



## ПОНЯТИЕ И ЗНАЧЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКОЙ ОШИБКИ ПРИ КВАЛИФИКАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В УГОЛОВНОМ ПРАВЕ УКРАИНЫ

К. ОГОРОДНИК,  
судья Ровенского апелляционного хозяйственного суда

### SUMMARY

The article is devoted to the theoretical and practical issues of contraction to evasion in taxpaying, in paying duties and making other obligatory payments. The social danger of this crime has been analyzed. Its place in the system of the Specific Part of the Criminal Code of Ukraine has been defined. The analyses of the components of crime that envisage liability for evasion in taxpaying, in paying duties and making other obligatory payments has been done. The proposals to improve the articles of the Criminal Code of Ukraine have been developed.

**Key words:** taxes, duties, obligatory payments, evasion, guilt.

\* \* \*

Статья посвящена теоретическим и прикладным проблемам противодействия уклонению от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Проанализирована общественная опасность этого деяния, определено его место в системе Особенной части Уголовного кодекса Украины. Выделены элементы состава преступления, предусматривающего уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Раскрыты понятие, особенности и значение юридической ошибки при квалификации уклонения от уплаты налогов в уголовном праве Украины. Проанализирована структура налоговой обязанности. Юридическая ошибка в составе уклонения от уплаты налогов определена как неправильное восприятие налогоплательщиком содержания налогового обязательства по причине неправильной оценки его правовой природы или юридических свойств, сложившихся в сознании этого лица, вследствие чего оно не осознавало противоправность совершенного деяния. Разработаны предложения, направленные на усовершенствование Уголовного кодекса Украины.

**Ключевые слова:** налоги, сборы, обязательные платежи, уклонение, вина.

*Постановка проблемы. Привлечение к уголовной ответственности с позиций субъективной стороны состава преступления предусматривает, среди прочего, адекватное воспроизведение в сознании виновного юридических и фактических характеристик совершенного деяния и его последствий. Как правило, физическое вменяемое лицо в полном объеме реально воспроизводит в психике эти характеристики. Однако, как известно, правоприменительной практике знакомы случаи, когда гражданин ошибочно представляет как юридические, так и фактические характеристики поведения и его последствия, что может существенно влиять на вопросы привлечения к уголовной ответственности. Основания для таких ложных представлений могут быть разнообразными и находиться как в объективной, так и в субъективной сферах.*

**Актуальность темы исследования.** Таким образом, с вопросом уголовно-правовой квалификации деяний, связанных с совершением неуплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, тесно связан институт ошибки в уголовном праве. Уголовно-правовой науке и практике известны достаточно распространенные случаи, когда лицо, совершая конкретный акт противоправного поведения, ошибается в его фактических признаках или неправильно оценивает его правовую природу или юридические свойства. При оценке преступности либо не преступности такого акта поведения необходи-

мо учитывать ошибку, которая традиционно называется ошибкой в уголовном праве. Наличие ошибки может существенно повлиять на квалификацию совершенного деяния, поскольку она непосредственно влияет на содержание вины, по-особому определяя характер и содержание интеллектуальных и волевых процессов.

Как юридические, так и фактические ошибки относятся к интеллектуальной сфере личности и поэтому могут иметь место исключительно при совершении умышленных преступлений. Значение ошибки в случаях неуплаты налогов, сборов, других обязательных

платежей проявляется в том, что она способна влиять на вопрос определения вины подозреваемого.

**Состояние исследования.** В целом в юридической литературе вопросам уголовно-правовой ошибки уделено достаточно много внимания в монографических исследованиях таких известных ученых, как З. Г. Алиев, Ю. А. Вапсва, В. Ф. Кириченко, М. Б. Фаткуллина, В. А. Якушин, Л. Д. Гаухман, В. М. Кудрявцев, Б. С. Никифоров, П. С. Дагель, Л. И. Коптяков, А. А. Пионтковский, А. И. Рарог, Н. С. Таганцев, А. Н. Трайнина, Б. С. Утевский. В то же время недостаточно изученным остается значение ошибки в случаях уклонения или неполной уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

**Целью и задачей статьи** является исследование юридической ошибки в уголовном праве. Новизна работы заключается в том, что в данной работе сделана попытка на основании доктринальных определений юридической ошибки в уголовном праве, предложить собственное определение понятия и значения юридической ошибки в составе преступных посягательств, заключающихся в уклонении от уплаты налогов.

**Изложение основного материала.** Юридическая ошибка характеризуется



заблуждением относительно: преступности либо не преступности совершенного деяния, уголовно-правовой квалификации; вида и размера наказания. В контексте исследуемого вопроса нас особенно интересует ошибка в преступности деяния. Она может заключаться как в том, что гражданин считает совершенное деяние преступлением, когда на самом деле оно таковым не является, так и в том, что он считает совершенное им деяние правомерным, тогда как оно является преступным, что довольно часто имеет место в случае неуплаты налогов и сборов. Та сторона общественно опасного деяния, которую отражает юридическая ошибка, а именно – его противоправность, является объективным фактом. Поскольку она является одним из признаков преступления, закрепленных в части 1 ст. 11 УК Украины, то при ее отсутствии нельзя говорить о преступности деяния, хотя оно может и представлять опасность для определенных общественных отношений. Решая вопрос о виновности лица важно выяснить, как противоправность отражалась в его сознании, как она относилась к этому признаку.

В уголовно-правовой литературе выделяется немало классификаций юридических ошибок. Наиболее распространенной является классификация юридических ошибок в зависимости от неправильного восприятия лицом той или иной стороны совершенного ею деяния: ошибка в преступности или не преступности деяния; ошибка в квалификации содеянного; заблуждение относительно наказуемости деяния.

Относительно преступлений, связанных с совершением неуплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, наиболее распространенным видом юридической ошибки является ошибка в преступности или не преступности деяния. В правовой литературе общепринятым является ее разделение в зависимости от правовой природы совершенного на: ошибку лица, которое считает свое деяние преступлением, хотя в действительности оно таковым не является; ошибку лица, которое не считает свое деяние преступлением, хотя в действительности оно является преступлением [5, с. 77].

В первом случае речь идет о так называемой положительной юридической

ошибке или «мнимое преступление» [3, с. 31]. В такой ситуации лицо неправильно оценивает совершаемое им деяние как преступное, ошибаясь в его общественной опасности и уголовной противоправности, поскольку оно не влечет и не может повлечь существенный вред общественным отношениям, которые поставлены под охрану уголовного закона, и закон не считает соответствующее деяние преступлением. Другими словами, УК Украины или вообще не содержит нормы, которая предусматривала бы совершенное лицом деяние (из-за чего деяние не может быть признано уголовно противоправным), или содержит норму, которая предусматривает условия, согласно которым деяние признается правомерным [6]. Такое деяние считается преступным лишь с точки зрения самого «мнимого преступника». Сложным является вопрос об уголовно-правовом значении негативной юридической ошибки, суть которой заключается в том, что лицо неправильно оценивает совершаемое им деяние как не преступным, хотя оно предусмотрено в уголовном законе как преступление. Таким образом, ошибка о преступности или не преступности деяния, связанного с совершением неуплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, необходимо рассматривать в неделимом единстве с составляющими элементами понятия налоговой обязанности, в его современном законодательном понимании.

Выполнение налоговой обязанности на практике заключается в применении норм финансового и таможенного права. Таким образом, анализ структуры налоговой обязанности убедительно доказывает, что лицо, на которое возлагается манипулирования такими значительными объемами информации, должна быть наделена адекватным уровнем профессиональной подготовки. И, как справедливо отмечает профессор А. Костенко, применение нормы права является одним из самых сложных правовых явлений. Оно зависит от состояния воли и сознания того, кто применяет правовую норму, т.е. от его социальной (в том числе правовой) культуры [4, с. 75]. Следует иметь в виду, что правопорядок в обществе является результатом не того, какое законодательство существует в обществе, а того как это законодательство применяется людьми в соот-

ветствии с их культурой. Такое правило следует из так называемой концепции инструментальной функции законодательства, согласно которой, закон работает тогда, когда его применяют люди, и так, как его применяют люди.

Сегодня проблема применения норм права становится особенно актуальной в связи, в частности, с распространением злоупотребления законодательством (т.е. произвольным манипулированием законами), а также неправильным применением законов без умысла на это. Такое положение дел имеет тенденцию к ухудшению, так как, с одной стороны, правовое регулирование всех сфер жизни усложняется, а с другой – все больше людей включаются в сферу применения норм права. Среди последних значительна доля лиц, не являющихся юристами-профессионалами. Сегодня от лица, очевидно, требуются достаточно широкие специальные знания, опыт использования этих норм и элементарная внимательность при составлении документов таможенного оформления. Итак, имея соответственно своей должности полномочия применять определенные правовые нормы, регулирующие их деятельность, в т.ч. предпринимательскую, они могут быть не готовы к надлежащему применению этих норм. Кроме того, современное законодательство Украины страдает несовершенством, которое затрудняет его применение даже очень опытными юристами.

Как показало наше изучение судебной практики, достаточно распространено в этих условиях такое явление, которое можно было бы назвать «правоприменительная неосторожность». Это явление эмпирически можно описать как случай, когда лицо незаконно действует, потому что, применяя нормативно-правовой акт, неправильно истолковывает ту или иную его норму.

Таким образом, о значении юридической ошибки невозможно говорить, не выяснив вопросов, связанных с виной подозреваемого. Следует согласиться с аргументами в пользу того, что элементом вины лица является осознание не только общественной опасности, но и уголовной противоправности совершенного деяния. А это значит, что осознание юридических свойств деяния также может определять вину лица.

Во многих случаях подозреваемые,



которым инкриминировалось уклонение от уплаты налогов, сборов и обязательных взносов, ссылались именно на незнание ими нормативно-правовых актов, которыми были установлены определенные обязательные взносы и/или механизмы его исчисления и уплаты. Так, В. Н. Бурдин, отмечает, что сегодня можно говорить об этом положении не как о презумпции, а как об аксиоме – оно не может быть опровергнуто ни при каких условиях. Незнание законов, если оно действительно имеет место и произошло не по вине лица, должно освобождать его от юридической и, в частности, уголовной ответственности. Иначе говоря, это положение должно быть опровержимым [2, с. 29].

В то же время во многих случаях подозреваемые использовали в своей работе эти нормативно-правовые акты, в частности руководствовались положениями, которые устанавливали льготы по уплате тех же обязательных взносов. Однако далеко не во всех уголовных делах правоохранительные органы обращали этому должное внимание, из-за чего достаточно часто производства неоправданно закрываются за отсутствием состава преступления.

В связи с установлением факта осознания налогоплательщиком налоговых обязательств по отношению к государству, следует особо отметить три момента, на которые необходимо обращать внимание: уровень четкости определения механизмов выполнения налоговых обязательств в действующем законодательстве; наличие возможности неоднозначных интерпретаций действующего законодательства в налоговой сфере; наличие консультаций специалистов по соответствующим вопросам и характер их выводов.

Таким образом, национальная правовая система Украины, достаточно полно регламентирует нормативно-правовые рамки определения уголовной противоправности совершенного лицом деяния, связанного с уклонением от исполнения налоговой обязанности, оставляя при этом за таким лицом в отдельных случаях возможность защититься от уголовного преследования путем ссылки на наличие в ее действиях ошибки в фактических признаках деяния или из-за неправильной оценки его правовой природы или юридических

свойств, сложившихся в сознании этого лица через определенные «внешние» или «субъективные» причины.

При этом под «внешними» причинами, которые могут обуславливать ошибку в действиях лица, мы предлагаем понимать случаи неоднозначной (множественной) трактовки прав и обязанностей предприятий и граждан, применения налоговых консультаций, вынесение предварительного решения таможенного органа, при наличии ошибки, которая существенно влияет на выполнение налоговых обязательств, и отсутствие детализированных механизмов выполнения налоговых обязательств по обязательным взносам государству в действующем законодательстве.

К «субъективным» причинам, которые могут обуславливать ошибку в действиях лица предлагаем отнести отсутствие надлежащего уровня профессиональной подготовки и достаточного уровня практики применения налогового законодательства налогоплательщиков, вследствие чего они не фактически соответствуют занимаемой должности (если речь идет об ответственных работниках юридических лиц), к этим причинам также относим и возможность доступа к юридически значимой информации (в случае если субъект исполнения налоговой обязанности выступает как непрофессиональный с позиций правоприменения).

К подобному выводу пришли и авторы анализа практики применения судами Украины законодательства, которое предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей, проведенного Верховным Судом Украины. Во многих уголовных делах установлено, что виновные лица признали себя виновными лишь в фактической неуплате налогов, а не в уклонении от их уплаты. Суды, несмотря на это, указывали в приговорах, что лицо признало себя виновным в уклонении от уплаты налогов, что не соответствовало ее объяснениям и обстоятельствам дела [1]. Итак, судебным следственным органам следует иметь в виду – то, что лицо признает себя виновным в фактической неуплате обязательных взносов государству, не освобождает их от обязанности установления наличия у данного лица умысла

на уклонение от уплаты обязательных взносов государству.

Как отмечалось выше, много проблем возникает и при установлении осознания налогоплательщиком наличия обязательств в случаях, если положения действующего законодательства, устанавливающие такие обязательства, позволяют неоднозначное толкование. Как известно, многие нормативно-правовые акты по вопросам налогообложения содержат нечеткие и неоднозначные положения. Иногда даже работники контролирующих органов не могут дать однозначный ответ на вопрос, каким образом интерпретировать то или иное положение налогового законодательства и какой из возможных вариантов поведения является правильным. Как отмечает российский исследователь П. Яни, «действительно, объективная невозможность принять правильное решение относительно действий, которые необходимо совершить в соответствии с налоговым законодательством ... фактически исключает их определения не только как совершенных с умыслом, но и как вообще виновных» [7, с. 175].

Понятно, что в тех деяниях, в которых умысел и неосторожность наказываются одинаково, ссылки на незнание запретности не имеет никакого значения для привлечения лица к ответственности, особенно если нарушение допустила такое лицо, которое в соответствии со своей должностью, служебным или иным положением была обязана знать требования закона. Но совсем по-иному выглядит ситуация при совершении преступлений, в которых предусмотрена ответственность только за совершенные умышленного преступного деяния.

Игнорирование этого «белого пятна» в отечественной правовой культуре приводит на практике, в частности, к ошибкам в определении формы вины лица, которое совершает незаконные действия, в результате чего имеет место неправильная квалификация действий лица и привлечения к уголовной ответственности за умышленное преступление тех, кто на самом деле действовал неосторожно.

**Выводы.** Таким образом, отталкиваясь от указанных нами доктринальных определений юридической ошибки в уголовном праве, предложим собственное определение понятия и зна-





чения юридической ошибки в составе преступных посягательств, заключающихся в уклонении от уплаты налогов.

Юридическая ошибка в составе уклонения от уплаты налогов – это неправильное восприятие налогоплательщиком содержания налогового обязательства по причине неправильной оценки его правовой природы или юридических свойств, сложившихся в сознании этого лица под воздействием «внешних» или «субъективных» причин, вследствие чего оно не осознавало противоправность совершенного деяния.

Нормативно-правовое закрепление понятия юридической ошибки в составе уклонения от уплаты налогов можно предложить отразить в содержании ст. 212 УК Украины как примечание 2, которое мы предлагаем изложить в следующей редакции: «Лицо, совершившее деяние, предусмотренные частями первой, второй и третьей настоящей статьи не подлежит уголовной ответственности, если оно не осознавало противоправность совершенного деяния из-за неправильного восприятия содержания налогового обязательства».

#### Список использованной литературы:

1. Аналіз практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. – К. : Верховний Суд України, 1998. – С. 29.
2. Бурдін В. М. Особливості кримінальної відповідальності неповнолітніх в Україні : монографія. – К. : Атіка, 2004. – 229 с.
3. Кириченко В. Ф. Значение ошибки по советскому уголовному праву. – М. : Изд-во АН СССР, 1952. – С. 31–32.
4. Костенко О. Необережність при застосуванні закону: «біла пляма» у праві? // Юстиніан. – № 5. – 2006. – С. 75–76.
5. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. 3-тє вид., переробл. Та доповн. / За ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – К. : Атіка, 2005. – 386 с.
6. Рарог А. И. Квалификация преступлений по субъективным признакам. – СПб., 2003. – 304 с.
7. Яни П. С. Экономические и служебные преступления. – М. : ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1997. – 238 с.

## ОБЩИЕ ПРИЗНАКИ ПРАВОВОГО СТАТУСА ЗЕМЕЛЬ ТРУБОПРОВОДНОГО ТРАНСПОРТА ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ УКРАИНЫ

С. ОСАДЧИЙ,  
соискатель кафедры земельного и аграрного права  
Национального университета «Юридическая академия Украины  
имени Ярослава Мудрого»

#### SUMMARY

The article is devoted to the analysis of the peculiarities of the legal status of the pipeline transport lands as the part of the country land fund. In particular, it is described the attributes of the pipeline transport lands and the possible ways of such lands use in the process of performance of the business activity by the land-owners and land-users. It is also shortly described the peculiarities of the property rights realization to the pipeline transport lands, and the peculiarities of their protection.

**Key words:** pipeline transport lands, legal status of lands, property right to the land.

\* \* \*

Статья посвящена анализу особенностей правового статуса земель трубопроводного транспорта как составляющей земельного фонда страны. В частности, характеризуются признаки, по которым земли относятся к группе земель трубопроводного транспорта, а также возможные способы использования таких земель в процессе осуществления хозяйственной деятельности собственниками земли и землепользователями. Кратко описываются особенности реализации вещных прав на земли трубопроводного транспорта, а также особенности охраны земель данного целевого назначения. Особое внимание уделяется анализу принципа рационального использования земель для нужд трубопроводного транспорта в контексте того обстоятельства, что земли трубопроводного транспорта во многом граничат с землями сельскохозяйственного назначения – основного национального богатства Украины.

**Ключевые слова:** земли трубопроводного транспорта, правовой статус земель, вещные права на землю.

*Постановка проблемы. Благодаря особенностям своего географического положения Украина является важным игроком в сфере транзита стратегических природных ресурсов, таких как нефть и газ. Надлежащее выполнение Украиной своих транзитных обязательств обеспечивает не только экономическое развитие государства, но и энергетическую стабильность большинства стран Европы. В связи с этим особое значение приобретают вопросы гарантирования Украинским государством стабильной работы трубопроводной системы Украины. А поскольку из-за технических особенностей трубопроводный транспорт непосредственно связан с землей, важным также является гарантирование вещных прав на земельные участки для строительства, обслуживания и эксплуатации объектов трубопроводного транспорта.*

**А**ктуальность темы исследования связана с тем, что несмотря на необходимость обязательно урегулирования отношений по использованию земель промышленность, транспорта, связи, энергетики, обороны и другого назначения, в состав которых также входят и земли трубопроводного транспорта, согласно Земельному кодексу Украины, на сегодня такой закон принят не был. В результате этого правоотношения по использованию и охране земель трубопроводно-

го транспорта регулируются в общем порядке. Несмотря на это, некоторые особенности правового статуса земель трубопроводного транспорта, обусловленные их целевым назначением и возможными видами использования, все же имеют место.

**Состояние исследования.** Следует отметить, что вопросу использования и охраны земель трубопроводного транспорта не уделялось надлежащее внимание со стороны специалистов в сфере земельного права Украины. Так,