

# БИЗНЕС-СРЕДА

**Е. Ф. Мосин**

канд. техн. наук, доцент кафедры гражданского и предпринимательского права  
Санкт-Петербургского государственного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской  
городской коллегии адвокатов

## НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Среди развитых стран мало таких, в конституции которых содержится требование, по категоричности выражения близкое к содержащемуся в статье 57 Конституции РФ: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Например, согласно части 1 статьи 31 Конституции Испании (от 1978 г.) «каждый участвует в финансировании общественных расходов в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы, основанной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения, которая ни в коем случае не должна предусматривать конфискацию» (Конституционное ... Ковачев, 2005); статья 53 Конституции Италии (от 27.12.1947) гласит: «Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими налоговыми возможностями»; статья 30 Конституции Японии (промульгирована 03.11.1946): «Население подлежит обложению налогами в соответствии с законом» (Маклаков, 2006, с. 209, 399). В Основном законе ФРГ (от 23.05.1949) налогам уделено много внимания, но налоговых обязываний граждан нет, зато есть красивая формулировка, которая наверняка понравится пишущим о необходимости социальной ответственности бизнеса: «Собственность обязывает. Ее использование должно одновременно служить общему благу» (абзац 2 статьи 14 Основного закона ФРГ) (Маклаков, 2006, с. 119).

В то же время, хотя во всех странах налоговые правонарушения являются одними из наиболее распространенных правонарушений, среди развитых стран мало таких, которые могут сравниться с Россией по распространенности налоговых правонарушений и налоговых преступлений. Такой вывод можно сделать по значительному объему теневой экономики России (Ечмаков, 2004; Латов, 2001; Латов, Ковалев, 2006; Логинов, 2005; Макаров, 2003; Попов, Тарасов, 2005; Шестаков, 2000), превышающему (в процентах от ВВП) объемы теневой экономики многих развитых стран. Большой объем теневой экономики немалым без носящих массовый характер налоговых правонарушений. Это подтверждается статистикой результатов 155 тысяч выездных налоговых проверок, проведенных ФНС России в 2005 г. (О ходе проведения...): по результатам 97% проведенных проверок выявлены нарушения и дополнительно начислено в бюджеты всех уровней 233 млрд руб.

Логично ожидать адекватного по масштабу показателей выявленного уклонения от уплаты налогов. Однако уголовно-правовая статистика последних лет этого не подтверждает.

По данным сайта МВД России (Сайт МВД России), в 2005 г. в России было зарегистрировано 3 554 738 преступлений (прирост 22,8% по сравнению

с 2004 г.). Из числа преступлений, дела и материалы о которых находились в производстве в 2005 г., раскрыто 1698663 и не раскрыто 1658854 преступлений (прирост по отношению к 2004 г. соответственно 8,2 и 31,1%).

В том же 2005 г. правоохранительными органами выявлено 437719 преступлений экономической направленности<sup>1</sup> (прирост 8,8%), в том числе преступлений против собственности (*глава 21 УК РФ*) — 113881 (прирост 3,6%); преступлений в сфере экономической деятельности (*глава 22 УК РФ*) — 73251 (прирост 55,5%); преступлений против интересов службы в коммерческих и иных организациях (*глава 23 УК РФ*) — 5697 (прирост 9,0%); преступлений против государственной власти, интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (*глава 30 УК РФ*) — 34498 (прирост 4,6%), в том числе взяточничество — 9821 преступлений (прирост 10,0%)<sup>2</sup>.

Из числа выявленных преступлений в сфере экономической деятельности: 1855 преступлений — по *статье 171 («Незаконное предпринимательство») УК РФ*; 72 преступления — по *статье 171<sup>1</sup> («Производство, приобретение, хранение, перевозка или сбыт немаркированных товаров и продукции») УК РФ*; 7461 преступлений — по *статьям 174 («Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем») и 174<sup>1</sup> («Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления») УК РФ*; 2288 преступлений — по *статье 188 («Контрабанда») УК РФ*; 749 преступлений — по *статьям 195 («Неправомерные действия при банкротстве»), 196 («Преднамеренное банкротство») и 197 («Фиктивное банкротство») УК РФ*.

В 2005 г. подразделениями по налоговым преступлениям органов внутренних дел<sup>3</sup> выявлено 22818 преступлений экономической направленности (прирост 29,3%), в том числе 6 преступлений — по *статье 171<sup>1</sup> УК РФ*; 378 преступлений — по *статьям 195, 196 и 197 УК РФ*; 4085 преступлений — по *статье 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица») УК РФ*; 4806 преступлений — по *статье 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации») УК РФ*; 672 преступления — по *статье 199<sup>1</sup> («Неисполнение обязанностей налогового агента») УК РФ*; 1788 преступлений — по *статье 199<sup>2</sup> («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов») УК РФ*.

Определенное представление о состоянии, структуре и динамике налоговой преступности в России последних лет дают табл. 1 и 2, построенные по данным уголовно-правовой статистики о налоговых преступлениях, выявленных подразделениями по налоговым преступлениям органов внутренних дел, приведенным на сайте МВД России (поскольку *статьям 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> УК РФ* немногим более двух лет, при составлении табл. 1 и 2 использованы данные только 2004—2006 гг.; статистика по динамике преступности в сфере налогообложения в 1997—2002 гг. представлена (Глебов, Ролик, 2005, с. 106)).

<sup>1</sup> Статистика по преступлениям экономической направленности представляет интерес при анализе налоговой преступности, поскольку налоговые преступления часто тесно связаны с первыми; они, например, практически всегда сопровождают такие преступления, как мошенничество, незаконное предпринимательство, производство, приобретение, хранение, перевозка или сбыт немаркированных товаров и продукции, контрабанда, коммерческий подкуп и др.

<sup>2</sup> Здесь и далее: исходные статистические данные и классификация преступлений — сайт МВД России; указания глав и статей УК РФ — автор.

<sup>3</sup> Указом Президента РФ от 11.03.2003 № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» в связи с упразднением Федеральной службы налоговой полиции РФ ее функции по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений с 01.07.2003 переданы МВД России, для чего в структуре центрального аппарата последнего образована Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям.

Таблица 1

## Налоговая преступность в России в 2004—2005 гг.

Статья УК РФ	Выявлено преступлений в 2005 г.		Преступления, уголовные дела о которых направлены в суд			Привлечено лиц к уголовной ответственности	
	всего	% по сравн. с 2004 г.	всего за 2005 г.	% по сравн. с 2004 г.	% от окончанных расследований	всего за 2005 г.	% по сравн. с 2004 г.
198	4085	147	1658	154	48	1245	152
199	4806	137	1121	165	37	802	156
199 <sup>1</sup>	672	211	268	470	56	164	443
199 <sup>2</sup>	1788	150	1067	289	74	650	265
Итого	11 351	145	4114	189		2861	177

Таблица 2

## Налоговая преступность в России в январе — апреле 2006 г.\*

Статья УК РФ	Выявлено преступлений в янв.-апр. 2006 г.		Преступления, уголовные дела о которых направлены в суд			Привлечено лиц к уголовной ответственности	
	всего	% по сравн. с 2005 г.	всего	% по сравн. с 2005 г.	% от окончанных расследований	всего	% по сравн. с 2005 г.
198	1829	116	530	119	39	432	120
199	2371	119	484	146	34	312	144
199 <sup>1</sup>	395	150	149	304	64	87	256
199 <sup>2</sup>	775	106	393	140	82	260	144
Итого	5370	118	1556	141		1091	138

\* Проценты для сравнения с 2005 г. указаны по отношению к январю-апрелю 2005 г.

Приведенные статистические данные свидетельствуют о явно малом количестве налоговых преступлений, выявленных подразделениями по налоговым преступлениям органов внутренних дел, если его сравнивать с общим количеством выявленных преступлений экономической направленности, особенно, если при этом учесть масштабы теневой экономики в России.

Представляется, что одна из главных причин этого явления в том, что выявить налоговые преступления обычно намного сложнее, чем преступления иных видов (Александров, 2002, с. 150; Александров, 2003, с. 187). По данным (Александров, 2002, с. 11; Александров, 2003, с. 11), из возбужденных уголовных дел о налоговых преступлениях в суд поступает всего около 10%, а около 90% прекращаются на стадии предварительного следствия или возвращаются судом на дополнительное расследование, в том числе из-за некачественного расследования и недоказанности вины налогоплательщика в умышленном уклонении от уплаты налога.

В свою очередь трудности доказывания по налоговым преступлениям в немалой степени обусловлены недостаточной теоретической разработанностью вопросов уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений. К тому же, хотя 1 января 2007 г. исполнится 10 лет со дня вступления в силу нынешнего Уголовного кодекса и две налоговые статьи — 198 и 199 — присутствуют в нем с самого начала<sup>1</sup>, однако представляется, что пока еще преждевременно говорить о сложившейся судебной практике рассмотрения уголовных дел по этим статьям.

Одной из главных причин здесь является то, что за эти 10 лет каждая из статей 198 и 199 дважды редактировалась: федеральными законами от 25.06.1998 № 92-ФЗ и от 08.12.2003 № 162-ФЗ, причем каждый раз существенно; послед-

<sup>1</sup> В Уголовном кодексе РСФСР уголовная ответственность в налоговой сфере предусматривалась статьями 82 «Уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов» (действовала с 01.01.1961), 162<sup>1</sup> «Уклонение от подачи декларации о доходах» (введена Указом Президиума Верховного Совета РСФСР от 28.05.1986; в постсоветскую «налоговую» эпоху действовала в редакции от 20.10.1992), 162<sup>2</sup> «Соккрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения» и 162<sup>3</sup> «Противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов» (последние две введены Законом РФ от 02.07.1992).

ним из этих законов в УК РФ также введены статьи 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup>. То есть каждой из ныне действующих редакций налоговых статей УК РФ — статей 198, 199, 199<sup>1</sup> и 199<sup>2</sup> — всего по 2,5 года. Поэтому неудивительна дискуссионность многих из вопросов уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений.

В настоящее время нет даже единого мнения по вопросу о том, какие именно преступления, предусмотренные УК РФ, охватываются понятием «налоговые преступления» (хотя, конечно, преступления по статьям 198—199<sup>2</sup> всеми относятся к налоговым).

Что же касается субъективной стороны налоговых преступлений, то, как отмечено (Глебов, Ролик, 2005, с. 70), больше всего споров возникает по поводу видов умысла при их совершении (об этом см. также (Шишко, 2004, параграф 1 главы 5)). Важную роль в правильном решении этих споров играет *Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П по делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишниковой, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова*, которое, хотя и вынесено по предыдущей редакции статьи 199 УК РФ, однако сохраняет исключительно большое значение и для правоприменительной практики по ныне действующей редакции этой статьи.

Как отмечено в Постановлении, то обстоятельство, что в диспозиции статьи 199 УК РФ использован термин «уклонение», указывающий на определенную цель совершаемого деяния — избежать уплаты законно установленных налогов, свидетельствует о том, что состав этого преступления предполагает наличие в действиях виновного лица именно умысла (часть 2 статьи 25 УК РФ), который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога. Следовательно, указано в Постановлении, применительно к преступлению, предусмотренному статьей 199 УК РФ, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога (пункт 1 части 1 статьи 73 УПК РФ).

В названном постановлении указано также на недопустимость установления ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленного налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида платежа.

В жалобе, по которой вынесено *Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П*, заявители жаловались на то, что статья 199 УК РФ в части, предусматривающей уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов «иным способом», как допускающая в силу неопределенности понятия иного способа уклонения от уплаты налогов произвольное истолкование, а следовательно, и применение содержащейся в ней нормы, нарушает конституционные принципы правового государства и равенства всех перед законом и судом, а потому противоречит Конституции РФ, ее статьям 1 (часть 1), 15, 19 (часть 1), 49, 54 (часть 2), 55 (часть 1) и 57. Речь здесь идет о диспозиции статьи 199 в той ее редакции, которая действовала до 11.12.2003, и которая была сформулирована следующим образом: «Уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере».

С 11.12.2003 действует новая редакция статьи 199 с диспозицией: «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере».

По ней в Конституционный Суд также была подана жалоба, в которой заявители оспаривали конституционность статьи 199 УК РФ (в новой редакции) в связи с отсутствием в ней определения понятий «иные документы» и «недостовверная информация», что, по их мнению, позволяет давать различное толкование указанных понятий и препятствует отграничению предусмотренного ею преступления от иных преступлений, а также иных деяний, не являющихся преступными, допускает возможность привлечения к уголовной ответственности и в тех случаях, когда содержащаяся в документах ложная информация не связана с исчислением налогов и сборов, а также создает условия для неоднократного изменения квалификации деяния и повторного осуждения за одно и то же деяние; тем самым, по мнению заявителей, нарушаются право обвиняемого на защиту и права, вытекающие из статей 1, 2, 15, 17, 18, 19, 45, 46, 50, 54 и 55 Конституции РФ.

*Определением от 20.12.2005 № 478-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Лебедева Алексея Вячеславовича и Шепелева Игоря Вениаминовича на нарушение их конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации* Конституционный Суд РФ отказал в принятии к рассмотрению жалобы, как не отвечающей требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба признается допустимой.

В Определении Конституционный Суд отметил, что само по себе то, что в статье 199 не содержится перечень документов, подлежащих представлению в налоговые органы, и не дается содержательная характеристика ложных сведений, не может расцениваться как свидетельство неопределенности уголовно-правового запрета и основание для произвольного его применения. При этом Конституционный Суд сослался на свое *Постановление от 27.05.2003 № 9-П*, указав, что в этом Постановлении он отметил, что оценка степени определенности содержащихся в законе понятий должна осуществляться исходя не только из самого текста закона, используемых в нем формулировок, но и из их места в системе нормативных предписаний. При этом должны учитываться нормы не только уголовного, но и налогового законодательства, к которому статья 199 УК РФ прямо отсылает. И, как отмечено в названном Определении, основываясь на этой правовой позиции, Конституционный Суд в *Постановлении от 27.05.2003 № 9-П* признал, что статья 199 УК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующих правовых норм предусматривает ответственность лишь за такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Из этого, указал Конституционный Суд в Определении от 20.12.2005 № 478-О, в частности, следует, что привлечение к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем включения в документы заведомо ложных сведений возможно лишь в случае, если будет доказано, что, внося в документы такие сведения, лицо действовало умышленно, преследуя цель уклонения от уплаты налога<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> В связи с этим заметим, что еще в 1997 г. Пленум Верховного Суда РФ в *пункте 3 Постановления от 04.07.1997 № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов»* указал, что под включением в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах следует понимать умышленное указание в декларации любых не соответствующих действительности сведений о размерах доходов и расходов.

Впрочем, не только в среде налогоплательщиков, но и в среде правоприменителей формулировки действующих редакций статей 198 и 199 УК РФ также вызывают критику. Например, в Обзоре судебной практики Кемеровского областного суда по делам о налоговых преступлениях (Обзор..., 2004) по поводу указанных статей замечено, в частности, следующее: «Законодатель установил, что уклонение от уплаты налогов может совершаться только двумя способами. Первый — путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным. А второй — путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений. Следует отметить, что такой подход к определению объективной стороны налогового правонарушения вызывает у правоприменителей критику, поскольку, в соответствии с буквальным толкованием закона, лицо, своевременно представившее налоговую декларацию с указанием точных данных, однако фактически уклоняющееся от уплаты налогов, уголовной ответственности не подлежит». Поэтому, например, формально прав автор (консультант Минфина России, советник налоговой службы II ранга), написавший: «Налогоплательщик должен знать, что если он представил в налоговый орган достоверную отчетность, но сумму налогов не перечислил, то привлечь его к ответственности по ст. 199 УК РФ нельзя» (Лермонтов, 2006, с. 45).

Попутно заметим, что с новыми редакциями в диспозиции статей 198 и 199 УК РФ вошла ранее в них отсутствовавшая категория «сбор». Причина этого не понятна, ибо практического смысла ее присутствие в диспозициях этих статей не имеет (Волков, 2005).

Статьи 198 и 199, хотя и действуют уже в третьей, за 10 лет, редакции, однако, безусловно, могут считаться общеизвестными в настоящее время и хорошо освещенными в литературе. В отличие от них, *статья 199<sup>1</sup>* («Неисполнение обязанностей налогового агента») и *199<sup>2</sup>* («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов») можно отнести к числу малоизвестных (для налогоплательщиков) статей УК РФ. Они действуют немногим более двух лет (с 11.12.2003), и встречаются руководители даже из среднего бизнеса (не говоря уж о малом бизнесе), которые о них не слыхали. Думается, что частично именно этим объясняется то, что суммарное количество выявленных преступлений по этим статьям составляет половину (51% в 2005 г. и 49% в январе — апреле 2006 г.) выявленных преступлений по «главной» налоговой статье УК РФ — статье 199. Если это предположение верно, то профилактическая работа даже в самой простой ее форме — повышение информированности бизнесменов о содержании налоговых статей УК РФ — приведет к снижению уровня преступности по этим статьям.

Напомним, что согласно статье 24 Налогового кодекса налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с этим кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Обязанности налогового агента могут возникать у организаций и индивидуальных предпринимателей по налогу на доходы физических лиц, налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций — статьи 161, 163, 164, 166, 167, 168, 171, 172, 173, 174, 214, 214.1, 218, 220, 221, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 275, 286, 287, 289, 309, 310, 311, 312, 346.1, 346.11, 346.15 Налогового кодекса, которые регламентируют правила исчисления, удержания и перечисления в бюджет конкретных налогов налоговыми агентами. Налоговый кодекс предусматривает ответственность (но не уголовную, а налоговую) налогового агента: согласно *статье 123* («Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов») НК РФ неправомерное неперечисление (неполное перечисление)

сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента гораздо суровее. Согласно статье 199<sup>1</sup> УК РФ:

неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового;

то же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

Строго говоря, диспозиция нормы, закрепленной в статье 199<sup>1</sup>, не предусматривает такого субъекта ответственности, как руководитель организации, являющейся налоговым агентом (Цыганков, 2005, с. 115). При буквальном толковании из диспозиции следует, что субъектом преступления может быть лишь физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель, на которого Налоговым кодексом возложена обязанность налогового агента. Счесть это ограничение ошибкой законодателя трудно, ибо одновременно (одним федеральным законом) в УК РФ была внесена другая налоговая статья 199<sup>2</sup>, в диспозиции которой законодатель прямо обозначил виды субъектов преступления: собственник или руководитель организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, или индивидуальный предприниматель.

Однако на практике диспозиция нормы статьи 199<sup>1</sup> толкуется расширительно в том смысле, что к уголовной ответственности привлекают не только индивидуальных предпринимателей, но и руководителей организаций (тем более что статья предусматривает в перечне видов наказаний лишение права занимать определенные должности). В этом же духе статья 199<sup>1</sup> толкуется подавляющим большинством комментаторов Уголовного кодекса. Например, в комментарии 2006 г., ответственным редактором которого является Первый заместитель Министра внутренних дел РФ, указано, что субъект преступного посяательства по статье 199<sup>1</sup> — «физическое лицо, достигшее 16 лет, являющееся индивидуальным предпринимателем, руководителем, главным (старшим) бухгалтером организации, на которых возложено исполнение обязанностей налоговых агентов» (Комментарий ... Чекалин, 2006, с. 658). По сути такова же позиция комментаторов (Комментарий ... Гирько, 2005, с. 863), ссылающихся при ее изложении на относящийся к другой статье (к статье 199 УК РФ) пункт 10 вышеназванного *Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 04.07.1997 № 8*, где сказано, что к ответственности по статье 199 УК РФ могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер, лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера, а также иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения. Возможной ссылкой на это мнение Пленума Верховного Суда РФ о субъектном составе лиц, привлекаемых по статье 199, «в целях исчерпывающего определения субъектного состава по статье 199<sup>1</sup>» признают авторы (Зрелов, Краснов, 2004, с. 116).

Случаи привлечения руководителей организаций к уголовной ответственности по статье 199<sup>1</sup> освещены в СМИ, описаны в специальной литературе, да и по собственной адвокатской практике известны автору. Например, в публикации (В Приморье...) написано: «Проведённая прокуратурой проверка установила, что Л..., являясь генеральным директором ОАО..., был налоговым агентом. Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации на него были возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет налогов». На эту тему см. также (Корецкая, 2005; На Южном...; Южноуральские...).

В этом плане интересно и, несомненно, будет иметь значение для правоприменительной практики по статье 199<sup>1</sup> *Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2005 № 476-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Гафиятуллина Рината Руховича на нарушение его конституционных прав статьей 199<sup>1</sup> Уголовного кодекса Российской Федерации.*

Заявитель жалобы, являющийся руководителем открытого акционерного общества и обвиняемый в совершении преступления, предусмотренного частью второй статьи 199<sup>1</sup> УК РФ, оспаривал конституционность статьи 199<sup>1</sup>. По его мнению, неопределенность содержащихся в статье понятий налогового агента и личных интересов, а также отсутствия в ее тексте указания на конкретные способы неисполнения в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в бюджет допускают ее произвольное применение, что привело к нарушению его прав и свобод, гарантированных статьями 3, 19, 22, 27, 32, 45, 46, 49 и 123 Конституции РФ.

Но, как отметил Конституционный Суд, из представленных заявителем материалов не усматривается, что оспариваемая норма в связи с отсутствием определения упоминаемых в ней понятий допускает произвольное привлечение к уголовной ответственности за предусмотренное ею преступление и тем самым нарушает конституционные права заявителя, поскольку подлежит применению в системном единстве с положениями налогового законодательства (в частности, статьи 24 НК РФ), определяющими как круг лиц, которые по роду своих обязанностей признаются налоговыми агентами, так и объем и характер обязанностей налоговых агентов, умышленное неисполнение которых влечет уголовную ответственность. Установление же того, подпадают ли действия заявителя, связанные с использованием подлежащих перечислению в бюджет удержанных налогов на доходы физических лиц — работников возглавляемого им акционерного общества в целях решения различных внутрихозяйственных вопросов и на личные нужды, под признаки преступления, предусмотренного статьей 199<sup>1</sup> УК РФ, относится к полномочиям органов предварительного расследования, прокурора и суда, а проверка законности и обоснованности принятых ими решений осуществляется в уголовном судопроизводстве.

Для полноты картины обжалований налоговых статей УК РФ в Конституционный Суд РФ отметим, что была подана жалоба и в связи со статьей 199<sup>2</sup> — *Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2005 № 189-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Палькина Вячеслава Александровича на нарушение его конституционных прав статьей 199<sup>2</sup> Уголовного кодекса Российской Федерации.* В жалобе заявитель утверждал, что неопределенность статьи 199<sup>2</sup> позволяет правоприменителю толковать ее произвольно, в связи с чем заявитель был необоснованно привлечен к уголовной ответственности, что, по его мнению, привело к нарушению его прав, гарантированных статьями 1 (часть 1), 19 (часть 1), 49, 54 (часть 2), 55 (часть 1) и 57 Конституции РФ.

В названном Определении Конституционный Суд указал, что норма статьи 199<sup>2</sup> УК РФ, устанавливающая ответственность именно за «сокрытие» денежных средств или имущества, может расцениваться как позволяющая признавать соствообразующим применительно к предусмотренному ею преступлению только



такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание взыскания недоимки по налогам и (или) сборам. Это предполагает необходимость в каждом случае уголовного преследования доказать не только наличие у организации или индивидуального предпринимателя денежных средств или имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, но и то, что эти средства были намеренно сокрыты с целью уклонения от взыскания недоимки и, следовательно, исключает возможность произвольного привлечения к уголовной ответственности за предусмотренное оспариваемой статьей преступление.

Со ссылкой на вышеназванное *Постановление от 27.05.2003 № 9-П* Конституционный Суд определил, что статья 199<sup>2</sup> — в соответствии с правовой позицией, сформулированной в указанном Постановлении, — допускает возложение уголовной ответственности за предусмотренное в ней преступление только при условии доказанности умысла виновного и направленности содеянного на избежание взыскания недоимки по налогам и (или) сборам.

Уголовный кодекс (часть 2 статьи 5) не допускает то, чем иногда грешат правоохранительные органы, расследуя налоговые дела, — объективное вменение, т. е. уголовную ответственность за невиновное причинение вреда.

Поэтому и сегодня актуально высказанное в 2001 г. мнение (Мудрых, 2001, с. 171): «Работа по выявлению и пресечению налоговых правонарушений, а также судебная практика показывает, что основной проблемой сегодня является процедура доказывания умысла в совершении налогового преступления». Вместе с тем надо отметить, что, например, по данным анкетного изучения 376 уголовных дел (Ефимичев, 2004, с. 70) в 97,7% дел данные об умысле на уклонение от уплаты налогов и страховых взносов были отражены в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого.

Согласно статье 73 Уголовно-процессуального кодекса РФ при производстве по уголовному делу подлежат доказыванию не только виновность лица в совершении преступления и форма его вины, но и мотивы; согласно статье 307 УПК РФ описательно-мотивировочная часть обвинительного приговора должна содержать, наряду с прочим, также указание формы вины и мотивов. В то же время, хотя мотив и подлежит обязательному установлению, однако он не является конститутивным признаком налоговых преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 и 199<sup>2</sup> УК РФ, а относится к числу факультативных признаков субъективной стороны этих преступлений; как отмечает комментатор статьи 199 УК РФ, «субъективная сторона уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации характеризуется виной в форме прямого умысла. Мотивы для квалификации содеянного значения не имеют» (Комментарий ... Чекалин, 2006, с. 658). Иное дело статья 199<sup>1</sup>, в диспозиции которой прямо указано на мотив — личный интерес, который, следовательно, является обязательным признаком субъективной стороны состава преступления, предусмотренного этой статьей; отсутствие его в содеянном исключает состав указанного преступления.

К сожалению, практика показывает, что по статье 199<sup>1</sup> иногда пытаются привлечь к уголовной ответственности лишь по факту несвоевременной уплаты налога. В связи с этим интересна выдержка из *определения Липецкого областного суда от 13.09.2005 № 22—1191/2005*: «Уголовная ответственность в соответствии со ст. 199<sup>1</sup> УК РФ наступает в случае, если налоговый агент совершает действия (либо бездействие) в личных интересах. Суд<sup>1</sup> обоснованно признал, что выплата заработной платы работникам СХПК, погашение долгов по кредитам вызывалась крайней необходимостью для устранения опасности, угрожающей правам и законным интересам работников СХПК, и данные обстоятельства в совокупности признаны основанием, исключаящим уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов. (Получение Б. заработной платы, премии, зерна

<sup>1</sup> Липецкий районный суд Липецкой области.

в виде дивидендов не свидетельствует о личной заинтересованности). Суд обоснованно все сомнения по делу истолковал в пользу подсудимого и постановил оправдательный приговор в отношении Б.».

До сих пор среди специалистов нет единого мнения и по вопросу о том, как надлежит определять размер уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, начиная с которого наступает ответственность по статьям 198—199<sup>1</sup> УК РФ. Значительная часть комментаторов этих статей не уделяют большого внимания этому вопросу, по-видимому, полагая (с чем согласен автор), что примечания к статьям 198 и 199 (распространяется и на статью 199<sup>1</sup>) достаточно определены и однозначны.

Так, согласно примечанию к статье 199 крупным размером в ней и в статье 199<sup>1</sup> признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн 500 тыс. руб., а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7 млн 500 тыс. руб.

Тем не менее некоторые специалисты толкуют эти примечания таким образом, что фактически снижают планку для квалификации деяния как преступного. Например, автор (Волков, 2005) предлагает долю неуплаченных налогов и (или) сборов по статье 199 определять только в сумме тех налогов и (или) сборов, по которым выявлено уклонение, а не в сумме абсолютно всех налогов и (или) сборов, которые организация обязана уплачивать, обосновывая это тем, что налоговые периоды по различным налогам (т. е. минимально необходимые промежутки времени, по истечении которых возможно привлечение — при наличии других условий — к уголовной ответственности) зачастую не совпадают. В противном случае, по мнению указанного автора, возможно, что, например, при выявлении уклонения от уплаты НДС за квартал долю уклонения будет необходимо исчислять путем сравнения с аналогичными параметрами других налогов, в то время как, например, налоговый период по налогу на прибыль организаций составляет один год, и в такой ситуации исчислить размер уклонения от уплаты НДС будет просто невозможно.

Этот же автор полагает, что размер налогов и (или) сборов, по которым не выявлено уклонения, не должен учитываться в сумме налогов и (или) сборов, подлежащих уплате при расчете доли уклонения. А исчисление доли налогов и (или) сборов, по которым выявлено уклонение, в сумме налогов и (или) сборов, подлежащих уплате, должно проводиться в рамках одного и того же налогового периода (налоговых периодов). И хотя это обосновывается недопустимостью необоснованного изменения объективных оснований уголовной ответственности и нарушения принципа вины (когда при расчете доли уклонения учитываются данные налоговых периодов, в которых не выявлено уклонение и где преступный умысел виновного не реализуется), тем не менее, представляется, что такое толкование необоснованно расширяет область применения статей 198, 199 и 199<sup>1</sup> УК РФ.

Интересные соображения (в пользу налогоплательщиков и налоговых агентов) о правилах определения размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов для целей применения статей 198, 199 и 199<sup>1</sup> высказаны (Кочергин, Селихова, 2004). Думается, что они ближе к буквальному пониманию вышеуказанных примечаний, хотя есть большие сомнения относительно того, что все они будут применяться в следственной и судебной практике.

Существуют проблемы толкования и применения также и по статье 199<sup>2</sup> УК РФ. Их интересный анализ дан в статье (Соловьев, 2005).

В заключение отметим следующее. Выше указывалось, что пока еще преждевременно говорить о сложившейся судебной практике рассмотрения уголовных дел по налоговым статьям УК РФ. Тем не менее, учитывая то значение и внимание, которые придаются сегодня судебным делам о налоговых преступлениях, можно ожидать, что в ближайшие год-два эта практика будет сформирована.

### Источники

- Александров И. В.* Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПб., 2002.
- Александров И. В.* Основы налоговых расследований. СПб., 2003.
- Волков В. Г.* Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. 2005. № 5.
- В Приморье привлечен к уголовной ответственности председатель Думы муниципального образования / <http://www.regions.ru/news/1967094>.
- Глебов Д. А., Ролик А. И.* Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2005.
- Ефимичев П. С.* Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности. М., 2004.
- Ечмаков С. М.* Теневая экономика: анализ и моделирование. М., 2004.
- Зрелов А. П., Краснов М. В.* Налоговые преступления. М., 2004.
- Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. А. А. Чекалин. М., 2006.
- Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (постатейный). Особенная часть / Под общ. ред. С. И. Гирько. М., 2005. Т. 1.
- Конституционное право государств Европы / Под ред. Д. А. Ковачева. М., 2005.
- Корецкая Е.* Уголовный кодекс защитит зарплату // Расчет. 2005. № 12.
- Кочергин П., Селихова О.* От преступления к квалификации (налоговые преступления) // ЭЖ-Юрист. 2004. № 36.
- Латов Ю. В.* Экономика вне закона (очерки по теории и истории теневой экономики). М., 2001.
- Латов Ю. В., Ковалев С. Н.* Теневая экономика. М., 2006.
- Лермонтов Ю. М.* Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М., 2006.
- Логинов Е. Л.* Криминальные операции в российских и зарубежных корпорациях. М., 2005.
- Макаров Д. Г.* Теневая экономика и уголовный закон. М., 2003.
- Маклаков В. В.* Конституции зарубежных государств: Великобритания, Франция, Германия, Италия, Европейский союз, Соединенные Штаты Америки, Япония, Индия. М., 2006.
- Мудрых В. В.* Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 2001.
- На Южном Урале воруют кондитеры, строители и почтальоны / <http://www.nr2.ru/58509.html>.
- Обзор судебной практики Кемеровского областного суда по делам о налоговых преступлениях (статьи 198—199.2 УК РФ), рассмотренным судами Кемеровской области. Составлен судебной коллегией по уголовным делам Кемеровского областного суда. Кемерово. Декабрь 2004 г. / Справочная правовая система «Гарант».
- О ходе проведения ФНС России выездных налоговых проверок в 2005 году / [http://www.nalog.ru/document.php?id=21953&topic=nal\\_statistik](http://www.nalog.ru/document.php?id=21953&topic=nal_statistik).
- Попов Ю. Н., Тарасов М. Е.* Теневая экономика в системе рыночного хозяйства. М., 2005.
- Сайт МВД России: <http://www.mvdinform.ru/index.php?docid=3872>.
- Соловьев И. Н.* О правомерности расходования денежных средств при наличии налоговой недоимки // Налоговый вестник. 2005. № 10.
- Цыганков Э. М.* Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М., 2005.
- Шестаков А. В.* Теневая экономика. М., 2000.
- Шишко И. В.* Экономические правонарушения: Вопросы юридической оценки и ответственности. СПб., 2004.
- Южноуральские предприниматели скрывают миллионы / <http://www.urbanist.ru/2006/03/16/yuzhnouralskie-predprinimateli-skryvayut-milliony.phtml>.