



структурных подразделений сообщества следует считать излишним. Более того, сохранение в диспозиции ст. 282.1 УК РФ указанного деяния в качестве одного из альтернативных вариантов реализации объективной стороны преступления может привести к привлечению лица к уголовной ответственности фактически дважды за одно и то же деяние, что недопустимо в соответствии со ст. 6 УК РФ.

Организация экстремистского сообщества представляет собой формальный состав преступления, поэтому для организаторов, руководителей сообщества или объединения преступление будет считаться оконченным с момента совершения указанных в диспозиции статьи действий, независимо от наступления каких-либо вредных последствий, от дальнейшей успешности преступной деятельности, в том числе независимо от того, будет ли созданным экстремистским сообществом совершено хотя бы одно преступление из тех, ради совершения которых оно было создано.

Если активная деятельность, направленная на создание сообщества или объединения, в силу ее своевременного пресечения правоохранительными органами либо по другим, не зависящим от виновного обстоятельствам, не привела к созданию указанных формирований, наличие будет покушение на организацию экстремистского сообщества, что должно быть квалифицировано со ссылкой на ст. 30 УК РФ.

Субъектом преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 282.1 УК РФ, выступает физическое вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста, как гражданин Российской Федерации, так и иностранный гражданин либо лицо без гражданства. Вопрос о пределах ответственности создателей экстремистского сообщества или объединения организаторов, руководителей или иных представителей частей или структурных подразделений экстремистского сообщества, а также их руководителей следует решать с учетом положений ч. 5 ст. 35 УК РФ. Поскольку экстремистское сообщество следует относить к категории «преступное сообщество (пре-

ступная организация)», то лицо, его создавшее либо руководившее им, подлежит уголовной ответственности как за организацию и руководство сообществом, так и за все совершенные этим сообществом преступления, если они охватывались его умыслом.

Субъективная сторона преступления характеризуется умышленной виной. Лицо, создающее экстремистское сообщество или руководящее им, должно осознавать, что деятельность создаваемого сообщества будет носить экстремистский характер. При характеристике субъективной стороны рассматриваемого преступления в научной литературе в качестве обязательного признака указывается мотив – политическая, идеологическая, расовая национальная либо религиозная ненависть или вражда либо ненависть или вражда в отношении какой-либо социальной группы⁵, при этом цель к обязательным признакам субъективной стороны не относится. Подобная характеристика субъективной стороны представляется в корне неверной, так как диспозиция ст. 282.1 УК РФ содержит в себе прямое указание на цели совершения преступления:

- для создания и руководства экстремистским сообществом, его частью либо структурным подразделением целью заключается в последующих подготовке и совершении преступлений экстремистской направленности;

- для создания объединения организаторов, руководителей или иных представителей частей или структурных подразделений такого сообщества целью является разработка планов и (или) условий для совершения преступлений экстремистской направленности.

Мотивы рассматриваемого преступления могут быть различными (идеологичес-

⁵ См.: Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (Постатейный) / В.К. Дуюнов и др., отв. ред. Л.Л. Кругликов. С. 854; Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. В.И. Радченко, А.С. Михлина. С. 590; Комментарий к Уголовному кодексу РФ / Отв. ред. В.М. Лебедев. С. 759.



кими, политическими, националистическими, корыстными и др.), они влияют на квалификацию и учитываются при назначении наказания. Мотивы человека отражаются на его поступках, и по этим поступкам можно выявить характер мотивов, которыми эти поступки определялись. Для выявления мотивов лица помимо выяснения всех подробностей его действий важное значение имеют выяснение фактов из его прошлой жизни, установление круга его знакомых и связей, совершение других действий и поступков. Огромную помощь следователю в собирании материала окажут оперативные подразделения правоохранительных органов.

Указанные цели позволяют отграничить преступление, предусмотренное ст. 282.1 УК РФ от преступления, ответственность за которое установлена ст. 210 УК РФ. Статья 210 также предусматривает ответственность за создание преступного сообщества (преступной организации), но с целью совершения общеуголовных преступлений, и именно цель создания преступной организации предопределяет объект посягательства и квалификацию деяния по ст. 210 либо ст. 282.1 УК РФ. Таким образом, установление цели подготовки и совершения сообществом преступлений экстремистской направленности либо цели разработки планов и (или) условий для совершения преступлений экстремистской направленности обязательно для квалификации действий лиц, направленных на создание или руководство экстремистским сообществом либо создание объединения организаторов, руководителей или иных представителей частей или структурных подразделений такого сообщества.

Что касается мотивов совершения преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 282.1 УК РФ, то в диспозиции статьи мотив совершения преступления не указан. Мотив политической, идеологической, расовой, национальной или религиозной ненависти или вражды либо ненависти или вражды в отношении какой-либо социальной группы в качестве обязательного признака предусмотрен в ч. 2 примечания к

ст. 282.1 УК РФ для признания совершаемых экстремистским сообществом деяний преступлениями экстремистской направленности.

Однако это вовсе не означает, что само преступление, предусмотренное ст. 282.1 УК РФ, должно быть совершено по указанным мотивам. Более того, утверждение о том, что создание преступной организации может осуществляться по мотивам ненависти или вражды к определенной группе населения, объединенной приверженностью к определенной партии, религии, идеологии либо состоящей из представителей определенной расы, национальности, представляется не соответствующим действительности. Мотивом создания и руководства экстремистским сообществом может выступать стремление к власти, желание приобрести авторитет в преступном мире, стремление продемонстрировать свои организаторские способности, желание облегчить совершение определенных преступлений посредством привлечения к их совершению иных лиц, корыстные мотивы.

Даже после создания экстремистского сообщества и в процессе руководства его деятельностью организаторы и руководители могут руководствоваться как мотивами ненависти или вражды (политической, идеологической или иной), в том числе мотивами личной ненависти, вражды, мести, так и любыми другими мотивами. Достаточно того, что в процессе создания и/или руководства преступным сообществом указанные лица в качестве объединяющей членов такого сообщества цели представляли совершение преступлений по мотивам ненависти либо вражды.

Библиографический список:

1. В Екатеринбурге адвокат признан виновным в организации экстремистского сообщества // Сайт РБК // <http://pda.rbc.ru/newsline/20070622165829.shtml>, 22.06.2007 г.
2. Гилинский Я.И. Преступления ненависти и сегодняшняя российская реальность // Независимая газ. 2007. 14 дек. С. 10.
3. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под ред. В.И. Радченко, А.С. Михлина. СПб: «Питер», 2007. С. 587, 590.



4. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (Постатейный) / В.К. Дюнов и др., отв. ред. Л.Л. Кругликов. М.: ВолтерсКлувер, 2005. С. 853, 854.

5. Комментарий к Уголовному кодексу РФ / Отв. ред. В.М. Лебедев. 5-е изд., испр. и доп. М.: Юрайт-Издат, 2006. С. 758.

6. Махиборода Н.И., Сысоев А.М. Некоторые аспекты пенитенциарного воздействия на осужденных к лишению свободы за преступления экстремистской направленности // Гражданин и право. 2007. № 2. С. 50.

7. Международные акты о правах человека: Сб. документов / Сост. В.А. Карташкин, Е.А. Лукашева. 2-е изд., доп. М., 2002. С. 114.

8. Ратинов А.Р., Кроз М.В., Ратинова Н.А. Ответственность за разжигание вражды и ненависти. Психолого-правовая характеристика. М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2005. С. 64, 65.

9. Хлебущкин А.Г. Преступный экстремизм: понятие, виды, проблемы криминализации и пенализации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2007. С. 18.

References (transliteration):

1. V Ekaterinburge advokat priznan vinovnym v organizacii jekstremistskogo soobshhestva // Sajt RBK // <http://pda.rbc.ru/newsline/20070622165829.shtml>, 22.06.2007 g.

2. Gilinskij Ja.I. Prestuplenija nenavisti i segodnjashnjaja rossijskaja real'nost' // Nezavisimaja gaz. 2007. 14 dek. S. 10.

3. Kommentarij k Ugolovnomu kodeksu Rossijskoj Federacii / Pod red. V.I. Radchenko, A.S. Mihlina. SPb: «Piter», 2007. S. 587, 590.

4. Kommentarij k Ugolovnomu kodeksu Rossijskoj Federacii (Postatejnyj) / V.K. Dujunov i dr., отв. ред. Л.Л. Кругликов. М.: VoltersKluver, 2005. S. 853, 854.

5. Kommentarij k Ugolovnomu kodeksu RF / Отв. ред. В.М. Лебедев. 5-е изд., испр. и доп. М.: Jurajt-Издат, 2006. С. 758.

6. Mahiboroda N.I., Sysoev A.M. Nekotorye aspekty penitenciarnogo vozdejstvija na osuzhdennyh k lisheniju svobody za prestuplenija jekstremistskoj napravlenosti // Grazhdanin i pravo. 2007. № 2. S. 50.

7. Mezhdunarodnye akty o pravah cheloveka: Sb. dokumentov / Sost. V.A. Kartashkin, E.A. Lukasheva. 2-е изд., доп. М., 2002. С. 114.

8. Ratinov A.R., Kroz M.V., Ratinova N.A. Otvetstvennost' za razzhiganie vrazhdy i nenavisti. Psihologo-pravovaja harakteristika. M.: Izd-vo «Jurlitinform», 2005. S. 64, 65.

9. Hlebushkin A.G. Prestupnyj jekstremizm: ponjatie, vidy, problemy kriminalizacii i penalizacii: Avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. Saratov, 2007. С. 18.



А.В. ВЛАСЕНКО,
адвокат
Московской городской
коллегии адвокатов
«Московская гильдия адвокатов
и юристов»

ОРГАНИЗАЦИОННО-
ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ
ОПТИМИЗАЦИИ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
ТЕОРИЯ ВОПРОСА

Основа налогового планирования состоит в выборе налогоплательщиком формы деятельности для оптимизации налоговой нагрузки. Следовательно, основным действующим лицом оптимизации налогообложения является налогоплательщик, который выбирает наиболее выгодный для его деятельности режим налоговой нагрузки. Организационно-правовые основы оптимизации налогообложения основаны на законных интересах налогоплательщиков, так как они как собственники заинтересованы в том, чтобы отдавать государству как можно меньшую часть своей собственности, т.е. интерес их заключается в стремлении, сократив налоговое бремя, приобрести материальные блага в виде сэкономленных денежных средств. Из чего возможно сделать вывод о том, что организационно-правовые основы оптимизации налогов зависят от потребностей государства и налогоплательщиков. При этом потребность по снижению налогового бремени взаимна, поскольку, снижая налоговое бремя, государство увеличивает объем валового внутреннего продукта страны, а также решает основные задачи по усилению экономики; при увеличении налоговой базы снижается эффективность работы компаний, при этом государство уменьшает размер внутреннего валового продукта и порождает низкую собираемость налогов;

A.V. VLASENKO,
the lawyer
of the Moscow city Bar
«Moscow Guild of Lawyers
and Lawyers»

ORGANIZATIONAL
AND LEGAL BASES
OF OPTIMIZATION
OF THE TAXATION:
QUESTION THEORY

The basis of tax planning consists in a choice the taxpayer of a form of activity for optimization of tax loading. There for e, the main character of optimization of the taxation is the taxpayer who chooses the most favorable for his activity a mode of tax loading. Organizational-legal bases of optimization of the taxation is based on the legitimate interests of taxpayers, as they like owners are interested in is to be given to the state as a smaller part of its property, i.e. the interest of their reason, reducing the tax burden, to acquire material wealth in the form of savings funds. What it is possible to conclude that the legal bases of optimization of taxes depend on the needs of the state and taxpayers. The need to reduce the tax burden mutual, because, reducing the tax burden, the government increases the volume of the gross internal product of the country, decides the main objectives to strengthen the economy with the increase of the tax base decreases the efficiency of the companies, the state reduces the size of the gross domestic product and generates low levels of tax collection, tax optimization, carried out by taxpayers, is enshrined in the jurisprudence of the relationship; the legal status of taxpayers both sides of the tax relations in the legal mechanism of tax optimization meets senior 57 The Constitution of the Russian Federation. The absence of



оптимизация налогообложения, осуществляемая налогоплательщиками, является закрепленным в судебной практике правоотношением; правовой статус налогоплательщиков как сторон налоговых отношений в организационно-правовом механизме оптимизации налогообложения соответствует ст. 57 Конституцией РФ. Отсутствие законодательно закрепленных правовых гарантий на реализацию налогового планирования фактически тормозит развитие взаимодействия сторон налоговых правоотношений, учитывая общее закрепление понятия оптимизации налогообложения в судебной практике.

Ключевые слова: налогообложение, налоговое право, налогоплательщик, оптимизация, физическое лицо, должник, кредитор.

statutory legal guarantees for the implementation of tax planning actually slows the development of cooperation between the parties of the tax legal relations, in light of the consolidation of the concept of tax optimization in judicial practice.

Key words: taxation, tax law, taxpayer, optimization, individual, debtor, creditor.



Налогоплательщик и налоговый орган есть основные субъекты действий по оптимизации налогообложения. Для определения организационно-правовых основ оптимизации налогообложения считаем необходимым определить состав участников данных правоотношений на понятийном уровне. Носителями статуса налогоплательщика в соответствии с НК РФ могут быть физические лица и организации. Исходя из этого, а также понимая под налогоплательщиком статус субъектов налогового права, можно выделить родовые правовые статусы налогоплательщиков – физических лиц и налогоплательщиков – организаций¹.

Между тем, среди ученых нет единого понимания того, через какую правовую категорию следует определять понятие «налогоплательщик». Некоторые ученые полагают, что налогоплательщик – это субъект налогового права (субъект налогового правоотношения, участник налогового правоотношения)². Другой подход заключается в рассмотрении налогоплательщика в качестве стороны налогового правоотношения³. В соответствии с третьей позицией налогоплательщик – это особый правовой статус субъектов налогового права (и налоговых правоотношений)⁴.

В рамках финансового права налогоплательщик обозначается как «субъект налога», так как субъект налога и налогоплательщик – понятия равнозначные⁵.

Под субъектами права понимаются носители субъективных прав и обязанностей – индивиды (физические лица), организации, общественные образования⁶. Р.О. Халфина обращала внимание, что в понятии «субъекта права в его традиционном понимании сливаются две основные характеристики: возможность участвовать в различных правоотношениях и реальное участие в них»⁷. Наиболее четко эта позиция была сформулирована С.Ф. Кечекьяном, который считал, что «под субъектом права следует понимать: а) лицо, участвующее или б) могущее участвовать в правоотношении»⁸.

В сфере налоговых отношений физические лица и организации, будучи субъектами налогового права, могут выступать в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов, а также налоговых агентов⁹. Как налогоплательщики физические лица и организации имеют общий круг прав и обязанностей (ст. 21 и 23 НК РФ¹⁰). Иными словами, понятием «налогоплательщик» обозначаются не субъекты налогового права (субъекты налогового правоотношения), а их особая правовая характеристика.

Из представленных понятий можно сформировать обобщающее определение: «Налогоплательщик – это сторона, участвующая в налоговом правоотношении и обладающий особым правовым статусом»¹¹.

¹ См.: Троицкая С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4. С. 56.

² См., например: Цыпкин С.Д. Налог как институт советского финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1953. С. 10; Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 26.

³ См.: Карасева М.В. Проект НК РФ и новые явления в праве // Хозяйство и право. 1997. № 4. С. 78, 79.

⁴ См.: Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. С. 226.

⁵ См.: Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. М.: Статут, 2000. Т. 4. С. 157.

⁶ См.: Алексеев С.С. Проблемы теории права. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 276.

⁷ Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 114.

⁸ Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 84.

⁹ См.: Винницкий Д.В. Субъекты налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 16.

¹⁰ См.: СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

¹¹ Кулиджанов М.Ю. Правовые основы упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. 2006. С. 23; Лысунец М.В. Оптимизация налогообложения международных холдингов в странах Европейского Союза: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2010. С. 67.



Как пишет М.В. Карасева, «стороны в налоговом правоотношении строго определены. Обязанную сторону представляют различные субъекты, объединенные под названием “налогоплательщик”. В этом отношении понятие “налогоплательщик” сопоставимо с такими гражданско-правовыми понятиями, как “должник”, “кредитор”, поскольку и то и другое не выражает ничего больше, кроме определенной юридической позиции обязательственных правоотношений»¹². Следовательно, юридическая позиция обязательственных правоотношений порождает законные интересы налогоплательщиков. Они, как собственники, заинтересованы в том, чтобы отдавать государству как можно меньшую часть своей собственности, т.е. интерес их заключается в стремлении, сократив налоговое бремя, приобрести материальные блага в виде сэкономленных денежных средств¹³.

Издавна люди задавались вопросами снижения налогового бремени и его влияния на социальные и экономические процессы. Данный вопрос впервые был поднят еще в XVIII в. Его изучением занимались многие ученые – В.М. Пушкарева, Е.Н. Егорова, Ю.А. Петрова¹⁴. В настоящее время наиболее популярной является мнение американского финансиста А. Лаффера. На его взгляд, размер налогового изъятия, безопасный и достаточный для государства, должен составлять не более одной трети суммы доходов¹⁵.

В связи с тем что, передавая практически полностью всю прибыль в бюджетную систему государства, хозяйствующий субъект утрачивает способность расширять производство, что приводит к снижению объема валового внутреннего продукта страны. Это, в свою очередь, вле-

чет сокращение налогооблагаемой базы, а следствием такого процесса является уменьшение бюджетных доходов, что в настоящее время и происходит в стране. Чтобы остановить эти процессы, необходимо сократить налоговое бремя¹⁶.

К. Каутский писал, что, «если бы налог слишком урезал доходы или имущество, капиталисты просто бы покинули государство, и последнему только бы осталось смотреть им вслед. Государство очутилось бы тогда с подоходным и имуществом налогом, но без доходов и без имущества. Таким образом, нельзя перейти известную границу хотя бы и имелась бы политическая возможность»¹⁷. Чтобы остановить эти процессы, необходимо сократить налоговое бремя. Об этом говорилось в Указе Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1004 «О некоторых вопросах налоговой политики»¹⁸.

Заинтересованность налогоплательщиков в сокращении налогового бремени, будучи законной, должна быть гарантирована государством. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы в том объеме, который соответствует данной коммерческой деятельности, а также избранными для ее ведения правовыми и организационными формами.

Одна из задач налогового планирования – установление желаемого уровня налогообложения посредством эффективного использования законных механизмов налоговой оптимизации. Ключевым здесь является признак законности. Только законная деятельность относится к налоговому планированию. Однако на практике бывает крайне трудно определить, соответствует закону та или иная деятельность по минимизации налогов. Очень часто возникают ситуации, когда деятельность прямо не противоречит закону, но суд решает дело в пользу налогового органа.

¹² Карасева М.В. Указ. соч. С. 78, 79.

¹³ См.: Ахполов А.А. Сущность правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2005. № 1. С. 56.

¹⁴ См.: Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Налоговые системы России и 20 зарубежных стран в 1991 - 1997 гг. М., 1999. С. 34.

¹⁵ См.: Финансы, деньги, кредит: Учеб. / Под ред. О.В. Соколовой. М., 2000. С. 276, 277.

¹⁶ См.: Ахполов А.А. Указ. соч. С. 45.

¹⁷ Каутский К. На другой день после социальной революции // Цит. по: Пушкарева В.М. Указ. соч. С. 81.

¹⁸ См.: СЗ РФ. 1994. № 5. Ст. 394.



Конституционный Суд РФ в определении от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»»¹⁹ ввел в практику концепцию добросовестного налогоплательщика, согласно которой на лиц, злоупотребляющих своим правом, не распространяется действие норм права, позволяющих предъявлять формально законные требования.

В связи с чем в постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишников, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова»²⁰ Конституционный Суд РФ обратил внимание правоприменителей на то, что «применительно к преступлению, предусмотренному статьей 199 УК РФ, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога...».

Конституционный Суд РФ сформировал главный принцип правового статуса налогоплательщиков в процессе оптимизации налогообложения: «...недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы,

но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа»²¹.

Из чего возможно сделать вывод, о том, что налогоплательщик как сторона налоговых отношений при оптимизации налогообложения во взаимных с государством целях:

во-первых, снижая налоговое бремя, государство увеличивает объем валового внутреннего продукта страны, а также решает основные задачи по оздоровлению экономики в период кризиса:

1) содействие развитию малого и среднего бизнеса;

2) снижение налогового бремени на долгосрочные инвестиции²²;

во-вторых, при увеличении налоговой базы у предпринимателей пропадает интерес к эффективной работе, а государство теряет не только в размере внутреннего валового продукта, но и порождает низкую собираемость налогов;

в-третьих, оптимизация налогообложения, осуществляемая налогоплательщиками, является закрепленным в судебной практике правоотношением (Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П);

в-четвертых, правовой статус налогоплательщиков как сторон налоговых отношений в организационно-правовом механизме оптимизации налогообложения соответствует ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы в том объеме, который соответствует данной коммерческой деятельности, а также избранными для ее ведения правовыми и

²¹ Там же.

²² См.: Первунин М.А. Налоговые риски и международный финансовый кризис: последствия для бизнеса // Налоги и налогообложение. 2009. № 1. С. 78.

¹⁹ См.: СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

²⁰ См.: СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.