

УДК 343.9

UDC 343.9

12.00.00 Юридические науки

Legal sciences

**СПОСОБ СОВЕРШЕНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
КАК ОСНОВНОЙ ЭЛЕМЕНТ
КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ
ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРЕСТУПЛЕНИЯ,
ПРЕДУСМОТРЕННОГО СТ.199.1
УГОЛОВНОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

**WAY OF COMMISSION OF CRIME AS THE
BASIC ELEMENT OF CRIMINALISTIC
CHARACTERISTICS OF A CRIME UNDER
ARTICLE 199.1 OF THE CRIMINAL CODE OF
THE RUSSIAN FEDERATION**

Михеева Светлана Сергеевна
следователь

*Кольчугинский межрайонный следственный отдел
следственного управления Следственного
комитета Российской Федерации по
Владимирской области, Владимир, Россия*
аспирант

*Санкт-Петербургский юридический институт
(филиал) Академии Генеральной прокуратуры
Российской Федерации, Санкт-Петербург, Россия*

Mikheeva Svetlana Sergeevna
investigator

*Kolchugino Interdistrict Investigation Department of
the Investigation Department of the Investigative
Committee of the Russian Federation for Vladimir
Region, Vladimir, Russia*
postgraduate student

*Saint-Petersburg law institute (branch) of Federal
Establishment of Higher Education «Academy of the
Office of the Prosecutor General of the Russian
Federation»*

В статье рассматривается один из центральных элементов криминалистической характеристики преступления в сфере неисполнения обязанностей налогового агента - способ совершения. Дано его определение, структура, классификация способов и общая характеристика на примере из практики расследования указанных преступлений

The article discusses one of the central elements of criminalistic characteristics of crimes in the sphere of non-fulfilment of duties of a tax agent – the method of committing a crime. Given its definition, structure, classification of methods, and general characteristics with example from the practice of investigation of such offences

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ АГЕНТ,
НАЛОГОВАЯ ПРЕСТУПНОСТЬ, СПОСОБ
СОВЕРШЕНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЯ,
КЛАССИФИКАЦИЯ СПОСОБОВ

Keywords: TAX AGENT, TAX CRIME, METHOD
OF CRIME, CLASSIFICATION OF METHODS

Doi: 10.21515/1990-4665-132-033

Оценка налоговой преступности и анализ её общественной опасности для государства меняется в зависимости от этапов развития экономических отношений. Последствием изменения правовой позиции законодателя к преступлениям в сфере налогообложения стала криминализация такого деяния, как неисполнения обязанностей налогового агента (ст.199.1 УК РФ). В связи с изменившейся ситуацией с налогообложением, изменилась и ситуация с налоговой преступностью. Реальность угрозы безопасности экономики Российской Федерации, которую несут в себе указанные преступления, выражается в их последствиях и взаимосвязи с аналогичными противоправными деяниями.

Экспертные оценки свидетельствуют о случаях, когда на каждые два рубля официально начисляемой заработной платы приходится один рубль, укрываемый от налогообложения. Результатом сложившейся ситуации является отсутствие в бюджете до 40% подлежащих уплате налогов [1].

В связи с этим, социальная сфера и различные государственные программы не получают миллиарды рублей. В настоящее время борьба отечественных правоохранительных органов с налоговой преступностью, в том числе с неисполнением обязанностей налогового агента характеризуется нестабильностью. По-прежнему высоким остается уровень латентности преступлений, распространены факты несвоевременного возбуждения уголовного дела, значительного количества принятых решений по основаниям, предусмотренным п.п.1, 2 ч.1 ст.24 УПК РФ о прекращении уголовного дела и уголовного преследования.

К примеру, статистические сведения профильного подразделения Генеральной прокуратуры РФ за период с 2013 по 2017 год свидетельствуют о стабильном снижении количества выявленных преступлений и оконченных предварительным расследованием уголовных дел исследуемой категории: в 2013 г. – выявлено 6893, расследовано 4699, в 2014 г. – выявлено 6205, расследовано 3200, в 2015 г. – выявлено 9041, расследовано 3486, в 2016 г. – выявлено 9283, расследовано 4001, за 7 месяцев 2017 г. – выявлено 6152, расследовано – 2380 [2]. Это во многом произошло в результате декриминализации большого числа налоговых посягательств вследствие изменений уголовного законодательства в части критериев крупного и особо крупного размера причиненного материального ущерба, применимых для квалификации преступлений, предусмотренных ст. 199.1 УК РФ.

Кроме того, указанная выше статистика возбужденных и расследованных уголовных дел свидетельствует о невыявлении

значительной части рассматриваемых преступлений. П.А. Истомин справедливо связывал сложность и трудоемкость уголовных дел о налоговых преступлениях с тщательной маскировкой увода денежных средств от налогообложения, отсутствием у следователей соответствующего опыта работы, непривлечением к расследованию профильных специалистов в сфере налогообложения и аудита [3].

Грамотная работа следователя совместно с сотрудниками оперативных служб по сбору сведений, имеющих доказательственное значение, характеризующих преступное деяние, является залогом результативного расследования налогового преступления. Целью такой работы должно быть формирование всеобъемлющей криминалистической характеристики преступления. Ключевое значение для криминалистической характеристики неисполнения обязанностей налогового агента имеет способ совершения преступления, отражающий в том числе отдельные составляющие преступного деяния.

Впервые понятие «способ преступления» употребил Б.Н. Коврижных как «совокупный» термин, включающий как действия по приготовлению к преступлению, так и самостоятельные способы его совершения и сокрытия [4].

«Как систему взаимообусловленных, подвижно детерминированных действий, направленных на подготовку, совершение и сокрытие следов преступления, с использованием при этом соответствующих орудий и средств, времени, места и других обстоятельств объективной обстановки совершения преступления» [5] представляет способ преступления Зуйков Г.Г. Это одно из подробнейших определений данного термина.

Нам представляется наиболее привлекательным и интересным определение способа совершения преступления как «качественной характеристики преступного деяния, обозначающей систему связей и отношений субъектов преступления между собой, орудиями и средствами

совершения преступления, а также предметом преступления в процессе подготовки к преступлению, непосредственного преступного деяния и сокрытия преступления» [6], предложенное О.В. Чельшевой.

Эффективность выявления признаков состава преступления напрямую зависит от уровня знаний следователя о типичных способах его совершения, что в последующем влияет на обнаружение и закрепление следов преступления, сбор исчерпывающей информации о нем.

Необходимо отметить, что совершение преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, заключается именно в сокрытии преступления, т.е. «лицо, выполняющее функции налогового агента, не только бездействует, не перечисляя соответствующие налоговые выплаты, а свои действия направляет прежде всего на фальсификацию бухгалтерских документов, а следовательно, осуществляет мероприятия по сокрытию преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ» [7]. Согласившись с вышеуказанным суждением Д.Н. Шувалова, проанализировав практику, полагаем, что основной шаг к обнаружению способа совершения исследуемого преступления является проведение налоговой экспертизы в целях исследования исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов.

Отсутствие законодательного закрепления способа совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ и на практике, и в теории понимается самым широким способом.

Так, Е.А. Курнышева подразделяет способы совершения преступлений в сфере налогообложения на 4 вида, отдельно выделяя те из них, которые характерны для неисполнения обязанностей налогового агента. По ее мнению, способы совершения указанного преступления, исходят из обязанностей налогового агента, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В частности, налоговый агент обязан:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов [8].

А.В. Бакаев рассматривает два вида поведения налогового агента, влекущих уголовную ответственность, и являющихся при этом способами совершения преступления:

- 1) налоговый агент полностью (частично) не исчислил и (или) не удержал сумму налога, не перечислив ее в бюджет;

- 2) налоговый агент полностью (частично) исчислил и (или) удержал налог с налогоплательщика, однако в бюджет не перечислил [9].

Похожую точку зрения имеют А.М. Багмет и С.В. Маликов, которые дополняют вышеприведенный перечень способов третьей ситуацией:

- налоговый агент полностью (частично) исчислил, но не удержал налог с налогоплательщика, следовательно, в бюджет сумма налога не поступила [10];

На наш взгляд, способ совершения рассматриваемого преступления имеет множество разновидностей и зависит от вида незаконных действий, их образующих. В связи с этим справедливо мнение В.А. Меженина, полагающего, что для налогового агента применимы как способы уклонения от уплаты налогов (сборов), связанные с непредставлением

документов налоговой отчетности, внесением в них заведомо ложных сведений, так и другие способы совершения преступления, с помощью которых преступник уклоняется от правильного и своевременного исчисления, удержания из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, перечисления в бюджет соответствующих налогов (сборов) [11]. Например, зачастую субъекты предпринимательской деятельности используют так называемую «зарплату в конверте», что влечет за собой неотражение реально выплачиваемых работникам денежных средств.

Обязанности налогового агента в отношении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль появляются в достаточно редких случаях: а именно, когда налогоплательщиками являются зарубежные предприятия, получающие прибыль от деятельности в РФ, без постоянного представительства в РФ, или иностранные лица, которые не состоят на учете в РФ в качестве налогоплательщиков.

Самый же распространенный вид правоотношений для налогового агента – обеспечение поступления в бюджет НДФЛ с оплаты труда и иных доходов физического лица, что подтверждается следственной практикой по большинству проанализированных уголовных дел, где именно НДФЛ стал предметом неисполнения налоговым агентом своих обязанностей.

Важное значение здесь имеет распоряжение суммой неуплаченного налога, зачастую совершаемое в форме приобретения основных средств производства и нового имущества для организации. Указанное влечет за собой увеличение стоимости имущественного пая виновного как одного из учредителей организации и является одним из видов личной заинтересованности, однако обычно представляется последним как действия в интересах производства.

Обстоятельства, установленные в ходе рассмотрения Калининским районным судом уголовного дела в отношении Ф., обвинявшегося в

совершении двух преступлений, предусмотренных ч.1 ст.ст.199.1, ч.1 ст. 199.1 УК РФ, служат наглядным примером приведенной ситуации.

Так, Ф., будучи генеральным директором организации, выполняя обязанности руководителя двух организаций, умышленно, из личных интересов, имея при этом реальную возможность по уплате НДС, в нарушение требований ст.ст. 24, 208, 210, 225, 226 Налогового кодекса РФ не исполнил обязанности налогового агента юридического лица по перечислению в бюджет исчисленного и удержанного с работников предприятий налога на доходы физических лиц за период с 19 августа 2009 года по 31 декабря 2010 года на сумму 3 605 309 рублей в первой организации и за период с 01 августа 2009 года по 31 декабря 2010 года на сумму 2 293 910 рублей во второй организации. Указанные суммы признаны крупным размером, поскольку доля неуплаченных налогов от общей суммы подлежащих уплате сумм налогов и сборов в пределах трех финансовых лет подряд в каждом случае составила 85 %.

Исследовав и оценив доказательства, суд пришел к обоснованному выводу о доказанности вины Ф. в совершенных преступлениях по каждому из двух инкриминируемых деяний. В приговоре отражено, что виновный, осуществляя руководство двумя организациями, обладая правом распределения их финансовых средств, умышленно в личных интересах, желая незаконно увеличить ликвидные активы предприятий за счет незаконного сокращения расходов по перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц, осведомленный работниками бухгалтерии о существующей по нему задолженности и необходимости своевременного первоочередного перечисления в бюджет сумм НДС, заведомо зная об указанной обязанности, умышленно не исполнил ее по обоим предприятиям. Удержанные суммы НДС по указанию Ф., были направлены на иные цели - расчеты с контрагентами, а в одном случае и в погашение своего кредита как физического лица, оплату задолженностей

предприятий, выдачу зарплаты работникам, также в уплату лизинговых платежей. Мотивом действий Ф. в каждом случае было стремление получить дополнительную прибыль для организаций, приукрасить их реальное финансовое положение, выглядеть более успешным руководителем.

При изложенных обстоятельствах суд действия подсудимого нашел умышленными, направленными из личного интереса на неисполнение обязанностей налогового агента по обоим предприятиям в крупном размере.

Признавая Ф. виновным, суд квалифицировал действия последнего в соответствии с ч.1 ст.199.1 УК РФ по каждому эпизоду преступной деятельности как неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по перечислению налогов, подлежащих в соответствии с налоговым законодательством РФ исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет, совершенное в крупном размере [12].

На практике денежные средства, высвободившиеся путем совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, зачастую расходуются виновными в личных целях.

При этом, согласно позиции Пленума Верховного Суда РФ, дополнительно подлежат квалификации как хищение чужого имущества при наличии к тому оснований нарушения налогового законодательства по исчислению, удержанию или перечислению налогов в бюджет, совершенные налоговым агентом из корыстных побуждений и связанные с незаконным изъятием денег и иного имущества в свою пользу либо в пользу других лиц [13].

Подводя итог, позволим себе сформулировать определение способа совершения неисполнения обязанностей налогового агента через систему взаимообусловленных действий (бездействия) лиц, на которых в

соответствии с их должностным или служебным положением возложена обязанность по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов, предусмотренных налоговым законодательством РФ, направленных на незаконное удержание и расходование в личных интересах денежных средств, предназначенных для налоговых выплат, а также сокрытие следов преступления путем подделки бухгалтерских документов.

Литература

1. Коновод А.А. Расследование уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица дис. ...канд. юрид. наук. 12.00.12 / Коновод Андрей Александрович.– Хабаровск, 2016 – С.3 .
2. Статистика за 2013–2017 гг. приведена по всем налоговым преступлениям по данным сайта портала правовой статистики Генеральной прокуратуры РФ: ее детализация по отдельным их составам отсутствует: – Режим доступа: URL <http://crimestat.ru/analytics>.
3. Истомин П.А. Некоторые аспекты первоначального этапа расследования налоговых преступлений // Российский следователь. – 2009. – № 5. – С. 2.
4. Коврижных Б. Н. Деятельность органов прокуратуры по делам о нераскрытых убийствах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / Коврижных Борис Николаевич.– Харьков, 1969. С. – 14
5. Установление способа совершения преступления. При помощи криминалистических экспертиз и исследований / Зуйков Г.Г. – М.: Изд-во ВШ МВД СССР, 1970. – 45 с.
6. Чельшева О.В. Понятие и криминалистическое описание способа преступления // Криминалисть. – 2008. – № 2. – С.43– 47.
7. Шувалов Д.Н. О некоторых особенностях назначения судебно-экономических экспертиз при расследовании налоговых преступлений // Вестник криминалистики. – 2009. – № 2(30). – С. 116.
8. Курнышева Е.А. Учебно-методическое пособие по расследованию налоговых преступлений. / Е.А. Курнышева. – Н.Новгород, 2010. – 258 с.
9. Бакаев А.В. Совершенствование "новых" уголовно-правовых норм об ответственности за налоговые преступления // Юристъ-Правоведъ. - Ростов-на-Дону: Изд-во Рост. юрид. ин-та МВД России. – 2008. – № 5. – С. 109– 112.
10. Багмет А.М., Леншин С.И., Маликов С.В. Расследование налоговых преступлений. Часть 2. — М.: Юрлитинформ, 2011. — 448 с.
11. Меженин В.А. Специфика объективной стороны неисполнения обязанностей налогового агента // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2006.– № 4 (32). – С. 240– 246.
12. Обобщение судебной практики рассмотрения Калининским районным судом г. Чебоксары Чувашской Республики уголовных дел о налоговых преступлениях за 2012 год http://www.chel-oblsud.ru/?html=reviews_on_criminal_cases&nid=533&print=1;

13. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления". – Режим доступа: URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64996/ (дата обращения 13.09.2017).

References

1. Konovod A.A. Rassledovanie uklonenija ot uplaty nalogov i (ili) sborov s fizicheskogo lica dis. ...kand. jurid. nauk. 12.00.12 / Konovod Andrej Aleksandrovich. Habarovsk, 2016. S.3 .
2. Statistika za 2013–2017 gg. privedena po vsem nalogovym prestuplenijam po dannym sajta portala pravovoj statistiki General'noj prokuratury RF: ee detalizacija po otdel'nym ih sostavam otsutstvuet: URL <http://crimestat.ru/analytics>.
3. Istomin P.A. Nekotorye aspekty pervonachal'nogo jetapa rassledovanija nalogovyh prestuplenij // Rossijskij sledovatel'. 2009. N 5. S. 2.
4. Kovrizhnyh B. N. Dejatel'nost' organov prokuratury po delam o neraskrytyh ubijstvah: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. / Kovrizhnyh Boris Nikolaevich. Har'kov, 1969. S. 14
5. Ustanovlenie sposoba sovershenija prestuplenija. Pri pomoshhi kriminalisticheskikh jekspertiz i issledovanij / Zujkov G.G. M.: Izd-vo VSh MVD SSSR, 1970. 45 c.
6. Chelysheva O.V. Ponjatie i kriminalisticheskoe opisanie sposoba prestuplenija // Kriminalist. 2008. № 2. S.43– 47.
7. Shuvalov D.N. O nekotoryh osobennostjah naznachenija sudebno-jekonomicheskikh jekspertiz pri rassledovanii nalogovyh prestuplenij // Vestnik kriminalistiki. 2009. N 2(30). S. 116.
8. Kurnysheva E.A. Uchebno-metodicheskoe posobie po rassledovaniju nalogovyh prestuplenij. / E.A. Kurnysheva. N.Novgorod, 2010. 258 s.
9. Bakaev A.V. Sovershenstvovanie "novyh" ugovolno-pravovyh norm ob otvetstvennosti za nalogovye prestuplenija // Jurist-Pravoved. Rostov-na-Donu: Izd-vo Rost. jurid. in-ta MVD Rossii. 2008. № 5. S. 109–112.
10. Bagmet A.M., Lenshin S.I., Malikov S.V. Rassledovanie nalogovyh prestuplenij. Chast' 2. M.: Jurlitinform, 2011. 448 s.
11. Mezhenin V.A. Specifika ob'ektivnoj storony neispolnenija objazannostej nalogovogo agenta // Vestnik Sankt-Peterburgskogo universitete MVD Rossii. 2006. № 4 (32). S. 240– 246.
12. Obobshhenie sudebnoj praktiki rassmotrenija Kalininskim rajonnym sudom g. Cheboksary Chuvashskoj Respubliki ugovolnyh del o nalogovyh prestuplenijah za 2012 god http://www.chel.oblsud.ru/?html=reviews_on_criminal_cases&nid=533&print=1;
13. Postanovlenie Plenuma Verhovnogo Suda RF ot 28.12.2006 N 64 "O praktike primenenija sudami ugovolnogo zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestuplenija". URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64996/