

М.О. Акопджанова

ДИСПОЗИЦИИ НОРМ УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИИ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ: ВОПРОСЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ СОСТАВОВ

***Аннотация:** Статья посвящена рассмотрению вопросов разграничения уголовно наказуемого сокрытия денежных средств и иного имущества от взыскания недоимки и иных налоговых преступлений. Особое внимание уделяется определению признаков подобного разграничения, выявленных сложившейся правоприменительной практикой. В процессе исследования устанавливается, что типовой, родовой и видовой объекты всех налоговых преступлений, а также субъективная сторона и признаки субъекта могут совпадать. Разграничение уголовно наказуемых «налоговых» деяний может производиться по непосредственному объекту (непосредственный объект преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, представляет собой общественные отношения, возникающие и функционирующие в связи с взысканием задолженности по налогам и сборам; непосредственный объект иных налоговых преступлений - общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения и обеспечивающие соблюдение установленного порядка уплаты (перечисления) налогов и сборов) и объективной стороне (а именно – моменту окончания указанных деяний, знаменующему наступление крупного (особо крупного) ущерба бюджету).*

***Ключевые слова:** Юриспруденция, безопасность, суд, преступление, ответственность, состав, налоги, сборы, недоимки, сокрытие*

Действующее уголовное законодательство России содержит достаточно широкий перечень деяний, возведённых законодателем в степень уголовно наказуемых. Проводимая в последние годы политика либерализации уголовного закона способствует «переводу» некоторых преступлений в разряд административных правонарушений, что представляется востребованным в свете провозглашения руководством страны курса на «демократизацию» отечественного законодательства в целом. Либерализация, затронувшая большинство уголовно-правовых норм, коснулась и диспозиций статей Уголовного кодекса Российской Федерации о налоговых преступлениях. Изменения, внесённые Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ в примечания ст. 198-199² УК РФ, существенно повысили размер уголовно наказуемого ущерба, причинённого государству вследствие неуплаты (неперечис-

ления) налогов, сборов, недоимок, и тем самым способствовали «расширению» числа наказуемых в административном порядке налоговых правонарушений. Рассмотрим вопросы квалификации и разграничения налоговых преступлений, представляющих угрозу экономической безопасности России, с учётом вышеуказанных изменений.

Как выявило исследование, типовой, родовой и видовой объекты всех налоговых преступлений (т. е. группа общественных отношений, на которые в процессе совершения преступления осуществляется посягательство) совпадают. Разграничение «сокрытия» от иных налоговых преступлений может производиться по непосредственному объекту.

Если непосредственный и видовой объекты налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица», 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»

и 199¹ «Неисполнение обязанностей налогового агента» УК РФ, совпадают и представляют собой, как уже отмечалось, общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения и обеспечивающие соблюдение установленного порядка уплаты (перечисления) налогов и сборов, то непосредственный объект преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, уже более конкретизирован по сравнению с видовым объектом и представляет собой общественные отношения, возникающие и функционирующие в связи с взысканием задолженности по налогам и сборам.

Подобная конкретизация обеспечивается указанием в ст. 199² УК РФ на предмет «сокрытия» – недоимку по налогам и сборам, в то время как предметом иных налоговых преступлений являются собственно налоги и сборы.

Разграничение составов «сокрытия» и других налоговых преступлений осуществляется и по объективной стороне данных преступлений, а именно – по моменту окончания указанных деяний, знаменующему наступление крупного (особо крупного) ущерба бюджету.

В частности, в соответствии с налоговым законодательством России, а также Постановлением Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 198 или ст. 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством (п. 3). Преступление, предусмотренное ст. 199¹ УК РФ, является оконченным с момента неперечисления налоговым агентом в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (п. 3 ст. 24 НК РФ), в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика (п. 17). Уголовная ответственность же по статье 199² УК РФ может наступить после истечения срока, установленного в требовании налогового органа об уплате налога и (или) сбора (ст. 69 НК РФ).

При этом действия (бездействие), посредством которым выполняется объективная сторона как «сокрытия», так и «уклонения», могут

совпадать: это всегда сокрытие дохода (имущества) от уплаты налога или сбора (взыскания недоимки по налогам и сборам), осуществляемая разнообразными способами.

В частности, в уголовно-правовой литературе приведено множество примеров способа совершения налогового преступления, выявленного в ходе расследования различных уголовных дел о налоговых преступлениях. Так, И.Н. Соловьёв выделяет следующие способы подобного уклонения: 1) сокрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения посредством применения различных схем; 2) занижение показателем прибыли и завышение произведенных расходов; 3) переложение налоговых обязательств на фирмы-однодневки; 4) частичное или полное неотражение оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств; 5) отсутствие учета объектов налогообложения при условии их сокрытия; 6) незаконное использование налоговых льгот. При этом автор делает оговорку, что данный перечень является далеко не исчерпывающим¹.

Д. Г. Макаров к числу способов уклонения от уплаты налогов относит: 1) полное сокрытие объектов налогообложения; 2) искажение показателей прибыли; 3) сокрытие средств от уплаты налогов при наличии недоимки или с целью ее создания; 4) неправомерное использование льгот. Применительно к отдельным видам налогов указанные способы конкретизируются².

И.И. Кучеров в качестве подобных способов называет: 1) открытое игнорирование налоговой обязанности (непредставление должной документации (бухгалтерской отчетности, декларации) в налоговые органы); 2) выведение объекта налогообложения из-под налогового контроля (непостановка на налоговый учет; фиктивная реорганизация (ликвидация) организации); 3) неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в документах бухгалтерского (налогового) учета (осуществление сделок без документального оформления; неотражение результатов хозяйственных операций в документах

¹ См.: Соловьёв И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов / И.Н. Соловьёв. М.: Главбух, 2000. С. 91-95.

² См.: Макаров Д. Г. Теневая экономика и уголовный закон / Д.Г. Макаров. М.: Юрлитинформ, 2003. С. 27-36.

бухгалтерской отчетности; неоприходование товарно-материальных ценностей и денежной выручки); 4) маскировка объекта налогообложения (фиктивный бартер, ложно-экспорт; фиктивная сдача в аренду основных средств; подмена объекта налогообложения; создание искусственной дебиторской задолженности; отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета); 5) искажение объекта налогообложения (занижение дохода (прибыли); занижение объема (стоимости) реализованной продукции (работ, услуг); занижение стоимости налогооблагаемой недвижимости, автотранспорта, другого имущества); 6) искажение экономических показателей, позволяющее уменьшить размер налогооблагаемой базы; 7) использование необоснованных изъятий и скидок³.

В литературе также называются и иные способы совершения уклонения от уплаты налогов (сборов)⁴.

При применении указанных способов может различаться лишь цель осуществления указанных действий, т.е. признак субъективной стороны: если при уклонении от уплаты налогов и сборов (неисполнении обязанностей налогового агента) в качестве таковой выступает неуплата собственно налогов и сборов, при «сокрытии» – непогашение наличествующей задолженности по налогам и сборам.

Данный вывод подтверждается и сложившейся судебной практикой. Например, в соответствии с названным выше Постановлением Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 в том случае, когда лицо в личных интересах не исполняет обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и одновременно уклоняется от уплаты налогов с физического лица или организации в крупном или особо крупном размере, содеянное им при наличии к тому основа-

ний надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 199¹ УК РФ и соответственно ст. 198 УК РФ или ст. 199 УК РФ. Если названное лицо «совершает также действия по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им подлежит при наличии к тому оснований дополнительной квалификации по ст. 199² УК РФ»⁵.

В то же время, существуют также способы совершения преступления, присущие именно «сокрытию» и не характерные для других составов налоговых преступлений:

1) осуществление расчёта непосредственно налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом)-должником с контрагентами напрямую, без перечисления прибыли, за счёт которой может быть взыскана недоимка, на расчётный счёт, на который выставлено инкассовое поручение налогового органа. Как показывает анализ судебной практики, примерно 70 % «сокрытия» совершаются именно данным способом.

Приведём пример. Генеральный директор ООО «С.» умышленно, с целью сокрытия денежных средств, за счёт которых должно производиться взыскание недоимки, допустил в нарушение законодательства Российской Федерации образование на предприятии недостачи путём направления части данных денежных средств на приобретение квартиры. При этом указанная сделка не была учтена по бухгалтерскому учёту. Тем самым генеральный директор ООО «С.» утаил часть дохода, образующего финансовый актив ООО «С.», т.е. совершил сокрытие денежных сумм в крупном размере, составляющем 1 598 019 рублей⁶;

2) перечисление налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом)-должником прибыли не на расчётный счёт, на которые было выставлено инкассовое поручение, а на бюджет-

³ См.: Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. М.: ГМП «Первая образцовая типография», 2000. С. 215-216; Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2004. С. 38-40.

⁴ См. например: Александров И.В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования. СПб., 2002. С. 92-118. Его же. Основы налоговых расследований. СПб., 2003. С. 118-151 и др.

⁵ П. 18 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2007. № 3.

⁶ См.: Архив Промышленного районного суда г. Ставрополя за 2006 г. Уголовное дело № 1-384.

ный счёт предприятия, на который налоговый орган не имеет права выставлять инкассовое поручение (13 %).

Приведём пример. Директор МУП, имея недоимку по уплате налогов и сборов, перечислял в нарушение законодательства денежные средства, полученные от занятия предпринимательской деятельностью, на бюджетный счёт организации, который был открыт только для учёта поступающих бюджетных средств, тратя их на нужды организации, таким образом, сокрыл денежные средства, за счёт которых могло быть произведено взыскание сумм неуплаченных налогов в крупном размере, на сумму не менее 1 648 221 рублей ⁷;

3) перечисление дебиторами налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)-должника по его указанию денежных средств не на расчётные счета первого, на которые выставлены инкассовые поручения налогового органа, а непосредственно его кредиторам (11 %).

Так, приговором Промышленного районного суда г. Ставрополя был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199² УК РФ, руководитель ООО «К.», который, будучи обязанным в соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации, ч. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ платить законно установленные налоги и сборы, зная об имеющейся у организации недоимке по налогам и сборам и имея реальную возможность направить денежные средства, получаемые от должников организации, на погашение задолженности по налогам и сборам, с целью воспрепятствования проведению процедуры принудительного взыскания недоимки по налогам и сборам осуществлял расчёты с организациями – контрагентами в обход расчётных счетов организации путем направления организациям-дебиторам распорядительных писем с поручением о перечислении денежных средств в счёт уменьшения дебиторской задолженности на счета третьих лиц, тем самым минуя расчётные счета ООО «К.». В результате от взыскания недоимки было сокрыто 1 792 091 рубль 41 коп., что является крупным размером ⁸;

⁷ Архив Ленинского районного суда г. Ставрополя за 2008 г. Уголовное дело № 1-188.

⁸ Архив Промышленного районного суда г. Ставрополя. Дело № 1-118/2009 г.

4) перечисление налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом)-должником денежных средств на расчётный счёт в банке, открытый без уведомления об этом налоговой инспекции (6 %).

Например, в период блокирования расчётных счетов ОАО «Н.» генеральный директор ОАО принял решение об открытии нового расчётного счёта, на который было перечислено более 5 млн. рублей, с открытого расчётного счёта по распоряжению генерального директора производились в ущерб погашения задолженности по налогам оплаты поставщикам предприятия, выдавались наличные денежные средства из кассы предприятия подотчётным лицам для расходования на хозяйственные нужды и расчёты с контрагентами в качестве оплаты товаров, услуг, т.е. своими действиями он сокрыл денежные средства, за счёт которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, в крупном размере ⁹.

Таким образом, разграничение «сокрытия» и иных налоговых преступлений может производиться и по способу совершения преступления как признаку объективной стороны.

Библиография:

1. Александров И.В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования. СПб., 2002.
2. Александров И.В. Основы налоговых расследований. СПб., 2003.
3. Кудрявцев В.Н. Общая теория квалификации преступлений. М., 1972.
4. Кучеров И.И. Налоги и криминал: Историко-правовой анализ. М., 2000.
5. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М., 2004.
6. Макаров Д. Г. Теневая экономика и уголовный закон. М., 2003.
7. Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М.: Главбух, 2000.

⁹ Архив СО при ОВД Басманного района ЦАО г. Москва. Уголовное дело № 407373.

References (transliteration):

1. Aleksandrov I.V. Nalogovye prestupleniya: kriminalisticheskie problemy rassledovaniya. SPb., 2002.
2. Aleksandrov I.V. Osnovy nalogovykh rassledovaniy. SPb., 2003.
3. Kudryavtsev V.N. Obshchaya teoriya kvalifikatsii prestupleniy. M., 1972.
4. Kucherov I.I. Nalogi i kriminal: Istoriko-pravovoy analiz. M., 2000.
5. Kucherov I.I., Solov'ev I.N. Ugolovnaya otvetstvennost' za nalogovye prestupleniya. M., 2004.
6. Makarov D. G. Tenevaya ekonomika i ugolovnyy zakon. M., 2003.
7. Solov'ev I. N. Ugolovnaya otvetstvennost' za ukлонenie ot uplaty nalogov i sborov. M.: Glavbukh, 2000.