

# § 8 НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: ОСОБЕННОСТИ УГОЛОВНО- ПРАВОВОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Акопджанова М.О.

## УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА (СТ. 199<sup>1</sup> УК РФ)

***Аннотация:** Борьба с налоговой преступностью имеет особое значение для современного российского общества. Неисполнение обязанностей налогового агента является весьма распространённым налоговым преступлением. Рассмотрению состава данного преступления и выявлению проблем применения уголовной ответственности за совершение последнего и посвящена настоящая статья.*

***Ключевые слова:** Налоги и налообложение, ответственность, обязанность, налоговый агент, состав, преступление, совершенствование, законодательств, налоги, сборы*

**Ф**едеральным законом от 8 декабря 2003 г. Уголовный кодекс РФ был дополнен ст. 199<sup>1</sup> УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента», предусматривающей уголовную ответственность за «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), а также за «то же деяние, совершённое в особо крупном размере». 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.

**Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

В отношении деяния, предусмотренного ст.199<sup>1</sup> 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 НК РФ.

Непосредственным объектом данного преступления, подобно иным налоговым преступлениям, является установленный законом порядок уплаты налогов и сборов.

Объективную сторону рассматриваемого преступления образует противоправное бездействие, заключающееся в нарушении установленных законодательством РФ о налогах и сборах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов; последствия в виде причинения ущерба бюджету в крупном (особо крупном) размере, а также причинно-следственная связь между указанным бездействием и наступившими общественно опасными последствиями.

Состав данного преступления является материальным: преступление окончено с момента истечения срока перечисления налогов в бюджет и одновременно связанного с последним причинения крупного (особо крупного) ущерба бюджету.

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 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 прибыль.

«Спорным моментом» формулировки диспозиции ч.1 ст.199<sup>1</sup> является необоснованное указание законодателем на «сборы» и «внебюджетные фонды». Как известно, ст.24 НК РФ «Налоговые агенты» содержит четкое 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 доходов, 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 «налого-

вых» 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.199<sup>1</sup> УК РФ.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199<sup>1</sup> УК РФ, характеризуется виной в форме прямого умысла: виновный осознаёт общественную опасность совершаемого бездействия, предвидит неизбежность причинения бюджету ущерба в крупном (особо крупном размере) и желает этого. При этом обязательным признаком субъективной стороны является мотив совершения преступления, в качестве которого выступает личный интерес виновного.

Как представляется, указание в диспозиции ч.1 ст.199<sup>1</sup> на «личный мотив» как обязательный признак субъективной стороны состава преступления увеличивает уровень неопределённости 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.199<sup>1</sup> 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 заработ-

**Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

ной 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.199<sup>1</sup> 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.199<sup>1</sup> 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 преступления<sup>1</sup>.

Аналогичную сложность представляет доказывание наличия таких побуждений, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить вза-

имную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п., указанных в названном выше Постановлении Пленума Верховного Суда РФ<sup>2</sup>.

Думается, некоторой «санации» указанной ситуации способствовало бы исключение из диспозиции ч.1 ст.199<sup>1</sup> 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.

Субъект данного преступления является специальным: физическое вменяемое лицо, обладающее признаками налогового агента, установленными налоговым законодательством РФ. В соответствии с законодательством РФ функции налоговых агентов могут выполнять: органы государственной власти; органы государственного управления; органы местного самоуправления; организации; индивидуальный предприниматель без образования юридического лица; физическое лицо – работодатель. По экономическим функциям выделяются следующие виды налоговых агентов: организации, индивидуальные предприниматели и иные граждане, являющиеся работодателями при удержании подоходного налога с сумм, выплачиваемых ими гражданам, привлекаемым для выполнения каких-либо работ по трудовым или граждан-

<sup>1</sup> См.: Отказной материал от 19 июня 2010 г. №1398/10 по уголовному делу №06-10-48-025 // Архив УВД Липецкой области.

<sup>2</sup> П.17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2007. – №3.

ско-правовым договорам; организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков; органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления, сдающие в аренду федеральное имущество, имущество субъектов РФ, муниципальное имущество; органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию на территории РФ конфискованного имущества; коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации, исчисляющие, удерживающие и уплачивающие налог с доходов адвокатов; российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, являющиеся источником различного рода дохода для налогоплательщиков; брокер, выплачивающий денежные средства и в связи с этим исчисляющий и уплачивающий налоги на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> См.: *Волженкин Б.В.* Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. – СПб, 2007. – С.725; *Карякин, В.В.* Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления / В.В. Карякин // Современное право. – 2006. – №8. – С.21-24; *Крупин М.Л.* Налоговое преступление: уголовно-правовая характеристика / М.Л. Крупин // Налоги и налогообложение. – 2006. – №4; *Сверчков В.* Уклонение от уплаты обязательных платежей: конструкция составов преступления / В. Сверчков // Российская юстиция. – 2000. – №7; *Тюнин В.И.* Налоговые преступления в Уголовном кодексе Российской Федерации / В.И. Тюнин // Журнал российского права. – 2004. – №8; *Мосин Е.Ф.*

При этом п.17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. №64 данное положение конкретизируется следующим образом: в качестве субъекта преступления может выступать физическое лицо, «имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера)».

Как показывает судебная практика, «проблемным пунктом» функционирования ст.199<sup>1</sup> УК РФ и применения последней на практике является указание в диспозиции данной статьи на уголовную наказуемость лишь неисполнения таких обязанностей налогового агента, как исчисление, удержание или перечисление налогов, совершённое в крупном размере. В то же время наступление ущерба в крупном (особо крупном) размере может быть детерминировано и неисполнением

Доктрина обоснованной налоговой выгоды / Е.Ф. Мосин // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №5; *Магомедов Д., Ковалёв В.* Особенности квалификации налоговых преступлений / Д. Магомедов, В. Ковалёв // Законность. – 2003. – №2; *Клепицкий И.А.* Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается / И.А. Клепицкий // Закон. – 2007. – №7; *Золотухина Л.В., Дармаева В.Д.* Квалификация преступлений за неисполнение обязанностей налогового агента / Л.В. Золотухина, В.Д. Дармаева // Налоги. – 2007. – №2; *Дорошков В.В., Колоколов Н.А.* Квалификация деяний по статьям 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ и их отграничение от смежных составов преступлений и правонарушений / В.В. Дорошков, Н.А. Колоколов // Уголовный процесс. – 2006. – №12 и др.



**Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

других обязанностей налогового агента, перечисленных в ст.24 НК РФ. Как показывает анализ правоприменительной практики в данной области, неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговым агентом других (не указанных в ст.199<sup>1</sup> УК РФ) обязанностей, как правило, преследуется в уголовном порядке как служебное преступление, но лишь при наличии всех 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.199<sup>1</sup> 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 непорочное перечисление в бюджет налогов в крупном размере». Как представляется, необходимо внести дополнение и в наименование ст.199<sup>1</sup> 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».

В целях устранения противоречий в налоговом законодательстве РФ, обусловливающих сложности в применении ст.199<sup>1</sup> (диспозиция которой также носит бланкетный характер), представляется целесообразным внесение соответствующей корректировки и ст.24 НК РФ. В частности, представляется логичной следующая редакция данной статьи:

«Статья 24. Налоговые агенты

1. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены следующие обязанности:

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 доходов, 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.

2. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в соответствии со статьей 22 настоящего Кодекса.

3. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком.

4. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации».

Думается, внесение указанных корректировок в законодательство РФ способствовало бы большей конкретизации норм последнего, устранению какой-либо неопределённости в данной сфере, зачастую препятствующей эффективному применению ст.199<sup>1</sup> УК РФ.

### Библиография:

1. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. – СПб: «Юридический центр Пресс», 2007 – 765 с.
2. Карякин, В.В. Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления / В.В. Карякин // Современное право. – 2006. – №8. – С.21-24.
3. Крупин М.Л. Налоговое преступление: уголовно-правовая характеристика / М.Л. Крупин // Налоги и налогообложение. – 2006. – №4. – С. 18-23.
4. Сверчков В. Уклонение от уплаты обязательных платежей: конструкция

составов преступления / В. Сверчков // Российская юстиция. – 2000. – №7. – С.49-55.

5. Тюнин В.И. Налоговые преступления в Уголовном кодексе Российской Федерации / В.И. Тюнин // Журнал российского права. – 2004. – №8. – С.58-61.
6. Мосин Е.Ф. Доктрина обоснованной налоговой выгоды / Е.Ф. Мосин // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №5. – С.45-50.
7. Магомедов Д., Ковалёв В. Особенности квалификации налоговых преступлений / Д. Магомедов, В. Ковалёв // Законность. – 2003. – №2. – С.15-18.
8. Клепицкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается / И.А. Клепицкий // Закон. – 2007. – №7. – С.38-43.
9. Золотухина Л.В., Дармаева В.Д. Квалификация преступлений за неисполнение обязанностей налогового агента / Л.В. Золотухина, В.Д. Дармаева // Налоги. – 2007. – №2. – С.11-14.
10. Дорошков В.В., Колоколов Н.А. Квалификация деяний по статьям 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ и их отграничение от смежных составов преступлений и правонарушений / В.В. Дорошков, Н.А. Колоколов // Уголовный процесс. – 2006. – №12. – С.67-69.

### References (transliteration):

1. Volzhenkin B.V. Prestupleniya v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti po ugovolnno-mu pravu Rossii. – SPb: «Yuridicheskiy centr Press», 2007 – 765 s.
2. Karyakin, V.V. Problemy primeneniya ugovolnoy otvetstvennosti za nal-

**Налоговые преступления: особенности уголовно-правовой характеристики**

- ogovye prestupleniya / V.V. Karyakin // *Sovremennoe pravo*. – 2006. – №8. – S.21-24.
3. Krupin M.L. Nalogovoe prestuplenie: ugodovno-pravovaya harakteristika / M.L. Krupin // *Nalogi i nalogooblozhenie*. – 2006. – №4. – S. 18-23.
  4. Sverchkov V. Uklonenie ot uplaty obyazatel'nyh platezhey: konstrukciya sostavov prestupleniya / V. Sverchkov // *Rossiyskaya yusticiya*. – 2000. – №7. – S.49-55.
  5. Tyunin V.I. Nalogovye prestupleniya v Ugodovnom kodekse Rossiyskoy Federacii / V.I. Tyunin // *Zhurnal rossiyskogo prava*. – 2004. – №8. – S.58-61.
  6. Mosin E.F. Doktrina obosnovannoy nalogovoy vygody / E.F. Mosin // *Vash nalogovyy advokat*. – 2007. – №5. – S.45-50.
  7. Magomedov D., Kovalev V. Osobennosti kvalifikacii nalogovyh prestupleniy / D. Magomedov, V. Kovalev // *Zakonnost'*. – 2003. – №2. – S.15-18.
  8. Klepicky I.A. Nalogovye prestupleniya v ugodovnom prave Rossii: evolyuciya prodolzhaetsya / I.A. Klepicky // *Zakon*. – 2007. – №7. – S.38-43.
  9. Zolotuhina L.V., Darmaeva V.D. Kvalifikaciya prestupleniy za neispolnenie obyazannostey nalogovogo agenta / L.V. Zolotuhina, V.D. Darmaeva // *Nalogi*. – 2007. – №2. – S.11-14.
  10. Doroshkov V.V., Kolokolov N.A. Kvalifikaciya deyaniy po stat'yam 198, 199, 1991, 1992 UK RF i ih otgranichenie ot smezhnyh sostavov prestupleniy i pravonarusheniy / V.V. Doroshkov, N.A. Kolokolov // *Ugodovnyy process*. – 2006. – №12. – S.67-69.