное уголовно-финансовое право носит субсидиарный характер по отношению к нормам широко понимаемого финансового права, поскольку при помощи уголовно-правовых средств оно обеспечивает правопорядок в области дотаций, субвенций, взимания налогов, таможенных платежей и т. п.

Далее, опираясь на европейскую традиции (если не сказать, традиции социалистической уголовно-правовой теории), авторы выделяют несколько функций, присущих сегодня уголовно-правовому праву Польши: охранный, превентивно-исполнительный, превентивно-востигательный, гарантый (с. 25–27). Они детально рассматривают проблему специфики уголовно-финансового права и его связи с другими областями уголовного права, подчеркивая, что уголовно-финансовое право регулирует исключительно вопросы уголовной ответственности за деяния, посягающие на финансовые интересы либо бюджеты определенных публично-правовых субъектов. Поэтому оно очень четко ограничено в своем применении. В то же время оно в основном опирается на принципы и институты общего уголовного права. В связи с этим авторы книги высказывают чрезвычайно интересное наблюдение, подчеркивая, что в последние годы нарастает тенденция к максимально возможному единобразию терминологии институтов и принимаемых решений, т. е. к унификации либо, как иногда говорят, к интеграции уголовно-финансового и общего уголовного права. На них взгляд, это мнение нуждается в дополнительной оценке с учетом исторического развития континентального уголовного права и, в частности, множественности его источников (в отличие от российского, где источником признается исключительно УК РФ).

Авторы все же оговаривают, что отступления от терминов и институтов обшего уголовного права после кодификации уголовно-финансового права 1999 г. предусмотрены только там, где это действительно необходимо. В основном такие отступления (различия) касаются налогового, таможенного, валютного регулирования и определяются специализированной компетенцией органов, уполномоченных в области контроля за их соблюдением.

В. Конярек-Вжосек и Т. Очковский подробно рассматривают историю уголовно-финансового права: от Закона от 2 августа 1926 г. и Уголовно-финансового закона от 13 марта 1932 г., Декрета от 11 апреля 1947 г., законов от 13 апреля 1960 г., 26 октября 1971 г. до кодификации, проведенной Законом от 10 сентября 1999 г. (с. 29–33). Особый интерес вызывает то, что они обращают внимание на такой результат кодификации, как автономия УФК. По их мнению, и с этим трудно согласиться даже стороннему наблюдателю, он демонстрирует более высокий уровень самостоятельности, нежели все предыдущие законы. Автономность проявляется в первую очередь в том, что к финансовым преступлениям не применяются предписания Общей части УК Польши (кроме содержащихся в § 2), равно как к финансовым проступкам не применяются предписания Общей части Кодекса об административных правонарушениях (с. 34).

Следующая специфическая черта правового регулирования, на которую указывают авторы книги, заключается в объеме и закрытости перечня запретов. УФК содержит полный каталог запрещенных деяний, которым законодатель присудил статус финансовых преступлений или финансовых уголовно наказуемых проступков и отнес их к сфере режима ответственности, пристекающей из этого Кодекса.

Авторы подробно анализируют содержание УФК, содержащего 191 статью. Они сконцентрированы в трех типах: типу первый «финансовые преступления и финансовые проступки» (ст. 1–112) включает только материально-правовые нормы, типу второй «Производство по делам о финансовых преступлениях и правонарушениях» (ст. 113–177) представляет собой процессуальную часть, а типу третий (ст. 178–191) регулирует исполнение притворов (решений). Каждый из трех типлов разделен на части, а в рамках отдельных частей иногда выделяют разделы, в которых, в свою очередь, имеются и главы. Кроме того, характерная черта структуры Кодекса — выделение в каждом из трех типлов либо Общей части (типл 1 и 3), либо общих положений (типл 2). Построение предписаний (структура норм) в УФК является общепринятым, т. е. нормы Особенной части состоят из диспозиции и санкции и содержат указания на признаки составов, диспозиции могут быть как описательными, так и назывательными, полными и неполными, бланкетными и т. п., а санкции — относительно-определенными, простыми или сложными, альтернативными и кумулятивными и т. д.

В целом нормы Общей части соответствуют нормам континентального уголовного права.

Авторы подробно анализируют принципы действия УФК, в том числе принцип территориальности, а также состав преступления и его формы, вину, признаки

субъекта, стадии (приготовление, покушение) и их наказуемость, наказания в виде штрафа, ограничения и лишения свободы.

Особый интерес для российских читателей представляет анализ отдельных преступлений и проступков. Они разделяются на шесть групп в зависимости от сферы охраняемых финансовых интересов: налоговые, таможенные и пр. Наиболее подробно в книге рассмотрены деяния, посягающие на налоговые обязанности (с. 211–277). В отличие от УК РФ, в их число включены деяния против: обязанностей налогоплательщика (уклонение от уплаты налогов, сокрытие осуществляемой хозяйственной деятельности, налоговое мошенничество, упорное уклонение от уплаты налогов), оплаты сборов и налогов за гражданско-правовые действия (уклонение от такой оплаты, подделка знаков финансовой оплаты), обязанностей налогодатчика (неналожение налога, необозначение лица, належавшего ведение налоговой документации (неведение книг, неналожение либо ошибочно ведение книг, невыставление счетов, создание ситуации небоснованного возврата налога налоговыми органами), обязанностей плательщика либо инкассатора (неуплата налога, не начисление налога, необозначение лица, исполняющего обязанности плательщика или инкассатора), принципов налоговой информации и контроля (нарушение сроков представления декларации, непредставление информации, нарушение предписаний о налоговой идентификации, противодействие или создание затруднения для проведения контроля). В этом же разделе авторы рассматривают актыные преступления, неналожившую выплату или недолжнешее использование дотаций и субвенций, а также неналожившее осуществление надзора в подчиненной организационной единице.

УФК устанавливает ответственность за деяние, понимаемое в УК РФ как уклонение от уплаты налогов, в нескольких составах. Можно полагать, что это повышает казуистичность запретов, но создает определенные удобства для применения норм.

Собственно уклонение от уплаты налогов предусмотрено ст. 54 (§ 1–3). В ее нормах закреплена ответственность по основному и привилегированному составам этого преступления, а также за проступок. Критерий их разграничения — размер уклонения от налогов. Субъектом является налогоплательщик: физическое лицо, юридическое лицо либо организационная единица, не обладающая правовой самостоятельностью. Статья 54 имеет характер бланкетного предписания, когда сущность нарушаемой налоговой обязанности определяется нормами налогового права. По § 1 налогоплательщик, который уклоняется от налогообложения, не претендует на соответствующему органу предмета или основания налогообложения либо не представляет декларации, благодаря чему снижает налог, подлежит штрафу до 720 леевых ставок либо наказанию в виде лишения свободы или обоим этим наказаниям в совокупности. По § 2, если квота налога, подвергаемого снижению, представляет незначительный размер, субъект деяния, запрещенного в § 1, подлежит штрафу до 720 леевых ставок.

Статья 55 «Сокрытие осуществления хозяйственной деятельности» также обладает спецификой и по содержанию, и по приемам формулирования запрета.

По § 1 налогоплательщик, который в целях сокрытия осуществления хозяйственной деятельности использует имя, название либо фирменное наименование иного субъекта и благодаря этому снижает налог, подлежит штрафу до 720 дневных ставок либо лишению свободы до 3 лет или обеим этим наказаниям в совокупности.

Это деяние охватывает исключение одного из источников доходов, реально получаемых от хозяйственной деятельности. Его специфика состоит в приписывании объекта налогообложения иным субъектам хозяйственной деятельности. Поэтому цель виновного — не полное, но частичное уклонение от налогообложения получаемых доходов, так как полное уклонение имеет место в деяниях, указанных в ст. 54 УФК. Субъект стремится в данном случае избежать негативных последствий аккумулирования различных источников дохода и связанной с этим необходимости уплаты более высоких налогов в рамках подоходного налога.

Кроме того, деяние по ст. 55 может совершаться для избежания полной оплаты налога в рамках налога на товары и услуги. Это касается ситуации, когда налогоплательщик, регистрируя деятельность как «фальшивую фирму», стремится таким образом избежать превышения порога налога, с которым связано обложение такого оборота налогом на товары и услуги. Следовательно «разделение своей деятельности» как минимум на двух отдельных налогоплательщиков дает возможность субъекту избежать статуса плательщика налога на товары и услуги. В польской доктрине указывается также, что рассматриваемое деяние может быть связано со внеследствиями, например быть обусловлено желанием избежать приостановления права на пенсию либо стать частью процедуры отмывания «грязных» денег. Преступление и проступок по ст. 55 носят индивидуальный характер и могут быть совершены только налогоплательщиком. Деяние осуществляется путем использования чужих персональных данных либо чужим обозначением субъекта (с. 217-219).

Своеобразно сформулирована и ст. 56 «Представление неверных данных». По § 1 налогоплательщик, который, представляя налоговому органу, иному уполномоченному органу декларацию либо заявление, представляет неправду или утаивает правду либо не исполняет обязанности уведомить об изменении охваченныхых ими данных, благодаря чему снижает налог, подлежит штрафу до 720 дневных ставок либо лишению свободы или обеим этим наказаниям в совокупности. Авторы книги обозначают два типа преступлений и проступков по данной статье как налоговое мошенничество. Суть деяний состоит в представлении налоговому органу недействительной декларации и иных действиях. Эти деяния носят индивидуальный характер, т. е. совершаются только налогоплательщиком. Но они касаются лишь тех налогов, в отношении которых нормы налогового права устанавливают обязанность представления декларации или заявления. Это означает, что они не распространяются на налоги на собак, местные сборы и некоторые другие. Деяние может быть совершено как путем действия, так и бездействия.

Статья 57 «Несоблюдение сроков уплаты налога» содержит признак, переведший это деяние в группу финансовых проступков. По § 1 налогоплательщик,

который упорно не уплачивает налог в установленные сроки, подлежит штрафу за финансовый проступок. При этом по § 2 суд может не назначать наказание, если до начала производства по делу о финансовом проступке, указанном в § 1, надлежащий налог полностью уплачен соответствующему органу.

На наш взгляд, даже очень краткая характеристика рецензируемой работы позволяет сделать вывод о том, что польская уголовно-правовая доктрина и собственно состояние норм Уголовно-финансового кодекса, предусматривающих ответственность за некоторые налоговые преступления и проступки, представляют существенный интерес для российских специалистов, в частности при решении спорных проблем совершенствования и применения ст. 198-199 УК РФ.

**РОССИЙСКИЙ ЕЖЕГОДНИК
УГОЛОВНОГО ПРАВА**

Главный редактор
Борис Владимирович Волженкин

Общеделенная редакция
Российских ежегодников права

Заведующая редакцией:
Елена Сергеевна Остапова

Редакторы:
*Илья Александрович Бойцов,
Марина Алексеевна Логинова*

Корректор:
Мария Викторовна Бухаркина

Технический редактор и компьютерная верстка:
Елена Евгеньевна Кузьмина

Дизайн обложки:

*Наталья Валерьевна Родченко
Елена Анатольевна Соловьева*

Редакция

Российского ежегодника уголовного права
199004, Россия, Санкт-Петербург, В. О., 6-я линия, д. 11
Тел./факс: +7 (812) 334 2193, Тел. (812) 329 2823
e@lawpress.ru

Подписано в печать 04.05.2008. Формат 70×100 $\frac{1}{16}$
Печать офсетная, бумага офсетная, Уч.-изд. л. 105,2. Усл.-печ. л. 58,25
Заказ № **1395**.

Изатель: ООО «Университетский издательский консорциум «Юридическая книга»

199004, Россия, Санкт-Петербург, В. О., 6-я линия, д. 11
Тел./факс: +7 (812) 334 2193, Тел. (812) 329 2823
www.lawpress.ru
info@lawpress.ru

Директор Университетского издательского консорциума

*«Юридическая книга»
Евгений Юрьевич Новиков*

Типография «Береста»
196006, Санкт-Петербург, ул. Коли Томчака, 28