Никифоров Алексей Владимирович. Уголовно-правовые риски налогового агента: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Никифоров Алексей Владимирович;[Место защиты: Национальный исследовательский университет].- Москва, 2014.- 186 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Правовые основы охраны налоговой системы в Российской Федерации 16**

1. Конституционные основы уголовно-правовой охраны налоговой системы в Российской Федерации 16

2. Определение цели уголовно-правовой охраны налоговой системы, объекта и предмета налоговых преступлений как предпосылки выявления уголовно-правовых рисков налогового агента 28

3. Эмпирическая характеристика налоговой преступности 47

**Глава 2. Особенности запрета, предусмотренного статьей 199.1 Уголовного кодекса РФ, и выявление уголовно-правовых рисков налогового агента 53**

1. Понятие и содержание уголовно-правового риска 53

2. Риски, связанные с признаками объекта и объективной стороны состава преступления 67

3. Риски, связанные с признаками субъекта и субъективной стороны состава преступления 92

**Глава 3. Основные направления минимизации уголовно-правовых рисков налогового агента 124**

1. Определенность закона и правоприменительной практики как условие минимизации уголовно-правовых рисков 126

2. Криминообразующие признаки неисполнения обязанностей налогового агента и минимизация связанных с ними уголовно-правовых рисков 136

3. Правовой статус налоговых органов и уголовно-правовые риски налогового агента 143

Заключение 156

Список использованной литературы 164

**Введение к работе**

з

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Проблема правового обеспечения поступления налоговых платежей и сборов в бюджетную систему является актуальной, особенно в условиях развития рыночной экономики в России. Данная задача может быть выполнена средствами различных отраслей законодательства в их совокупности. Тяжелая экономическая ситуация, недостаточно высокий уровень правовой культуры, несовершенство законодательных формулировок, отсутствие единообразной судебной практики приводят к росту уклонения от исполнения обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации1 (далее - РЖ РФ). Часто это ведет к усилению мер уголовной ответственности.

Вместе с тем, общеизвестно, что развитие предпринимательства является основой экономического развития государства. Одним из условий такого развития является четкость, непротиворечивость и определенность законодательства и судебной практики. Европейский Суд по правам человека сформулировал принцип легитимного ожидания, предполагающий, что субъекты вправе ожидать последовательности в действиях органов как исполнительной, так и судебной власти . Наиболее остро указанная потребность проявляется в сфере действия уголовного закона, так как последний предполагает возможность применения наиболее жесткого насилия.

В настоящее время в юридическом и предпринимательском сообществе, а также среди представителей органов власти и в средствах массовой информации ведется оживленная дискуссия о необходимости

1 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // С3 РФ. 1998. № 31. Ст. 3824: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // С3 РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

" Постановление Европейского Суда по правам человека от 21 мая 2002 г. Дело «Йоксла против Финляндии» (Jokcla - Finland), жалоба № 28856/95. (IV Секция) // СПС «Гарант».

либерализации (гуманизации) уголовного закона'1. В огромной степени это касается экономической деятельности.

Благодаря соответствующим принятым властно-политическим решениям количество заключенных в России постепенно снижается4. В сфере налоговых преступлений наблюдается снижение количества уголовных дел, которое, по мнению многих экспертов, сопровождается ростом качества их расследования.

Однако существует и противоположная тенденция. Ряд представителей юридической науки считает применение мер уголовного закона недостаточным5, негативное отношение к снижению «правоохранительной составляющей в налоговой политике государства» высказывает И.Н. Соловьев6. На создание законодателем правовых предпосылок для безнаказанного уклонения от уплаты налогов указывает Г.К Смирнов . Предприняты законодательные инициативы, направленные на расширение полномочий следственных органов в сфере налоговых преступлений .

э См.: Концепция модернизации уголовного законодательства в экономической сфере. М: «Фонд либеральная миссия». 2010; Сверхкриминализации и декриминализации экономической деятельности / Григорьев Л.М.. Жалинский А.Э., Новикова Е.В., Федотов А.Г. Проблемы // Уголовная политика в сфере экономики: экспертные оценки. М.: Фонд «Либеральная миссия». 2011. С. 22-36: Жалинский А.Э.. Радчснко В.И. Уголовный закон: большая имитация реформы. Политика изгнания бизнеса // Там же. С. 37-42: Бабаков A.M.. Радчснко В.И. Модернизация уголовного законодательства: срок за прибыль. // Там же. С. 46-49.

1 См.: Кризис среднего возраста // Российская газета. URL: hllp://\v\v\v.rg.ru/2011/()6/()2/tunny.hlml (дата обращения 21.03.2014): ФСИН: Число заключенных в тюрьмах сократилось на 160 тысяч // Российская газета. URL: l/02/turmi-silc.html (дата обращения 21.03.2014).

По данным ФСИН на ноябрь 2013 г. наказание по приговору отбывают 564 тыс. человек, еще 114 тыс. содержатся под стражей в следственных изоляторах.

См.. в частности, Алексеев А.И., Овчинский B.C., Побегайло Э.Ф. Российская уголовная политика: преодоление кризиса. М.: Норма. 2006. - 144 с.

6 См.: Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект. 2013. С. 5-6.

См.: Смирнов Г.К. Пороки радикальной либерализации уголовной политики в сфере налогообложения. // Портал Право.ру. URL: (дата обращения: 20.03.2014): Смирнов Г.К. Налоговые преступления: текущая практика и перспективы // Уголовный процесс. 2013. № I. С. 22-32.

8 Законопроект № 357559-6 «О признании утратившими силу" отдельных положений законодательных актов  
Российской Федерации (об уточнении порядка возбуждения уголовных дел)» // Автоматизированная  
система обеспечения законодательной деятельности. URL:

littp://asozd2.diinia.gov.m/main.nsf/,X)28SpravkaNew,X)29?OpeiiAgent&RN-357559-6&02 (дата обращения: 20.03.2014).

Данные тенденции требуют анализа правовых рисков, возникающих у субъектов экономической деятельности в налоговой сфере. Изучение уголовно-правовых рисков налогового агента обусловлено особой значимостью данной проблемы, которая при широком ее понимании затрагивает права и законные интересы значительного круга лиц и в конечном итоге влияет на интересы местного населения и региона в целом. Выявление данных рисков и способов их минимизации будет способствовать выбору правомерного варианта поведения, исключит избыточное применение уголовного закона в случаях, когда оно не является необходимым.

Обращение к анализу данной темы вызвано также:

- необходимостью рассмотрения уголовно-правовых рисков налогового  
агента в широком смысле, как влекущих за собой связанные с фактом  
возбуждения уголовного дела негативные последствия, влияющие не только  
на лицо, предположительно совершившее преступное деяние, но и на  
деятельность хозяйствующего субъекта, выполняющего функции налогового  
агента, а также на его работников;

- противоречивостью судебной практики по уголовным делам,  
связанным с неисполнением обязанностей налогового агента (ст. 199.1  
Уголовного кодекса Российской Федерации (далее - УК РФ), в частности,  
отсутствием единого понимания содержания понятия «личные интересы»;

- необходимостью рассмотрения восполняющего бланкетность УК РФ  
законодательства о налогах и сборах в контексте правоприменительной  
практики, которая также не обладает достаточной степенью определенности.

Степень разработанности темы. Проблематика, связанная с уголовной ответственностью за неисполнение обязанностей налогового агента, рассматривается в работах, посвященных анализу преступлений в сфере экономической деятельности, а также отдельно - налоговых

9 Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // С3 РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

преступлений. Следует указать на монографии, статьи и комментарии к уголовному закону АА. Ялбулганова, А.В. Савинова, А.И. Ролика, Б.В. Волженкина, В.А. Кинсбурской, В.Д. Ларичева, Г.А. Исакова, Г.К. Смирнова, Д.А. Глебова, ИА. Клепицкого, И.В. Шишко, И.М. Середы, И.И. Кучерова, И.Н. Пастухова, И.Н. Соловьева, Н.А. Лопашенко, П.С. Яни, Ю.В. Трунцевского и др. Важное значение имеют также диссертационные исследования А.Г. Черных, В.А. Меженина, И.А. Ефимова, Р.А. Лежнина и других авторов.

Отдельно следует отметить работы В.В. Бабурина и А.Э. Жалинского, посвященные проблемам уголовно-правовых рисков, а также монографию В А. Ковалева, в которой исследуется взаимосвязь норм налогового и уголовного законодательства РФ.

Важное значение имеют публикации практикующих юристов и представителей государственных органов, в которых рассматриваются актуальные проблемы правоприменительной практики, спорные проблемы правовой оценки тех или иных деяний, анализируются изменения законодательства.

Среди трудов специалистов по налоговому праву следует отдельно отметить работы О.Р. Михайловой «Толкование норм налогового законодательства» (М., 2004), Д.М. Щекина «Налоговые риски и тенденции развития налогового права» (М., 2007), Гаджиева ГЛ., Пепеляева СТ. «Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации» (М., 1998), Сасова К.А. «Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации» (М., 2013), В.А. Кинсбурской, А.А. Ялбулганова «Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации. Научно-практический комментарий законодательства и судебной практики» (М., 2007) и др.

Несмотря на большое количество публикаций, посвященных уголовной ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента, следует

отметить, что до сих пор отсутствует самостоятельное исследование проблематики уголовно-правовых рисков налогового агента. Недостаточное внимание уделяется толкованию восполняющего бланкетность УК РФ законодательства о налогах и сборах в свете практики его применения. Дополнительного исследования требует проблема взаимовлияния практики судов по уголовным делам и по налоговым спорам, а также установления роли налоговых органов в минимизации уголовно-правовых рисков налогового агента.

При этом необходимо принять во внимание, что рассмотрение данных вопросов возможно лишь в контексте уголовно-правовой охраны налоговой системы Российской Федерации в целом при соблюдении единого подхода и принципов и целей такой охраны. Именно поэтому объект диссертационного исследования и его предмет оказываются связанными не только с обязанностями налогового агента и статьей 199.1 УК РФ, но и с налоговой системой в целом.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения и совокупность регулирующих их правовых норм в сфере уплаты налогов и сборов, а также исполнения обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему налогов и сборов, включая последствия, связанные с неисполнением таких обязанностей.

Предмет исследования - правовые нормы, связанные с уголовно-правовой оценкой деяния в качестве налогового преступления, неисполнения обязанностей налогового агента, практика применения и толкования указанных норм, а также содержательная характеристика возникающих уголовно-правовых рисков налогового агента и возможности их минимизации.

Заметим, что за рамки предмета настоящего исследования выходит ситуация, когда при выборе противоправного варианта поведения, оценка которого согласно сложившейся правоприменительной практике не вызывает

споров, уголовно-правовой риск субъекта связан лишь с вероятностью надлежащего исполнения правоохранительными и иными компетентными органами своих должностных обязанностей и возбуждением уголовного дела.

В предмет данного исследования также не входят уголовно-правовые риски налогового агента, возникающие в связи с принятием правоприменительными органами заведомо незаконных решений, так как эта проблематика является предметом самостоятельного анализа. Однако в рамках исследования рассматриваются некоторые вопросы, связанные с компетентным применением уголовно-правового запрета, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, решение которых наиболее тесно связано с минимизацией уголовно-правовых рисков налогового агента.

Целью диссертационного исследования является разработка рекомендаций по снижению уголовно-правовых рисков налогового агента на основе:

- определения понятия уголовно-правового риска налогового агента,  
пригодного для достижения целей уголовно-правовой охраны налоговой  
системы;

- выявления и содержательной характеристики таких рисков,  
порождающих их обстоятельств и проблемных ситуаций;

- совершенствования норм уголовного и иного законодательства,  
связанных с обязанностями налогового агента, и практики его применения.

На достижение указанной цели направлено решение следующих задач:

- определение цели уголовно-правовой охраны налоговой системы;

определение особенностей объекта и предмета налоговых преступлений для выявления сопутствующих уголовно-правовых рисков налогового агента;

- анализ подходов к определению понятия уголовно-правового риска  
налогового агента, характеристика и раскрытие его содержания;

выявление проблемных ситуаций, связанных с применением статьи 199.1 УК РФ и способов их разрешения;

выявление факторов, детерминирующих преступность, связанную с неисполнением налоговым агентом обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджетную систему;

- выработка способов минимизации уголовно-правовых рисков  
налогового агента.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют системный метод познания, положения, выработанные социологической наукой, общей теорией права, науками уголовного и финансового права.

Методика исследования включает в себя статистический, формальнологический, юридико-технический методы, анализ, синтез и другие методы исследования.

Теоретическую базу исследования составляют труды российских ученых в области уголовного, финансового (налогового) и гражданского права.

Диссертация основывается на фундаментальных исследованиях экономических и налоговых преступлений, в том числе на монографических работах Б.В. Волженкина «Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России» (СПб., 2007); И.А. Клепицкого «Система хозяйственных преступлений» (М, 2005); Д. А. Глебова, А.И. Ролика «Налоговые преступления и налоговая преступность» (СПб., 2005); И.Н. Соловьева «Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования» (М., 2013). Использовались и другие работы специалистов в области уголовного права - А.Э. Жалинского, Г.А. Есакова, А.Г. Кибальника, А.В. Наумова, П.С. Яни и др.

При проведении исследования принимались во внимание результаты кандидатских диссертаций А.Г. Черных, В.А. Меженина, И.А. Ефимова, Р.А. Лежнина, посвященных уголовной ответственности налогового агента, а

также докторской диссертации В.В. Бабурина «Риск как основание дифференциации уголовной ответственности» (Омск, 2009), иных диссертационных исследований.

Эмпирической базой исследования являются приговоры судов по уголовным делам; материалы практики арбитражных судов, связанные с выявлением уголовно-правовых рисков налогового агента; сообщения средств массовой информации. Проанализированы статистические данные по налоговым преступлениям за период 2004-2013 гг.

Нормативную базу исследования составляют Конституция Российской Федерации10, уголовный, гражданский, налоговый кодексы РФ, иные законы и подзаконные акты.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в:

формулировании широкого понятия уголовно-правовых рисков налогового агента не только с точки зрения возможности привлечения к уголовной ответственности субъектов (физических лиц), совершивших деяние, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, но и иных связанных с возбуждением уголовного дела последствий, негативно влияющих на эффективность деятельности хозяйствующего субъекта, в том числе затрагивающих лиц, не являющихся субъектом данного преступления;

рассмотрении уголовно-правовых рисков налогового агента как неотъемлемого признака предпринимательской и иной экономической деятельности;

выявлении зависимости уголовно-правовых рисков налогового агента от решений законодательного органа, правоприменительных органов и самого налогового агента;

фактической характеристике уголовно-правовых рисков налогового агента в качестве любых негативных последствий, включая репутационные и иные издержки;

1(1 Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. Официальный текст Конституции РФ внесенными поправками от 05.02.2014 г. опубликован в СЗРФ. 2014. №9. Ст. 851.

- изучении проблем вины субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, на основе анализа обшей противоправности деяния, целей уголовно-правовой охраны налоговой системы Российской Федерации и с учетом «детерминированности» норм о преступлениях в сфере экономической деятельности нормами регулятивного законодательства \

Научная новизна исследования находит отражение в следующих основных положениях, выносимых на защиту:

1. Под уголовно-правовыми рисками налогового агента понимается вероятность привлечения к уголовной ответственности субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, и наступления для данного лица иных негативных последствий, связанных с фактом возбуждения уголовного дела. Проведенное исследование выявило целесообразность формулирования понятия уголовно-правовых рисков налогового агента в широком смысле. В содержание данного понятия включается также возможность наступления последствий, отрицательно влияющих на деятельность хозяйствующего субъекта, в интересах которого лицо, подпадающее под признаки субъекта преступления, должно исполнять соответствующие обязанности налогового агента, и работников указанного хозяйствующего субъекта.

Необходимость выделения понятия уголовно-правовых рисков налогового агента в широком смысле обосновывается двумя факторами: 1) такие риски прямо или косвенно связаны с возбуждением уголовного дела; 2) их содержание определяется главным образом уголовным законом. Тесная взаимосвязь таких негативных последствий, наступающих для различных субъектов, делает целесообразным их совместное рассмотрение.

О подобной детерминированности пишет, в частности. И.В. Шишко. См.: Шишко И.В. Экономические правонарушения: Вопросы юридической оценки и ответственности. СПб: И:щ. «Юридический центр Пресс», 2004. С. 189.

2. Фактическая характеристика уголовно-правовых рисков налогового  
агента в широком смысле заключается, в частности, в следующих  
отрицательных явлениях:

негативное влияние на деловую репутацию налогового агента факта возбуждения уголовного дела в отношении руководителя организации (бухгалтера), а также распространения в средствах массовой информации, сети Интернет сведений о возбуждении уголовного дела;

отвлечение руководителя и работников налогового агента от исполнения трудовых обязанностей в связи с проведением следственных мероприятий;

возложение дополнительных обязанностей и расходов по предоставлению следственным органам документов и материалов, которые были истребованы у налогового агента для проверки сообщения о преступлении;

затруднения в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности по расчетам с контрагентами, в ведении отчетности в связи с изъятием первичных бухгалтерских и иных документов.

3. Минимизация уголовно-правовых рисков налогового агента  
представляет собой действия и решения налогового агента, а также  
законодателя и правоприменительных органов, направленные на снижение  
вероятности необоснованного привлечения к ответственности по ст. 199.1  
УК РФ и реализации негативных последствий, связанных с фактом  
возбуждения уголовного дела. Полное устранение уголовно-правовых рисков  
налогового агента не представляется возможным в связи со спецификой  
предпринимательской и иной экономической деятельности.

Проведенное исследование правовых основ охраны налоговой системы, а также особенностей запрета, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, позволило прийти к выводу о том, что с целью минимизации уголовно-правовых рисков налогового агента необходимо:

охарактеризовать предмет преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, и признаки его объективной стороны во взаимосвязи с иными преступлениями;

уяснить общественную опасность отдельных деяний, предусмотренных диспозицией ст. 199.1 УК РФ;

уточнить понятие личных интересов как криминообразующего признака уголовно наказуемого неисполнения обязанностей налогового агента;

уточнить влияние толкования восполняющего бланкетность УК РФ законодательства о налогах и сборах на применение уголовного закона.

4. Специфика предмета преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК  
РФ, понимаемого как денежные средства, подлежащие перечислению в  
бюджет в качестве налога, определяет принципиальное отличие данного  
преступления от преступлений против собственности (глава 21 УК РФ).

В связи с этим дополнительная квалификация последующего распоряжения денежными средствами как преступления против собственности возможна в случае совершения данного деяния путем обмана, связанного с перечислением в бюджет заведомо меньшей суммы налога, чем была удержана у налогоплательщика.

В остальных случаях такое распоряжение в личных интересах неперечисленными в бюджет денежными средствами является закономерным продолжением неисполнения обязанностей налогового агента, так как налоговый агент является источником выплаты дохода, и указанные денежные средства не являются для него чужими.

5. Неисчисление налога как самостоятельное уголовно наказуемое  
деяние подлежит исключению из текста ст. 199.1 УК РФ. Данное  
правонарушение носит технический характер и не обладает свойством  
общественной опасности. За неисчисление налоговым агентом суммы налога  
не может наступать даже ответственность по НК РФ (в ст. 123 говорится  
лишь об ответственности за неудержание и (или) неперечисление налогов).

Более того, действующая редакция ст. 199.1 УК РФ порождает риск привлечения к уголовной ответственности даже в ситуации, когда денежные выплаты налогоплательщику не производились и удержание суммы налога оказалось невозможным. Согласно разъяснению Высшего Арбитражного Суда РФ в таком случае налоговый агент обязан лишь исчислить сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог.

1. Понятие личного интереса, используемое в п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» целесообразно сформулировать в следующей редакции: «совершение деяния для достижения целей виновного или лиц, интересы которых он воспринимает как свои собственные, не связанные с интересами организации, ее работников, жизненно важными интересами населения, а также иными важнейшими публичными интересами (например, выполнением оборонного заказа)».
2. Пленуму Верховного Суда РФ в своих постановлениях целесообразно указывать на уголовно-правовые последствия того или иного толкования норм законодательства о налогах и сборах. Данный подход будет способствовать формированию единообразной судебной практики по уголовным делам и существенно снизит уголовно-правовые риски налогового агента, а также разрешит вопрос об осознании общей противоправности деяния субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ.

Так, согласно разъяснению Высшего Арбитражного Суда РФ при выплате дохода иностранному налоговому резиденту, не состоящему на учете в российских налоговых органах, возможно принудительное взыскание неудержанных сумм налога за счет собственных средств налогового агента. В случае выплаты дохода российскому налоговому резиденту невозможно принудительное взыскание с налогового агента неудержанных им сумм налога. В связи с этим в постановлении Пленума Верховного Суда РФ

необходимо разъяснить, означает ли невозможность принудительного взыскания с налогового агента неудержанных им сумм налога, что государство отказывается от осуществления уголовного преследования по ст. 199.1 УК РФ.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что оно вносит вклад в исследование проблемы уголовно-правовых рисков применительно к деятельности налогового агента и может служить основой для дальнейших научных исследований указанной тематики.

Практическая значимость исследования заключается в том, что его результаты могут быть использованы при совершенствовании уголовно-правового запрета, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, при подготовке разъяснений Пленума Верховного Суда РФ, в деятельности правоприменительных органов, а также в процессе преподавания дисциплины «Уголовное право» на юридических факультетах высших учебных заведений.

Апробация результатов диссертационного исследования. Публикации диссертанта отражают основные положения, выносимые на защиту, а также иные выводы, содержащиеся в исследовании. Результаты диссертационного исследования обсуждались на научно-практических конференциях «Правовая система и вызовы современности» (Уфа, 2012 г.); «Правовая система и вызовы современности» (Уфа, 2013 г.); «Политические, экономические и социокультурные аспекты регионального управления на европейском севере» (Сыктывкар, 2013 г.), а также на заседаниях кафедры уголовного права факультета права НИУ ВШЭ.

Структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных нормативных правовых актов и литературных источников.

## Определение цели уголовно-правовой охраны налоговой системы, объекта и предмета налоговых преступлений как предпосылки выявления уголовно-правовых рисков налогового агента

Налоговые поступления являются основным источником пополнения бюджетной системы29, их недостаточность негативно сказывается на общем состоянии экономики и возможностях государства исполнять принятые на себя социальные и иные обязательства. Характеризуя ущерб нанесенный государству налоговыми преступлениями, А.Н. Козырин указывает на то, что он может быть экономическим и моральным . Моральный ущерб, по мнению различных исследователей, заключается в том, что налоговая преступность «разлагает общество, подрывает веру граждан в дееспособность государственных институтов и учреждений, в возможность честно получать прибыль и участвовать в конкуренции»31. Данные обстоятельства влекут за собой активное вмешательство государства в указанную сферу, в том числе путем широкого применения уголовной ответственности. Изучение вопросов уголовно-правовых рисков налогового агента практически полезно начать с установления целей уголовно-правовой охраны налоговой системы в целом как предполагаемого результата действия уголовного права32 , который желают получить граждане, общество и государство. Для решения этой задачи следует рассмотреть проблематику, связанную с действием уголовного права, задачами УК РФ и уголовного права, целями наказания и т.п., так как именно данные правовые конструкции содержательно определяют цели уголовно-правовой охраны. Анализ действия уголовного права (уголовного права в динамике) является ключевым для принятия правотворческих и правоприменительных решений и оценки их эффективности. Под действием уголовного права следует понимать постоянный процесс преобразования социальных отношений, который прямо или косвенно реализуется путем процессов правотворчества и правореализацшт . В литературе существуют различные подходы к пониманию механизма действия уголовного права: на основе понятия правового регулирования; с использованием понятия уголовно-правового воздействия; на основании соотношения с предметом уголовного права . Различные авторы наполняют понятие уголовно-правового регулирования разным содержанием э. Существуют споры о соотношении понятий уголовно-правового регулирования и уголовно-правового воздействия36. Некоторые авторы отрицают тот факт, что уголовное право регулирует общественные отношения, сводя его действие к понятию уголовно-правовой охраны37.

Целесообразным является использование понятия действия уголовного права, механизм которого включает в себя систему взаимосвязанных средств, которые обеспечивают надлежащее или желаемое достижение целей, а также осуществление функций уголовного права . Данное понятие охватывает все эффекты уголовного права, которые имеют место в реальной жизни. Полагаем, что по данному вопросу необходимо обозначить следующие основополагающие тезисы: 1. Уголовное право представляет собой социальный инструмент, предназначенный для воздействия на правопорядок v. 2. Невозможно отрицать тот факт, что уголовное право оказывает весьма существенное влияние на социальные отношения, в частности, определяя границы дозволенного поведения через выражение уголовно-правового упрека40. 3. Действие уголовного права может иметь как позитивные, так и негативные для общества последствия41. К числу последних относятся возможное сковывание творческой инициативы, социальной активности и т.п. Рассматривая задачи уголовного права, следует понимать, что они выступают своеобразной программой его действия. Следует согласиться с тем, что «без установления задач уголовного права невозможно сформировать эффективную правотворческую и правоприменительную политику в сфере уголовного права»42. По господствующему мнению, часть 1 ст. 2 УК РФ относится не только к задачам Уголовного кодекса, но и к задачам уголовного права в целом43. Под задачами уголовного права обычно понимают определенные проблемы, носящие более частный (по сравнению с целями) характер и направленные на достижение определенного результата44. В качестве общей задачи уголовного права ряд авторов выделяет замедление темпов роста преступности, стабилизацию ее уровня, удержание в контролируемых законодательством рамках4 \ Часть 1 ст. 2 УК РФ закрепляет специальные задачи, к которым относится охрана определенных групп общественных отношений (или ценностей), а также предупреждение преступлений. Иногда в литературе выделяют и третью задачу - обеспечение мира и безопасности человечества46. В то же время нормативное закрепление задач уголовного права признается недостаточно конкретизированным, а перечень названных в ч. 1 ст. 2 УК РФ - слишком общим47. Среди задач УК РФ не названа охрана ряда реально охраняемых объектов, другие объекты охраны названы дважды . Это, безусловно, является препятствием для перевода данных предписаний в управленческие решения и их использования при формировании и реализации уголовно-правовой политики государства. Именно по этой причине задачи уголовного права и Уголовного кодекса РФ рассматриваются во многом как декларативные. В литературе указывается на необходимость разграничения задач и функций уголовного права. При этом под последними обычно понимаются относительно устойчивые, специфические свойства данной отрасли права 9. В литературе указываются такие функции как охранительная, предупредительная (охранительно-предупредительная), воспитательная, поощрительная (стимулирующая), восстановительная, обеспечения справедливости, регулятивная 0.

## Эмпирическая характеристика налоговой преступности

В период с 2009-2013 гг. наблюдается снижение направленных в суд уголовных дел по всем налоговым преступлениям. Связано это, прежде всего, с начавшейся в 2009 г. реформой, направленной на модернизацию налогового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства. Проводимая реформа стала закономерным ответом на запросы и ожидания предпринимательского сообщества, оказавшегося в условиях нарастания и усиления административных барьеров, всевозможных препонов и ограничений . Так, в 2007 г. Д.М. Щекин отметил тенденцию к ослаблению правовых механизмов защиты прав налогоплательщиков и налоговых агентов, которая имела место как в законодательстве, так и в правоприменительной практике .

Часть налоговых правонарушений была фактически декриминализирована по причине повышения критериев крупного и особо крупного размера Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ (примечание 1 к ст. 199 УК РФ)8э. Внесенные в законодательство изменения усложнили порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям. Сущность реформы заключалась в исключении внепроцессуальных полномочий органов внутренних дел, касающихся проверок субъектов предпринимательской (иной экономической) деятельности 86 . Итогом реформы стала ликвидация различных административных ограничений при осуществлении налогоплательщиками и налоговыми агентами предпринимательской (иной экономической) деятельности. Участие следственных органов и органов внутренних дел в зашите публичных интересов в сфере налогообложения стало возможно только через налоговые органы (при их непосредственном участии). Во-первых, было отменено право сотрудников органов внутренних дел при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах, проводить проверку налогоплательщиков и налоговых агентов, а также приостанавливать их деятельность до устранения выявленных нарушений. Во-вторых, было существенно ограничено, но не отменено, право органов внутренних дел участвовать в налоговых проверках по запросу налоговых органов. Воспользоваться таким правом стало возможно в ограниченных случаях только при исполнении обязанностей, предусмотренных законодательством РФ. Вместе с тем, обтекаемая формулировка закона не гарантировала субъектам предпринимательской (иной экономической) деятельности полноценной защиты от произвольного, ничем не мотивированного участия органов внутренних дел в проводимых налоговых проверках. В-третьих, были уточнены полномочия следственных органов при проверке сообщений о совершенном налоговом преступлении . Совершенствование законодательства в сфере налоговых преступлений было продолжено в 2011 г. принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в ст. 140 и 241 Уголовно on процессуального кодекса Российской Федерации» . Согласно внесенным изменениям, единственным поводом для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям теперь могут являться только те материалы налоговой проверки, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Таким образом, если раньше уголовное дело могло быть возбуждено правоохранительными органами как на основании материалов, направленных налоговыми органами, так и по результатам инициирования самостоятельной проверки, в том числе на основании сообщения о совершенном налоговом преступлении, то сейчас уголовное дело может быть возбуждено только на основании материалов, направленных налоговыми органами.

Приведенные изменения в законодательстве существенно повлияли на показатели статистических данных налоговой преступности в сторону понижения. Министерство экономического развития России пояснило, что ранее существовавший порядок позволял правоохранительным органам возбуждать уголовные дела по налоговым нарушениям, которые потом не доходили до суда или по которым выносились оправдательные приговоры из-за отсутствия доказательств по результатам налоговой проверки 89 . Ситуация, аналогичная той, которая существовала до изменения порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, имеет место в Украине, где упрощен порядок возбуждения таких дел. Так, в 2013 г. из 6551 производств по делам об уклонении от уплаты налогов (статья 212 Уголовного кодекса Украины) только 7% дошло до стадии уведомления о подозрении, около 2,5% - передано в суд с обвинительным заключением90.

Таким образом, риски налогоплательщиков и налоговых агентов снизились в связи с изменением порядка возбуждения уголовных дел91, ключевую роль в котором стали играть органы, специализирующиеся именно на рассмотрении налоговых правонарушений.

Однако в настоящий момент предлагается изменить порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, что может привести к существенному повышению уголовно-правовых рисков налогового агента (см. 3 главы 3).

Сказанное позволяет заключить, что со времени принятия УК РФ наблюдается существенное изменение динамики налоговых преступлений. Установление дополнительных уголовно-процессуальных гарантий для налоговых агентов и налогоплательщиков, определение роли налоговых органов в процессе возбуждения и расследования указанных дел непосредственно влияет на снижение или повышение уголовно-правовых рисков, а также на сокращение или увеличение числа уголовных дел, по которым дана адекватная уголовно-правовая оценка.

## Риски, связанные с признаками объекта и объективной стороны состава преступления

Объект преступления. В литературе указывается, что «непосредственным объектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, являются общественные отношения в сфере исполнения обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов»"0. Высказываются и иные мнения, в частности, что объектом преступления являются фискальные интересы государства m Представляется, что наиболее точно объект преступления определяет А.Г. Черных - это «общественные отношения, складывающиеся в связи с обеспечением взимания налогов и сборов посредством налоговых агентов»112.

Предметом преступления чаше всего признаются налоги и сборы"3. Некоторые авторы отмечают, что указание на сборы является некорректным, так как законодательством о налогах и сборах РФ на налоговых агентов не возложено обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению сборов в бюджетную систему"4. Представляется, что данное указание в УК РФ можно признать резервной нормой на случай внесения изменений в налоговое законодательство.

Как уже было отмечено, налоговый агент исполняет налоговую обязанность «за других лиц», удерживая из выплачиваемых налогоплательщикам доходов сумму налога и перечисляя ее в бюджетную систему. Это предопределяет как специфику самого состава преступления, в который введен дополнительный криминообразующий признак (личный интерес) (см. 3 главы 2), так и влияет на возникающие уголовно-правовые риски.

Основание для наступления уголовной ответственности оказывается полностью сформированным, когда сумма налогов достигает крупного размера. Размер недоимки устанавливается, во-первых, по результатам проведения проверки правильности исполнения и соблюдения налоговым агентом законодательства о налогах и сборах; во-вторых, проверка проводится за отчетный (налоговый) период, и оцениваются все охватываемые им финансово-хозяйственные операции. При этом проверяющие должны установить не только сумму неуплаченного налога, но и имеющуюся за отчетный (налоговый) период переплату, т.е. установить реальный размер налоговых обязательств налогового агента перед бюджетом. Так, если по одной хозяйственной операции у налогового агента имеется недоимка, а по другой - переплата, то при установлении реального размера налоговых обязательств в расчет должны приниматься обе операции. В то же время анализ практики применения ст. 199.1 УК РФ показывает, что зачастую проверяющие определяют лишь сумму недоимки, иногда даже по конкретной хозяйственной операции, без учета имеющейся переплаты за отчетный (налоговый) период.

Применительно к переплате до недавнего времени отсутствовала определенность в вопросе о возможности проведения зачета только по налогу, в рамках которого возникла излишняя уплата, либо также по всем налогам соответствующего вида. НК РФ выделяет следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Согласно действующему правовому регулированию, налоговые агенты исполняют свои обязанности только в отношении федеральных налогов.

Ранее налоговые агенты при выявлении проверяющими недоимки по НДФЛ могли ссылаться на возможность зачесть ее в счет имеющейся собственной переплаты по другому федеральному налогу. Так, в письме

Минфина РФ от 21 октября 2008 г. № 03-02-07/1/412115 было указано, что «сумма излишне уплаченного одного федерального налога может быть зачтена в счет недоимки по другому федеральному налогу. Такой зачет может производиться по суммам излишне уплаченных федеральных налогов... Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц относятся к федеральным налогам». Указанная возможность подтверждалась также письмами Минфина РФ от 2 октября 2008 г. № 03-02-07/1-387 и от 2 сентября 2008 г. № 03-02-07/1-3871К\ В последующем Минфин РФ разъяснил, что зачет невозможен, поскольку НДФЛ подлежит уплате за счет средств физических лиц, а налог на прибыль либо НДС - за счет собственных средств организации (письмо от 19 февраля 2009 г. 03-02-07/1-81117). Запрет на уплату НДФЛ за счет средств налоговых агентов прямо предусмотрен п. 9 ст. 226 НК РФ.

В связи с этим возникают существенные уголовно-правовые риски, когда сумма неудержанного налога может быть взыскана с налогового агента за счет его собственных средств (например, при выплате дохода иностранному лицу). Можно ли в таком случае переплату по одному федеральному налогу зачесть в счет недоимки по другому федеральному налогу? Анализ правоприменительной практики показывает, что большинство арбитражных судов поддерживают налоговых агентов и обязывают проверяющих проводить зачет. Правила проведения зачета налоговой переплаты, установленные п. 14 ст. 78 НК РФ, распространяются и на налоговых агентов. Кроме того, эта норма не содержит условие об источнике средств (собственные или удержанные), за счет которых уплачивается налог1 8.

## Криминообразующие признаки неисполнения обязанностей налогового агента и минимизация связанных с ними уголовно-правовых рисков

Следует отметить, что порядок исчисления крупного размера за период в пределах трех финансовых лет подряд является достоинством УК РФ. Во-первых, такой порядок позволяет отграничить добросовестных налоговых агентов от недобросовестных, выявить и отсечь ситуации, когда недоимка образовалась вследствие временных трудностей в хозяйственной деятельности, противоречивости судебной практики по вопросам налогообложения, неопределенности и неточности налоговых норм. Правонарушения, совершаемые длительное время, могут свидетельствовать о том, что субъект изначально пренебрегал своими обязанностями. Во-вторых, ограничение периода тремя финансовыми годами подряд помогает выстроить взаимосвязь налогового и уголовного законодателя. Данный срок соотносится с предельными сроками глубины налоговой проверки (три года) и хранения отчетной документации (четыре года).

Пленум Верховного Суда РФ пояснил, что «крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли» (п. 12 Постановления от 28 декабря 2006 г. № 64). Второй вариант определения крупного размера - установление фиксированной суммы - направлен на выявление деяний, обладающих общественной опасностью в силу своей масштабности, которые способны причинить существенный вред охраняемым УК РФ отношений. Таким образом, два способа определения крупного размера дополняют друг друга и помогают обеспечить принцип справедливости при привлечении к уголовной ответственности. Прямой умысел и крупный размер. Прямой умысел требует осознания субъектом того, что неисполнение обязанностей налогового агента происходит в крупном размере. При этом возникает множество вопросов, связанных с возможностью охвата умыслом субъекта того факта, что в течение трех финансовых лет подряд он движется к крупному размеру недоимки242. Так, Н.А. Лопашенко считает, что, если в каждом эпизоде неуплаты налогов возникал самостоятельный умысел субъекта, то суммирование неуплаченных сумм невозможно243. Полагаем, что в данном случае необходимо учесть то, что субъект знал о накапливающейся сумме недоимки и сознательно стремился и желал ее увеличить. Ранее в соответствии с п. 42 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»244 налогоплательщики и налоговые агенты использовали не запрещенный на тот момент механизм, позволяющий избежать уголовно-правовых рисков, связанных с определением крупного размера при проведении очередной налоговой проверки. Данный механизм заключался в следующем: если существовал риск выявления недоимки в крупном размере (который осознавался налоговым агентом), то до завершения налоговой проверки и составления налоговым органом акта проверки налоговые агенты уплачивали в бюджет суммы налогов в излишнем размере, создавая себе так называемую «подушку безопасности» в виде переплаты. В результате, в случае выявления в ходе проверки недоимки налоговый орган был обязан отразить в акте проверки и в итоговом решении сумму выявленной недоимки с учетом имеющейся переплаты, то есть произвести зачет и свести сумму недоимки к минимуму, фактически к нулю. Таким образом, привлечение к ответственности по НК РФ становилось невозможным, и об уголовной ответственности речи также не возникало. Однако в настоящий момент ситуация изменилась. В п. 20 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что занижение суммы конкретного налога по итогам определенного налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ только в том случае, если одновременно были соблюдены два условия: а) на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога; б) на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика. Изменения заключаются в том, что в Постановлении от 30 июля 2013 г. № 57 было сделано указание, касающееся момента, на который должна существовать переплата.

Иными словами, наличие переплаты по налогам помогает избежать ответственности, если она возникла не в период проведения налоговой проверки и оформления акта по ее результатам (итогового решения), а на дату окончания срока уплаты налога проверяемого периода, то есть намного раньше.

По сути, данная позиция не допускает не только избежания ответственности на стадии выявления налогового правонарушения, но и учитывает Примечание 2 к ст. 199 УК РФ, которое допускает освобождение от уголовной ответственности при условии полной уплаты суммы недоимки, пеней и штрафа лишь в случае, если лицо впервые совершило преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ.

Личный интерес. Совершение деяния в личных интересах является отличительным признаком состава преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ. В иных составах налоговых преступлений данный криминообразующий признак не используется, что вызывает дискуссии в литературе, касающейся самой необходимости такого признака. Как было сказано выше, отсутствие определенности при толковании его судами вызывает самые существенные уголовно-правовые риски налогового агента (см. 2 главы 2).

Личный интерес и крайняя необходимость24: . Ссылка на то, что неисполнение обязанностей налогового агента имело место не по причине наличия личного интереса, а из-за производственной необходимости, необходимости сохранения рабочих мест, обеспечения населения какой-либо территории важнейшими товарами (работами, услугами), может указывать на то, что субъект действовал в условиях крайней необходимости (ст. 39 УК РФ).