

**ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАССЛЕДОВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ,
ПРЕДУСМОТРЕННЫХ СТАТЬЕЙ 199.1 УГОЛОВНОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ****Климашевский Василий Иванович**

магистрант Санкт-Петербургского государственного университета аэрокосмического приборостроения РФ, г. Санкт-Петербург

**PRACTICAL ASPECTS OF THE INVESTIGATION OF CRIMES UNDER ARTICLE 199.1 OF
THE CRIMINAL CODE RUSSIAN FEDERATION****Vasiliy Klimashevskiy**

Master of Saint Petersburg State University of aerospace instrumentation, Russia, St. Petersburg

Аннотация. В статье отражены вопросы, связанные особенностями квалификации действий лица за неисполнение обязанностей налогового агента при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц.

Abstract. The article reflects issues related to the qualifications of a person's actions for non-fulfillment of duties of a tax agent when calculating and paying personal income tax.

Ключевые слова: налоги, налоговый агент, доход.

Keywords: taxes, tax agent, income.

Пресечение действий, связанных с уклонением от уплаты налогов, является эффективным способом повышения собираемости налогов и главным условием функционирования бюджетной системы. Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. [4] Согласно действующему налоговому законодательству налоговыми агентами могут быть юридические и физические лица.

Уголовный кодекс РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов, а не за их неуплату. В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" (далее - Постановление N 48) разъясняется, что под уклонением от уплаты налогов следует понимать умышленные деяния, направленные на неуплату соответствующих

налогов и сборов в крупном или особо крупном размере и повлекшие их полное или частичное непоступление в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговый кодекс (НК) РФ предусматривает возможность как добровольного (в соответствии с п. 1 ст. 45 - самостоятельного), так и принудительного порядка исполнения обязанности по уплате налога или сбора (п. 4 ст. 45). В этих условиях неуплата налога в добровольном порядке сама по себе не несет особой (повышенной) общественной опасности (криминальности), т.е. не отвечает признакам преступления, предусмотренным п. 1 ст. 14 УК РФ.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 27.05.2003 № 9-П отметил, что цель уклонения - избежать уплаты налога во что бы то ни стало. Следовательно, уклонение - это не сама по себе неуплата налога, а намеренное создание лицом непреодолимых или труднопреодолимых препятствий для осуществления налогового контроля; при этом такое лицо рассчитывает избежать не только добровольной, но и принудительной уплаты налога в ходе мероприятий налогового контроля. [9] Повышенная степень общественной опасности этого нарушения заключается в активном, хотя и скрытом, противодействии налоговому контролю, направленному на обеспечение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги.

Уклонение - это не просто неуплата налогов, а введение налоговых органов в заблуждение (другими словами, обман) относительно наличия и размера налоговых обязательств для того, чтобы существенно затруднить выявление недоимки и тем самым избежать взимания налогов.

Согласно ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Такие обязанности могут быть возложены только на те организации и на тех физических лиц, которые являются источниками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (например, на добавленную стоимость (ст. 161 НК РФ), на доходы физических лиц (ст. 226 НК РФ), на прибыль (ст. 286 НК РФ)).

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, может быть как физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный бухгалтер организации, или сотрудник, который был уполномочен на совершение данных действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя (фактический руководитель организации)).

Организации признаются налоговыми агентами в случаях, если при выплате доходов физлицам организации являются налоговыми агентами по НДФЛ (п. 1 ст. 226 НК РФ). Из этого правила есть исключения. Например, не нужно удерживать налог, если доходы освобождены от НДФЛ (ст. 217 НК РФ, ч. 8 ст. 2 Закона о налоге на профессиональный доход). При выплате другим организациям дивидендов и некоторых иных доходов организации признаются налоговыми агентами по налогу на прибыль. В том числе российские организации будут налоговыми агентами при выплате дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам другим российским компаниям и дивидендов и иных доходов от источников в РФ иностранным организациям. Иностранные компании с постоянным представительством в РФ будут налоговыми агентами, если выплачивают другим иностранным организациям дивиденды и иные доходы от источников в РФ. При совершении операций, указанных в ст. 161 НК РФ (например, при покупке и аренде государственного имущества и др.), организации признаются налоговыми агентами по НДС. Иностранные организации, кроме того, будут налоговыми агентами, если выступают посредниками при продаже другими иностранными организациями электронных услуг покупателям в РФ (п. 3 ст. 174.2 НК РФ). Организации признаются налоговыми агентами по НДС, НДФЛ и налогу на прибыль, даже если они применяют спецрежим (УСН, ЕНВД или ЕСХН) (п. 4 ст. 346.1, п. 5 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Физические лица являются налоговыми агентами, только если они индивидуальные

предприниматели, частнопрактикующие нотариусы или адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. При этом индивидуальный предприниматель может быть налоговым агентом по НДФЛ - при выплате дохода физлицам (п. 1 ст. 226, п. 1 ст. 227 НК РФ) и по НДС - при аренде государственного или муниципального имущества, при покупке товаров (работ, услуг) у иностранных лиц и в других случаях, указанных в ст. 161 НК РФ. Индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами по НДС и НДФЛ, даже если они сами применяют спецрежим (УСН, ЕНВД, ЕСХН, ПСН) (п. 4 ст. 346.1, п. 5 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Нотариусы и адвокаты признаются налоговыми агентами по НДФЛ при выплате дохода физ. лицам. [4]

В данной статье будут рассмотрены практические аспекты расследования преступлений, предусмотренных статьями 199.1 УК РФ, связанных с неуплатой налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Статья 41 НК РФ определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую в соответствии с главой "Налог на доходы физических лиц" НК РФ.

Из обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации от 21.10.2015 следует, что возможность учета экономической выгоды и порядок ее оценки в качестве объекта обложения тем или иным налогом должны регулироваться соответствующими главами НК РФ. Согласно позиции Верховного Суда РФ, когда наличие дохода из гл. 23 прямо не следует, необходимо руководствоваться закрепленным в ст. 41 НК РФ общим принципом определения дохода - оценивать наличие экономической выгоды.

На основании п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Налог может уплачиваться в России как резидентом, так и нерезидентом. Однако доходы, с которых уплачивают налоги резидент и нерезидент, различны. Если резиденты должны уплачивать налог со всех доходов, независимо от того, где они были получены, то нерезиденты уплачивают налоги только с тех доходов, источником которых признается Российская Федерация (ст. 209 НК РФ).

Порядок распределения доходов по источникам их возникновения определен в ст. 208 НК РФ. Под источником дохода понимается та или иная деятельность (работа по найму, предпринимательская деятельность, обладание авторскими правами и т.д.) или приносящие доход активы (например, движимое и недвижимое имущество).

Доходы от имущества, которое непосредственно связано с землей (недвижимое), определяются по месту его нахождения. Доходы от реализации иного имущества, например, автомобиля, определяются по месту его регистрации.

При выплате дохода по трудовому и гражданско-правовому договору источник определяется не по тому, какая организация выплатила доход, а исходя из того, где выполнялась работа. На практике много вопросов возникает в ситуации, когда не сразу можно определить, что считать местом выполнения работы.

Налоговый кодекс РФ особо определяет дату получения дохода в виде оплаты труда. Доход в виде заработной платы признается полученным на последний день месяца, за который он был начислен работнику в соответствии с трудовым договором (п. 2 ст. 223 НК РФ). Налог с дохода в виде оплаты труда исчисляет налоговый агент.

В ст. 136 ТК РФ установлено, что заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца. Конкретная дата выплаты заработной платы устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором или трудовым договором не позднее 15 календарных дней со дня окончания периода, за который она начислена. [3] Законом прямо запрещена уплата НДФЛ за счет средств налогового агента (п. 9 ст. 226 НК

РФ), это дает возможность привлечь налогового агента к ответственности и взыскать с него штраф.

Согласно позиции Президиума ВАС РФ (Постановление от 07.02.2012 N 11709/11) до истечения месяца нельзя определить полученный доход в виде оплаты труда за месяц и исчислить налог, подлежащий удержанию и перечислению в бюджет при выплате заработной платы за первую половину месяца.

В Определении Верховного Суда РФ от 16.04.2015 N 307-КГ15-2718 сделан вывод о том, что перечисление в бюджет сумм исчисленного и удержанного НДФЛ при выплате заработной платы работнику два раза в месяц производится налоговым агентом один раз в месяц при окончательном расчете дохода работника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход, в сроки, предусмотренные в п. 6 ст. 226 НК РФ. [8]

Таким образом, НДФЛ из заработной платы работника должен удерживаться один раз в месяц.

В письме Минфина России от 25.07.2016 N 03-04-06/43463 указано, что удержание у налогоплательщика исчисленной по окончании месяца суммы налога производится налоговым агентом из доходов только при их фактической выплате после окончания месяца, за который эта сумма налога была исчислена. [10]

Датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда всегда признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности, а датой фактической выплаты - дата выплаты заработной платы по итогам месяца, установленная локальными нормативными актами.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11709/11 указано, что оплата отпуска, несмотря на то, что она связана с трудовыми отношениями налогоплательщика с налоговым агентом, имеет иную (отличную от заработной платы) природу, поскольку фактически в это время работник свободен от исполнения трудовых обязанностей. [7] Следовательно, перечисление НДФЛ, удержанного с сумм оплаты отпуска, не может производиться с учетом положений п. 2 ст. 223 НК РФ.

В силу ст. 114 и ч. 9 ст. 136 ТК РФ оплата отпуска производится не позднее, чем за три дня до его начала. Поэтому при определении дохода в виде оплаты отпуска с целью исчисления НДФЛ не имеет значения размер других доходов, полученных в течение соответствующего месяца.

Президиум ВАС РФ признал правомерным исчисление и уплату НДФЛ на дату выплаты отпускных, поскольку в отличие от оплаты труда размер отпускных можно определить до истечения месяца.

Преступление, предусмотренное статьей 199.1 УК РФ, является оконченным с момента неперечисления налоговым агентом в личные интересы в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (пункт 3 статьи 24 НК РФ), в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика.

Размер уклонения от уплаты налогов и (или) сборов определяется за период, составляющий три финансовых года, идущих подряд. Понятие финансового года содержится в ст. 12 Бюджетного кодекса РФ, которая устанавливает, что один финансовый год соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря. [2]

Конкретная сумма неуплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) должна быть рассчитана исходя из примечания к статье 199 УК РФ.

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 обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) 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.

Выгодами имущественного характера являются такие как обеспечение оплаты труда, в том числе премиальных выплат виновному лицу и его родственникам, обеспечение прибыльной деятельности организации, в которой виновное лицо являлось учредителем, увеличение имущественного комплекса организации, учредителем которой являлось виновное лицо, увеличение имущественного комплекса организации, учредителем которой являлось виновное лицо, преимущественные расчеты по займу, предоставленному организации виновным лицом, преимущественные расчеты по сделкам с подконтрольными, в том числе аффилированными контрагентами, предоставление займов, в том числе беспроцентных и под минимальные проценты, подконтрольным лицам.

Если действия налогового агента, нарушающие налоговое законодательство 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 освобождении от уголовной ответственности лиц по основаниям, предусмотренным ст. 76.1 УК РФ, необходимо также учитывать примечания к соответствующим статьям Уголовного кодекса Российской Федерации. Исходя из этого, судам следует иметь в виду, что для целей ст. 76.1 УК РФ лицо признается впервые совершившим преступление, если оно не имеет неснятую или непогашенную судимость за преступление, предусмотренное той же статьей, от ответственности по которой оно освобождается. Способы возмещения ущерба и заглаживания вреда должны носить законный характер и не ущемлять права третьих лиц. [6]

Возмещение ущерба может быть произведен не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия) другими лицами. В случае совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, возмещение ущерба допускается и организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется лицу (п. 2 примечаний к статье 199 УК РФ).

Обещания, а также различного рода обязательства лица, совершившего преступление, возместить ущерб или загладить вред в будущем не являются обстоятельствами, дающими основание для освобождения этого лица от уголовной ответственности.

Для освобождения от уголовной ответственности за преступления, указанные в ч. 2 ст. 76.1 УК РФ, возмещение ущерба, причиненного в результате совершения преступления гражданину, организации или государству, а также перечисление в федеральный бюджет дохода и денежных возмещений должны быть произведены в полном объеме.

С учетом того, что ч. 3 ст. 28.1 УПК РФ не содержит требования о возмещении ущерба до назначения судебного заседания, уголовное преследование в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 76.1 УК РФ, подлежит прекращению судом, если все предусмотренные данной нормой условия (возмещен ущерб и произведены денежные перечисления в федеральный бюджет) выполнены в полном объеме до удаления суда в совещательную комнату. [1]

Налоговые преступления относятся к числу преступлений, в которых предмет является обязательным признаком. По общему правилу отсутствие одного из обязательных признаков состава преступления влечет отсутствие состава преступления в целом.

Список литературы:

1. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // Собрание законодательства РФ. - 17.06.1996. - № 25. - ст. 2954;
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 15.10.2020) // Собрание Законодательства РФ, 1998. № 31. Ст. 3823;
3. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 16.12.2019) // Собрание Законодательства. - 07.01.2002.- №1 (ч.1). - Ст. 3;
4. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824;
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // Собрание законодательства РФ. - 07.08.2000. - № 32. - ст. 3340;
6. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // «Бюллетень Верховного суда РФ», № 10, октябрь, 2019;
7. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ N 11709/11 от 07.02.2012 // «Вестник Высшего Арбитражного суда РФ», №3, март, 2012;
8. Постановление Верховного Суда РФ N 307-КГ15-2718 от 16.04.2015 // «Бюллетень Верховного суда РФ», № 4, март, 2015;
9. Постановление Конституционного Суда РФ № 9-П от 27.05.2003 // «Вестник Конституционного суда РФ», № 5, май, 2003;
10. Письмо Минфина России N 03-04-06/43463 от 25.07.2016 // «Вестник Министерства Финансов РФ», №7, июль, 2016