

§ 4 РАССЛЕДОВАНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

М.О. Акопджанова

О БЛАНКЕТНОСТИ ДИСПОЗИЦИИ НОРМЫ РОССИЙСКОГО УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГОВОМ ПРЕСТУПЛЕНИИ, ПРЕДУСМОТРЕННОМ СТ. 199.¹ УГОЛОВНОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.

Аннотация: Статья посвящена исследованию вопросов «бланкетности» диспозиции нормы российского уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления, рассмотрению основных характеристик, особенностей выявления признаков данного деяния.

Анализируются условия возникновения и особенности исполнения налоговой обязанности налогового агента. В результате исследования действующего уголовного и налогового законодательства, правоприменительной практики обосновывается вывод о необходимости совершенствования ряда норм, регламентирующих процесс перечисления налогов налоговыми агентами.

В заключение обосновывается вывод о том, что противодействие рассматриваемому налоговому преступлению может быть достигнуто вследствие повышения контроля и взаимодействия правоохранительных и налоговых органов, обеспечивающего установление чёткого соответствия формально закреплённых условий эксплуатации транспорта фактическим условиям, выявление и устранение криминогенных факторов. В силу «бланкетности» нормы уголовного закона, содержащейся в ст. 199.1 УК РФ, первая может быть применена и совершенствована при неизбежном учёте норм действующего налогового законодательства России, а также правоприменительной практики в соответствующей сфере, позволяющей детализировать признаки состава данного налогового преступления.

Ключевые слова: Юриспруденция, диспозиция, налоги, сборы, преступление, ответственность, наказание, налогоплательщики, выгода, обязанность

Бланкетная уголовно-правовая норма является собой комплексное межотраслевое правовое явление, содержащее помимо собственно уголовно-правового запрета также правовые предписания иных отраслей права. Бланкетная форма взаимосвязи уголовно-правовой нормы с нор-

мативными предписаниями иных отраслей законодательства позволяет нивелировать отрицательные последствия неперемного атрибута права – коллизии между нормативной типизацией и казуальностью нормы.

Действующее уголовное законодательство России содержит множество правовых

предписаний с бланкетной диспозицией¹. К числу подобных норм, в частности, относится норма об уголовной ответственности за преступление, выражающееся в неисполнении обязанностей налогового агента (ст. 199¹ УК РФ). Рассмотрим на примере данной статьи механизм совершенствования норм уголовного закона с бланкетной диспозицией.

Уголовная ответственность за данное преступление была введена в Уголовный кодекс РФ Федеральным законом от 8 декабря 2003 г., определившим данное деяние как «неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере» (ч.1) либо «в особо крупном размере» (ч. 2). При этом порядок определения крупного (особо крупного) размера ущерба закреплён в примечании 1 к ст.199 УК РФ, согласно которому крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая

за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей.

В отношении деяния, предусмотренного ст.199¹, в примечании 2 к ст.199 установлен специальный случай освобождения от уголовной ответственности: лицо подлежит освобождению от уголовной ответственности, если данным лицом или организацией, неисполнение обязанностей налогового агента в которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом России.

В соответствии с действующим налоговым законодательством РФ обязанность налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов возникает в нескольких случаях: в соответствии со ст. 226 НК РФ организации и физические лица, выступающие как работодатели, обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджетную систему РФ налог на доходы физических лиц; в соответствии со ст. 161 НК РФ российские организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах РФ, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на добавленную стоимость; в соответствии с п. 4 ст. 286, ст. 310 НК РФ российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, – партнеры иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств и получающих

¹ См.: *Архиерейский А.Б.* Судебные гарантии при переквалификации сделок налоговым органом / *А.Б. Архиерейский // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – № 11. – С. 121-129; Брызгалин А.В.* Соккрытие или неучёт: к вопросу о квалификации составов налоговых преступлений в сфере налогообложения / *А.В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 1997. – № 11. – С. 10-15.*

доходы на территории РФ, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль; в соответствии с п. 5 ст. 286 НК РФ российские организации, выплачивающие дивиденды владельцам акций или долей в уставных капиталах, выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль².

«Спорным моментом» формулировки диспозиции ч.1 ст.199¹ УК РФ является необоснованное указание законодателем на «сборы» и «внебюджетные фонды». Как известно, ст.24 НК РФ «Налоговые агенты» содержит чёткое указание: «Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации» (ч.1); «налоговые агенты обязаны: 1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства; 2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах; 3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам дохо-

дов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику; 4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов; 5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов» (ч.3); «налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком» (ч.4); «за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации» (ч.5). Как видим, в налоговом законодательстве не содержится обязанность налоговых агентов исчислять, удерживать и перечислять в бюджет сборы, равно как и отсутствует обязанность по перечислению обязательных платежей во внебюджетные фонды. В связи с тем, что диспозициям «налоговых» статей УК РФ присущ бланкетный характер функционирования, уголовной ответственности не должно подлежать бездействие налоговых агентов в указанной форме (т.е. применительно к сборам и внебюджетным фондам). Следовательно, в целях упорядочения законодательства России о налоговых преступлениях представляется целесообразным исключение понятий «сборы» и «внебюджетные фонды» из диспозиции ч.1 ст.199¹ УК РФ.

Как представляется, указание в диспозиции ч.1 ст.199¹ на «личный мотив» как обязательный признак субъективной стороны состава преступления так же увеличивает уровень неопределённости

² См.: Волженкин Б.В. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Б. Волженкин // Законность. – 1994. – №1. – С. 8-14; Ефимычев П.С. Предмет и пределы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях / П.С. Ефимычев // Журнал российского права. – 2001. – № 9. – С. 26-31; Лопашенко Н.А. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Н.А. Лопашенко // Налоговые и иные экономические преступления. Сборник научных статей. Выпуск 2. – Ярославль, 2000. – С. 49-50.

уголовного законодательства, поскольку во многих случаях рассмотрения в судах дел о данном преступлении доказать наличие подобного мотива весьма затруднительно. Уголовные дела, возбужденные по признакам преступления, предусмотренного ст.199¹ УК РФ, нередко прекращаются на основании п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ за отсутствием состава преступления.

Приведём пример. Руководитель ОАО «К.» в 2009-2010 гг. как налоговый агент исчислил и удержал налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) с заработной платы, выплачиваемой работникам Общества. Удержанные суммы НДФЛ в размере 6,3 млн. руб. он не перечислил в бюджет в нарушение ст. 23, п. 1 ст. 24 и п. 2 ст.226 Налогового кодекса и тем самым не исполнил обязанности налогового агента по перечислению НДФЛ в крупном размере.

По данному факту было возбуждено уголовное дело по признакам преступления, предусмотренного ст.199¹ УК РФ. Однако в ходе предварительного следствия было установлено, что в работе Общества преобладали бартерные операции. Заработная плата работникам Общества выплачивалась через суд на основании удостоверений комиссии по трудовым спорам. НДФЛ в Обществе исчислялся и удерживался правильно и своевременно, но не был вовремя перечислен в бюджет, поскольку в первую очередь погашалась задолженность по заработной плате, которая выплачивалась через суд без учёта налогов; в этой связи Общество не имело право удерживать НДФЛ из заработной платы работников. Хотя в действиях руководства формально усматриваются признаки состава преступления, предусмотренного ст.199¹ УК РФ, в ходе

предварительного следствия не установлен факт расходования руководством ОАО «К.» денежных средств в личных интересах. Уголовное дело было прекращено за отсутствием состава преступления³.

Думается, некоторой «санации» указанной ситуации способствовало бы исключение из диспозиции ч. 1 ст. 199¹ УК РФ указания на «личные интересы», поскольку причинение налоговым агентом в результате неисполнения собственных обязанностей крупного (особо крупного) ущерба бюджету, совершённое с прямым умыслом, должно влечь уголовную ответственность независимо от мотивов совершения данного преступления.

Как показывает судебно-следственная практика, «проблемным пунктом» функционирования ст.199¹ УК РФ и применения последней на практике является также указание в диспозиции данной статьи на уголовную наказуемость лишь неисполнения таких обязанностей налогового агента, как исчисление, удержание или перечисление налогов, совершённое в крупном размере. Проблема заключается в том, что наступление ущерба в крупном (особо крупном) размере может быть детерминировано и неисполнением **других** обязанностей налогового агента, перечисленных в ст. 24 НК РФ, но не нашедших отражение в диспозиции ст. 199¹. Как показывает анализ правоприменительной практики в данной области, неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговым агентом других (не указанных в ст.199¹ УК РФ) обязанностей, как правило, преследуется в уголовном порядке как служебное преступление, но лишь при наличии всех

³ См.: Отказной материал от 19 июня 2010 г. №1398/10 по уголовному делу №06-10-48-025 // Архив УВД Липецкой области.

необходимых признаков соответствующих составов. При отсутствии же хотя бы одного из указанных признаков должностного преступления отсутствует и состав преступления, в то время как неисполнение налоговым агентом каждой из указанных в НК РФ обязанности способно повлечь или, как минимум, способствовать наступлению того же крупного (особо крупного) ущерба бюджету.

Думается, в целях устранения данного пробела в уголовном законодательстве о налоговых преступлениях диспозицию ч. 1 ст. 199¹ УК РФ целесообразнее было бы изложить в следующей редакции:

«1. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исполнению, повлекшее неперечисление в бюджет налогов в крупном размере».

Как представляется, необходимо внести дополнение и в наименование ст. 199¹ УК РФ. Статья должна называться «Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей налогового агента», что соответствует положениям п. 5 ст. 24 НК РФ, согласно которым «за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации».

Таким образом, ст. 199¹ УК РФ, содержащая норму с бланкетной диспозицией, может быть применена и совершенствована при неизбежном учёте норм действующего налогового законодательства России (которое, отметим, в отличие от уголовного законодательства не является полностью кодифицированным), а также правоприменительной практики в соответствующей сфере, позволяющей детализировать признаки состава данного налогового преступления.

Библиография:

1. Архиерейский А.Б. Судебные гарантии при переквалификации сделок налоговым органом / А.Б. Архиерейский // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – № 11. – С. 121-129.
2. Брызгалин А.В. Соккрытие или неучёт: к вопросу о квалификации составов налоговых преступлений в сфере налогообложения / А.В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 1997. – № 11. – С. 10-15.
3. Волженкин Б.В. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Б. Волженкин // Законность. – 1994. – №1. – С. 8-14.
4. Ефимычев П.С. Предмет и пределы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях / П.С. Ефимычев // Журнал российского права. – 2001. – № 9. – С. 26-31.
5. Лопашенко Н.А. Уголовная ответственность за налоговые преступления / Н.А. Лопашенко // Налоговые и иные экономические преступления. Сборник научных статей. Выпуск 2. – Ярославль, 2000. – С. 49-50.

References (transliteration):

1. Arkhieriyskiy A.B. Sudebnye garantii pri perekvalifikatsii sdelok nalogovym organom / A.B. Arkhieriyskiy // Vash nalogovyy advokat. – 2007. – № 11. – S. 121-129.
2. Bryzgalin A.V. Sokrytie ili neuchet: k voprosu o kvalifikatsii sostavov nalogovykh prestupleniy v sfere nalogooblozheniya / A.V. Bryzgalin // Nalogovyy vestnik. – 1997. – № 11. – S. 10-15.
3. Volzhenkin B.V. Ugolovnaya otvetstvennost' za nalogovye prestupleniya /

- В. Volzhenkin // *Zakonnost'*. – 1994. – №1. – С. 8-14.
4. Efimychev P.S. Predmet i predely dokazyvaniya po ugovnym delam o nalogovykh prestupleniyakh / P.S. Efimychev // *Zhurnal rossiyskogo prava*. – 2001. – № 9. – С. 26-31.
5. Lopashenko N.A. Ugolvnaya otvetstvennost' za nalogovye prestupleniya / N.A. Lopashenko // *Nalogovye i inye ekonomicheskie prestupleniya. Sbornik nauchnykh statey. Vypusk 2.* – Yaroslavl', 2000. – С. 49-50.