

УДК 343.91

## КЛАССИФИКАЦИЯ НАРУШИТЕЛЕЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Л. Н. Пастушкова

*Воронежский государственный аграрный университет  
имени императора Петра I*

Поступила в редакцию 5 ноября 2013 г.

**Аннотация:** *статья посвящена классификации субъектов налоговых правонарушений и преступлений, выделению их характерных признаков и особенностей.*

**Ключевые слова:** *нарушитель законодательства, налоговый преступник, типы налоговых правонарушителей.*

**Abstract:** *the article covers the classification of the tax violation and tax felony, singling out their distinguishing features and peculiarities.*

**Key words:** *offender legislation, tax delinquent, types of tax offenders.*

Изучение личности нарушителя законодательства о налогах и сборах не обходится без пристального исследования психологических механизмов противоправного поведения, мотивации правонарушения или преступления. Кроме того, в ходе такого изучения учитываются роль и соотношение социально-культурных и индивидуально-психологических факторов в формировании личности и противоправного поведения, влияние на индивидуума устойчивых и ситуативных психических состояний.

П. С. Дагель в работе «Учение о личности преступника в советском уголовном праве» отмечает, что личность нарушителя представляет собой совокупность социально-политических, психических и физических признаков лица, которое нарушило закон. Личность виновного включает совокупность биогенной, психогенной и социогенной структур. Однако с позиции основных форм жизнедеятельности она функционально связана с политической, экономической и духовной сферами общественной жизни<sup>1</sup>.

Субъектов, совершивших противоправные действия в сфере налогообложения, принято делить на налоговых правонарушителей и налоговых преступников.

К налоговым правонарушителям можно отнести лиц, совершивших противоправные (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействие), за которые установлена ответственность согласно Налоговому кодексу РФ.

<sup>1</sup> См.: Дагель П. С. Учение о личности преступника в советском уголовном праве. Владивосток, 1970. С. 37.

В ходе изучения мотивов совершения действий, повлекших за собой налоговое правонарушение, можно выделить следующие типовые группы нарушителей налогового законодательства:

- 1) осторожные налоговые правонарушители;
- 2) налогоплательщики-отказники;
- 3) налоговые мошенники;
- 4) налогоплательщики-фантомы;
- 5) налогоплательщики одного дня.

К группе *осторожные налоговые правонарушители* относятся лица, систематически умышленно нарушающие налоговое законодательство в расчете на то, что налоговые органы не обратят внимание на несоблюдение налоговых норм. В случае обнаружения этих нарушений они без конфликта погашают задолженность перед бюджетом.

*Налогоплательщики-отказники* – это в основном законопослушные налогоплательщики, которые не хотят соглашаться с существующим «тяжким» налоговым бременем. Они отправляют протоколы разногласий, обращаются в вышестоящие налоговые органы, арбитраж при доначислении налогов, «выставлении» пеней, штрафов налоговыми органами.

*Налоговые мошенники* изначально имеют преступный умысел, что выделяет их из общего числа нарушителей налогового законодательства. Эти правонарушители являются основными «разработчиками» различных преступных схем уклонения от уплаты налоговых платежей или получения необоснованных льгот.

*Налогоплательщики-фантомы* – это предприятия, которые существуют формально и на счетах которых отсутствуют средства. В поступающих в ФНС РФ бухгалтерской отчетности отражается отсутствие предпринимательской деятельности и прибыли.

*Налогоплательщики одного дня* – это так называемые фирмы-однодневки, работающие, как правило, в интересах третьего лица. Чаще всего они имеют не более одного-двух оборотов капитала. Как правило, сразу пропадают из поля зрения правоохранительных и налоговых органов после получения запланированного дохода.

Налоговое преступление отличается от правонарушения степенью общественной опасности. Дифференциация различных форм противоправного поведения, т.е. отнесение их либо к преступлениям, либо к проступкам проводится по показателю интенсивности проявления степени общественной опасности. Однако понятие налоговое преступление в уголовном законодательстве Российской Федерации отсутствует.

По мнению законодателя, уголовно наказуемым принято считать не любое уклонение от уплаты налогов, а только такое, которое наносит существенный ущерб государственному бюджету<sup>2</sup>. Непоступление в бюд-

---

<sup>2</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 24 мая 1996 г. : одобрен Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 5 июня 1996 г. (с изм. и доп.) // Рос. газ. 1996. 18 июня ; Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. – № 25. – Ст. 2954.

жетную систему РФ конкретной денежной суммы, влекущее серьезные негативные последствия для государства, будет являться проявлением достаточно высокой степени общественной опасности данного деликта.

Налоговым преступником будет считаться лицо, которое совершило общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания, и которое посягало на финансовые интересы государства в сфере налогообложения.

В свою очередь, заслуживает внимания следующая классификация типов налоговых преступников, предложенная И. В. Александровым<sup>3</sup>, в основе которой лежит поведение преступников на следствии:

1. *Нейтральный тип.* Лицо не противится установлению факта его уклонения от уплаты налогов. Данный тип составляет примерно 35 %; к нему относятся лица, работающие на предприятиях малого бизнеса и имеющие невысокий уровень доходов. В основном данные лица кажутся законопослушными: стараются соблюдать законы, не допускать нарушений в финансово-хозяйственной деятельности, аккуратно платить налоги и т.д.

2. *Тип преступника с провоцирующим поведением.* Преступник активно сопротивляется установлению истины по делу и разными способами мешает проведению следствия: пытается уничтожить документы, подкупает свидетелей, должностных лиц налоговых органов и т.д. Нарушения финансово-хозяйственной деятельности допускаются им регулярно, к соблюдению законодательства он относится пренебрежительно. Данный тип встречается в 65 % случаев.

С. Д. Сулаимбекова предлагает иную классификацию социально-психологических типов налоговых преступников, основанную на аналогии с поведением животных в дикой природе<sup>4</sup>.

1. *Лисы.* Как хитрые животные, умело уводящие от себя погоню и быстро находящие нестандартные решения, так и некоторые субъекты умело пользуются не только законными методами снижения налоговой нагрузки, но и часто становятся создателями грандиозных налоговых афер. Такие лица тонко просчитывают слабые места налогового и уголовного законодательства, стратегию и тактику налоговых и правоохранительных органов и ловко уходят от уголовного преследования. Чаще всего «лисы» являются не нарушителями налогового законодательства, а высокооплачиваемыми консультантами «налоговых преступлений». В результате работники налоговых и правоохранительных органов не могут определить ключевые фигуры преступлений, что и приводит к тиражированию подобных и других сложных налоговых преступлений.

2. *Буйволы* – подобно буйволам в природе – прямолинейно и бесхитростно идут к своей цели. Для этих лиц характерно то, что, совершая

<sup>3</sup> См.: Александров И. В. Основы налоговых расследований. СПб., 2003. С. 94.

<sup>4</sup> См.: Сулаимбекова С. Д. Предупреждение налоговых преступлений : уголовно-правовые и криминологические аспекты : по материалам Республики Казахстан : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Бишкек, 2007. С. 9.

налоговое преступление, они верят в свою безнаказанность, рассчитывая на свои высокие связи и существующие слабости в системе правоохранительных и судебных органов (коррупцию, низкий профессиональный уровень работников и др.). «Буйволы» даже бравируют своей безнаказанностью и не прячут неправомерные действия. У них часто возникает желание навязать свои претензии и стиль жизни всему обществу.

3. *Гиены* в количественном отношении являются основными «производителями» налоговых преступлений. Они не стремятся придумать новые методы и формы налоговых преступлений, а широко используют уже известные. «Гиены» тщательно скрывают свои преступления. Их уход от ответственности связан прежде всего с массовостью совершаемых ими налоговых преступлений и ограниченностью государственных ресурсов в борьбе с этой категорией налоговых преступников.

4. *Зайцы* совершают налоговые преступления лишь время от времени, под большим страхом и только в условиях, когда слабая работа налоговых и правоохранительных органов очевидна.

Полагаем, что существует зависимость способов совершения налоговых преступлений и типов личности налоговых преступников, которых можно разделить на следующие группы:

- 1) налоговый преступник астенического типа личности;
- 2) налоговый преступник психастенического типа личности;
- 3) налоговый преступник шизоидного типа личности;
- 4) налоговый преступник циклоидного типа личности;
- 5) налоговый преступник эпилептоидного типа личности;
- 6) налоговый преступник истерического типа личности;
- 7) налоговый преступник неустойчивого типа личности;
- 8) налоговый преступник параноического типа личности;
- 9) налоговый преступник бесчувственного типа личности.

Для *налогового преступника астенического типа личности* характерны раздражительная слабость, защитные реакции пассивного типа, реакция избегания, ипохондрия. Он чаще всего выбирает в качестве способов уклонения от уплаты налога сокрытие выручки или дохода, которые не отражает в налоговой декларации.

*Налогового преступника психастенического типа личности* выделяет неуверенность в себе, трудности выбора, тревожная мнительность, невротические реакции. В качестве способа уклонения от уплаты налога он часто выбирает несоблюдение порядка регистрации и хранения денежных средств.

Отличительными чертами *налогового преступника шизоидного типа личности* могут являться аутизм, богатство внутреннего мира, переживаний, чувствительность, склонностью к абстрагированию. В качестве способа уклонения от уплаты налога он скорее всего выберет манипулирование издержками.

*Налоговый преступник циклоидного типа личности* характеризуется биполярностью аффекта, депрессивными и маниакальными периодами. Такой человек, как правило, выбирает в качестве способа уклонения

от уплаты налога неправомерное использование фондов и расчетных счетов предприятий.

Основными характеристиками *налогового преступника эпилептоидного типа личности* можно считать эмоциональную ригидность, склонность к педантизму, обидчивости, мстительности. Он чаще всего уклоняется от уплаты налогов с помощью неправомерного учреждения новых структур.

Для *налогового преступника истерического типа личности* характерны претенциозность, театральность, поверхностная общительность, инфантилизм, лживость. С помощью формального увеличения числа сотрудников и подделки документов он может уклониться от уплаты налога.

*Налоговый преступник неустойчивого типа личности* характеризуется слабоволием, переключаемостью интересов, податливостью на соблазны. Он подвержен чужому влиянию и выбирает в качестве способа уклонения от уплаты налогов сокрытие выручки и дохода через фальсификацию показателей последних.

*Налоговый преступник параноического типа личности*, для которого характерны идеаторная ригидность, непримиримая принципиальность, бескомпромиссность, фанатическая преданность идее, сухость и логичность, как правило, неправомерно использует фонды и расчетные счета предприятий, что позволяет ему уклоняться от уплаты налогов.

*Налоговый преступник бесчувственного типа личности*, характеризующийся отсутствием сопереживания, беспринципностью, аморальностью, чаще всего выбирает в качестве способа уклонения от уплаты налогов нелегальную деятельность.

Разумеется, всем предложенным характеристикам присуща некоторая доля условности, так как не следует предполагать «опасность» соответствующего типа личности. Любой человек волен выбирать ту или иную форму поведения, и если он выбирает противоправную модель, то должен нести ответственность, в том числе и уголовную.