

Пережогина Галина Владимировна,
*доцент кафедры уголовно-правовых дисциплин
Тюменского государственного университета,
кандидат юридических наук
g.v.perezhogina@utmn.ru*

Бакланов Алексей Юрьевич,
*магистрант 2 года обучения
по программе «Магистр права»
Тюменского государственного университета*

УДК 343.2/.7

НЕИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Аннотация. В статье исследуется содержание нормы о неисполнении обязанностей налогового агента в системе уголовно-правовой охраны налоговой системы Российской Федерации. Анализируется содержание объективной и субъективной стороны преступной деятельности налоговых агентов. Авторы обращаются к нормативной базе Республики Казахстан, в уголовном законодательстве которой, отсутствует близкий по содержанию состав преступления. На основании проведенного исследования делаются выводы о возможном изменении содержания российской уголовно-правовой нормы.

Ключевые слова: налоговый агент, неисполнение обязанностей, исчисление налогов и сборов, удержание налогов и сборов, перечисление налогов и сборов.

Неисполнение обязанностей налогового агента, на сегодняшний день в Российской Федерации представляет частный случай уклонения от уплаты налогов. В данной ситуации, обязанность возложена не на налогоплательщика, а на налогового агента, который и выступает в качестве субъекта преступления, например, таковым является работодатель или лицо, действующее или обязанное действовать от имени налогового агента (главный бухгалтер организации и др.).

Ряд ученых полагает, что объективная сторона состава предполагает бездействие¹. Ситуации, когда агент перечисляет налоговые суммы, однако, забывает их исчислить или удержать, скорее относятся к невнимательности, случаются редко и, вероятно, не являются умыслом.

Смеем сделать вывод о том, что диспозиция рассматриваемой нормы может выражаться в:

- не исчислении (неполном исчислении) и (или) не удержании (неполном удержании) суммы налога без перечисления суммы налога в бюджет;
- полном исчислении и (или) удержании налога без перечисления в бюджет;
- полном исчислении налога без его удержания и, следовательно, перечисления в бюджет.

В качестве обязательного признака состава неисполнения обязанностей налоговым агентом выступает также наличие у него личного интереса, который был определен следующим образом: «в стремлении виновного лица извлечь выгоду имущественного или неимущественного характера». Полагаем, что подобное обусловлено неверными представлениями и проявлением «нездорового» карьеризма, протекционизма, семейственности, желания приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу и т.д. Словом, возможные проявления личного интереса перечислены в открытом перечне, носят оценочный характер и не позволяют утверждать о содержательной определенности признаков личного интереса в полной мере.

Зачастую правоохранительные органы крайне широко толкуют понятие личного интереса, что приводит к тому, что налоговых агентов привлекают к ответственности за неисполнение обязанностей в случаях, когда предполагаемый личный мотив лишь косвенно связан с получением руководителем — физическим лицом имущественной или иной связанной выгоды (улучшение финансового положения ор-

¹ Саркисов А. К. Уголовно-правовые конфликты в сфере налоговой деятельности: монография. Москва: Аксон, 2004. С. 94–95.

ганизации ради «сохранения работы и стабильной заработной платы, погашение кредитных обязательств для прекращения договоров поручительства в отношении поручителя — руководителя).

В соответствии с пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации сумма излишне возмещенного налога признается недоимкой (со дня принятия решения о возмещении налога) по решению налогового органа по результатам налоговой проверки. Из указанного следует, что доля налога на добавленную стоимость, незаконно возмещенная налогоплательщику из бюджета, подлежит учету при расчете доли неисполненной налоговой обязанности, при условии принятия налоговым органом соответствующего решения, признающего сумму незаконно возмещенного налога недоимкой.

Существенным вопросом является следующий аспект: в рамках привлечения к уголовной ответственности включается в долю налогов, по которым налогоплательщик уклонился от уплаты, суммы налога на доходы физических лиц, в отношении которых организация-работодатель выступает налоговым агентом, то есть не уплачивает (за свой счет) суммы налога, но исчисляет их, удерживает их и перечисляет за счет налогоплательщика-физического лица (работника)?

В подобной ситуации следует учитывать, что уголовная ответственность налогового агента за нарушения требований налогового законодательства отдельно предусмотрена статьей 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Из этого следует, что применительно к конкретной ситуации на практике необходимо учитывать долю неисполненного налогового обязательства (уклонения от уплаты либо неисполнения обязанностей налогового агента). То есть, недопустимо совместно учитывать суммы неуплаченного налога в качестве налогоплательщика и суммы неударжанного/неперечисленного налога в качестве налогового агента для целей уголовно-правовой квалификации по статьям 199 и 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации. Эти суммы носят самостоятельный характер и рассматриваются отдельно для установления наличия или отсутствия оснований привлечения к уголовной ответственности по каждому из двух приведенных составов преступления.

В качестве примера приведем следующую калькуляцию: общая сумма неисполненных налоговых обязательств составляет 15 500 000 рублей, из них 10 700 000 рублей являются недоимкой организации как налогоплательщика, а 4 800 000 рублей — недоимкой по налогу на доходы физических лиц — работников как налогового агента. Сумма неисполненных налоговых обязательств организации в качестве налогоплательщика (10,7 миллионов рублей) не соответствует сумме крупного размера уклонения от уплаты налогов организацией, установленного законодательством (15 миллионов рублей). Если же из общей суммы недоимки в 15 500 000 рублей сумма неуплаты в качестве налогоплательщика составляет 15 300 000 рублей, а сумма неуплаты налога на доходы физических лиц в качестве налогового агента составляет 200 000 рублей, то имеются основания для привлечения лица к уголовной ответственности только по статье 199 Уголовного кодекса Российской Федерации. Аналогичным образом, если сумма недоимки в качестве налогового агента будет составлять 15 300 000 рублей при недоимке в качестве налогоплательщика на сумму 200 000 рублей, то будут наличествовать основания для привлечения лица к уголовной ответственности только по статье 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

В отличие от действующего законодательства Российской Федерации, уголовное законодательство Республики Казахстан не предусматривает уголовную ответственность налогового агента за неисполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению сумм налога. Казахстанский законодатель полагает необходимым с точки зрения обеспечения защиты жизненно важных общественных отношений привлекать к уголовной ответственности исключительно налогоплательщика — таким образом, неисполнение налоговым агентом предусмотренных законом обязанностей, которые можно полагать «посредническими», не подразумевающими распоряжение собственными денежными средствами, не образует основание привлечения к уголовной ответственности. В ситуациях неисполнения обязанностей налогового агента виновное лицо может быть привлечено к юридической ответственности исключительно посредством при-

менения специального состава административного правонарушения.

Опыт Республики Казахстан в отношении юридической ответственности налогового агента представляется любопытным, поскольку в большей степени, чем действующая российская уголовно-правовая рамка, обеспечивает гарантии субъектов предпринимательской деятельности и снижает для них риски уголовного преследования, что, вероятно, способно оказать позитивное влияние на показатели инвестиционного климата в стране. Исходя из проведенного анализа, рассмотрения объективных и субъективных признаков статьи 199.1 УК РФ, полагаем необходимым исключить признак «личный интерес» из диспозиции указанной статьи.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Саркисов А. К. Уголовно-правовые конфликты в сфере налоговой деятельности: монография / Саркисов А. К. — М. : Аксон, 2004. — 265 с.