

## СИСТЕМА: НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: ОСОБЕННОСТИ УГОЛОВНО- ПРАВОВОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Никифоров А. В. —————

### УГОЛОВНО-ПРАВОВЫЕ РИСКИ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ: НОВЫЙ ПОРЯДОК ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ

***Аннотация.** Статья раскрывает понятие уголовно-правового риска налоговых агентов, которые могут быть привлечены к уголовной ответственности по ст. 199.1 УК РФ за неисполнение обязанностей налогового агента. Автор рассматривает основные черты существующих уголовно-правовых рисков налоговых агентов, основания для возникновения, цели и степень риска, реальные условия и обстоятельства рискованного поведения, а также его последствия. В статье затронуты проблемы применения статьи 199.1 УК РФ в контексте изменений в уголовно-процессуальном законодательстве.*

***Ключевые слова:** налоги и налогообложение, налоговый агент, уголовный риск, уголовно-правовой риск, уголовная ответственность, 199.1 УК РФ, налог, риск правовой, Жалинский, модернизация уголовного.*

***Review:** The author of the article offers a definition of criminal law risk of tax agents who can be held criminally liable for non-performance of their obligations according to Article 199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation. The author of the article views the main features of existing criminal law risks of tax agents, grounds of such risks, purpose and the intensity and actual conditions and circumstances as well as consequences of risky behavior. The author also touches upon the problems of enforcing the provisions of Article 199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation in terms of recent changes in criminal procedure legislation.*

***Keywords:** taxes and taxation, tax agent, criminal risk, criminal law risk, criminal liability, Article 199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation, legal risk, Zhanlinsky, modernization of criminal law.*

**В** условиях развития рыночных отношений и конкуренции одним из наиболее привлекательных и распространенных способов пополнения оборотных средств хозяйствующих субъектов является игнорирование конституционной публич-

но-правовой обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Зачастую к такому противоправному способу пополнения оборотных средств путем несоблюдения налоговой дисциплины прибегают не только налогоплательщики и плательщики сборов,

но и такие участники отношений, как налоговые агенты.

Невыполнение налоговыми агентами возложенной на них законом обязанности влечет ответственность, предусмотренную Налоговым кодексом РФ и Уголовным кодексом РФ. В первом случае санкцией является штраф (ст. 123), а во втором — штраф, либо принудительные работы с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без такового, либо арест, либо лишение свободы с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без такового (ст. 199.1).

Уголовный кодекс РФ (далее — УК РФ) не раскрывает понятие налогового агента, содержащаяся в нем норма является бланкетной. Определение налогового агента дается в Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ). Правовой статус налогового агента непосредственно связан со статусом налогоплательщика. В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в возложена обязанность уплачивать налоги. Однако действующее законодательство предусматривает уплату налога не только налогоплательщиком лично, но и путем его удержания у источника выплаты. Источник выплаты — это лицо, от которого налогоплательщик получает доход. НК РФ раскрывает понятие налогового агента через его функции. В соответствии со ст. 24 НК РФ, налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему. Налоговыми агентами, в частности, являются:

- по НДФЛ: российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты,

учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, например 1) работодатели по отношению к работникам; 2) лица, осуществляющие в интересах налогоплательщика операции с ценными бумагами и (или) финансовыми инструментами срочных сделок на основании соответствующего договора с налогоплательщиком: договора доверительного управления, договора на брокерское обслуживание, депозитарного договора, договора поручения, договора комиссии или агентского договора и др. (ст. 226 НК РФ);

- по НДС: 1) организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у налогоплательщиков — иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков; 2) арендаторы федерального имущества, имущества субъекта РФ и муниципального имущества; 3) органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию на территории Российской Федерации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству и др. (ст. 161 НК РФ);
- по налогу на прибыль: российские организации или иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающие доход иностранным организациям, не связанным с постоянным представительством в Российской Федерации (ст. 286 НК РФ).

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

Взимание других налогов, а также сборов в настоящее время осуществляется без использования налоговых агентов в механизме налогообложения, в связи с чем, является лишним упоминание в УК РФ об уголовной ответственности налоговых агентов за неисполнение ими обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему сборов. Более того, упоминание сборов в ст. 199.1 УК РФ является ненужным еще и потому, что в ст. 24 НК РФ, определяющей понятие налогового агента, говорится лишь о его обязанности исчислить, удержать и перечислить налоги.

В первоначальной редакции УК РФ, принятого Федеральным законом от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ, отсутствовал состав преступления, предусматривающий уголовное наказание для налоговых агентов. Данный пробел в законодательстве был восполнен лишь девять лет спустя, когда Федеральным законом от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ в УК РФ была введена ст. 199.1, установившая уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента. Содержащийся в данной статье уголовно-правовой запрет представляет собой попытку более полной охраны порядка в сфере налогообложения. Законодатель произвел криминализацию общественно опасного деяния, ранее не считавшегося преступным. Налоговые агенты до введения в действие указанной нормы были практически неуязвимы для уголовного закона. Цели введения новой статьи состоят в обеспечении уголовно-правовыми средствами соблюдения налоговой дисциплины<sup>1</sup>, в побуждении налоговых агентов к исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджетную систему. Вместе с тем возможность достижения этих целей зависит

главным образом от ряда социально-экономических факторов, определяющих отношение организаций и физических лиц к платежам государству.

Введение уголовного запрета для налоговых агентов явилось своевременным ответом криминологическим реалиям российской действительности. Это качество получило свое выражение в более полном учете особенностей современных способов совершения преступлений, характеристике общественной опасности их последствий, в расширении сферы криминализации различных экономических нарушений.

Статья 199.1 УК РФ по своему содержанию является бланкетной, поскольку в ней не раскрывается порядок исчисления, удержания и перечисления налогов, не предусмотрены сроки исполнения налоговыми агентами обязанностей, не дается определение понятий финансового года, недоимки и др. Применение данной статьи требует весьма глубоких познаний в области экономики, уголовного права, а также, разумеется, гражданского, финансового, налогового и других отраслей права. Сложность в применении и толковании норм налогового законодательства заключается в его разветвленности и, возможно, излишней динамичности.

**Понятие уголовно-правового риска.**

С началом определенности уголовного закона, пределами усмотрения правоприменителя, соотношением казуистических и общих диспозиций, бланкетностью, оценочными признаками и состоянием других уголовно-правовых институтов, средств, конструкций, обеспечивающих реализацию целей уголовного закона, тесно связана проблематика уголовно-правовых рисков<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. док. юрид. наук, проф. Заслуженный деятель науки РФ А. Э. Жалинский. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательский Дом «Городец», 2010. С. 600

<sup>2</sup> Жалинский А. Э. Уголовное право в ожидании перемен: теоретико-инструментальный анализ. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009, (СПС «Консультант Плюс»)

В российском уголовном праве риск как способ поведения налогового агента в условиях правовой неопределенности не исследован в полной мере. Это создает значительные препятствия и ограничения для повышения эффективности уголовно-правового регулирования опасного поведения налоговых агентов.

Риск как универсальная категория лежит в основе любой деятельности, может иметь положительную направленность как способ снятия социальной напряженности и достижения общественно полезных целей (обоснованный риск) и отрицательную — в виде угрозы причинения реального вреда охраняемым интересам (необоснованный или недопустимый риск). Универсальная субъективно-объективная правовая категория риска выступает важным средством дифференциации и индивидуализации уголовной ответственности за опасные деяния, которые совершаются в условиях неопределенности. Главными условиями дифференциации рискованного поведения являются цель и степень риска, которые помогают отграничивать преступное поведение от непроступного.

Установление противоправности деяния в сфере экономики предполагает вывод об отсутствии обстоятельств, исключающих преступность деяния, крайней необходимости, физического и психического принуждения, обоснованного риска<sup>1</sup>. В связи с этим, применительно к уголовной ответственности налоговых агентов ниже будут рассмотрены основные черты отрицательной направленности уголовно-правового риска, а именно цели и степень риска, реальные условия и обстоятельства рискованного поведения, а также его

последствия. Их наиболее полная характеристика рассматривается через призму состава преступления: субъект, объект, субъективная и объективная стороны, а также в соотношении с динамичным, постоянно меняющимся уголовным и уголовно-процессуальным законодательством.

В уголовно-правовой доктрине даются различные определения уголовно-правового риска, которые при этом не сильно отличаются по своему содержанию друг от друга. Так, по мнению В.В. Бабурина, сущностью риска является осознанное отступление от установленных правил поведения в целях использования возможности достижения значимого результата<sup>2</sup>. Учитывая это, в уголовном праве его следует шире использовать в качестве средства снятия социальной и правовой неопределенности, вызывающей крайнее напряжение в общественных отношениях и обусловливающей совершение преступлений.

Из анализа содержания общественно опасного рискованного поведения налогового агента можно определить присущие ему основные признаки: осознанное действие (бездействие) налогового агента с целью достижения определенного результата; совершение его путем выбора альтернативного варианта поведения; создание при этом опасности причинения значительного вреда охраняемым законом публичным интересам; фактическое использование имеющейся вероятности достижения желаемого результата, который не мог быть достигнут нерискованными средствами; осознание налоговым агентом возможности качественно и количественно оценить вероятность достижения предполагаемого результата, причинения вреда этим интересам и наступления уголовной ответственности за сделанный выбор.

<sup>1</sup> Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. док. юрид. наук, проф. Заслуженный деятель науки РФ А. Э. Жалинский. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательский Дом «Городец», 2010. С. 510–511

<sup>2</sup> Бабурин В. В. Риск как основание дифференциации уголовной ответственности, диссер., 2009, С.22–26

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

Исходя из этого В. В. Бабурин дает следующее определение уголовно-правового риска: *использование лицом имеющейся вероятности достижения желаемого результата путем выбора из нескольких вариантов такого действия, которое более эффективно, но опасно возможным причинением вреда охраняемым уголовным законом интересам*<sup>1</sup>. В зависимости от цели рискованного поведения В. В. Бабурин выделяет рискованное поведение, направленное на достижение значимого общественно полезного результата, а потому и разрешенное государством (допустимое) и не направленное на достижение такого результата, а следовательно, неразрешенное государством (недопустимое). Допустимое, в свою очередь, подразделяется в зависимости от соблюдения рискующим условий правомерности (реальной степени создаваемой опасности) на обоснованное и необоснованное, недопустимое в зависимости от степени создаваемой опасности причинения вреда охраняемым уголовным законом интересам — на значительное и чрезмерное.

Наиболее полным и содержательным представляется определение, предложенное А. Э. Жалинским, по мнению которого, под уголовно-правовыми рисками или необоснованно завышенными уголовно-правовыми рисками целесообразно понимать опасность быть подвергнутым уголовному преследованию без законных материально-правовых оснований для этого либо претерпеть различного рода ограничения, связанные с предварительной или окончательной, вступившей в силу или отмененной оценкой деяния как преступления<sup>2</sup>. Далее А. Э. Жалинский выделяет уголовно-правовые риски в широком смысле как все, что порождено уголовным законом, и собственно уголовно-правовые ри-

ски, как те, что связаны с текстом уголовного закона и его пониманием на практике. При этом первые дополняются за счет уголовно-процессуальных рисков, которые изначально порождаются уголовным законом, но реализуются в уголовно-процессуальных решениях и усиливаются ими.

Понятие необоснованного уголовно-правового риска, предложенное А. Э. Жалинским, несколько отличается от определения, данного В. В. Бабуриным. Так, если последний рассматривает его в системе рискованного поведения, направленного на достижение общественно значимого результата и разрешенного государством (допустимого риска), то А. Э. Жалинский определяет необоснованный уголовно-правовой риск как риск, не вызванный нормативно определенной деятельностью, взятой как система предписаний устанавливающего и целевого характера.

Необоснованность уголовно-правового риска означает возможность: а) применения уголовно-правовой нормы без законного фактического основания; б) расширительного толкования нормы; в) неправильной уголовно-правовой оценки деяния; г) незаконного или несправедливого наказания.

Таким образом, смысл понятия «необоснованный» применительно к уголовно-правовому риску связан с основаниями, как юридическими, так и фактическими, принятия уголовно-правовых решений и совершения действий (бездействия), основанных на таких решениях. В таком смысле необоснованный риск может являться либо результатом ошибки, либо результатом заведомо неверной позиции при принятии решения и осуществлении действий. Заведомо неверная позиция, как правило, отражает некоторые рациональные, но иногда деформированные, инструментальные цели. Сами правоохранительные органы указывают на такое содержание необоснованности решений и их использование для

<sup>1</sup> Бабурин В. В. Указ. соч., С.22–26

<sup>2</sup> Жалинский А. Э. Указ. соч., (СПС «Консультант Плюс»)

последующего вымогательства различных имущественных и неимущественных благ.

Сущность риска состоит в осознанном отступлении от установленных правил поведения в целях использования существующей возможности достижения значимого для налогового агента результата. Риск в уголовном праве — это важное средство снятия социальной и правовой неопределенности, вызывающей крайнее напряжение в общественных отношениях, обуславливающей совершение преступлений. По мнению В. В. Бабурина, содержание риска как деятельности необходимо раскрывать через взаимосвязь и взаимодействие таких его основных элементов, как ситуация риска и действия рискующего лица<sup>1</sup>. Обстановка (ситуация риска), в которой осуществляется рискованное действие, характеризуется наличием неопределенности; потребностью выбора альтернатив; возможностью оценить вероятность выполнения последних. Главный элемент, имеющий объективную и субъективную части,— действие рискующего субъекта,— собственно, и является риском.

Рискованное действие может быть только правом налогового агента. Важнейшее значение для дифференциации рискованного поведения, с учетом того, что риск — это способ деятельности налогового агента по снятию социальной напряженности, имеет форма его выражения. Необоснованность риска можно устанавливать по его содержанию и по степени.

Риск быть привлеченным к уголовной ответственности пока мало кого останавливает из налоговых агентов совершить преступление, к таким добросовестным участниками правоотношений можно отнести лишь крупных субъектов предпринимательской деятельности. Необходимо отметить о по-

следних тенденциях и изменениях в действующем уголовном и уголовно-процессуальном законодательстве, связанные с модернизацией и декриминализацией составов налоговых преступлений, которые повлияли на сокращение преступлений, совершаемых налоговыми агентами в частности и налоговых преступлений в целом (см. ниже). Рассмотрим ключевые факторы, предопределяющие необоснованно завышенные уголовно-правовые риски налоговых агентов: цели и степень риска, реальные условия и обстоятельства рискованного поведения, а также его последствия.

Выше было отмечено, что налоговые агенты, выполняя возложенную на них законом обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщиков налогов и перечислению их в бюджетную систему, могут быть привлечены как к налоговой, так и к уголовной ответственности. Налоговые правонарушения и уголовные преступления в рассматриваемой сфере отношений формально сходны по своему выражению вовне, по ходу события, его конструкции, в связи с чем законодатель установил нижнюю границу, отделяющую их друг от друга. Такой нижней границей является размер налога, не перечисленный налоговым агентом в бюджетную систему, т.е. в пользу интересов публичной власти, государству в целом. В ряде случаев налоговые агенты, пытаясь скрыть выплачиваемые налогоплательщикам доходы, сознательно идут на уменьшение размера налоговой базы, балансируя, таким образом, на грани совершения налогового правонарушения или уголовного преступления<sup>2</sup>. Привлечение налоговых агентов к уголовной ответственности зависит от характера и степени общественной опасности деяния, воплощающей материаль-

<sup>1</sup> Бабурин В. В. Указ. соч., С. 34–39

<sup>2</sup> Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева,— М.: Статут, 2007, С.11–14

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

ную сторону преступления, которая отражает противоречие между запрещенным деянием и социальными интересами, признанными законодателем достойными наиболее интенсивной защиты.

В зависимости от оценки значимости общественных институтов, экономической ситуации в стране меняется в сторону снижения или увеличения нижняя граница размера налога, отделяющая налоговые правонарушения от уголовных преступлений. На сегодняшний день уголовная ответственность наступает, если налоговый агент не исчислил, не удержал и не перечислил в соответствующий бюджет сумму налога в крупном размере, при этом квалифицирующим признаком является неисполнение обязанностей налогового агента в особо крупном размере. Крупным размером признается сумма налогов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов 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 превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов либо превышающая тридцать миллионов рублей (ст. 199 УК РФ).

Обращает на себя внимание то, что законодатель предусмотрел в качестве признака рассматриваемого преступления наряду с традиционным размером налога также долю неперечисления, исчисляемую исходя из общего объема налогов, в отношении которых у налогового агента имеется соответствующая обязанность. Доля неперечисления не учитывается лишь в случае соответствия размера неперечисленного налога крайнему суммовому критерию.

Исчисление общей суммы неперечисленных налогов для целей квалификации возможно на основе сложения соответствующих их сумм в пределах трех финансовых лет подряд, но с учетом соответствующего срока давности. Финансовый год в данном случае соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря.

В случае, если в нарушение обязанностей налогового агента не исчислена, не удержана или не перечислена в бюджетную систему сумма налога, не соответствующая этим суммовым и долевым критериям, то имеет место не преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, а невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, т. е. налоговое правонарушение, за которое предусмотрена ответственность по ст. 123 НК РФ.

**Объект преступления** образует налоговая система, т. е. общественные отношения, возникающие в связи с неисполнением налоговыми агентами своих обязанностей. Необходимость распространения уголовного закона на эти отношения обусловлена тем, что в определенных случаях препятствует исполнению налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов. Поскольку согласно ст. 45 НК РФ, в случае, если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с законодательством на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Подобные противоправные действия (бездействия) посягают на установленный порядок налогообложения и причиняют существенный вред системе налогового администрирования. Предметом преступления являются налоги и сборы.

**Объективная сторона.** Уголовная ответственность предусмотрена лишь за неиспол-

нение налоговыми агентами обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислению в бюджетную систему соответствующих налогов. Деяние совершается путем бездействия. Следует учитывать, что уголовно наказуемо неисполнение любой из этих трех обязанностей налогового агента. Главная особенность этих обязанностей заключается в том, что налоговые агенты перечисляют налоги не за счет собственного имущества, а за счет средств, удерживаемых из сумм, причитающихся другим лицам, являющимся по этим налогам плательщиками. Неисполнение иных обязанностей налогового агента состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, не образует. Например, отказ налогового агента от представления налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

**Субъект преступления.** В соответствии с НК РФ налоговыми агентами являются индивидуальные предприниматели и организации. Вместе с тем общеизвестно, что уголовной ответственности подлежат только вменяемые физические лица, достигшие установленного возраста (ст. 19 УК РФ). С учетом возникающей неопределенности в целях обеспечения правильного и единообразного применения судами уголовного законодательства об ответственности налоговых агентов Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 28.12.2006 г. № 64 дал необходимые разъяснения. Согласно п. 17 Постановления, субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его долж-

ностным 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). В случае, если по договору аутсорсинга обязанности по исчислению, удержанию налогов и перечислению их в бюджетную систему переданы сторонней организации, то субъектом преступления будет физическое лицо этой сторонней организации, на которое возложена соответствующая обязанность либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера.

**Субъективная сторона** данного преступления характеризуется прямым умыслом. Целью подобных действий является уклонение от выполнения обязанностей налогового агента и удержание подлежащих перечислению в бюджетную систему денежных средств.

Преступление, предусмотренное статьей 199.1 УК РФ, является оконченным с момента неперечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (п. 3 ст. 24 НК РФ), в бюджетную систему сумм налогов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика.

Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т. п. В силу этого неисполнение налоговым агентом обя-

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

занностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему соответствующих налогов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.

На практике правоохранительными органами тяжело доказывается наличие личного интереса в действиях физического лица, чем часто пользуются преступники. Данное обстоятельство существенно влияет на уголовно-правовые риски налоговых агентов.

В соответствии с разъяснениями Пленума ВС РФ, если деяния налоговых агентов, нарушающие предусмотренную налоговым законодательством обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества.

При определении крупного (особо крупного) размера неисполнения налоговым агентом обязанностей, перечисленных в статье 199.1 УК РФ, суды должны руководствоваться правилами, содержащимися в примечании к статье 199 УК РФ, и исчислять его исходя из сумм тех налогов (сборов), которые подлежат перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) самим налоговым агентом.

**Последствия нереализованных и реализованных рисков.** А.Э. Жалинский последствиями первых считает ожидания и поведение адресатов уголовно-правовых запретов и общества в целом, что воплощается

в тревожности, катастрофическом сознании, деформированном поведении участников правоотношений. В общем смысле риск — это то, что присутствует в общественном сознании, чего боятся и стремятся избежать<sup>1</sup>. В качестве последствий реализованных уголовно-правовых рисков можно рассматривать возможные судебные ошибки, неправосудные приговоры. Применительно к налоговым агентам это означает, что субъекты уголовной ответственности на момент исполнения возложенных на них законом обязанностей должны единообразно уяснить смысл уголовно-правового запрета, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ. Однако, на практике зачастую происходит обратное, в первую очередь из-за сложности уяснения смысла рассматриваемой нормы, что приводит к образованию лазеек для ухода от ответственности, а также из-за боязни перед непрофессионализмом сотрудников налоговых и правоохранительных органов, которые проверяют деяния налоговых агентов на наличие признаков налогового правонарушения или уголовного преступления.

**Виды и содержание уголовно-правовых рисков.** В уголовно-правовой доктрине выделяются различные общие основания классификации рисков. Так, уголовно-правовые риски можно классифицировать по сферам возникновения, по социальному положению, роли в политике и пр. Существует классификация рисков в зависимости от обращении к правоприменительной и социальной практике. По мнению А. Э. Жалинского на уровне правоприменительной практики необоснованный уголовно-правовой риск осуществляется, т.е. становится реальностью, в результате самых различных уголовно-процессуальных и управленческих решений<sup>2</sup>. В материальном уголовно-правовом смысле этот риск существ-

<sup>1</sup> Жалинский А. Э. Указ. соч., (СПС «Консультант Плюс»)

<sup>2</sup> Жалинский А. Э. Указ. соч.

Таблица 1.

Год	Выявлено преступлений по ч. 1 и ч. 2 ст. 199.1 УК РФ	Направлено уголовных дел в суд	Ущерб на момент возбуждения уголовного дела, млрд. руб.	Ущерб на момент окончания предварительного расследования, млрд. руб.	Привлечено к уголовной ответственности лиц
2004	318	57	0,67	0,21	37
2005	672	268	1,6	1,0	164
2006	1129	456	3,6	2,2	319
2007	1338	496	3,1	2,9	393

вует в следующих видах: потеря времени; обязанность претерпевать различные следственные действия, участвовать в них, сильнейшие психологические переживания; установление контроля либо блокирующих ограничений профессиональной или предпринимательской деятельности; моральный вред; возможная потеря свободы или ее ограничение; значительные расходы на юридическую помощь; утрата имущества; лишения и ограничения, связанные с применением мер уголовно-правового воздействия.

На социальном уровне необоснованный уголовно-правовой риск становится частью социальных ожиданий. Через общественное сознание, в котором формируется отношение к уголовному закону и применяющим его органам, возникают стереотипы действий и их реальные последствия. К ним А. Э. Жалинский относит: реальную деформацию конституционных начал взаимодействия властей, когда их положение определяется не столько законом, сколько фактическими возможностями его использования; изменения инвестиционной притягательности; социальные страхи, включая подавление инициативы в сфере предпринимательства и иной социальной деятельности; усиление социального неравенства, поскольку активные, но слабо защищенные, не имеющие доступа к правовой

помощи либо иной поддержке лица рискуют больше.

**Статистические данные по выявлению преступлений, предусмотренных ст. 199.1 УК РФ.** С момента введения уголовной ответственности за неисполнение обязанности налогового агента статистика свидетельствует о постепенном распространении рассматриваемых преступлений и росте их количества с 2004 по 2008 гг.<sup>1</sup> (см. таблицу 1).

В целом статистика показывает, что, несмотря на неоднозначность конструкции данной уголовно-правовой нормы, подразделениям органов внутренних дел по налоговым преступлениям все же удалось из практически «мертвой» статьи сделать рабочую, выработать алгоритм выявления и пресечения неисполнения обязанностей налогового агента, повысить превентивную роль уголовного запрета, наработать соответствующий аналитический и методический потенциал, позволяющий ставить вопрос о его корректировке.

Росту выявления преступлений и возбуждению уголовных дел по ст. 199.1 УК РФ в период с 2004 по 2008 гг. способствовал, главным образом, существовавший в это время в уголовном и уголовно-процессуаль-

<sup>1</sup> Соловьев И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление // Учебное пособие, 2009, (СПС «Консультант Плюс»)

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

ном законодательстве порядок привлечения налоговых агентов к уголовной ответственности, когда поводом и основанием для возбуждения уголовного дела являлись не только материалы налоговых органов, направляемые в правоохранительные органы, но и все другие материалы, поступающие из органов внутренних дел.

Вместе с тем, в последние годы наметилась тенденция по гуманизации уголовного законодательства в сфере экономики и модернизации уголовной политики в области налогообложения, результатом чего стало как снижение налоговых преступлений в целом, так и уменьшение преступлений, совершаемых налоговыми агентами. Согласно данным<sup>1</sup>, предоставленным начальником уголовно-правового управления Правового департамента МВД России И. Соловьевым, вместе с теми делами, расследование по которым не было завершено в 2010 г., всего в 2011 г. в производстве находилось 5012 уголовных дел по налоговым преступлениям (–42,3% к 2010 г.). Из них по ст. 198 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица) — 1151 преступление (–46,1%), по ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации) — 2895 преступлений (–43,6%), по ст. 199.1 УК РФ (неисполнение обязанностей налогового агента) — 432 преступления (–38,1%), наконец, по ст. 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов) — 534 преступления (–41,4%). Однако, эти цифры сложены из чистых показателей 2011 г. и незавершенных дел 2010 г. Если же говорить о чистых цифрах 2011 г., то они еще меньше. В прошлом году было зарегистриро-

вано 3367 налоговых преступлений (–47,2% к 2010 г.). Из них по статье 198 УК РФ — 856 преступлений (–51,3%), по статье 199 УК РФ — 1832 преступления (–52,4%), по статье 199.1 УК РФ — 324 преступления (–37,3%), а по статье 199.2 УК РФ — 355 преступлений (–47,6%).

Характеризуя общую тенденцию, легко заметить, что все показатели, характеризующие налоговую преступность, сократились в среднем на 45%, то есть практически наполовину. Основными причинами снижения роста налоговых преступлений явились следующие обстоятельства. В период с 2009 по 2011 гг. было принято ряд законов, которые упростили жизнь налогоплательщиков и налоговых агентов. С 1 января 2010 г. действуют изменения в налоговом, уголовном, уголовно-процессуальном законодательстве, направленные на ограничение возможности привлечения лиц к уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства.

Наиболее существенным шагом модернизации уголовного законодательства в сфере экономики стало принятие в 2009 году Федерального закона 383-ФЗ от 29.12.2009 г., в соответствии с которым в 6 раз были подняты пороги крупного и особо крупного размера сумм уклонения, введен специальный случай освобождения от уголовной ответственности, разорвана единая правоохранительная цепочка — от выявления налогового преступления до его расследования и направления в суд (подследственность с 1 января 2011 года перешла к Следственному комитету Российской Федерации).

К числу новелл данного Закона, прежде всего, нужно отнести то, что обязательным условием для отправки материалов налоговой проверки в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела является наличие вступившего в силу решения о привлечении к ответственности

<sup>1</sup> Соловьев И. Н. Налоговая преступность ушла в пике. Портал Право.ру (<http://pravo.ru/review/face/view/67917/>)

за совершение налогового правонарушения (п. 3 ст. 32 НК РФ), при этом основанием для привлечения является установление факта нарушения решением налогового органа, вступившим в силу (п. 3 ст. 108 НК РФ).

Вместе с тем, данные изменения не коснулись ст. 140 УПК РФ, предусматривающей общие поводы и основания для возбуждения уголовного дела. Так, Г. Смирнов указывает<sup>1</sup>, что созданный механизм правового регулирования не предполагал изменение УПК РФ в части, регламентирующей режим возбуждения уголовных дел рассматриваемой категории, а также круг поводов и оснований для возбуждения таких дел. Положения НК РФ не могли непосредственно применяться к этим правоотношениям (ч. 1 ст. 1 УПК РФ), а в соответствии с ч. 1 ст. 7 УПК РФ суд, прокурор, следователь, орган дознания и дознаватель были не вправе применять федеральный закон, противоречащий УПК РФ. Поэтому в качестве повода для возбуждения уголовного дела о преступлениях в сфере налогообложения, как и прежде, рассматривались не только материалы налоговых органов, но и все другие, в том числе и материалы, поступающие из органов внутренних дел. В целом этой позиции придерживались и Генпрокуратура (см. Информационное письмо от 09.03.2010 № 9–11–2010 «О разъяснении норм Федерального закона от 29.12.2009 № 383-ФЗ...»), и следственные органы МВД России до передачи уголовных дел данной категории в производство СКР (см. Информационное письмо Следственного комитета при МВД России № 17/3–1600 от 27.01.2010). Конституционный Суд РФ, в свою очередь, в Определении от 29.09.2011 г. № 1305-О-О не нашел оснований для провер-

ки конституционности подобных действий правоохранительных органов.

**Новый порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям.** Тенденция модернизации уголовного законодательства по налоговым преступлениям была продолжена принятием в 2011 г. ряда важных законов.

17 сентября 2011 г. Президент России Д. Медведев внес в Государственную Думу ФС РФ законопроект, ставший впоследствии Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в ст. 140 и 141 УПК РФ». Согласно внесенным изменениям, единственным поводом для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Для примерного представления количества преступлений, которые будут выявляться налоговыми органами, обратимся к статистическим данным. Так, в 2009 г. налоговыми органами следователям было направлено 13859 материалов, по результатам рассмотрения которых в 1676 случаях были приняты решения о возбуждении уголовного дела. В 2010 г. таких материалов было 8544, а возбужденных дел — 1038<sup>2</sup>.

Таким образом, из всего количества налоговых преступлений всего 8% было выявлено налоговыми органами, а подавляющее большинство — около 85% — выявлялось органами внутренних дел. И эти статистические показатели остаются относительно устойчивыми и неизменными на протяжении многих лет.

<sup>1</sup> Г. Смирнов. Пороки радикальной либерализации уголовной политики в сфере налогообложения. Портал Право.ру (<http://pravo.ru/review/face/view/62345/>)

<sup>2</sup> Г. Смирнов. Пороки радикальной либерализации уголовной политики в сфере налогообложения. Портал Право.ру (<http://pravo.ru/review/face/view/62345/>)

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

По мнению Г. Смирнова, столь низкая раскрываемость налоговых преступлений налоговыми органами связана не с тем, что они не умеют выявлять их, а исключительно с тем, что для них задача противодействия налоговой преступности является сопутствующей. В связи с этим налоговые органы не наделены правом проведения оперативно-розыскной деятельности, по результатам которой в основном и выявляются преступления, в том числе и сложные преступные схемы уклонения от уплаты налогов. Поэтому полная передача налоговым органам функции выявления налоговых преступлений при сохранении прежнего объема их полномочий этих органов и параметров проведения налоговых проверок может привести к сокращению числа выявляемых преступлений в рассматриваемой области еще на 92%.

Порядок передачи материалов из налоговых органов в следственные органы установлен в п. 3 ст. 32 НК РФ. Обращают на себя внимание различные недостатки таких материалов и тот факт, что по ним возбуждается не более 8% уголовных дел. Главная причина здесь — различные методы выявления налоговых преступлений: у налоговых органов они контрольные и применяются, как правило, к уже представленным декларациям и документам, а не оперативно-розыскные, которые позволяют сочетать гласные и негласные формы работы.

Таким образом, уголовное дело о налоговом преступлении может быть возбуждено только в строго определенных случаях (по совокупности норм ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ и п. 3 ст. 32 НК РФ), а именно, если:

1) налоговый орган провел налоговую проверку налогового агента в соответствии с положениями НК РФ, по ее итогам вынес решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и это решение вступило в силу;

2) налоговый агент не исчислил, не удержал и не перечислил в бюджетную систему указанную в решении налогового органа крупную недоимку в установленный для исполнения требования срок (как правило, 8 рабочих дней);

3) прошло два месяца, предоставленных налоговому агенту для «деятельного раскаяния»;

4) налоговый орган направил в следственные органы материалы о выявленных нарушениях.

Никакого иного порядка возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении законодательство не предусматривает. Следственные органы не вправе возбуждать уголовные дела по информации, полученной от конкурентов, от обиженных сотрудников, от оперативных работников или по другим каналам.

До этих изменений закона перечисление налоговым агентом требуемых налоговым органом сумм взысканий исключало передачу материалов в следственные органы, но не гарантировало, что уголовное дело не будет возбуждено, если следственные органы обладают информацией о совершенном преступлении, полученной из других источников<sup>1</sup>.

Таким образом, введение нового порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям значительно снизило уголовно-правовые риски налоговых агентов оказаться под угрозой уголовного преследования в сфере экономической деятельности. По крайней мере, можно рассчитывать на уменьшение случаев вымогательств у налоговых агентов со стороны недобросовестных сотрудников следственных органов.

Закключение. Подводя итог изложенному выше, необходимо отметить, что уголовно-

<sup>1</sup> В. М. Зарипов. Налоговые преступления: новый порядок возбуждения уголовных дел. Журнал «Налоговед», № 2 (98). 2012. С.46

правовой риск налоговых агентов это опасность быть подвергнутым уголовному преследованию. Очевидно, что риски различны для налоговых агентов, имеющих и не имеющих денежные средства; по-разному материализуются при исполнении ими обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков налогов и перечислению их в бюджетную систему. Поскольку уголовно-правовые риски налоговых агентов связаны и вытекают из природы уголовного права, порождаются им, то нарушение уголовно-правовых запретов всегда возможно, так как это всегда рискованно.

Введение нового порядка возбуждения уголовных дел в отношении налоговых агентов, очевидно, приведет к уменьшению общего количества уголовных преступлений по ст. 199.1 УК РФ. Вместе с тем, названная норма не станет «мертвой», в связи с чем

проблематика уголовно-правовых рисков налоговых агентов не перестанет быть актуальной. Во всяком случае, исходя из принципа экономической состоятельности уголовно-правовых предписаний норма ст. 199.1 УК РФ сохранится и не будет исключена. Главная идея названного принципа заключается в аксиоме — норма уголовного закона, которая не может быть реализована (мертворожденная норма), более негативно сказывается на обеспеченности правопорядка, чем отсутствие нормы вообще (правовой вакуум)<sup>1</sup>. В первом случае у граждан создается иллюзия вседозволенности, безнаказанности. Такая ситуация приводит к избирательному применению уголовных запретов и, как следствие, к нарушению принципов уголовной ответственности и прежде всего равенства граждан перед законом (ст. 4 УК РФ).

### Библиография

1. Бабурин В. В. Риск как основание дифференциации уголовной ответственности, диссер., 2009;
2. Жалинский А. Э. Уголовное право в ожидании перемен: теоретико-инструментальный анализ. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009, (СПС «Консультант Плюс»);
3. Жариков Ю. С. Уголовно-правовое регулирование и механизм его реализации. М. Юриспруденция. 2009, (СПС «Консультант Плюс»);
4. Зарипов В. М.. Налоговые преступления: новый порядок возбуждения уголовных дел. Журнал «Налоговед», № 2 (98), 2012, С.44–50;
5. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. докт. юрид. наук, проф. Заслуженный деятель науки РФ А. Э. Жалинский. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательский Дом «Городец», 2010. С. 510–511, 600;
6. Соловьев И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление // Учебное пособие, 2009, (СПС «Консультант Плюс»);
7. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева,— М.: Статут, 2007, С.11–14.
8. Список использованных материалов Интернета:
9. Соловьев И. Н. Налоговая преступность ушла в пике. Портал Право.ру (<http://pravo.ru/review/face/view/67917/>);

<sup>1</sup> Ю. С. Жариков. Уголовно-правовое регулирование и механизм его реализации. М. Юриспруденция. 2009, (СПС «Консультант Плюс»).

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

10. Смирнов Г. Пороки радикальной либерализации уголовной политики в сфере налогообложения. Портал Право.ру (<http://pravo.ru/review/face/view/62345/>);
11. Смирнов Г. Использование судебных доктрин ВАС при применении уголовного закона. Портал Право.ру (<http://pravo.ru/review/face/view/66236/>).

**References**

1. Baburin V. V. Risk kak osnovanie differentsiatsii ugovolnoi otvetstvennosti, disser., 2009;
2. Zhalinskii A. E. Ugolovnoe pravo v ozhidanii peremen: teoretiko-instrumental'nyi analiz. 2-e izd., pererab. i dop. M.: Prospekt, 2009, (SPS «Konsul'tant Plyus»);
3. Zharikov Yu. S. Ugolovno-pravovoe regulirovanie i mekhanizm ego realizatsii. M. Yurisprudentsiya. 2009, (SPS «Konsul'tant Plyus»);
4. Zaripov V. M.. Nalogovye prestupleniya: novyi poryadok vozbuzhdeniya ugovolnykh del. Zhurnal «Nalogoved», № 2 (98), 2012, S.44–50;
5. Kommentarii k Ugolovnomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii / Otv. red. dok. yurid. nauk, prof. Zasluzhennyi deyatel» nauki RF A. E. Zhalinskii. 3-e izd., pererab. i dop. M.: Izdatel'skii Dom «Gorodets», 2010. S. 510–511, 600;
6. Solov'ev I. N. Prestupnye nalogovye skhemy i ikh vyyavlenie // Uchebnoe posobie, 2009, (SPS «Konsul'tant Plyus»);
7. Shchekin D. M. Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava / Pod red. S. G. Pepelyaeva, — M.: Statut, 2007, S.11–14.
8. Spisok ispol'zovannykh materialov Interneta:
9. Solov'ev I. N. Nalogovaya prestupnost» ushla v pike. Portal Pravo.ru (<http://pravo.ru/review/face/view/67917/>);
10. Smirnov G. Poroki radikal'noi liberalizatsii ugovolnoi politiki v sfere nalogooblozheniya. Portal Pravo.ru (<http://pravo.ru/review/face/view/62345/>);
11. Smirnov G. Ispol'zovanie sudebnykh doktrin VAS pri primenenii ugovolnogo zakona. Portal Pravo.ru (<http://pravo.ru/review/face/view/66236/>).